

systemes

Fiscalité

Michel Bouvier

**Introduction
au droit fiscal
général
et à la théorie
de l'impôt**

10^e édition

L.G.D.J

lextenso éditions

Introduction
au droit fiscal général
et à la théorie de l'impôt

Michel BOUVIER
*Professeur à l'Université Paris-I
Panthéon-Sorbonne*

**Introduction
au droit fiscal général
et à la théorie de l'impôt**

10^e édition

L.G.D.J

lextenso éditions

Du même auteur

M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, *Le système communal : État actuel et perspectives de la gestion financière locale*, préf. de P. LALUMIÈRE, LGDJ, 1981.

M. BOUVIER *et alii* (sous la dir. de), *Solidarités locales*, LGDJ, 1986.

M. BOUVIER, *L'État sans politique*, préf. de G. Vedel, LGDJ, 1986.

M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, Que sais-je ?, PUF, 1988.

M. BOUVIER (sous la dir. de), *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance*, LGDJ, 2004.

M. BOUVIER (sous la dir. de), *Innovations, créations et transformations en finances publiques*, LGDJ, 2006.

M. BOUVIER (sous la dir. de), *Réforme des finances publiques : la conduite du changement*, LGDJ, 2007.

M. BOUVIER, A. BARILARI, *La LOLF, une nouvelle gouvernance financière de l'État*, 2^e éd., LGDJ, 2007 (3^e édition, à paraître, 2010) collection Systèmes.

M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Manuel de finances publiques*, 8^e éd., LGDJ, 2008 (10^e édition, à paraître, 2010).

M. BOUVIER (sous la dir. de), *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*, LGDJ, 2009.

M. BOUVIER, *Les finances locales*, 13^e éd., LGDJ, 2010, collection Systèmes.

Retrouvez tous nos titres

Defrénois - Gualino - Joly

LGDJ - Montchrestien

sur notre site

@ www.lextenso-editions.fr



© 2010, LGDJ Lextenso éditions,
33, rue du Mail, 75081 Paris Cedex 02
ISBN : 978-2-275-03495-9
ISSN : 0987-9927

SOMMAIRE

INTRODUCTION	13
--------------------	----

PREMIÈRE PARTIE

LE CONTENU DU DROIT FISCAL : PRINCIPES, TECHNIQUES ET PROCÉDURES.....	19
--	-----------

TITRE PREMIER OBJET ET PRINCIPES DU DROIT FISCAL.....	21
--	-----------

CHAPITRE 1 LA NOTION D'IMPÔT	23
---	-----------

Section 1	La nature de l'impôt	23
-----------	-----------------------------------	-----------

§ 1. La nature de l'impôt selon la doctrine classique	23
---	----

A. Les critères de l'impôt	23
----------------------------------	----

B. Les limites de la définition classique de l'impôt....	26
--	----

§ 2. La nature de l'impôt selon le droit positif	27
--	----

A. La notion d'« impositions de toutes natures »	27
--	----

B. Les prélèvements obligatoires autres que les impôts	28
---	----

Section 2	La classification des impôts	30
-----------	---	-----------

§ 1. La classification administrative	30
---	----

§ 2. La classification économique	30
---	----

A. Classification en fonction des éléments économiques taxés	30
---	----

B. Classification en fonction des facteurs et acteurs économiques	32
--	----

C. Classification en fonction des secteurs économiques	32
---	----

§ 3. Les classifications techniques	33
---	----

A. Impôts directs et impôts indirects	33
---	----

B. Impôts réels et impôts personnels.....	36
---	----

C. Impôts proportionnels et impôts progressifs	38
--	----

D. Impôts spécifiques et impôts <i>ad valorem</i>	41
---	----

E. Impôts analytiques et impôts synthétiques	41
--	----

	F. Impôts de répartition et impôts de quotité.....	41
Section 3	Les mécanismes généraux d'imposition	42
	§ 1. L'assiette de l'impôt.....	43
	A. La constatation et l'évaluation de la matière imposable	43
	B. La détermination du fait générateur de l'imposition..	43
	C. La détermination du redevable de l'impôt	44
	§ 2. La liquidation et le recouvrement de l'impôt	46
	A. La liquidation de l'impôt.....	46
	B. Le recouvrement de l'impôt.....	47
<hr/>		
CHAPITRE 2	LES GRANDS PRINCIPES DU DROIT FISCAL.....	49
<hr/>		
Section 1	Les principes à portée constitutionnelle	50
	§ 1. Le principe de légalité de l'impôt	50
	A. Origine et contenu du principe	50
	B. Les limites du principe.....	51
	C. Un principe conforté par le Conseil constitutionnel..	55
	§ 2. Le principe d'égalité devant l'impôt.....	57
	§ 3. Le principe de liberté	58
	A. Aspects généraux du principe.....	58
	B. Portée du principe	60
	§ 4. Le principe de nécessité de l'impôt.....	62
	§ 5. Le principe d'annualité de l'impôt	63
	§ 6. Le principe d'imposition à raison des facultés contributives du contribuable	64
	§ 7. Le principe de progressivité de l'impôt	65
	§ 8. Le principe du respect des droits de la défense	66
Section 2	Les principes sans portée constitutionnelle	67
	§ 1. Le principe de territorialité	67
	§ 2. Le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale.....	67
	§ 3. Le principe du contradictoire.....	69
	§ 4. Le principe de la compétence liée de l'administration	70
<hr/>		
TITRE DEUXIÈME LA DIVERSITÉ DES IMPÔTS EN FRANCE		71
<hr/>		
CHAPITRE 1	LES IMPÔTS D'ÉTAT	75
<hr/>		
Section 1	Les impôts sur le revenu	73
	§ 1. L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)	73
	A. Caractéristiques générales.....	74

	B. Les catégories de revenus imposables à l'IR	84
	§ 2. L'impôt sur les sociétés (IS)	90
	A. Les règles d'imposition de droit commun	90
	B. Les groupes de sociétés et l'IS	96
	C. Les règles de territorialité de l'IS	97
Section 2	Les impôts à la consommation	99
	§ 1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	99
	§ 2. Les droits indirects	100
Section 3	Les impôts sur le patrimoine	101
	§ 1. L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)	101
	§ 2. Les droits de mutation à titre onéreux	102
	§ 3. Les droits d'apport en société	102
	A. La taxation des apports purs et simples	104
	B. La taxation des apports mixtes	104
	§ 4. Les droits de succession et de donation	104
	A. Les droits de succession	105
	B. Les donations	106
<hr/>		
CHAPITRE 2	LES IMPÔTS LOCAUX	109
Section 1	Les impôts directs locaux	109
	§ 1. Les quatre grands impôts directs locaux	110
	A. La taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB)	110
	B. La taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB)	110
	C. La taxe d'habitation (TH)	111
	D. La contribution économique territoriale (CET)	111
	E. Les taxes additionnelles	112
	§ 2. Les autres impôts directs locaux	112
Section 2	Les impôts indirects et les droits d'enregistrement ..	112
	§ 1. Les taxes diverses	112
	§ 2. Les droits d'enregistrement	113
<hr/>		
CHAPITRE 3	LES IMPÔTS SOCIAUX	115
Section 1	Les impôts sociaux sur le revenu	115
	§ 1. La contribution sociale généralisée (CSG)	115
	§ 2. La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)	117
	§ 3. Le prélèvement social	117
	§ 4. La contribution sociale de solidarité des sociétés	118
	§ 5. La contribution sociale sur les bénéficiaires des sociétés (CSB)	118

Section 2	Les impôts sociaux sur la dépense	118
-----------	--	-----

TITRE TROISIÈME LE CONTRÔLE ET LE CONTENTIEUX FISCAL 121

CHAPITRE 1 LE CONTRÔLE FISCAL ET LA RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION 123

Section 1	Le contrôle fiscal	123
	§ 1. Les moyens d'investigation et de recherche	123
	A. Les demandes de renseignements	124
	B. Le droit de communication	125
	C. Le droit de visite et de saisie de documents	126
	D. Le droit d'enquête.....	126
	E. La procédure de flagrance fiscale	127
	§ 2. Les formes du contrôle fiscal	128
	A. Le contrôle fiscal interne	128
	B. Le contrôle fiscal externe	129

Section 2	La rectification des bases d'imposition	134
	§ 1. Le droit de reprise des impositions	134
	A. Les limites dans le temps	135
	B. Les limites sur le fond.....	136
	§ 2. Les procédures de rectification.....	137
	A. La procédure de rectification contradictoire	137
	B. Les procédures d'imposition d'office	138
	§ 3. Les sanctions fiscales.....	140
	A. Les sanctions pécuniaires de nature administrative	140
	B. Les sanctions pénales.....	145

CHAPITRE 2 LE CONTENTIEUX FISCAL 147

Section 1	Le contentieux de l'assiette	148
	§ 1. Les voies administratives de règlement des litiges... ..	148
	A. Les recours gracieux.....	148
	B. La saisine d'organismes consultatifs d'arbitrage..	150
	§ 2. La voie contentieuse.....	151
	A. La phase administrative : la réclamation préalable.....	152
	B. La phase juridictionnelle.....	156
Section 2	Le contentieux du recouvrement	160
	§ 1. Les poursuites	160
	§ 2. Opposition à poursuites, opposition à exécution	161

Section 3	Les autres types de recours contentieux en matière fiscale	162
	§ 1. Le recours pour excès de pouvoir.....	162
	§ 2. Le recours en responsabilité.....	163
SECONDE PARTIE LA DYNAMIQUE FISCALE : FISCALITÉ ET SOCIÉTÉ		165
CHAPITRE 1	FISCALITÉ ET POUVOIR	167
Section 1	La légitimité du pouvoir fiscal	167
	§ 1. Les sources du consentement à l'impôt	169
	A. Les fondements économiques et politiques	169
	B. Les fondements religieux et politiques	171
	§ 2. L'avènement du consentement de l'impôt.....	177
	§ 3. Les transformations du consentement à/de l'impôt : nouveau civisme fiscal et libéralisation de l'administration de l'impôt	179
Section 2	L'organisation du pouvoir fiscal : la gouvernance fiscale	180
	§ 1. Le pouvoir formel du parlement	181
	A. Une compétence partagée avec le pouvoir réglementaire	181
	B. Les limitations de l'initiative parlementaire.....	181
	§ 2. L'autonomie relative de l'exécutif dans la décision fiscale.....	183
	A. Le rôle de la direction de la législation fiscale (DLF).....	184
	B. Les organes de concertation.....	185
	C. Le Conseil des prélèvements obligatoires.....	186
Section 3	La contestation du pouvoir fiscal	188
	§ 1. Les révoltes fiscales.....	189
	A. Panorama historique des révoltes contre l'impôt..	189
	B. Les révoltes fiscales dans la période contemporaine.....	192
	§ 2. La fraude fiscale	194
	A. Les notions de fraude et d'évasion fiscale	194
	B. L'étendue et l'essor de la fraude fiscale.....	195
	C. La lutte contre la planification fiscale agressive ...	196
	D. La Délégation nationale de lutte contre la fraude et le Comité national de lutte contre la fraude.....	197
	§ 3. Les autres formes de résistance à l'impôt	198
	A. La grève de l'impôt.....	198

	B. L'anachorésis fiscale.....	198
	C. L'économie souterraine	199
	D. Les partis antifiscaux, les ligues de contribuables et les groupes de pression	200
Section 4	Le pouvoir fiscal face à la mondialisation des échanges et aux transformations de l'État	200
	§ 1. Souveraineté fiscale de l'État et mondialisation des échanges	201
	§ 2. Un nouveau partage du pouvoir fiscal entre l'État, les collectivités territoriales et l'Union européenne...	203
	A. La question de l'impôt européen	205
	B. La question de l'autonomie fiscale des collectivités locales	206
Section 5	Les politiques fiscales et l'environnement économique	208
	§ 1. Les rapports classiques entre l'impôt et son environnement économique.....	208
	A. La sensibilité et l'élasticité de l'impôt.....	209
	B. Le choix de la matière imposable.....	210
	C. La prise en compte de l'effet multiplicateur de l'inflation	210
	§ 2. Les politiques fiscales et la régulation de l'économie.....	211
	A. Les politiques volontaristes d'incitation fiscale.....	211
	B. La stabilisation automatique du marché par l'impôt	213
<hr/>		
CHAPITRE 2	FISCALITÉ ET ADMINISTRATION	215
Section 1	Les administrations fiscales	215
	§ 1. La Direction générale des finances publiques	216
	A. Les premiers pas vers une administration fiscale unique	216
	B. La fusion de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique au sein de la Direction générale des finances publiques	218
	§ 2. La Direction générale des douanes et des droits indirects.....	221
	§ 3. L'adaptation de l'administration fiscale à son environnement	222
	A. Une aspiration permanente depuis Adam Smith..	222
	B. Les voies contemporaines de l'adaptation	223

Section 2	La sécurité fiscale	227
	§ 1. La constitution et la fondation d'un droit fiscal relativement autonome et stable.....	229
	A. La difficile autonomie du droit fiscal	229
	B. Du pragmatisme fiscal à la fondation d'un droit original.....	231
	§ 2. Les garanties à l'égard de l'interprétation des textes par l'administration	235
	A. Les garanties du contribuable à l'égard des changements de la doctrine administrative ...	235
	B. La protection du contribuable en cas de doute sur la qualification d'une opération : les « accords fiscaux préventifs ».....	239
	C. Le contrôle fiscal sur demande	248
<hr/>		
CHAPITRE 3	DOCTRINES ET IDÉOLOGIES FISCALES	251
<hr/>		
Section 1	Utopies fiscales et doctrines antifiscales : de l'idéal de l'impôt unique à la société sans impôt ..	251
	§ 1. Les utopies fiscales	252
	A. Impôt unique contre impôts multiples.....	252
	B. La diversité des théories de l'impôt unique	253
	§ 2. L'antifiscalisme doctrinaire et la banalisation d'une image négative de l'impôt	264
	A. Le renouveau de la pensée économique libérale	265
	B. Les critiques relatives aux effets économiques de la fiscalité.....	274
	C. Les critiques libérales relatives à la procédure parlementaire de la prise de décision fiscale	281
Section 2	Les représentations libérale et communautariste de l'impôt	283
	§ 1. Une idéologie fiscale libérale : la théorie de l'impôt-échange	284
	A. Les sources de la théorie de l'impôt-échange.....	284
	B. Les figures contemporaines de la théorie de l'impôt-échange	285
	§ 2. Une idéologie fiscale communautariste : la théorie de l'impôt-solidarité	289
<hr/>		
CHAPITRE 4	FISCALITÉ ET SOLIDARITÉ : UN ENJEU POLITIQUE ET SOCIAL MAJEUR	293
<hr/>		
Section 1	La réforme fiscale : une question de sens et de méthode	294

Section 2	La dérive vers un nouveau Moyen Âge fiscal et la gouvernance des sociétés complexes	295
Section 3	Justice et égalité fiscale : débattre d'une éthique fiscale citoyenne.....	299
	§ 1. Les figures de la justice fiscale	299
	§ 2. « Nouvelle économie » et fiscalité : fiscalité citoyenne contre fiscalité virtuelle ?	302
	§ 3. Refonder l'impôt.....	305
<hr/>		
	BIBLIOGRAPHIE.....	309
<hr/>		
	INDEX.....	315
<hr/>		

INTRODUCTION

Cet ouvrage d'introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt a été conçu en vue d'un double projet : initier le lecteur aux mécanismes, procédures et enjeux de l'impôt, mais le familiariser également à la diversité des terrains d'analyse que requiert la compréhension du phénomène fiscal.

Nous partageons à cet égard avec d'autres auteurs la conviction que, au-delà des techniques mêmes qui masquent parfois sa réalité fondamentale, *la fiscalité doit être comprise d'abord comme un fait politique et social*¹, en somme et selon la belle expression de G. Vedel, comme « une chose de l'homme »². L'impôt est en effet si intimement lié à l'évolution des sociétés et à celle de leurs institutions politiques, juridiques, économiques³ que, comme l'a écrit très justement E. Seligmann, « le citoyen de l'État moderne considère l'impôt comme une institution naturelle, si désagréable qu'il soit »⁴. L'impôt en tant que fait social est donc aussi, inévitablement, un fait politique. Ainsi, non seulement l'histoire de l'État se révèle indissociable de celle de l'impôt⁵, mais il est aussi très significatif que l'entrée de notre organisation sociale dans la modernité politique, c'est-à-dire celle des Lumières, a été précisément marquée par un élément essentiel, à savoir *le transfert du pouvoir fiscal aux représentants du peuple*. L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui a donné forme juridique et légitimité à ce transfert l'a instauré comme un principe devenu fondamental : le principe du *consente-*

1. Cf. à ce sujet E. SELIGMANN, *Essais sur l'impôt*, Girard et Brière, 1914.

2. G. VEDEL, in *RFFP*, n° 9, 1985.

3. Au reste, comme le note J. SCHUMPETER, « L'histoire fiscale d'un peuple constitue une part essentielle de son histoire tout court », in *La crise de l'État fiscal*, Minit, 1972.

4. E. SELIGMANN, *op. cit.*

5. Cf. G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1972 (2 vol.).

ment de l'impôt⁶. Ce principe illustre de manière parfaitement concrète le rapport entre droit fiscal et politique, un principe enfin qui, *nolens volens*, fait que l'on ne peut considérer l'impôt autrement que comme **un phénomène citoyen**.

Outre les liens étroits qu'il entretient avec l'univers politique, l'impôt fait également l'objet de relations fortes avec l'environnement économique. Ainsi son poids plus ou moins grand renseigne sur le **degré d'intervention de l'État dans l'économie**⁷ et, assurément, on peut dire que « dans le régime économique complexe qui est celui de la plupart des pays de l'hémisphère occidental, l'impôt dessine entre l'économie administrée et l'économie de marché, une « frontière » dont le tracé est variable selon le pays et selon l'époque »⁸.

Par ailleurs, la fiscalité occupe une place essentielle dans les **politiques sociales** menées par l'État. Ceci est vrai tant en ce qui concerne le problème de la **répartition** de la charge fiscale entre les différentes catégories socio-économiques concernées que **l'usage** qui est fait des sommes prélevées. C'est dans ce cadre que doivent être replacés les débats, autrefois très vifs et avec lesquels la réflexion semble péniblement renouer aujourd'hui, entre partisans et adversaires de la progressivité de l'impôt ou celui relatif à l'égalité devant l'impôt (voire même par l'impôt).

Tous ces éléments se retrouvent dans le droit fiscal qui traduit en termes de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux. Ce droit participe en cela de logiques très diverses qui tantôt peuvent s'associer, tantôt peuvent se contrarier. Aussi n'est-il ni réductible à une accumulation de techniques, ni davantage formalisable en un ensemble unirelationnel. C'est un **droit dont finalement la complexité n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender**. De multiples sens cohabitent en effet dans la législation fiscale. Ils correspondent tous, dans le meilleur des cas, à un projet que la société, à un moment donné, a attribué globalement à l'impôt, et de manière moins satisfaisante sans doute, à la satisfaction d'intérêts catégoriels pour régler un problème ponctuel ou céder aux pressions d'un groupe socio-économique. Il résulte de tout ceci un entrelacs extrêmement diver-

6. Qui confère au Parlement la décision fiscale, c'est-à-dire le pouvoir de créer, modifier ou supprimer un impôt.

7. « Un démon redoutable, celui de l'interventionnisme, rôde en matière fiscale » écrit à cet égard M. LAURE, in *Science fiscale*, PUF, 1993.

8. J. RIVOLI, *Vive l'impôt*, Seuil, 1965.

sifié et parfois même disparate de dispositions et de procédures qui ne sont toutefois que le reflet et la résultante de la complexité de l'organisation sociale.

On doit enfin souligner que l'impôt occupe une place centrale dans les transformations qui sont à l'œuvre dans les sociétés contemporaines. La naissance de nouveaux États, la réorganisation administrative et économique des anciens États, la mondialisation des échanges, la montée en puissance des réseaux internet et des nouvelles technologies, le changement des mentalités, sont à l'origine, **sur toute la surface du globe**, d'une interrogation générale sur la fiscalité. Cette interrogation qui porte sur des aspects très concrets, comme par exemple le choix de la matière imposable ou encore l'organisation de l'administration fiscale, devrait conduire, bien que demeurant très technique, à renouveler les diverses philosophies de l'impôt (et notamment l'idée de justice) qui se sont transmises de génération en génération, en donnant au fil des siècles une image sinon séduisante du moins acceptable de la fiscalité. Une observation attentive des réformes effectuées en ce domaine depuis environ un quart de siècle sur l'ensemble de la planète, ainsi que des propositions de réformes encore à l'état de projet, amène, sans être excessif, à estimer que nous nous trouvons non pas sans doute à l'aube d'une **révolution fiscale universelle**, mais en présence d'une **métamorphose** allant dans le sens d'une libéralisation du droit et de l'administration fiscale, ce qui pourrait bien bouleverser notre conception de l'impôt et de sa réalité au cours des prochaines années.

De fait, il s'avère urgent d'**inventer une fiscalité pour le XXI^e siècle, de donner un nouveau sens à l'impôt**. Le temps est en effet venu de s'interroger sur la pertinence, et plus encore sur l'avenir de nos systèmes fiscaux qui pourraient bien se révéler progressivement obsolètes au cours des prochaines années. Un examen attentif fait aisément apparaître l'écart qui va se creusant entre d'un côté l'ampleur des enjeux concernant la réforme de la fiscalité et de l'autre l'approche technicienne, réductrice, qui trop souvent en est faite. Or, on l'a dit, la fiscalité est un fait social, économique et politique qui n'est réductible à aucun de ces champs. Expression d'un lien social, elle ne doit pas, comme c'est trop fréquemment le cas, être considérée d'un point de vue purement instrumental. **À moins – et c'est une hypothèse qui ne peut être exclue du fait des difficultés financières que rencontre l'État depuis plusieurs décennies ainsi que de la culture d'entreprise**

*qui en imprègne la gestion – que l'impôt ne laisse une place de plus en plus grande à la redevance, et finalement au prix du service rendu par le secteur public*⁹. On serait alors en face d'un spectaculaire retour de l'Histoire dans la mesure où, d'une certaine manière, *cela reviendrait à retourner vers une forme et une image primitive de la fiscalité, on veut dire le tribut*¹⁰. En même temps, cette *transformation de la relation fiscale en relation marchande*, en faisant glisser le citoyen de l'état de contribuable à celui de client, renouerait avec une conception de l'impôt qui le représente comme une contrepartie¹¹ dans le cadre d'un échange ; elle serait ainsi en conformité avec les thèses exprimées par l'École du Public choice¹² ou encore, avec l'idéal plus radical poursuivi par le courant ultralibéral exprimé par l'École libertarienne¹³.

On l'a compris, une telle évolution modifierait grandement le sens de l'impôt. Or si l'on estime qu'il faut maintenir une participation matérielle de chacun à la réalisation d'un intérêt général, autrement dit d'un lien social, alors, il convient de mettre en évidence les représentations qui en sont faites aujourd'hui. La fiscalité ne peut plus continuer à être analysée et bâtie à travers une grille de pensée au sein de laquelle se mêlent, sans jamais être explicitement identifiées, des idéologies souvent contradictoires qui ne parviennent plus à interpréter de manière cohérente l'impôt et sa réforme dans le contexte nouveau qui est le leur. Il en résulte *des explications inintelligibles pour les citoyens*.

C'est la raison pour laquelle le besoin d'une réflexion scientifique d'ensemble s'avère particulièrement nécessaire. Il doit s'agir d'une réflexion menée patiemment, au-delà de toute forme d'a priori, et qui n'isole pas l'impôt du contexte en pleine mutation qui est le sien dans la mesure où les défis que pose la fiscalité sont étroitement liés aux transformations présentes et à venir de nos sociétés. Or on doit regretter que les politiques et les réformes

9. Ce qui est parfois présenté comme une façon de résoudre la question de l'évasion fiscale ainsi que de faire prendre conscience au citoyen du coût des services publics. Lorsque le bien ou le service rendu ne permettrait pas l'établissement d'un prix, alors l'impôt foncier ou l'impôt sur la dépense pourraient être utilisés (cf. Partie 2).

10. Cf. Partie 2, chapitre I, section I.

11. Cf. Partie 2, chapitre III.

12. Cf. Partie 2, chapitre III. Voir également J. SILVESTRE, « Wicksell, Lindhal and the theory of public goods » in *Scandinavian Journal of Economics*, vol. 105 n° 4, 2003.

13. *Ibidem*.

fiscales demeurent largement en retrait par rapport à ces évolutions. C'est bien pourquoi *il nous semble aujourd'hui crucial d'œuvrer à la renaissance de la Théorie de l'impôt*, ce qui implique de parvenir à se dégager d'habitudes intellectuelles consistant à adopter une attitude intégralement positiviste par rapport à la fiscalité. Une telle optique pourrait, au premier abord, apparaître secondaire ou mineure, tant les théories semblent souvent éloignées de la réalité, et difficilement utilisables par les décideurs politiques ou les praticiens. Une telle conclusion est cependant hâtive. Elle est notamment démentie par le fait que *les situations ont toujours besoin d'être rendues intelligibles* et par conséquent interprétées. Il ne faut pas oublier que les faits ne sont jamais « bruts » et qu'ils sont toujours perçus et analysés à travers *un cadre conceptuel* plus ou moins consciemment accepté. Or la fiscalité ne saurait échapper à ce processus qui conjugue le besoin de comprendre et d'expliquer avec le souci d'agir. On le sait, dans la société d'aujourd'hui conceptualiser, penser, s'avère plus que jamais hautement opérationnel.

Il s'agit, autrement dit, de savoir résister aux pressions implicites d'un environnement général qui fait prédominer une approche technicienne, voire idéologique, de l'impôt, une approche intimement liée au souci de répondre quasiment en temps réel aux problèmes difficiles que pose la fiscalité aux institutions publiques ou privées. Mais qu'on ne s'y trompe pas ; il ne saurait être question pour autant de quitter le terrain de la technique ; d'une part parce que la fiscalité est un champ qui ne le permet pas, d'autre part parce que l'objectif doit plutôt être de mieux intégrer celle-ci à une réflexion fondamentale. C'est précisément une telle voie que nous avons essayé d'esquisser dans cet ouvrage.

PREMIERE PARTIE

LE CONTENU DU DROIT FISCAL : PRINCIPES, TECHNIQUES ET PROCÉDURES

Dans son contenu, le droit fiscal se caractérise de prime abord par une extrême diversité de règles et de procédures. Pour qui débute dans la matière, il peut en résulter une perspective faussée de la fiscalité. Sous ce seul éclairage en effet, celle-ci risque d'apparaître plus comme un ensemble fortement technicisé et sans logique d'ensemble, que comme un droit doté d'une cohérence propre.

Cette logique et cette cohérence, le droit fiscal n'en est bien entendu pas dépourvu. Mais il est vrai qu'il les trouve de manière essentielle dans le socle des principes fondamentaux sur lesquels il repose. Si leur étude préalable s'avère ainsi indispensable avant d'aborder celle des techniques et des procédures, il faut préalablement partir de l'objet même de ce droit, c'est-à-dire la notion d'impôt.

TITRE PREMIER
**OBJET ET PRINCIPES
DU DROIT FISCAL**

CHAPITRE 1

LA NOTION D'IMPÔT

Dans un sens large, l'impôt peut certainement se définir comme une forme spécifique de prélèvement obligatoire auquel sont soumis les contribuables. Mais pareille assertion ne va pas nécessairement de soi. En effet, l'impôt n'est plus aujourd'hui le seul type de prélèvement obligatoire dans les sociétés contemporaines. Il importe donc en premier lieu de pouvoir distinguer ce qui différencie l'impôt des autres prélèvements publics existants, de cerner en somme la nature de l'impôt. Une fois cette clarification faite, la notion d'impôt peut ensuite être approfondie par l'étude des grandes classifications fiscales et des mécanismes généraux de l'imposition.

Section 1 La nature de l'impôt

Objet dans un premier temps de tentatives de définitions doctrinales, la nature de l'impôt est aujourd'hui précisée en droit positif par l'article 34 de la Constitution ainsi qu'à travers la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

§ 1. LA NATURE DE L'IMPÔT SELON LA DOCTRINE CLASSIQUE

A. LES CRITÈRES DE L'IMPÔT

La définition la plus classique de l'impôt et la plus connue est celle qu'a esquissée Gaston Jèze dans son *Cours de Finances*

publiques¹ d'autant que celle-ci fut largement adaptée par la doctrine par la suite². Gaston Jèze a mis en évidence ce qu'il a qualifié de « six éléments essentiels, irréductibles de l'impôt moderne » : pour l'auteur, l'impôt est une « prestation de valeurs pécuniaires » requise des particuliers, due « par les individus », « selon des règles fixes » et par voie d'autorité (« le taux de l'impôt est fixé unilatéralement par les agents publics ; ensuite, le recouvrement aura lieu, au besoin, par la force »), à titre définitif et sans contrepartie, « sans contre-prestation spéciale », en vue de la couverture des « dépenses d'intérêt général »³.

Selon cette définition comme dans celles proposées par d'autres auteurs à la fin du XIX^e et au début du XX^e siècle⁴, l'idée essentielle qui ressort est que l'impôt est un prélèvement pécuniaire obligatoire, effectué à titre définitif, sans contrepartie immédiate, visant à couvrir les charges publiques. Même fort incomplète au regard des évolutions sensibles qui se sont produites dans la société contemporaine, cette approche classique reste utilisable pour aborder la notion d'impôt. Son intérêt principal est qu'elle comporte l'essentiel des éléments qui, depuis les temps les plus éloignés, forment la nature intime de l'impôt, en particulier le caractère de contrainte qui lui est étroitement attaché.

1. L'impôt : un prélèvement pécuniaire

Dans ses modalités, l'impôt est bien en principe un prélèvement sous forme pécuniaire et ce contrairement aux modalités de règlement en nature qui ont pu exister dans un passé lointain. Nombre d'auteurs ont pu souligner à cet égard que si le développement des échanges marchands à l'évidence a pu favoriser cette évolution, l'obligation pour les contribuables de se libérer de leur dette fiscale en monnaie a contribué elle aussi à accélérer le développement de l'économie de marché, en conduisant ceux qui ne

1. G. JÈZE, *Cours de Finances publiques*, LGDJ, 1936.

2. Comme l'a excellemment montré Olivier NÉGRIN : « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », in *RDP* n° 1-2008.

3. G. JÈZE a également proposé la définition suivante : « L'impôt est une prestation de valeur pécuniaire, exigée des individus d'après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général et uniquement à raison du fait que les individus qui doivent les payer sont membres d'une communauté politique organisée ». G. JÈZE, *op. cit.*

4. V. par exemple, R. STOURM, P. LEROY-BEAULIEU, H. DENIS...

disposaient pas de liquidités monétaires à devoir s'en procurer, notamment en échangeant des biens matériels contre de l'argent.

Il faut néanmoins remarquer que les modalités de paiement en nature de la dette d'impôt n'ont pas totalement disparu du système fiscal contemporain. Elles demeurent présentes avec *le dispositif de la dation en paiement*, qui, il est vrai, est un procédé de paiement exceptionnel de l'impôt. Ce dispositif vise par exemple à permettre à l'État de réaliser des acquisitions intéressantes enrichissant le patrimoine national⁵, en autorisant les débiteurs de droits de succession ou de donation à s'acquitter de leur dette par la remise d'une œuvre d'art.

2. L'impôt : un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité

Quelles que soient ses modalités de paiement, le prélèvement fiscal a fondamentalement le caractère d'un prélèvement obligatoire, dès lors qu'il est effectué par voie d'autorité par l'administration sur le fondement des prérogatives de puissance publique qui sont les siennes. En conséquence, le contribuable n'a ni le droit de prétendre se soustraire à sa dette d'impôt, ni celui de vouloir fixer librement ou négocier le montant de sa contribution. Son accord, son libre-arbitre en somme, n'entre en jeu d'aucune manière⁶. Et, s'il s'avérait récalcitrant, l'administration serait en droit de recourir aux procédures d'exécution forcée pour le contraindre à satisfaire à ses obligations.

3. L'impôt : un prélèvement effectué à titre définitif

L'impôt est une *ressource définitive* pour les collectivités publiques qui en bénéficient, c'est-à-dire l'État, les collectivités territoriales et certains établissements publics. Contrairement à l'emprunt, il n'a pas à être restitué (excepté les cas où il a été irrégulièrement perçu ou lorsque son remboursement a expressément été prévu dans le cadre de politiques économiques spécifiques).

5. V. J. CHATELAIN, « Donation et dation en droit public français », *RFFP* n° 7, 1984 ; cf. également M.-C. ESCLASSAN, « La dation en paiement », in *Hommage à P.L. Frier*, ouvr. coll. ss. dir. M. Deguegue, Publications de la Sorbonne, 2010.

6. Excepté dans des cas très précis, et par exemple lorsqu'un contribuable choisit d'opter pour le régime de la TVA. Le contribuable devient alors volontairement un assujéti.

4. L'impôt : un prélèvement sans contrepartie immédiate qui sert à couvrir les charges publiques

Juridiquement, l'impôt ne constitue pas le prix d'un service rendu. Aussi, le contribuable ne peut-il pour contester sa dette arguer de la mauvaise utilisation des deniers publics. Il ne peut davantage exiger que l'impôt qu'il paie soit affecté à tel ou tel service public ou au financement de telle ou telle opération⁷. De même, il ne peut refuser de payer l'impôt au motif que celui-ci financerait des dépenses contraires à ses principes.

Néanmoins, la notion de charges publiques ne peut plus être aujourd'hui entendue de manière restrictive, c'est-à-dire limitée à des dépenses concernant exclusivement les fonctions régaliennes de l'État. En effet, ce dernier assure maintenant des fonctions économiques, sociales, culturelles, etc. dont la couverture est bien entendu assurée par les revenus tirés de la fiscalité.

B. LES LIMITES DE LA DÉFINITION CLASSIQUE DE L'IMPÔT

Ces limites tiennent d'une manière générale à ce que les formes et les fonctions de l'impôt se sont notablement transformées depuis le début du xx^e siècle. Des notions et conceptions nouvelles sont apparues dont cette définition ne tient pas compte. Ainsi par exemple la notion de *progressivité* de l'impôt ou encore de *capacité contributive*⁸ du contribuable qui sont des notions débattues au sein des réflexions relatives à la répartition des charges budgétaires. De même d'autres notions ou conceptions sont particulièrement présentes aujourd'hui, des notions qui ne sont pas nécessairement nouvelles mais qui sont relatives à un état donné de la société, comme par exemple celle de *justice* ou d'*égalité fiscale*, ou encore la conception selon laquelle la fiscalité n'a pas qu'une fonction de financement budgétaire mais a également une fonction de politique économique et sociale⁹.

7. On verra néanmoins que dérogeant à ce principe de non-affectation, certains impôts viennent financer des dépenses précises et sont versés à un organisme déterminé (cas de la contribution sociale généralisée par exemple).

8. Cf. M. BOUVIER, « La notion de capacité contributive des contribuables dans la société post moderne », in *RFFP* n° 100, 2007.

9. Pour une définition élargie de l'impôt, cf. A. BARILARI, R. DRAPE, *Lexique fiscal*, 2^e éd., Dalloz, 1993.

Toutefois les limites de la définition classique de l'impôt tiennent surtout à ce que, dans la période contemporaine, la notion de prélèvement obligatoire englobe d'autres prélèvements que l'impôt. Ainsi et alors même que le caractère forcé du prélèvement tient une place centrale dans l'approche classique de l'impôt, celui-ci, aujourd'hui, n'est plus la seule catégorie de prélèvements obligatoires. On peut donc dire que *la notion de prélèvement obligatoire est une notion brouillée* qui ne permet pas à elle seule de distinguer la nature juridique du prélèvement en cause.

§ 2. LA NATURE DE L'IMPÔT SELON LE DROIT POSITIF

A. LA NOTION D'« IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES »

Bien que non clairement énoncée par les textes, la distinction entre prélèvement obligatoire de nature fiscale et prélèvement de nature non fiscale résulte de la notion d'« impositions de toutes natures », telle qu'elle figure à l'article 34 de la Constitution de 1958¹⁰ ainsi que de l'interprétation de cette notion par plusieurs décisions du Conseil constitutionnel¹¹.

Selon le Conseil constitutionnel, constituent des impôts les prélèvements obligatoires qui ne sont ni des taxes parafiscales, ni des cotisations sociales, ni des redevances. Une telle définition de la nature juridique de l'impôt peut, il est vrai, ne pas paraître totalement satisfaisante dès lors qu'elle ne repose sur aucun critère propre à l'impôt. Comme le souligne en effet Loïc Philip, « elle n'aboutit à déterminer les critères des impositions de toutes natures que d'une manière résiduelle »¹². Et ainsi que le notent très justement Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert, « une telle technique de qualification qui consiste à procéder négativement par voie d'élimination... conduit souvent à induire de l'accessoire le principal »¹³.

10. Selon l'art. 34 « la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

11. V. X. PRÉTOT, « La notion d'imposition de toutes natures », *RFFP* n° 100, 2007.

12. L. PHILIP, *Les fondements constitutionnels de finances publiques*, Economica, 1995.

13. J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, 3^e éd., 2003.

Quoi qu'il en soit, on retiendra que c'est donc de manière essentiellement pragmatique que le juge constitutionnel interprète la notion d'impositions de toutes natures. Cette attitude pragmatique le conduit en définitive à qualifier de prélèvement fiscal¹⁴ tous ceux qui n'entrent pas dans les catégories des prélèvements obligatoires non fiscaux.

B. LES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES AUTRES QUE LES IMPÔTS

1. Les taxes

Il convient d'opérer une clarification entre les prélèvements qualifiés de taxe et ceux qualifiés de redevances, ou rémunérations pour services rendus.

Les redevances ou rémunérations pour services rendus – à titre d'exemple on citera notamment la redevance pour enlèvement des ordures ménagères perçue par les communes – ne sont pas des prélèvements obligatoires et n'ont pas davantage un caractère fiscal. Elles ont celui de prix payé par l'usager d'un service public et peuvent donc, à la différence de l'impôt, relever de la voie réglementaire. La qualification de ce type de prélèvement est toutefois subordonnée à l'existence d'une *contrepartie* (il faut que la redevance soit la contrepartie de l'utilisation effective d'un service public ou d'une prestation fournie). Par ailleurs, le montant de la redevance et la valeur du service rendu doivent être « équivalents » (c'est-à-dire strictement proportionnels), critère posé par le Conseil d'État (CE, 21 nov. 1958, *Syndicat national des transports aériens*), puis confirmé par le Conseil constitutionnel (DC 932, 6 octobre 1978), ce dernier ayant toutefois apporté quelques assouplissements sur ce point (DC 513, 14 avril 2005). Enfin le produit des redevances doit être affecté au service qui a fourni la prestation.

La qualification de *taxe*, d'un strict point de vue, est quant à elle réservée aux prélèvements obligatoires qui sont levés lors de la fourniture d'un service. Si elles ressemblent formellement aux

14. Comme le notent J.-J. BIENVENU et T. LAMBERT, « ne faisant l'objet d'aucune énumération constitutionnelle, leur réunion procède de l'empirisme des jurisprudences heureusement coordonnées du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État, ce dernier se conformant à la chose jugée par la juridiction constitutionnelle » ; *in Droit fiscal, op. cit.*

redevances, puisqu'elles sont comme ces dernières liées à l'offre d'une prestation, elles s'en distinguent toutefois sur trois points : d'une part la taxe peut être exigée *non seulement des usagers effectifs mais également des usagers potentiels* (tel est le cas par exemple de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères¹⁵) ; d'autre part l'équivalence entre service rendu et prix à payer n'est pas requise. Enfin ces taxes ont un caractère obligatoire. Ces trois éléments font qu'en réalité la taxe ne diffère pas véritablement de l'impôt dont on peut dire qu'elle n'est qu'une variante, en partageant très largement les mêmes caractéristiques. Les difficultés de distinction entre les deux types de prélèvements se nourrissent aussi de l'ambiguïté du vocabulaire dès lors que certains impôts et non des moindres portent en effet la dénomination de taxe, comme par exemple la TVA, ou encore les principaux impôts directs locaux.

2. Les cotisations sociales

Les cotisations sont des prélèvements obligatoires perçus par des organismes de droit public ou privé dans un intérêt social. Non qualifiées d'impôts parce qu'elles comportent une contrepartie (les prestations sociales), elles représentent dans les faits une charge financière importante pesant sur les cotisants, alors même que, longtemps dissociées de la question fiscale, elles n'ont pas jusqu'aux années 1980 véritablement attiré l'attention. Autre singularité : tandis que les budgets sociaux représentent un montant supérieur à celui du budget de l'État¹⁶, ces ressources ne font pas l'objet d'un contrôle équivalent, notamment en n'étant pas soumises à l'approbation préalable du Parlement, ce qui, compte tenu des sommes en jeu, peut paraître tout à fait anormal¹⁷.

15. À ne pas confondre avec la redevance d'enlèvement des ordures ménagères dont la finalité est identique (les communes ont le choix entre taxe ou redevance).

16. Environ 500 milliards d'euros. Cf. J.-L. MATT, *La Sécurité sociale : organisation et financement*, LGDJ, 2001, collection Systèmes ; également, R. PELLET, *Les finances sociales*, LGDJ, 2001, collection Systèmes.

17. V. X. PRÉTOT, « La Sécurité sociale et les finances publiques, » in *RFFP* n° 51, 1995.

Section 2 La classification des impôts

La diversité des impôts et de leurs mécanismes n'exclut pas leur classement possible par grandes catégories. L'intérêt de la démarche de classification est qu'elle s'efforce de restituer une approche d'ensemble et ordonnée des structures fiscales. Mais il est vrai aussi que la multiplicité des impôts rend particulièrement difficile une classification absolument pertinente.

§ 1. LA CLASSIFICATION ADMINISTRATIVE

Cette classification est utilisée par la comptabilité nationale. Elle consiste à classer les impôts selon la collectivité bénéficiaire. On distingue ainsi les impôts revenant à l'État (impôt sur le revenu, taxes sur le chiffre d'affaires...), ceux dévolus aux collectivités locales (taxe d'habitation, taxes foncières, cotisation foncière des entreprises...), ceux alimentant les organismes sociaux (contribution sociale généralisée...) et enfin ceux attribués au budget de l'Union européenne (part de la TVA).

§ 2. LA CLASSIFICATION ÉCONOMIQUE

Les impôts sont ici classés selon trois grands critères possibles : soit en fonction des éléments économiques taxés, soit en fonction des facteurs et acteurs économiques supportant la taxation, soit encore en fonction de l'objet ou de la catégorie socio-économique visés par la taxation.

A. CLASSIFICATION EN FONCTION DES ÉLÉMENTS ÉCONOMIQUES TAXÉS

On distingue traditionnellement l'imposition des revenus qui atteint les revenus des personnes physiques ou morales (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), l'imposition de la dépense qui taxe les dépenses de consommation (TVA, droits indirects) et l'imposition du capital ou du patrimoine qui frappe les biens immobiliers ou mobiliers du contribuable (impôt de solidarité sur la

fortune, droits de mutation, droits de succession, droits de donation, taxes foncières).

1. La taxation des revenus

Le principe de la taxation des revenus est en apparence simple. Il consiste à imposer les gains d'une personne ou d'une entreprise dès que ces gains sont *acquis* et quel que soit leur emploi ultérieur. Dans la réalité, se pose néanmoins le problème de savoir ce qu'il faut entendre par revenu.

Selon le droit civil, le revenu est « une somme d'argent provenant d'une source permanente d'une manière périodique ». Cette définition exclut donc non seulement les gains non périodiques et notamment les gains en capital, mais également les avantages en nature. Cette conception qui fut retenue lorsque fut institué l'impôt sur le revenu au début du xx^e siècle, allait vite apparaître par trop restrictive. Aussi s'est-on tourné vers une définition plus large prenant en compte l'enrichissement net du contribuable pendant un laps de temps déterminé, autrement dit la variation, positive ou négative, de son patrimoine. Ont pu dès lors être retenus pour l'imposition des revenus les revenus de capitaux (par exemple les plus-values de cessions) ainsi que les revenus non monétaires (avantages en nature), voire même les gains exceptionnels (par exemple les profits réalisés en Bourse).

Cette évolution vers une approche plus économique du revenu fiscal apparaît à l'article 13 du Code général des impôts ; selon cet article, le revenu global net annuel taxable à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfiques ou revenus nets de chacune des catégories de revenus, c'est-à-dire l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu¹⁸.

2. La taxation de la dépense

L'imposition de la dépense consiste à taxer un bien ou un service lors de son acquisition. La première observation à faire est que *la taxation de la dépense n'est pas si éloignée qu'il y paraît de la taxation du revenu* ; en effet l'imposition de la dépense consiste finalement à frapper un emploi du revenu ou de l'épargne

18. Cf. *infra*, p. 75.

lorsque ceux-ci sont affectés à l'acquisition d'un bien ou d'un service. En second lieu, il faut relever que la **taxation de la dépense peut représenter parfois aussi une taxation du capital ou du patrimoine**. Tel est le cas si le bien acquis représente un bien d'investissement (immeuble, fonds de commerce, titres de valeurs mobilières). En revanche, s'il s'agit de biens de consommation, l'impôt représente bien un impôt sur la dépense.

3. La taxation du capital

L'imposition du capital peut être réalisée soit à l'occasion de sa transmission, qui peut être **à titre gratuit** (par exemple les donations ainsi que les successions), ou **à titre onéreux** (par exemple les ventes de biens immobiliers ou mobiliers), soit à raison de son existence même (cas de l'actuel impôt de solidarité sur la fortune).

On observera que l'imposition du capital peut représenter aussi bien une forme d'imposition de la dépense qu'une forme indirecte de taxation du revenu. Ainsi, la taxation du capital se présente comme une forme de taxation de la dépense lorsque l'impôt est prélevé à l'occasion de l'acquisition d'un élément patrimonial immobilier ou mobilier. De même, la taxation du capital peut se présenter comme une forme indirecte de taxation du revenu dès lors que l'acquisition d'un élément immobilier ou mobilier a été nécessairement réalisée au moyen de revenus antérieurs qui eux-mêmes ont été taxés dans le cadre de l'imposition des revenus.

B. CLASSIFICATION EN FONCTION DES FACTEURS ET ACTEURS ÉCONOMIQUES

Cette classification permet d'opposer les impositions pesant sur les ménages (impôts sur le revenu, taxe d'habitation, contribution sociale généralisée...), les impositions à la charge des entreprises (impôts sur les sociétés, contribution économique territoriale...), les impositions grevant les produits (TVA, droits indirects...).

C. CLASSIFICATION EN FONCTION DES SECTEURS ÉCONOMIQUES

Peuvent être regroupés selon ce critère de classement les impôts affectant divers secteurs économiques (fiscalité de

l'épargne, des assurances, fiscalité immobilière, fiscalité affectant le revenu des personnes dite fiscalité personnelle...).

§ 3. LES CLASSIFICATIONS TECHNIQUES

Ces classifications prennent pour critères les techniques et modalités administratives de la taxation. Ce sont les classifications les plus classiques et les plus utilisées. Elles reflètent souvent des débats donnant lieu à de larges polémiques.

A. IMPÔTS DIRECTS ET IMPÔTS INDIRECTS

1. *Fondements techniques de la distinction*

La distinction entre impôts directs et indirects est la plus ancienne et la plus communément employée. Elle repose à l'origine sur deux critères définis par un décret du 22 décembre 1879 repris par l'administration dans son instruction générale des finances¹⁹ : l'incidence de l'impôt et l'établissement d'un rôle.

L'incidence de l'impôt est « le fait d'atteindre une personne ou une série de personnes déterminées... L'incidence vise exclusivement la personne qui paye »²⁰. Il s'agit donc de déterminer si l'impôt est bien supporté par celui qui y est assujéti ou si celui-ci en fait reposer la charge sur les tiers. Dans le premier cas on parle d'un impôt direct (par exemple l'impôt sur le revenu des personnes physiques), dans le second cas d'un impôt indirect (par exemple la TVA, ou d'autres taxes sur le chiffre d'affaires) qui s'il est bien reversé par l'entreprise est en fait supporté par le consommateur. Cette question de l'incidence de l'impôt fait depuis fort longtemps l'objet de nombreuses controverses²¹.

19. « La contribution directe s'entend de toute imposition qui est assise directement sur les personnes et sur les propriétés, qui se perçoit en vertu de rôles nominatifs et qui passe immédiatement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir. Les impôts indirects sont ainsi nommés parce que, au lieu d'être établis directement et nominativement sur les personnes, ils reposent, en général, sur des objets de consommation ou sur des services rendus et ne sont, dès lors, qu'indirectement payés par celui veut consommer les choses ou user des services frappés de l'impôt ». Instruction générale des finances citée par R. STOURM, *in Systèmes généraux d'imposition*, Guillaumin, 1905.

20. R. STOURM, *Systèmes généraux d'imposition*, *op. cit.*

21. Cf. *infra* Section 3.

Le rôle est apparu au cours des XIII^e-XIV^e siècles. C'était alors un parchemin que l'on roulait et sur lequel figurait la liste des contribuables ainsi que le montant de leur impôt. Le même terme de rôle existe encore aujourd'hui. Il désigne la liste sur laquelle figurent les bases d'imposition ainsi que les montants dus par chaque contribuable. C'est encore à partir de ce document, qui constitue un titre exécutoire, que les comptables du Trésor procèdent au recouvrement de l'impôt²². Le rôle peut être collectif (lorsqu'il s'agit d'une imposition initiale comme par exemple en matière d'impôt sur le revenu) ; il est individuel dans le cas d'une rectification des bases d'imposition. La mise en recouvrement s'effectue par l'envoi à chaque contribuable d'un avis d'imposition qui est un extrait du rôle collectif ou du rôle individuel.

C'est en fonction de l'existence ou non d'un rôle que les impôts sont classés dans la catégorie des impôts directs ou indirects. Ceux qui sont recouverts par voie de rôle (l'impôt sur le revenu, les taxes locales telle que la taxe d'habitation, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties) sont classés parmi les impôts directs. En revanche, lorsque l'imposition est liée à des actes de production ou de consommation irréguliers dans le temps, et donc pour lesquels il n'est pas possible d'établir un rôle, on utilise la qualification d'impôts indirects (TVA, droits d'accise, droits d'enregistrement).

En étant fondée sur l'utilisation ou non d'un rôle lors de la procédure d'imposition, la distinction entre impôts directs et indirects n'a pas toujours un caractère extrêmement rigoureux. Ainsi, les acomptes d'impôt sur les sociétés versés spontanément par les débiteurs de l'impôt, et par conséquent sans voie de rôle, sont néanmoins rangés dans la catégorie des impôts directs, en suivant la qualification qui est celle de l'impôt concerné. En réalité, avec cette distinction entre impôts directs et indirects on est en présence d'une classification empirique, mais qui reste la plus usitée et qui a longtemps déterminé la structure même de l'administration fiscale²³. C'est aussi cette même classification qui fonde très largement, s'agissant du contentieux fiscal, la répartition des compétences entre juge administratif et juge judiciaire.

22. Cf. art. 36 du décret de 1862 qui exige un titre de recette pour le recouvrement des créances de l'État.

23. Jusqu'à la fusion de ses services en 1948, celle-ci se séparait en trois régies, régie des contributions directes, régie des contributions indirectes, régie de l'enregistrement.

2. Aspect polémique de la classification

D'une pertinence discutable, la distinction entre impôts directs et indirects a surtout été l'occasion, sur le fond, de vives polémiques. Ces dernières, qui sont relatives à la question de l'équité en matière fiscale, ont été récemment relancées dans le cadre des critiques faites à l'impôt sur le revenu.

En effet, les impôts indirects, qui frappent les produits de consommation de manière aveugle, sans considération de la capacité contributive des contribuables, peuvent apparaître comme particulièrement injustes dès lors qu'à revenu égal, la charge fiscale est la même. Par ailleurs, les familles nombreuses à faibles revenus se trouvent particulièrement pénalisées par ce type d'imposition, du fait notamment de leur consommation plus importante de produits courants.

Aussi, à ces impôts indirects considérés comme iniques car *non personnalisés* ont été traditionnellement opposés les impôts directs prenant en considération la situation de chaque contribuable, et par conséquent leur *capacité contributive*²⁴.

Néanmoins, même si les impôts indirects sont restés longtemps affectés par l'image négative qui était la leur sous l'Ancien Régime, la critique n'a pas toujours épargné dans le passé les impôts directs, en tant qu'impôts personnels.

Ainsi de la taille que par exemple Paul Leroy-Beaulieu contestait vigoureusement au nom de la modernité, suivant en cela les traces de Montesquieu qui associait cet impôt à la servitude alors que, disait-il « l'impôt sur les marchandises est plus naturel à la liberté parce qu'il se rapporte de manière moins directe à la personne »²⁵.

Moins convaincants assurément sont certains arguments invoqués en faveur des impôts sur la consommation et par exemple ceux d'Adolphe Thiers qui écrivait que de tels impôts ont « l'avantage de ne pas prendre au dépourvu les classes malaisées ordinairement peu prévoyantes »²⁶. Si le propos est pour le moins maladroit, il contient cependant en arrière-plan l'un des aspects des impôts indirects les plus appréciés par les pouvoirs publics d'hier à d'au-

24. Cf. M. BOUVIER *op. cit.*

25. Sur tous ces points, cf. R. SCHNERB, « Technique fiscale et partis pris sociaux », in *Deux siècles de fiscalité française*, ouvrage sous la direction de J. BOUVIER et J. WOLFF, éd. Mouton, 1973.

26. Cité par R. SCHNERB, in « Les hommes de 1848 et l'impôt », *op. cit.*

jourd'hui, à savoir leur caractère *indolore*. Ce que Gaudin dans sa *Notice sur les finances de la France* avait formulé de manière plus précise que Thiers en écrivant : « le meilleur impôt est celui dont les formes dissimulent le mieux sa nature et qui, en dispensant d'ailleurs le contribuable de toute prévoyance, s'identifie le plus complètement avec les dépenses de nécessité que l'on fait communément sans regret »²⁷.

Haïs par le peuple sous l'Ancien Régime, supprimés par la Révolution puis restaurés par le Directoire, voués aux gémonies par les idéologies de gauche du XIX^e siècle à nos jours au nom de la justice fiscale ou sociale, les impôts indirects ont cependant toujours résisté aux critiques comme le montre leur remarquable permanence.

B. IMPÔTS RÉELS ET IMPÔTS PERSONNELS

La distinction entre impôts réels et impôts personnels fait partie, comme la précédente, de l'histoire de l'impôt et participe tout à la fois d'une approche technique et théorique de la fiscalité.

1. Fondements techniques

Les impôts réels sont ceux qui frappent les biens d'un contribuable sans considération de sa situation personnelle. Il en est ainsi par exemple des impôts fonciers locaux ainsi que des droits d'enregistrement portant sur les mutations d'immeubles. Pour certains auteurs, l'impôt réel « correspond à la philosophie politique de 89, c'est-à-dire le libéralisme. C'est un impôt qui respecte la liberté individuelle. Ignorant le contribuable, il évite de s'inscrire dans la sphère de ses activités »²⁸.

Les impôts personnels *au sens strict* taxent la personne sans prendre en compte ses facultés contributives, comme par exemple autrefois la capitation. Toutefois, l'on entend aujourd'hui par impôt personnel un impôt qui tient compte de la situation familiale ou de fortune du contribuable pour taxer un revenu, un produit ou un

27. In « Les vicissitudes de l'impôt indirect », *op. cit.* THIERS écrivait également : « L'impôt indirect est l'impôt des pays avancés en civilisation, tandis que l'impôt direct est celui des pays barbares » in *La propriété*, cité par SCHNERB, *op. cit.*

28. J.-C. MARTINEZ, in *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1989, tome I.

capital. L'impôt sur le revenu ou encore les droits de succession constituent des impôts personnels.

2. Aspect polémique de la classification

Dans le passé, la polémique autour de l'introduction d'une personnalisation de l'impôt connut son point d'orgue à la fin du XIX^e et au début du XX^e siècle avec les discussions portant sur l'instauration de l'impôt personnel sur le revenu proposé par Joseph Caillaux. À ceux qui estimaient que la personnalité dans l'impôt était synonyme de justice et de démocratie, leurs contradicteurs répondaient qu'un tel impôt serait inévitablement « inégal, arbitraire, violent, inquisitorial et vexatoire »²⁹. Et d'ajouter : « il faudra faire connaître sa situation réelle, dévoiler le secret de ses affaires, de ses misères, de ses bénéfices et de son crédit »³⁰ ; et plus encore : « Par la voix de ses représentants elle (la démocratie) demande que l'impôt soit personnel pour dresser une comptabilité exacte des revenus capitalistes et bourgeois, pour faire un choix parmi les contribuables, pour frapper tel ou tel d'impôts exagérés et spoliateurs, et pour enlever ainsi telle ou telle portion de leur fortune à certaines catégories de citoyens au profit d'autres citoyens »³¹. Les débats, et de tels propos le suggèrent sans peine, furent particulièrement animés. Pour ses partisans, la personnalisation, du fait de la progressivité de l'impôt qui y était associée, était appréhendée comme une technique visant à instaurer une certaine justice sociale voire même, pour les plus radicaux, à poser les premiers jalons du socialisme.

Aujourd'hui, le débat est beaucoup plus dépassionné. Dans l'ensemble la personnalisation paraît bien admise dans son principe, même si l'une de ses modalités techniques d'application, le

29. J. HARISTOV, *La personnalité dans l'impôt et la démocratie*, Éd. F. Alcan, 1910.

30. *Op. cit.*

31. *Op. cit.*

quotient familial³², fait l'objet de vives critiques. D'une manière générale, la polémique autour de la personnalisation de l'impôt porte plus maintenant sur des aménagements techniques que sur le principe lui-même et affecte essentiellement le mécanisme de la progressivité. Néanmoins certains auteurs animés d'un antifiscalisme particulièrement offensif se montrent résolument hostiles à la personnalisation de l'impôt³³.

C. IMPÔTS PROPORTIONNELS ET IMPÔTS PROGRESSIFS

Discutée depuis fort longtemps, l'opposition entre impôts proportionnels et impôts progressifs (qui inclut les polémiques autour de la personnalisation) fait l'objet aujourd'hui de débats de plus en plus vifs. En particulier, l'intérêt que commence maintenant à susciter l'idée qu'il serait préférable de substituer un impôt proportionnel

unique à l'impôt progressif sur le revenu³⁴, peut laisser penser que, dans un futur proche, le débat autour de la justice fiscale pourrait bien se trouver relancé.

32. V. *infra*, titre II, chap. 1. Ce mécanisme qui vise à atténuer la charge fiscale pour les familles ayant des enfants à charge a été mis en place en 1945 pour encourager la natalité. Il lui est aujourd'hui reproché d'avoir eu pour conséquence de favoriser les familles les plus aisées dès lors que plus le revenu imposable du foyer fiscal est élevé, plus l'avantage du quotient familial en est accru et le gain d'impôt élevé. Autre constat ; la sociologie des familles s'étant modifiée depuis 1945, l'opposition séparée des concubins, conjuguée au mécanisme du quotient familial en cas d'enfants à charge a favorisé davantage les couples non mariés que les couples mariés, en raison de l'avantage particulier consenti par le législateur aux personnes non mariées ayant un ou plusieurs enfants à charge. Comme le relevait E. SULLEROT, « dans le cas aujourd'hui le plus fréquent où homme et femme travaillent et ont des revenus professionnels point trop dissemblables, non seulement il n'y a plus avantage fiscalement à être mariés, mais souvent le fait d'être mariés pénalise » (in « Évolution sociologique de la famille et inadaptation du système fiscal », *RFFP* n° 14, 1986). Ces inadaptations ont été en partie limitées par l'instauration par le législateur d'un plafonnement du gain d'impôt résultant du quotient familial, avec un plafonnement spécifique pour les contribuables célibataires, divorcés ou chargés de famille (sur ces points cf. *RFFP* n° 14, 1986, cit.). En outre la loi de finances pour 1996 a introduit des mesures visant à réserver l'avantage fiscal particulier octroyé aux personnes seules ayant des enfants à charge à celles qui justifient vivre véritablement seules.

33. Cf. 2^e partie.

34. Cf. 2^e partie. ch. 3, section 2, B, 2^e.

1. Fondements techniques de la classification

L'impôt proportionnel consiste à appliquer à la base imposable un taux d'imposition fixe quel que soit le montant de celle-ci. Tel est par exemple le cas avec la TVA ou encore avec l'impôt sur les sociétés. Au contraire, dans l'impôt progressif, le taux d'imposition croît en fonction de la progression de la base d'imposition³⁵. La progressivité de l'impôt qui a été mise en place en France avec l'instauration de l'impôt sur le revenu au début du siècle³⁶ poursuit une finalité de redistribution par le biais du prélèvement fiscal.

2. Aspect polémique de la classification

La proportionnalité de l'impôt a d'abord été perçue au XVIII^e siècle comme *une manière juste de déterminer le montant de la dette fiscale*. Avec l'impôt proportionnel, celui qui dispose d'un revenu élevé verse plus que celui qui a un revenu plus faible bien que le taux soit identique pour tous. *Chacun, en somme, paie en proportion ou, si l'on préfère, au prorata de son revenu.*

Puis l'idée s'est affirmée qu'il convenait de tenir compte de la capacité contributive du contribuable. Selon une thèse d'inspiration marginaliste, il est apparu qu'il était en réalité *plus juste de moins imposer la partie des revenus servant à satisfaire les premiers besoins*, puis l'utilité des parties suivantes allant en décroissant, d'affecter à ces parties de revenu un taux d'imposition de plus en plus élevé. Dans cette conception, l'hypothèse est faite que le sacrifice fiscal sera moins durement ressenti une fois les premiers besoins satisfaits et qu'il est donc plus approprié de faire reposer la charge de l'impôt de manière plus conséquente sur les parties du revenu les moins utiles ; cette approche conduit à taxer progressivement les revenus (ou le capital) et à alourdir le poids de l'impôt pour les contribuables les plus fortunés.

35. On peut concevoir une progressivité par tranche du revenu qui consiste à appliquer un taux différent à chaque tranche de revenus puis à totaliser les sommes ainsi obtenues, ou une progressivité par classe de revenus qui consiste à affecter des taux différents à chaque catégorie de revenu.

36. Déjà la Convention, sur la proposition de RAMEL-NOGARET, adopta un décret stipulant que « pour atteindre à une proportion plus exacte des charges que chaque citoyen doit supporter en raison de ses facultés, il sera établi un impôt gradué et progressif sur le luxe et les richesses, tant foncières que mobilières ». L'idée fut cependant abandonnée, puis reprise sous la Révolution de 1848 ; « pour être réellement équitable, l'impôt doit être progressif » ; mais là encore le principe ne fut pas appliqué.

Les mérites d'une progressivité de l'impôt ont été exposés par des auteurs aussi variés que Montesquieu³⁷, Jean-Jacques Rousseau³⁸, Jean-Baptiste Say³⁹, voire même Adam Smith qui estimait qu'« il n'est pas très déraisonnable que les riches contribuent aux dépenses de l'État non seulement en proportion de leur revenu, mais encore au-delà de cette proportion »⁴⁰. Les adversaires de la progressivité y voyaient, pour certains, les prémisses de l'instauration d'un régime collectiviste, d'autres, tel Paul Leroy-Beaulieu, une théorie sans base rationnelle qui ne pouvait conduire « dans la pratique qu'à des résultats insignifiants pour le peuple, si la progression était légère, et à des résultats déplorables pour la société en général, si la progression était forte »⁴¹.

De nos jours, la progressivité en France connaît une certaine remise en cause ; toutefois elle se manifeste moins dans son principe que dans ses modalités, comme le montrent les récents aménagements intervenus dans le domaine de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, notamment en ce qui concerne le nombre de tranches, la hauteur des taux et les abattements pratiqués. Sur le plan des débats à ce sujet, certains font valoir que des taux élevés

37. « Dans l'impôt de la personne, la proportion injuste serait celle qui suivrait exactement la proportion des biens. On avait divisé à Athènes les citoyens en quatre classes. Ceux qui retiraient de leurs biens cinq cents mesures de fruits, liquides ou secs payaient au public un talent ; ceux qui en retiraient trois cents mesures devaient un demi-talent ; ceux qui avaient deux cents mesures payaient dix mines ou la sixième partie d'un talent ; ceux de la quatrième classe ne donnaient rien. La taxe était juste quoiqu'elle ne fût point proportionnelle ; si elle ne suivait pas la proportion des biens elle suivait la proportion des besoins. On jugea que chacun avait un nécessaire physique égal ; que ce nécessaire physique ne devait point être taxé ; que l'utile venait ensuite, et qu'il devait être taxé, mais moins que le superflu ; que la grandeur de la taxe sur le superflu empêchait le superflu » : MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Livre XIII, chap. VII.

38. Après avoir exposé la différence entre impôt réel et personnel, puis précisé les vertus de l'impôt personnel, ROUSSEAU, reprenant les thèses de MONTESQUIEU se montre favorable à ce que l'impôt soit progressif : « Celui qui n'a que le simple nécessaire ne doit rien payer du tout ; la taxe de celui qui a du superflu peut aller au besoin jusqu'à la concurrence de tout ce qui excède son nécessaire » in « Discours sur l'économie politique ».

39. « Une contribution simplement proportionnelle n'est-elle pas plus lourde pour le peuple que pour le riche ? » *Cours d'économie politique*, tome IV, cit. par. P. LEROY-BEAULIEU, in *Traité de Science des Finances*, Éd. F. Alcan 1899. J.-B. SAY développa également une thèse en faveur de la progressivité dans son *Traité d'économie politique*.

40. A. SMITH, *op. cit.*

41. P. LEROY-BEAULIEU, *op. cit.* ; l'auteur affirme également en parlant de l'impôt progressif : « c'est une taxe qui a pour mère l'envie et pour fille l'oppression », in *Précis d'économie politique*, Delagrave, 1888.

appliqués aux tranches de revenus les plus hautes aboutissent à limiter la capacité d'épargne et par là même à freiner les investissements, tandis que d'autres insistent à l'égard des revenus du travail sur les inconvénients d'une progressivité trop lourde qui s'avérerait dans ce domaine être un facteur de découragement. Au total les débats se ramènent le plus souvent à la question de savoir s'il faut « plus ou moins » d'impôts, *une question qui relève très certainement plus d'un choix de société que d'une science économique ou fiscale.*

D. IMPÔTS SPÉCIFIQUES⁴² ET IMPÔTS AD VALOREM

Les impôts dits spécifiques sont calculés en multipliant un poids, un volume, une surface de matière imposable par une somme donnée. Il existe peu d'impôts de ce type ; on peut citer parmi eux les droits sur les alcools (x euros par hectolitre), certaines taxes locales comme par exemple la taxe sur les emplacements publicitaires (x euros par m²).

Les impôts *ad valorem* sont calculés par application d'un tarif à la base imposable. Ce procédé est le plus communément utilisé.

E. IMPÔTS ANALYTIQUES ET IMPÔTS SYNTHÉTIQUES

L'impôt analytique est un impôt assis sur les éléments d'un patrimoine ou sur une opération isolée, ou encore sur une catégorie unique du revenu appelé cédule.

L'impôt synthétique consiste à appréhender un ensemble d'opérations ou de revenus et à taxer l'ensemble en une seule fois. L'exemple même d'impôt synthétique est l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui frappe le revenu global du foyer fiscal.

F. IMPÔTS DE RÉPARTITION ET IMPÔTS DE QUOTITÉ

L'impôt de répartition est celui dont le produit total attendu est fixé à l'avance puis réparti ensuite entre les contribuables. Dans ce système, c'est donc la somme totale à recevoir (appelée contin-

42. À ne pas confondre avec la spécificité de l'impôt par niveau de collectivité ; sur ce point, cf. 2^e partie.

gent) qui est déterminée *a priori*, non le taux d'imposition qui ne se dégage qu'après répartition⁴³. Ce mode de détermination de la dette fiscale est ancien. Utilisé sous la Révolution, il s'est perpétué par la suite pour les collectivités territoriales jusqu'en 1980 (loi du 10 janvier 1980).

L'impôt de quotité⁴⁴ procède de manière inverse ; il consiste à définir initialement un taux d'imposition qui sera ensuite appliqué à la matière imposable. Cette technique est celle qui est maintenant en vigueur dans tous les systèmes fiscaux modernes.

Chacun des deux dispositifs (répartition et quotité) présente à la fois des avantages et des inconvénients. L'impôt de répartition a pour avantage une plus grande sécurité budgétaire avec une connaissance préalable des sommes devant entrer dans les caisses du Trésor alors que l'impôt de quotité ne permet pas une telle précision puisque le résultat peut varier selon les fluctuations de la matière imposable. Toutefois, l'introduction d'impôts synthétiques et l'instauration de la progressivité sont difficilement compatibles avec le système de la répartition. Par ailleurs ce dernier, du fait des degrés successifs d'imposition qu'il implique (autrefois dans le système fiscal local la répartition intervenait d'abord au niveau du département, puis de l'arrondissement, puis de la commune pour arriver enfin au niveau du contribuable), peut être la cause d'un grand nombre d'erreurs, d'injustices et d'inégalités susceptibles de se démultiplier de niveau en niveau et de s'aggraver d'année en année.

Section 3 Les mécanismes généraux d'imposition

La notion d'impôt est indissociable des mécanismes généraux auxquels obéit la mise en œuvre des impositions. Le droit fiscal français distingue à cet égard deux grands types de mécanismes : le

43. Le taux découle du rapport entre le montant (contingent) et les bases imposables.

44. L'impôt sur le revenu mis en place sous l'égide de CAILLAUX (1914-1917) adopta immédiatement le système de la quotité. On signalera l'essai déjà effectué en 1831 avec la contribution des portes et fenêtres et les contributions personnelles qui avaient été transformées en impôts de quotité ; mais l'année suivante, l'ancien système fut rétabli devant l'hostilité rencontrée.

mécanisme de l'assiette d'une part, celui de la liquidation et du recouvrement d'autre part.

§ 1. L'ASSIETTE DE L'IMPÔT

Asseoir l'impôt c'est constater et évaluer la matière imposable, déterminer le fait générateur de l'imposition ainsi que la personne imposable.

A. LA CONSTATATION ET L'ÉVALUATION DE LA MATIÈRE IMPOSABLE

Si la définition de la matière imposable est de l'entière compétence du législateur (cf. *infra*), il appartient à l'administration fiscale de déterminer ensuite pour chaque contribuable l'assiette de son imposition, c'est-à-dire la base d'imposition.

Cette phase implique une double opération. Il faut en premier lieu que soient qualifiés les éléments susceptibles d'entrer dans le champ de la taxation, et donc dans la base d'imposition. Il faut ensuite qu'ils soient évalués. En principe, l'administration évalue la matière imposable à partir des indications portées par le contribuable dans les déclarations qu'il est tenu de souscrire, et ce sous réserve de contrôles ultérieurs. Mais les procédés d'évaluation peuvent varier ; dans certains cas l'administration arrête le montant de la base imposable, en procédant à une évaluation dite unilatérale, indépendamment des éléments indiqués ou non par le contribuable ; tel est le cas par exemple en matière de droits de mutation à titre onéreux où l'administration dispose du pouvoir de fixer la valeur d'un bien immeuble par comparaison avec les valeurs du marché.

B. LA DÉTERMINATION DU FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPOSITION

On entend par fait générateur de l'impôt « l'événement qui crée la dette fiscale. Il s'agit soit d'un acte juridique soit d'une situation économique »⁴⁵. Ainsi en matière de TVA, c'est à la date

45. A. BARILARI, R. DRAPE, *Lexique fiscal*, op. cit.

de la livraison de la marchandise ou de l'encaissement du prix (pour les prestations de services) que la dette fiscale prend naissance ; en matière de droits de mutation applicables lors d'une vente immobilière, le fait générateur intervient lors de la présentation de l'acte de vente de l'immeuble à la formalité de l'enregistrement. La notion de fait générateur est importante car elle détermine non seulement la naissance de la créance du fisc mais également le champ d'application de la loi fiscale en vigueur, à la fois dans l'espace (territorialité) et dans le temps (non-rétroactivité).

C. LA DÉTERMINATION DU REDEVABLE DE L'IMPÔT

1. Le redevable de l'impôt

Le redevable de l'impôt est déterminé par la loi qui définit les règles en vertu desquelles des personnes physiques ou morales relèvent d'un impôt déterminé (par exemple l'impôt de solidarité sur la fortune). Il convient toutefois de noter que le redevable désigné par les textes n'est pas nécessairement celui qui supporte effectivement l'impôt. Il faut tenir compte en effet de l'*incidence* de l'impôt.

2. L'incidence de l'impôt⁴⁶

On donne le nom d'incidence de l'impôt « à ce phénomène par lequel la personne à qui le fisc réclame le montant de l'impôt, la déverse sur un tiers qui, peut-être, parviendra à son tour à en transmettre la charge à autrui, de sorte que le contribuable légalement désigné se borne à faire l'avance de l'impôt et s'en rembourse sur d'autres personnes ignorées du fisc qui le supportent définitivement »⁴⁷.

Le problème de l'incidence de l'impôt est depuis fort longtemps examiné sans que l'on soit véritablement parvenu à le résoudre alors qu'il serait pourtant fort utile, à divers titres, de pouvoir mieux appréhender sur qui repose réellement la charge fiscale. Car le phénomène de l'incidence, mal maîtrisé, peut avoir pour effet de fausser totalement les intentions du législateur en reportant la charge de tel ou tel impôt sur une autre catégorie de contribuables que celle visée par ce dernier. Comme le souligne à

46. Cf. également 1^{re} partie, titre 1^{er}, ch. 1, section 2, § 3, A, 1^{er}.

47. E. ALLIX, *Traité élémentaire de sciences des finances*, éd. Rousseau, 1936.

cet égard E. Allix, « là où le législateur a amené à établir l'égalité de taxation, l'incidence pourra la réduire à une égalité de pure apparence et aboutir à l'inégalité de fait »⁴⁸.

Adam Smith, influencé par les Physiocrates, estimait quant à lui que la charge fiscale retombait inéluctablement sur les propriétaires fonciers (sur les industriels pour Ricardo). On s'est aperçu depuis que le phénomène était beaucoup plus complexe qu'on ne le croyait. Cette approche par trop simple de l'incidence fut d'ailleurs critiquée dès 1801 par l'économiste Canard qui, selon une théorie dite de la « répercussion infinie », estimait qu'un impôt, même s'il a pour cible au départ une catégorie sociale déterminée, finit toujours par se diffuser dans l'ensemble du corps social et affecter tous les contribuables.

Au-delà des translations admises ou même organisées volontairement, comme par exemple en matière de taxes sur le chiffre d'affaires qui retombent sur le consommateur final, ou pour les taxes foncières qui sont répercutées par le propriétaire sur le fermier, ou encore pour l'impôt sur les sociétés qui peut être transféré sur les clients, on convient qu'en la matière « chacun va avoir tendance à se comporter en groupe clandestin »⁴⁹ ou encore en « passager clandestin », et par exemple « essayer d'obtenir un bien ou un service sans en supporter le coût »⁵⁰, c'est-à-dire la charge fiscale.

Du point de vue de ses modalités, la translation de l'impôt peut s'opérer de trois manières. Elle peut se faire en avant, on parle alors de translation progressive, et dans ce cas l'incidence porte sur le consommateur qui supporte l'impôt par le biais d'une augmentation du prix de vente. Elle peut se pratiquer en arrière, c'est la translation dite régressive qui consiste à augmenter la productivité des facteurs de production sans pour autant les rémunérer en fonction du gain obtenu. Elle peut être également « oblique » lorsque le vendeur d'un produit répercute son impôt non pas sur le bien ou le service taxé mais sur d'autres biens et services.

La possibilité de transférer la charge fiscale sur d'autres dépend largement de l'élasticité de l'offre et de la demande. Si la demande se révèle rigide, la translation sera aisée et le vendeur

48. *Ibid.*

49. J. PERCEBOIS, rubrique « incidence fiscale » in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 1991 ; cf. également J. PERCEBOIS, rubrique « incidence fiscale » in *Dictionnaire de finances publiques*, A. Colin, 1995.

50. Sur cette notion, cf. Y. CROZET, *Analyse économique de l'État*, A. Colin, 1997.

répercutera sans difficulté l'impôt sur ses acheteurs. En revanche, si elle l'est moins, ou si la concurrence est forte, le même vendeur aura plutôt tendance à pratiquer une translation régressive, voire oblique si la compétition ne porte que sur certains produits.

Bien évidemment, la possibilité de transférer la charge de l'impôt est également liée à la plus ou moins grande marge de manœuvre des contribuables en matière fiscale y compris aux possibilités qu'ils ont de frauder ou de pratiquer l'évasion fiscale. Le salarié possède à cet égard beaucoup moins de liberté que les exploitants indépendants, entreprises ou professions libérales. C'est pourquoi certains considèrent qu'un impôt proportionnel sur la dépense, comme par exemple la TVA, peut se révéler finalement plus juste parce que payé par tous. Autrement dit, *tant que le phénomène de l'incidence n'est pas pris en compte de manière effective par le législateur, on ne peut pas affirmer de manière certaine et définitive qu'un impôt réalise mieux la justice fiscale qu'un autre. Seul un système d'évaluation des politiques fiscales permettrait d'avancer dans l'analyse.*

§ 2. LA LIQUIDATION ET LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Une fois les bases imposables déterminées, il convient de calculer le montant de l'impôt dû puis de le recouvrer.

A. LA LIQUIDATION DE L'IMPÔT

Liquider l'impôt c'est calculer la dette fiscale du contribuable par application à la base d'imposition du taux d'imposition (ou tarif) en vigueur et en ayant éventuellement pratiqué les abattements, majorations ou déductions prévus par le législateur.

Cette opération est effectuée soit par l'administration (par exemple pour l'impôt sur le revenu), soit par le contribuable lui-même (par exemple pour la TVA ou pour l'impôt sur les sociétés), soit par un tiers (ainsi, dans le cas des revenus de capitaux mobiliers faisant l'objet d'un prélèvement à la source, c'est l'organisme payeur qui effectue le calcul et le règlement de l'impôt pour le compte du contribuable bénéficiaire du revenu).

B. LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Recouvrer l'impôt c'est le percevoir. Cette opération est conduite par un comptable public. Le versement peut être effectué spontanément par le contribuable (par exemple pour la TVA) ou après réception d'un avis d'imposition (par exemple pour l'impôt sur le revenu).

On utilise le terme de régime des *droits constatés* lorsque les opérations d'assiette, de liquidation puis de recouvrement, sont effectuées séparément (cas de l'IR), ou celui de régime des *droits au comptant* lorsque les opérations sont réalisées simultanément comme par exemple en ce qui concerne la TVA (le redevable règle son impôt, qu'il a préalablement calculé, au moment du dépôt de sa déclaration) ou les droits de douane payés lors du passage de la frontière.

CHAPITRE 2

LES GRANDS PRINCIPES DU DROIT FISCAL

Le droit fiscal ne saurait être restreint à son seul objet, c'est-à-dire l'impôt. Il doit être compris plus largement comme l'ensemble des principes et des règles relatifs au droit de lever l'impôt.

Les principes à la base du droit fiscal prennent racine, directement ou indirectement, dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. En cela *ce droit se trouve porteur d'une tradition politique ainsi que d'une conception particulière de la fiscalité qui sont liées au projet de société qui fut celui des penseurs de la Révolution française.*

En dépit de la différence de contexte qui sépare le monde contemporain de celui d'il y a deux siècles, la solidité de ce corps de principes est remarquable. Ils connaissent même un regain d'intérêt remarqué ces dernières années, sous l'effet tout à la fois d'un renouveau de la pensée libérale et des débats relatifs à l'État de droit. Certes, relativement à l'identité profonde du droit fiscal, on peut peut-être douter que la seule existence de principes généraux suffise toujours à lui conférer une solide cohérence juridique. Mais il faut bien admettre que ces principes représentent une condition essentielle au développement de ce droit. D'une part, ce dernier se trouve ainsi intégré, avec ses particularismes, dans le système juridique d'ensemble qui est le nôtre, et ce au même titre que toutes les autres branches du droit. D'autre part c'est bien le recours aux principes fondamentaux du droit qui permet d'éviter les excès éventuels dans la mise en œuvre des règles fiscales¹.

Les principes de base du droit fiscal étant fort nombreux sans toujours former par ailleurs un ensemble cohérent, on peut néanmoins distinguer parmi eux les principes qui ont une portée constitutionnelle et ceux qui ont la valeur de principes généraux du droit.

1. V. sur ce point J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, Les Cours de droit, Litec, 1998.

Les principes à portée constitutionnelle

Les principes à portée constitutionnelle résultent d'un certain nombre de dispositions relatives à l'impôt qui figurent dans le texte de la Constitution de 1958 ainsi que dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 à laquelle la Constitution fait référence dans son Préambule.

§ 1. LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ DE L'IMPÔT

A. ORIGINE ET CONTENU DU PRINCIPE

Le principe de légalité de l'impôt tire son origine du principe du consentement de l'impôt exprimé par le Tiers-État dans un décret du 13 juin 1789. Le texte indique que désormais toutes les contributions existantes sont illégales et nulles parce qu'elles n'ont pas été consenties. Dorénavant, aucune levée d'impôt ne pourra s'effectuer si elle n'a pas été préalablement décidée par l'assemblée représentative des citoyens. Ce même décret sera repris par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 27 août 1789².

En droit positif, l'article 14 se trouve consacré par la Constitution de 1958 qui fait référence, dans son Préambule, à la Déclaration de 1789, confirmée et complétée par le préambule de la Constitution de 1946. D'autre part, elle institue également un certain nombre de dispositions spécifiques à la prise de décision fiscale et à la compétence du Parlement dans ce domaine.

Ainsi, selon l'article 34 de la Constitution, « la loi est votée par le Parlement et fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». *En conséquence, seul le Parlement est habilité, dans le cadre d'une loi de finances ou d'une loi ordinaire, à créer, modifier ou supprimer un impôt, à en définir les règles d'assiette, de calcul et de recouvrement*, l'administration fiscale, ayant compétence liée³ dans ces domaines.

2. Selon l'article 14 de la Déclaration des droits : « 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 ».

3. Cf. *infra*, 1^{re} partie, titre 1, ch. 2, section 2, § 4.

La compétence du Parlement en matière fiscale est également rappelée à l'article 1^{er} de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001⁴, le Parlement intervenant dans ce cadre pour autoriser chaque année la levée de l'impôt.

La compétence exclusive du législateur en matière fiscale n'exclut pas cependant la possibilité d'un partage du pouvoir fiscal avec d'autres représentants élus des citoyens. Ainsi, sur le fondement du principe de leur libre administration, les collectivités territoriales sont dotées en France d'un *pouvoir fiscal dérivé*, en étant dotées par la loi de la capacité de lever des impôts ou taxes facultatifs, de fixer les taux d'imposition des quatre grands impôts directs locaux, sans toutefois pouvoir créer, modifier ou supprimer un impôt, étant cependant précisé que depuis la révision constitutionnelle du 28 mars 2003⁵, et selon l'article 72-2 de la Constitution, « la loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine ».

Au total, solidement ancré dans un bloc de constitutionnalité et ne paraissant en cela susceptible d'aucune atteinte, le principe de légalité de l'impôt semble bien satisfaire à « cette vérité que les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants », comme le prétendait Rousseau⁶.

Or, la réalité de l'application de ce principe, pourtant posé comme fondamental, en montre les faiblesses indéniables.

B. LES LIMITES DU PRINCIPE

Les limites du principe de légalité de l'impôt sont d'une part politiques, d'autre part juridiques.

1. Les limites politiques⁷

Ces limites tiennent d'abord d'une manière générale à celles qui ont été apportées par la Constitution de 1958 à la fonction de légiférer du Parlement, et corrélativement à l'extension du pouvoir

4. Considérée comme faisant partie du « bloc de constitutionnalité ». Cf. A. BARI-LARI, M. BOUVIER, *La nouvelle gouvernance financière de l'État*, collection Systèmes, LGDJ, 2010, 3^e édition.

5. Cf. M. BOUVIER, *Les finances locales*, LGDJ, collection Systèmes, 2010, 13^e éd.

6. *Op. cit.*

7. Cf. 2^e partie, ch. 1, section 2.

réglementaire⁸. À ces éléments, il faut ajouter les prélèvements obligatoires non consentis par le Parlement (cotisations sociales, cf. *supra*).

Cette érosion du pouvoir fiscal du Parlement au plan interne s'est accompagnée au plan externe de nouvelles sujétions, avec en particulier les contraintes découlant du droit communautaire et les restrictions qui s'ensuivent en ce qui concerne l'étendue des choix du Parlement en matière fiscale⁹.

2. Les limites juridiques

Le principe de légalité de l'impôt trouve par ailleurs d'autres limites sérieuses, cette fois au plan juridique, à l'occasion de la mise en œuvre des textes fiscaux par l'administration compétente et notamment à l'occasion de la question particulièrement délicate en droit fiscal de leur interprétation.

En effet, le caractère fréquemment général de la loi fiscale – mais aussi le poids d'une pratique ancienne – conduit l'administration à indiquer très régulièrement dans des instructions ou circulaires, dites interprétatives, l'interprétation qu'elle fait des textes qu'elle est chargée d'appliquer. Or l'ampleur prise aujourd'hui par la *doctrine administrative* peut être jugée choquante parce que de nature régaliennne et contraire à la tradition démocratique et libérale qui a inspiré le principe de légalité du droit fiscal, c'est-à-dire ses sources. Mais la véritable question de fond, en réalité, est celle de savoir si dans le cadre du contrôle de légalité opéré par les juridictions compétentes, le juge accepte ou non de censurer les empiétements éventuels de la doctrine administrative sur la loi avec le risque, au demeurant, de se voir lui-même soupçonné à l'occasion de sa propre activité d'interprétation de détourner ou déformer l'intention du législateur¹⁰.

En d'autres termes, le problème soulevé par l'importance de la doctrine administrative en matière fiscale et les limites qu'elle est susceptible d'entraîner au regard du principe de légalité se ramène

8. Cf. Sur le partage de la loi et du règlement en matière financière, J.-L. GUIEZE, *Le partage de compétence entre la loi et le règlement en matière financière*, LGDJ, 1974.

9. On rappellera que la primauté du droit communautaire sur le droit interne a été expressément reconnue par le Conseil constitutionnel ainsi que par le Conseil d'État et la Cour de cassation. V. égal. sur cet aspect J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, *op. cit.*

10. Cf. *RFFP* n° 75, 2001 : « La doctrine administrative en droit fiscal ».

donc à deux interrogations essentielles qui concernent d'une part la réalité du contrôle de légalité, d'autre part la légitimité et la validité de l'interprétation des juridictions, elles-mêmes susceptibles d'encourir le reproche d'une dérive vers une sorte de « gouvernement des juges ».

En ce qui concerne le premier aspect, force est d'abord de constater que, d'une manière générale, on ne peut que déplorer une certaine carence du contrôle juridictionnel à l'égard de la doctrine fiscale. Encore faut-il tout aussitôt relever qu'une telle faiblesse ne procède pas de la seule « carence volontaire du juge » (selon l'expression de J.-J. Bienvenu et T. Lambert¹¹), et qu'elle résulte tout autant de l'organisation même du contentieux administratif. En effet, la séparation entre plein contentieux et contentieux de l'excès de pouvoir, et surtout l'accès restrictif à ce dernier en matière fiscale en vertu de la théorie de l'exception pour recours parallèle, font que les litiges fiscaux relèvent pour leur majeure partie du *plein contentieux*. Or dans ce cadre, le contribuable n'est pas fondé à contester la légalité de la doctrine administrative, mais seulement l'application qui lui en est faite.

D'un autre côté, et même s'il continue à n'avoir que le caractère d'un recours résiduel en matière fiscale, le *recours pour excès de pouvoir* (REP) n'a pas été sans connaître certaines évolutions.

En effet, alors que le juge s'en est longtemps tenu à une position très restrictive quant à la recevabilité du REP à l'égard des circulaires fiscales, il a su faire preuve d'une ouverture certaine en ce domaine (v. notamment CE, 4 mai 1990, *Association freudienne*) en permettant donc d'aller dans le sens d'une plus grande protection du principe de légalité, sachant néanmoins que demeure la seconde question évoquée précédemment, celle de la *concordance de l'interprétation du juge avec la volonté du législateur*.

Sur le plan purement théorique, il faudrait pour qu'une telle concordance soit parfaite, que le juge pratique une exégèse des textes, méthode qui présente d'énormes difficultés. Ainsi, et même s'il s'efforce de s'en tenir au plus près de la lettre du texte et d'éliminer toute part de subjectivité, le juge peut avoir les plus grandes difficultés à donner une interprétation absolument conforme à la volonté du législateur. Aussi, et quel que soit le degré d'indépen-

11. V. sur ces points J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, *op. cit.* ; cf. également J. TUROT, « Les recours en annulation contre la doctrine administrative », *in RJF*, n° 8-9, 1990.

dance du juge, l'application du principe de légalité fiscale ne peut que demeurer incertaine ; d'autant que, au-delà du contrôle des juridictions de dernière instance, il n'existe plus aucun contrôle possible permettant de s'assurer avec certitude que le texte incriminé correspond bien à la volonté du législateur. On peut comprendre peut-être la prudence du juge fiscal à ouvrir la voie du recours pour excès de pouvoir dans un champ aussi sensible que celui de la fiscalité et au sein duquel le partage de la décision entre le Parlement, par principe souverain, l'administration et le juge est toujours délicat et sujet à contestations.

Aussi est-on amené à s'interroger sur la nature réelle du principe de légalité fiscale et à se demander s'il ne relève pas d'une illusion, étant donné qu'il n'est aucune méthode absolument fiable d'interprétation en droit fiscal (pas plus d'ailleurs que dans d'autres branches du droit). On voit mal en effet comment il pourrait être possible, dans certains cas, de réaliser la parfaite mise en conformité d'un texte avec ce qui fut la volonté des élus. À moins de présenter systématiquement à une instance parlementaire les questions soulevant des problèmes d'interprétation, il ne peut exister de certitude en la matière. À cet égard, peut-être faudrait-il, comme le suggère André Barilari, restaurer le référé législatif (loi des 16 et 24 août 1790 ; Constitution du 3 septembre 1791), c'est-à-dire une procédure consistant à « renvoyer au législateur le soin d'interpréter la loi dont il est la source »¹². Une telle solution qui devrait être réservée aux questions les plus difficiles, nécessiterait également la mise en place d'un dispositif susceptible d'assurer efficacement la sécurité fiscale des contribuables.

Depuis deux siècles, l'évolution des sociétés s'étant caractérisée par une croissance sans pareille de leur complexité et de la rapidité des changements, une conception par trop statique n'est sans doute plus réellement pertinente aujourd'hui, si bien qu'il convient de permettre aux règles d'évoluer et au droit de s'adapter. La démarche interprétative participe de cette préoccupation dans la mesure où elle permet d'établir un lien entre des principes posés à un moment donné de la société et des situations qui correspondent à une réalité qui s'est profondément transformée. Cela revient certes d'un côté à reconnaître la relativité du principe de légalité fiscale, mais d'un autre à le poser comme néanmoins nécessaire au

12. A. BARILARI, *L'État de droit : réflexion sur les limites du juridisme*, LGDJ, 2000, collection Systèmes.

fonctionnement d'une société qui se veut libérale et démocratique. *Au fond se trouvent soulevées ici deux questions, d'ailleurs difficilement séparables : celle toute philosophique de l'interprétation, et celle politique de la prise de décision et du contrôle de sa mise en œuvre.* La réponse à la première est recherchée depuis les tous débuts de la réflexion sur le monde ; quant à la seconde elle n'est que partiellement réglée. Aussi, et si l'on veut juger de légalité d'un texte fiscal en se plaçant du strict point de vue de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme qui privilégie une conception organique et démocratique de la légalité, on est fondé à affirmer que le juge de l'impôt, s'il doit se montrer garant de ce principe, peut dans le silence du législateur se trouver amené à créer de toutes pièces, à travers sa jurisprudence, des normes originales¹³.

En définitive, compte tenu de ces limites, le principe de juridicité¹⁴ paraît en la matière largement dépasser le principe de légalité, tout au moins dans le sens qui est accordé à ce dernier principe par la tradition démocratique et républicaine, à savoir la compétence pleine et entière de la loi.

C. UN PRINCIPE CONFORTÉ PAR LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL¹⁵

Le Conseil constitutionnel, depuis plus de trente ans, a eu à de nombreuses reprises l'occasion de se prononcer sur les textes législatifs à contenu fiscal. Dans plusieurs décisions, le juge constitutionnel a posé de manière très nette l'intangibilité du principe de légalité fiscale, allant même jusqu'à affirmer le droit du Parlement à légiférer dans les matières relevant du domaine réglementaire. L'influence reconnue de la jurisprudence constitutionnelle a indéniablement conduit comme le souligne Loïc Philip, « à un renforcement et même à une véritable réhabilitation du pouvoir législatif

13. Cf., par exemple, la fiscalité des entreprises et notamment des notions telles que celles d'acte anormal de gestion ou encore d'établissement stable.

14. Cf. M.-C. ESCLASSAN, « À propos de la juridicisation du droit fiscal », in *RFFP* n° 41, 1993.

15. V. sur ce point les analyses de L. PHILIP in « Le droit constitutionnel des finances publiques », *RFFP* n° 7, 1984 ; « Réflexion à partir d'un cas pratique sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP* n° 15, 1986 ; *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, 1990 ; *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, 1995.

du Parlement en matière fiscale »¹⁶. Non seulement le Conseil constitutionnel a étendu le champ de compétence du Parlement¹⁷ à des procédures qui, concernant la mise en application des textes législatifs, relèvent selon la Constitution du pouvoir réglementaire, mais il a permis également au pouvoir législatif de voter des textes fiscaux à effet rétroactif. Par ailleurs, diverses décisions du juge constitutionnel ont contribué à régler certains problèmes d'interprétation, notamment en faisant en sorte que les textes soient rédigés de manière plus claire. Ainsi par exemple à propos du plafonnement de certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu prévu par le projet de loi de finances pour 2006, le Conseil constitutionnel a considéré « qu'en matière fiscale, la loi, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité telle qu'elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnaît l'article 14 de la Déclaration de 1789 » (DC n° 2005-530 du 29 décembre 2005), autrement dit méconnaît le principe de légalité fiscale. L'article concerné a donc été jugé contraire à la Constitution du fait de sa complexité et de son inintelligibilité pour le contribuable. La même décision a par ailleurs joint principe de légalité et d'égalité devant l'impôt au motif que la complexité du texte ne plaçait pas les contribuables à égalité devant les choix que leur proposait le législateur.

On peut donc estimer à juste titre que non seulement le Conseil constitutionnel se pose comme « le garant du respect du principe de légalité de l'impôt »¹⁸, d'une part en contraignant le Parlement à exercer pleinement le pouvoir fiscal qui est le sien, d'autre part en limitant ainsi l'intervention du pouvoir réglementaire, mais également qu'il agit par voie de conséquence comme un défenseur du principe de consentement de l'impôt.

A *contrario*, ferment d'une certaine « unité retrouvée de l'ordre juridique »¹⁹, par son influence notamment sur la jurisprudence du Conseil d'État et sur celle de la Cour de cassation²⁰, le juge constitutionnel peut apparaître aussi comme un « quasi-légis-

16. L. PHILIP, in *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, op. cit.

17. Selon l'art. 37 de la Constitution de 1958, « les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire ».

18. Cf. L. PHILIP, in *RFFP* n° 15, cit.

19. Selon l'expression de D. LOCHAK, *La justice administrative*, Monchrestien, collection Clefs, 1992.

20. Cf. notamment G. DUPUIS (sous la direct. de), *Le contrôle juridictionnel de l'administration*, Economica, 1991 ; v. également L. PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, op. cit.

lateur » fiscal²¹. Tel est le cas lorsque, s'appuyant sur d'autres principes majeurs du droit fiscal, tels celui d'égalité devant l'impôt ou encore celui de la protection de la liberté du contribuable, il en vient à donner une interprétation personnelle des textes lui étant soumis, voire même parfois à suggérer au Parlement certaines solutions précises (par exemple dans ses décisions des 29 décembre 1983 et 29 décembre 1984 relatives aux perceptions fiscales).

§ 2. LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT

Initialement posé par l'article 13 de la Déclaration des droits²², le principe d'égalité devant l'impôt a une double portée, politique et juridique.

Si le juge constitutionnel est très vigilant à l'égard du respect de ce principe²³, il admet toutefois des différenciations en matière fiscale, et notamment que le législateur puisse vouloir prendre en compte les particularités liées à l'activité du contribuable (DC du 29 déc. 1983 relative aux exonérations fiscales) ou encore celles liées à des conditions géographiques et économiques singulières (il en est ainsi par exemple en ce qui concerne les dispositions fiscales dérogatoires à l'égard des DOM²⁴). Par ailleurs, pour le Conseil « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs »²⁵.

21. Selon l'expression de G. GEST et G. TIXIER, in *Droit fiscal*, LGDJ, 1986.

22. « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens à raison de leurs facultés ». Il faut aussi rappeler l'art. 1^{er} du même texte : « Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droit », ainsi que l'art. 6 : «... La loi doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ».

23. DC du 29 décembre 2009 relative à la contribution carbone : « par leur importance, les régimes d'exemption totale institués par l'article 7 de la loi déferée sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

24. V. sur ce point M.-C. ESCLASSAN, « Le régime fiscal des départements d'outre-mer », in *RFFP* n° 33, 1991.

25. DC du 29 décembre, *pp. cit.*

Par ailleurs, et en la matière, le Conseil constitutionnel procède à un contrôle approfondi, en isolant chaque impôt de l'ensemble du système fiscal et en réalisant ainsi un examen séparé pour chacun, excepté si les contributions concernées se trouvent avoir la même finalité (par exemple la solidarité nationale pour ce qui concerne la CSG, objet de la DC du 28 déc. 1990).

Le Conseil d'État, dans le cadre du contrôle qu'il effectue de l'application de la loi, a adopté depuis de nombreuses années une position similaire²⁶. Il n'exclut pas que des contribuables puissent faire l'objet de traitements différents²⁷. Tel est le cas par exemple en matière de contrôle fiscal à l'égard duquel l'administration dispose d'une compétence discrétionnaire dans le choix des contribuables susceptibles de faire l'objet d'un contrôle externe ; un contribuable n'est donc pas fondé à se plaindre d'un traitement inégal qui lui serait fait en arguant que son entreprise a fait l'objet de deux vérifications de comptabilité successives sur une période déterminée alors qu'au cours de la même période celle d'un concurrent ne l'aurait pas été. De même, une situation identique peut donner lieu à des solutions différentes²⁸ sans que le contribuable puisse s'en plaindre devant le juge (sauf bien entendu s'il s'agit d'un litige relatif à l'interprétation d'un texte contraire aux principes généraux du droit ou totalement erroné). Enfin, et à l'instar du Conseil constitutionnel, le Conseil d'État s'est toujours refusé à considérer l'impôt contesté autrement que de manière isolée.

§ 3. LE PRINCIPE DE LIBERTÉ

A. ASPECTS GÉNÉRAUX DU PRINCIPE

Le principe de liberté en matière fiscale s'entend non seulement de la *liberté individuelle* mais aussi de la *liberté du commerce et de l'industrie*. Ce principe essentiel est à la base de nombre de procédures du droit fiscal, alors même que sur le terrain des représentations et des croyances, l'impôt est encore souvent

26. Le Conseil d'État a reconnu expressément que le principe d'égalité devant l'impôt avait une valeur constitutionnelle (CE 10 juil. 1989).

27. V. C. DAVID, O. FOUQUET, M.-A. LATOURNERIE, B. PLAGNET, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, éd. Sirey ; v. également, G. GOULARD, « L'égalité devant l'impôt », in *RJF* n° 10, 1995.

28. Cf. CE 11 oct. 1965, *AJDA*, 1966, note J. LAMARQUE ; v. égal. CE 12 juil. 1969, *AJDA*, 1970.

éprouvé comme étant au premier chef un élément limitant voire portant atteinte à la liberté individuelle ainsi qu'à la liberté de gestion des entreprises.

Indéniablement, par son poids, par sa définition même, celle de prélèvement obligatoire, par une histoire marquée par la coercition, l'impôt peut apparaître à bien des égards comme un phénomène particulièrement contraignant. Mais d'un autre côté, et même si son essence, sa sociologie ou encore les pesanteurs liées à son origine font que la fiscalité va parfois, et d'une manière excessive, jusqu'à être présentée comme une institution liberticide, l'impôt peut néanmoins être regardé de façon positive parce qu'il permet le fonctionnement des sociétés organisées. Mieux encore, on peut considérer, comme Gabriel Ardant²⁹ que l'impôt a représenté un facteur d'émancipation et de progrès par rapport au pillage, à la réquisition ou à tout autre mode autoritaire de prélèvement. De ce point de vue, l'impôt peut être vu comme « une technique libérale »³⁰ lorsqu'il est « le moyen de faire contribuer les individus aux besoins de la société et aux besoins propres des dirigeants, tout en leur laissant le maximum de liberté »³¹.

Sans doute, le prélèvement fiscal a-t-il été ressenti pendant des siècles comme une oppression. Mais pour ce même auteur, c'est que l'économie d'échange n'était pas assez développée, que les ressources monétaires n'étaient pas suffisantes pour pouvoir s'en libérer, que l'administration ne pouvait évaluer « les produits, les bénéfices ou les fortunes »³² que de façon sommaire et approximative. Par ailleurs, Gabriel Ardant a certainement raison lorsqu'il précise que la supériorité de l'impôt est qu'il « laisse (l'individu) libre d'organiser sa tâche à sa guise et de choisir les produits qu'il voudra pour se procurer l'argent nécessaire à l'apurement de sa dette »³³.

Encore faut-il nuancer un tel propos qui ne peut parfaitement s'admettre que lorsque la pression fiscale reste supportable et lorsque les droits individuels sont garantis et protégés contre tout risque d'empiètements éventuels de l'administration ou de la loi.

29. G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1972, 2 vol.

30. *Ibid.*

31. *Ibid.*

32. *Ibid.*

33. *Ibid.*

B. PORTÉE DU PRINCIPE

Le principe de liberté, qui figure à plusieurs reprises dans la Déclaration des droits de l'homme de 1789 (art. 1, 2, 4, 5, 7, 10, 11, 14) et qui est posé pour les entreprises par la loi Le Chapelier (1791), constitue l'une des pierres angulaires sur lesquelles reposent les sociétés libérales contemporaines. Aussi représente-t-il une référence essentielle tant pour la juridiction constitutionnelle – il a valeur de principe constitutionnel – que pour les juridictions administratives et judiciaires qui l'entendent comme un principe général du droit.

1. La portée du principe au regard des libertés et des droits Individuels

Le principe de liberté et sa portée au regard des libertés et droits individuels ont été clairement affirmés et précisés par le Conseil constitutionnel à l'occasion de l'examen de l'article 89 de la loi de finances pour 1984. La disposition avait pour objet d'autoriser, dans certaines conditions, les agents des impôts à procéder à des perquisitions et des saisies au domicile. Les limites posées dans le texte pour son application ayant été jugées insuffisantes par le juge constitutionnel à l'égard du respect des droits et libertés individuels, celui-ci les a déclarées non conformes à la Constitution³⁴ ; dans la même décision, il a par ailleurs précisé dans quel sens il convenait de présenter le texte (ce qui a provoqué une nouvelle rédaction figurant dans la loi de finances pour 1985 jugée cette fois conforme (insérée à l'art. L. 16 B LPF)).

2. La portée du principe au regard de la liberté du commerce et de l'industrie

Le droit fiscal ne doit pas porter atteinte à la liberté de gestion de l'entreprise. L'administration, dans sa doctrine, de même que le juge de l'impôt font tous deux référence à ce dernier principe.

Pour l'administration, « l'exploitant est libre de sa gestion et les frais qu'il expose pour le fonctionnement de son entreprise

34. Si les nécessités de l'action fiscale peuvent exiger que des agents du fisc soient autorisés à opérer des investigations dans les lieux privés, de telles investigations ne peuvent être conduites que dans le respect de l'art. 66 de la Constitution qui confie à l'autorité judiciaire la sauvegarde de la liberté individuelle sous tous ses aspects, et notamment celui de l'inviolabilité du domicile... (DC du 29 déc. 1983).

constituent normalement des dépenses déductibles » (Doc. adm. 4 C III.). Le Conseil d'État a adopté une position identique dans un important arrêt du 7 juillet 1958 dans lequel il précise que « le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser ».

Néanmoins, la limite est parfois difficile à tracer entre les éléments qui relèvent d'une gestion fiscale particulièrement habile et ceux qui relèvent de la fraude fiscale. Comme le fait remarquer Maurice Cozian, « la fiscalité se présente très souvent comme un jeu subtil d'options. Les options sont prévues par le législateur lui-même qui n'a jamais indiqué qu'entre deux solutions possibles le contribuable doit nécessairement choisir la plus onéreuse »³⁵.

Mais si l'on ne peut évidemment reprocher à un contribuable de faire le choix qui lui est le plus favorable tant qu'il reste dans le cadre des normes, il en est autrement lorsqu'il procède à une qualification discutable des actes qu'il passe (abus de droit) ou lorsque les opérations réalisées ne le sont pas dans l'intérêt de l'entreprise (acte anormal de gestion).

– L'abus de droit

Visé par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (LPF), l'abus de droit résulte d'un montage juridique ou d'une application littérale de la loi lorsqu'ils sont réalisés dans le but exclusif de se soustraire à l'impôt³⁶. Tel est le cas par exemple de donations déguisées sous la forme de ventes, du régime des sociétés mère-fille lorsque après la distribution la fille n'a aucune activité (le régime de faveur suppose la poursuite effective de son activité) ou encore de locations-gérançes masquant une vente. L'administration qui est fondée à remettre en cause la situation juridique apparente ou sa qualification a néanmoins la charge de la preuve de l'abus de droit. À cet égard, elle peut comme d'ailleurs le contribuable, demander l'avis d'un organe consultatif, le Comité des abus de

35. M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^e éd., Litec, 1999.

36. « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. » (art. L. 64 LPF).

droit fiscal, qui est composé d'un conseiller d'État (président), un conseiller à la Cour de cassation, un avocat ayant une compétence en droit fiscal, un conseiller maître à la Cour des comptes, un notaire, un expert-comptable, un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.

– *L'acte anormal de gestion*³⁷

Il s'agit selon la jurisprudence du Conseil d'État d'un acte qui « met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise, ou qui prive cette dernière d'une recette, sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale » (CE 5 janv. 1985). Sont notamment considérées comme des actes anormaux de gestion des opérations effectuées au profit des dirigeants (par exemple la cession d'un bien de l'entreprise à un prix inférieur à sa valeur réelle), des charges payées indûment au profit de tiers à l'entreprise, ou encore la renonciation par l'entreprise à un profit (prêt sans intérêt par exemple). Les sommes en cause sont, d'une part, réintégréées aux bénéfices taxables, d'autre part taxées à l'impôt sur le revenu au nom du bénéficiaire de l'acte anormal.

Il convient ainsi de distinguer les actes anormaux de gestion des *décisions de gestion*, lesquelles peuvent avoir toutefois un caractère irrégulier lorsqu'elles sont volontairement effectuées dans le but de se soustraire à l'impôt. La jurisprudence administrative opère aussi une autre distinction entre *décisions de gestion irrégulières* et *erreurs comptables* qui constituent quant à elles des défaillances involontaires (par exemple l'oubli de la comptabilisation d'une charge ou d'une recette). En dépit du principe d'intangibilité des écritures comptables, les erreurs comptables sont susceptibles d'être rectifiées *a posteriori*, tant par le contribuable que par l'administration (ce qui peut permettre à un contribuable de réclamer *a posteriori* la correction de ses propres erreurs).

§ 4. LE PRINCIPE DE NÉCESSITÉ DE L'IMPÔT

Le principe de nécessité de l'impôt est tiré des articles 13 et 14 de la Déclaration des droits. L'article 13 précise en effet que « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ». L'ar-

37. Cette théorie est une construction jurisprudentielle du Conseil d'État.

ticle 14 évoque quant à lui « la nécessité de la contribution publique ». Ce caractère indispensable et nécessaire de l'impôt fonde implicitement selon le juge constitutionnel la légitimité du contrôle fiscal et de la répression de la fraude. Il en résulte ainsi que ni la fraude ni le refus de l'impôt ne sauraient se justifier au nom de la liberté individuelle. Mais d'un autre côté, comme les droits et libertés individuels ne sauraient pas pour autant être remis en cause au nom du principe de nécessité de l'impôt, il faut donc que les deux principes, de nécessité et de liberté, puissent être conciliés. Cet impératif a notamment été rappelé par le Conseil constitutionnel à propos de la disposition réorganisant le droit de visite et de saisie de documents au domicile des contribuables (article 89 de la loi des finances pour 1984, DC du 29 déc. 1983, cf. *supra*).

§ 5. LE PRINCIPE D'ANNUALITÉ DE L'IMPÔT

Le principe d'annualité de l'impôt procède de deux autres principes, celui du consentement de l'impôt et celui de l'annualité budgétaire. Il signifie que la perception des impôts doit être autorisée pour une année (l'année civile) par la loi de finances. Posé successivement par la Constitution du 3 septembre 1791, par celle de l'an VIII, par la Charte de 1814, par celle de 1830, par la Constitution de 1848, ce principe, bien que non expressément prévu par les Constitutions suivantes, a conservé valeur constitutionnelle, d'autant que les articles 1^{er} et 6 de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 en reprennent les termes³⁸.

La portée du principe d'annualité de l'impôt ne doit pas prêter à confusion. Il concerne seulement l'autorisation annuelle du Parlement pour la perception de l'impôt, non la validité dans le temps des dispositions fiscales qui demeurent en vigueur tant qu'elles ne sont pas expressément modifiées ou abrogées par le législateur. Aussi bien les dispositions fiscales, qui peuvent être contenues dans des lois ordinaires comme dans des lois de finances, font partie des dispositions permanentes et demeurent

38. Art. 1^{er} : « L'exercice s'étend sur une année civile ». Art. 6 : « Le budget décrit pour une année l'ensemble des recettes (...) de l'État ».

donc applicables tant qu'aucun texte les abrogeant ou les modifiant n'a pas été voté.

En second lieu, le principe d'annualité de l'impôt n'interdit pas le recouvrement de l'impôt au-delà de l'année pour laquelle il a été voté dès lors que la perception a été autorisée préalablement par la loi de finances de l'année³⁹.

Enfin, le principe d'annualité ne fait pas obstacle à la réparation d'insuffisances, d'erreurs ou omissions commises soit lors de l'établissement de l'impôt, soit lors de la production des déclarations par les contribuables. Le pouvoir de contrôle de l'administration serait en effet dépourvu de toute effectivité si elle était empêchée de procéder à des rectifications pour des exercices antérieurs, et d'ordonner le recouvrement des impositions correspondantes. Aussi l'administration dispose-t-elle d'un droit dit de répétition ou de reprise (cf. *infra*. Titre 3, ch. 1) lui permettant de rectifier *a posteriori* les bases d'imposition. Ce pouvoir de rectification est cependant limité dans le temps ; ainsi, le délai de reprise de droit commun est de trois ans ; d'autre part, il peut être prorogé ou interrompu dans certains cas. Une fois le délai de reprise expiré, il y a prescription pour agir et les droits de l'administration fiscale ne peuvent plus s'exercer.

§ 6. LE PRINCIPE D'IMPOSITION À RAISON DES FACULTÉS CONTRIBUTIVES DU CONTRIBUABLE

Ce principe qui procède de l'article 13 de la Déclaration des droits – la contribution « doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés » – est davantage discuté au regard de ses aspects socio-économiques que du point de vue de sa seule portée juridique, même si le Conseil constitutionnel y a parfois fait allusion (v. DC 30 déc. 1981 relative à l'impôt sur les grandes fortunes).

39. La disposition figure à l'article 1^{er} de la loi de finances : « La perception des impôts produits, et ressources affectés à l'État, aux collectivités territoriales, aux établissements publics et organismes divers habilités à les percevoir continue d'être effective pendant l'année N + 1 conformément aux lois et aux dispositions en vigueur ».

On doit voir aussi dans ce principe un corollaire de celui de l'égalité devant l'impôt ainsi que de celui de l'égalité devant les charges publiques (v. *supra* « le principe d'égalité »).

§ 7. LE PRINCIPE DE PROGRESSIVITÉ DE L'IMPÔT

Ce principe qui participe lui aussi du principe de l'égalité devant les charges publiques ainsi que de celui de l'imposition à raison des facultés contributives des contribuables, a été reconnu par le Conseil constitutionnel comme ayant valeur constitutionnelle. Une de ses décisions a même relancé le débat ; il s'agissait pour le juge constitutionnel d'apprécier la déductibilité du supplément de CSG institué par l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 1993, ce même article ayant porté le taux de la CSG à 3,4 % et ayant prévu que le supplément de CSG serait déductible du revenu global imposable à l'impôt sur le revenu dans la limite d'un plafond de 3 000,00 F pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 6 000,00 F pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

Saisi de cette disposition par des parlementaires qui estimaient qu'elle méconnaissait le principe d'égalité devant les charges publiques et qu'elle portait atteinte à la règle de la progressivité de l'impôt sur le revenu, le Conseil constitutionnel, dans une décision du 21 juin 1993 (DC n° 93-320), n'a pas conclu à l'inconstitutionnalité du texte incriminé ; il a considéré que ladite disposition ne rompait pas l'égalité entre les contribuables dès lors que « la déduction opérée (...) ne remet pas en cause le caractère progressif du montant de l'imposition globale du revenu des personnes physiques » et qu'ainsi « elle ne saurait être regardée comme contraire à l'article 13 de la Déclaration de 1789 ».

Ce faisant, le juge constitutionnel a procédé ici, comme l'a bien fait remarquer Xavier Prétot, à une réactualisation de l'article 13 en fonction de l'évolution du système fiscal français. S'écartant en effet d'une interprétation strictement positiviste de la Déclaration des droits et lui donnant un sens que « le pouvoir constituant n'a pas entendu lui donner ni à l'origine ni ultérieurement »⁴⁰, le Conseil constitutionnel a donné à la progressivité de

40. X. PRÉTOT, « Le principe de la progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ? », in *Droit social*, n° 9-10, 1993.

l'impôt sur le revenu la valeur d'un principe constitutionnel. Cette décision est d'autant plus intéressante qu'elle est intervenue dans un contexte où la progressivité, jusqu'alors peu discutée, fait aujourd'hui l'objet d'un débat qui renoue avec les interrogations qui furent celles de la fin XIX^e et du début du XX^e au sujet des avantages et inconvénients des impôts proportionnels et des impôts progressifs.

§ 8. LE PRINCIPE DU RESPECT DES DROITS DE LA DÉFENSE

Le principe du respect des droits de la défense veut qu'une sanction ne puisse être infligée sans que préalablement la personne en cause n'ait été en mesure de prendre connaissance des éléments et faits lui étant reprochés et de présenter ses observations⁴¹. D'autre part, la sanction doit être motivée et elle doit être susceptible de recours juridictionnel.

L'application de ce principe en matière fiscale a été rappelée par le Conseil constitutionnel à plusieurs reprises. Ainsi, dans une décision du 29 décembre 1989, le juge constitutionnel a considéré qu'une amende fiscale, instituée par l'article 107 de la loi de finances pour 1990 et applicable aux particuliers en cas de non-paiement par chèque barré, virement ou carte de crédit, de biens ou services d'un prix supérieur à 150 000,00 F (22 900 €) ne satisfaisait pas au principe du respect des droits de la défense dès lors que cette amende⁴² était recouvrée dans les mêmes conditions qu'en matière de timbre. À la date de la loi, en effet, la procédure de rectification contradictoire des bases d'imposition n'était pas applicable à l'égard des droits de timbre. Or l'amende en cause ne constituant pas un élément accessoire d'une imposition mais relevant d'une sanction, le contribuable ne disposait pas dans ces

41. En vertu de l'article L. 80 CA du LPF, la décharge des impositions peut être prononcée par le juge si les droits de la défense n'ont pas été respectés.

42. D'un montant égal à 25 % de la somme en cause.

conditions des garanties qui sont reconnues en matière fiscale⁴³. On notera sur ce dernier point que la Cour européenne des droits de l'homme ainsi que le Conseil d'État considèrent que l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme relatif à un procès équitable s'applique en matière fiscale, mais seulement s'agissant des sanctions.

Section 2 Les principes sans portée constitutionnelle

§ 1. LE PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ

Le principe de territorialité de l'impôt définit l'application de la loi fiscale dans l'espace. En règle générale l'espace fiscal et la sphère de compétence dévolue aux organes politiques sont les mêmes et constituent l'espace de souveraineté fiscale. Cependant le pouvoir fiscal peut, dans certains cas, s'étendre au-delà des frontières nationales ou, inversement, ne pas couvrir l'ensemble du territoire national ou encore être limité par un droit fiscal supranational. C'est le cas lorsque, en vertu de certaines conventions fiscales internationales, la souveraineté peut être affectée par des normes supérieures à la loi nationale parce que découlant d'un traité ratifié et approuvé par le Parlement.

§ 2. LE PRINCIPE DE NON-RÉTROACTIVITÉ DE LA LOI FISCALE

Le principe de non-rétroactivité de la loi, qui est de portée générale, découle de l'article 2 du Code civil⁴⁴. Pour les lois pénales, il est posé à l'article 8 de la Déclaration des droits de 1789. À l'égard des actes administratifs, le Conseil d'État formule

43. DC du 29 décembre 1989. Ces mêmes considérations ont conduit le juge constitutionnel à adopter une position similaire lors de la création par la loi de finances pour 1991 d'une taxe additionnelle sur les tickets du pari mutuel dont le recouvrement pouvait faire l'objet de sanctions identiques à celles prévues pour le droit de timbre (DC 28 déc. 1990). Finalement, la loi de finances rectificative pour 1991 a aligné les dispositions relatives au droit de timbre sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

44. « La loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a pas d'effet rétroactif ».

le principe de non-rétroactivité comme un principe général du droit⁴⁵.

Alors que ce principe constitue l'un des fondements essentiels de la sécurité juridique pour les sujets de droit, son application en matière fiscale est loin d'avoir un caractère systématique.

La première raison de cette application partielle tient aux relations entre le droit fiscal et le droit budgétaire. Ainsi, la loi fiscale est nécessairement rétroactive en ce qui concerne les impôts directs dans la mesure où c'est la loi de finances initiale qui fixe les tarifs ou taux d'imposition applicables à des revenus acquis au cours de l'année qui vient de s'écouler. Plus précisément, la technique de l'impôt de quotité, le principe de l'annualité de l'impôt et l'application de la règle du fait générateur rendent ainsi quasiment inévitable la rétroactivité de la loi en matière d'impositions directes.

À côté de cette rétroactivité « passive », il est néanmoins des lois fiscales volontairement rétroactives. Celles-ci se présentent souvent dans leur contenu comme des lois interprétatives. Si en principe la loi interprétative a pour fonction de clarifier la portée d'un texte sans pour autant en changer le sens, il en est parfois fait un usage tout différent lorsqu'elle vise à écarter une jurisprudence administrative ou judiciaire allant à l'encontre de l'interprétation de l'administration. Aussi sous cet angle les lois fiscales à caractère interprétatif font-elles l'objet de critiques nombreuses⁴⁶, d'autant que l'on observe une tendance nette à leur développement depuis quelques années.

Ainsi le rapport Aicardi⁴⁷ dénonçait-il un procédé ayant « pour objet de contrecarrer, pour l'avenir et pour le passé les effets de la solution retenue par le juge de l'impôt ». De même, le Conseil d'État, dans son rapport pour 1991, déplorait une pratique par laquelle le ministre des Finances, par le biais de telles lois, fait

45. V. G. VEDEL, P. DELVOLVÉ, *Droit administratif*, PUF, 1990.

46. Des critiques nourrissent des controverses à ce propos depuis le début du siècle dans la doctrine ; cf. également L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *op. cit.* ; v. M.-A. LATOURNERIE, « L'apport de la jurisprudence administrative au droit fiscal », in *Le juge fiscal op. cit.* ; v. égal. C. DAVID et alii, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, op. cit.*

47. Rapport au nom de la Commission pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières, La Documentation française, 1986.

« valider rétroactivement des textes déclaré illégaux ou les interprétations administratives sanctionnées par le Conseil d'État »⁴⁸.

Cependant, et même si le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale n'a pas valeur constitutionnelle, le juge constitutionnel a toutefois fixé des limites à la rétroactivité de la loi. Ainsi, le législateur ne peut prévoir des sanctions pour des agissements antérieurs à la publication de nouvelles dispositions qui ne tombaient pas sous le coup de la loi ancienne (que les sanctions soient pénales ou qu'il s'agisse de pénalités fiscales) (DC 30 déc. 1982). Par ailleurs, l'application rétroactive de la loi fiscale ne saurait préjudicier aux contribuables dont les droits ont été reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée (DC 29 déc. 1985). Enfin, les effets d'une mesure rétroactive ne peuvent aboutir à porter atteinte au droit de propriété (DC 29 déc. 1989).

Sous ces réserves, la loi fiscale peut donc être rétroactive ; au reste le Conseil d'État accepte la rétroactivité d'une disposition réglementaire lorsqu'elle est prévue par la loi. En revanche, il se montre plus circonspect, de même que la Cour de cassation, lorsque la rétroactivité émane d'une loi interprétative. Dans ce cas ils examinent soigneusement tous deux si le législateur a expressément indiqué le caractère rétroactif des dispositions prévues par le texte.

§ 3. LE PRINCIPE DU CONTRADICTOIRE

Le caractère contradictoire des procédures juridictionnelles s'applique en droit fiscal comme pour les autres catégories du droit et ce principe doit être rapproché de celui du respect des droits de la défense⁴⁹.

48. Rapport public 1991. Les rédacteurs du rapport étaient d'autant plus fondés à critiquer cette pratique que dans le cadre de la loi du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif, qui permet au Conseil d'État de donner aux cours administratives d'appel et aux tribunaux administratifs un avis sur un litige en cours lorsqu'ils le sollicitent, le Conseil d'État avait donné un avis contraire à celui de l'administration sur une question relative au droit pour les salariés de déduire de leurs revenus les cotisations d'assurance chômage. Le ministre des Finances ayant fait inclure dans la loi de finances un article qui validait rétroactivement sa position, le texte a eu pour effet de priver d'effet l'avis du Conseil d'État ainsi que d'invalider, en cours de procédure, les prétentions des contribuables concernés.

49. Cf. « Le procès équitable en droit fiscal », in *RFFP* n° 83, 2003.

Il a une portée étendue en droit fiscal. Au-delà de la seule phase juridictionnelle, on le retrouve en effet présent tout au long de la procédure administrative de contrôle fiscal, et il constitue une garantie importante pour le contribuable vérifié. Ainsi, les manquements à ce principe de la part de l'administration sont susceptibles d'être sanctionnés par l'irrégularité de la procédure de rectification ou d'imposition. Au terme de ce principe en effet, le contribuable dont les déclarations sont contrôlées doit avoir à tout moment la possibilité de se défendre, de répondre aux éventuelles notifications que l'administration se propose de lui adresser, ainsi que de dialoguer avec l'agent chargé du contrôle, en étant éventuellement assisté s'il le souhaite d'un conseil de son choix.

§ 4. LE PRINCIPE DE LA COMPÉTENCE LIÉE DE L'ADMINISTRATION

Le principe de la compétence liée de l'administration signifie que cette dernière doit et ne peut agir que dans le cadre des dispositions législatives et réglementaires qui définissent ses missions et attributions. Découlant du principe de légalité, la règle selon laquelle l'administration a une compétence liée n'exclut pas cependant qu'elle puisse avoir des compétences décisionnelles étendues, notamment en raison des pouvoirs discrétionnaires qui sont les siens en nombre de domaines.

TITRE DEUXIÈME

LA DIVERSITÉ DES IMPÔTS EN FRANCE

L'extrême diversité des impôts, l'existence de règles d'assiette et de procédures souvent très compliquées renvoient une image complexe de la structure fiscale française. Celle-ci est sans aucun doute à rapprocher de l'extrême complexité des sociétés contemporaines. Mais il faut y voir surtout la marque d'un double phénomène de permanence et d'adaptation. Les législateurs successifs ont été régulièrement conduits à modifier les dispositions existantes pour adapter le droit fiscal à l'état de l'environnement économique et social. Cependant ils ont été souvent contraints aussi à limiter leurs ambitions réformatrices ; d'où la multiplication des dispositions dérogatoires ou spéciales dans le Code général des impôts et l'impression d'une dilution extrême des règles, tout au moins dans certains secteurs.

Ainsi très nombreux et d'une rentabilité, variable, les impôts forment une structure qui s'est construite finalement par strates successives et sans que l'on puisse y déceler toujours une réelle logique d'ensemble. Il existe aujourd'hui en France près de 200 prélèvements obligatoires (impôts et cotisations sociales) qui représentent plus de 800 milliards d'euros (834,4 milliards en 2008, soit 42,9 % du PIB).

Pour un panorama le plus clair possible de la diversité actuelle des impôts, on distinguera les impôts d'État, qui représentaient 14,6 % du PIB en 2008, les impôts locaux, qui en représentaient 5,8 % et les cotisations et impôts sociaux qui en représentaient 22,2 % (le reste, soit 0,3 % ayant trait aux prélèvements effectués au profit de l'Union européenne).

CHAPITRE 1

LES IMPÔTS D'ÉTAT

Les impôts revenant à l'État rapportent un produit annuel d'un montant d'environ 300 milliards d'euros, soit la quasi totalité de l'ensemble des recettes du budget général. C'est dire l'importance de ces recettes fiscales qui sont issues d'une gamme très large et très variée d'impôts. Les uns concernent les revenus des contribuables, d'autres leur consommation, d'autres enfin leur patrimoine.

Section 1 Les impôts sur le revenu

Les revenus des contribuables sont taxés à divers titres et selon différents régimes. On doit distinguer néanmoins deux grandes catégories d'impôts sur le revenu : d'une part l'impôt sur le revenu des personnes physiques, d'autre part l'impôt sur les sociétés qui frappe les bénéficiaires des personnes morales, en principe les sociétés de capitaux.

§ 1. L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP)

Cet impôt rapporte annuellement à l'État environ 55 milliards d'euros, soit 20 % des recettes fiscales totales. Il a notamment pour caractéristique de n'être payé aujourd'hui que par 51 % des foyers fiscaux qui y sont en principe assujettis. D'où sa relative concentration sur un petit nombre de contribuables et par ailleurs un rendement médiocre (3 % environ du PIB). Toutefois il est important de ne pas perdre de vue qu'il existe un deuxième impôt taxant le revenu des personnes physiques, la *Contribution sociale générale*.

ralisée, qui à la différence de l'IRPP, est prélevée au profit des organismes de sécurité sociale et a une assiette considérablement plus large que celle de l'IRPP (cf. chapitre 3, Les impôts sociaux). **La coexistence de ces deux impôts pose aujourd'hui la question de leur éventuelle fusion.**

A. CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES

L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) est un impôt déclaratif. Les contribuables en relevant doivent produire une déclaration annuelle qui comporte l'indication, par catégorie de revenus, de l'ensemble des gains obtenus au cours de l'année précédente par les personnes faisant partie du foyer fiscal. Taxant ainsi la totalité des gains annuels du foyer fiscal, l'impôt sur le revenu se présente donc comme un impôt *synthétique* ou encore *global*, puisqu'il frappe non pas un revenu isolé mais un ensemble de revenus par foyer.

1. Les critères de l'imposition à l'IRPP

Deux grands types de critères déterminent l'imposition à l'IRPP : d'une part des critères tenant aux personnes, d'autre part des critères tenant aux revenus.

a) Les critères tenant aux personnes

1. La distinction entre personnes physiques et personnes morales

Seules les *personnes physiques* ayant leur *domicile fiscal en France*¹ sont imposables à l'IRPP, quelle que soit leur nationalité et à l'exclusion par conséquent des sociétés qui sont de plein droit (sociétés de capitaux) ou sur option (sociétés de personnes) soumises à l'impôt sur les sociétés.

En conséquence, les membres des sociétés de personnes (SNC, sociétés en participation, sociétés en commandite simple)

1. Le domicile fiscal est défini par l'un des critères suivants : lieu de résidence habituelle de la personne ou de son conjoint et de ses enfants (son foyer), lieu de séjour principal en France (lorsque le contribuable a séjourné plus de 183 jours dans l'année en France), lieu des activités professionnelles à titre principal, lieu où est installé le centre des intérêts économiques des personnes (par exemple le siège d'une entreprise). Ces différents critères ne s'appliquent toutefois qu'en l'absence de conventions internationales prévoyant des dispositions particulières.

sont imposés à l'IRPP à raison des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) qu'ils réalisent dans le cadre de la société (sauf bien entendu si cette dernière opte pour la taxation de ses bénéfices à l'impôt sur les sociétés).

2. Les personnes exonérées

Toutes les personnes physiques ne sont pas assujetties à l'IRPP. Certaines sont expressément exonérées (par exemple les agents diplomatiques et consulaires).

3. La notion de personne imposable et l'assujettissement à l'impôt dans le cadre du foyer fiscal

L'imposition à l'IRPP porte non pas sur le revenu de chaque individu mais sur l'ensemble des revenus acquis ou réalisés dans l'année par les membres *d'un même foyer fiscal*. Cette règle découle de l'article 6 du CGI selon lequel chaque contribuable à l'IRPP est imposé tant sur ses revenus ou bénéfices personnels que sur ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge, autrement dit les revenus des personnes membres du foyer fiscal.

Le foyer fiscal peut aussi bien s'entendre d'une seule personne (cas des célibataires, veufs, divorcés sans personne à charge) que de plusieurs membres d'une même famille. Ainsi, selon la règle de droit commun, le foyer fiscal est constitué par les époux et leurs enfants mineurs de moins de 18 ans². La règle est de plein droit et entraîne notamment à l'égard des époux mariés l'imposition commune obligatoire.

Néanmoins, cette règle est assortie de divers aménagements. Ainsi les époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit peuvent faire l'objet d'une imposition séparée. Par ailleurs, l'enfant mineur ayant tiré d'un travail propre, ou d'une fortune lui appartenant, un revenu taxable peut sur demande faire l'objet d'une imposition séparée. À l'inverse, peuvent être rattachés au foyer fiscal sur option les enfants majeurs de moins de 21 ans ou de moins de 25 ans qui poursuivent des études, ou encore les enfants quel que soit leur âge qui effectuent leur service militaire ou qui sont atteints d'une infirmité. Peuvent également être ratta-

2. Le droit fiscal français ne reconnaît pas le concubinage. Les concubins ne peuvent donc souscrire une déclaration commune. Chacun d'eux est tenu de produire une déclaration personnelle en y rattachant, le cas échéant, les personnes à sa charge ou les enfants communs (sans que dans ce cas la prise en charge des enfants puisse être faite par les deux concubins).

chées au foyer fiscal les personnes titulaires d'une carte d'invalidité (qu'il y ait ou non parenté avec le contribuable imposable) à la condition toutefois qu'elles vivent sous le même toit que ce dernier.

Les partenaires ayant conclu un *Pacte civil de solidarité (PACS)*, sont soumis à une imposition commune à raison de leurs revenus ou, le cas échéant, de ceux de leurs enfants et personnes à charge. La procédure d'imposition est par ailleurs identique à celle en vigueur pour les personnes mariées.

b) Les critères tenant aux revenus

Entrent également dans le champ d'application de l'IRPP les personnes qui bien que domiciliées *hors* de France reçoivent des revenus *de source française* (soit des revenus afférents à des biens, soit des revenus versés par un débiteur domicilié ou établi en France) sauf application, le cas échéant, des conventions fiscales internationales prévoyant des dispositions particulières.

L'impôt dû sur les revenus de source française fait en principe l'objet d'un mécanisme spécial de liquidation et de recouvrement dit *retenue à la source*, ce qui signifie qu'il est directement prélevé par le débiteur sur la somme qu'il doit verser à son créancier à l'étranger, aux fins d'être reversé au Trésor, étant précisé que le montant de la retenue à la source doit être calculé sur la base du barème spécial en vigueur. À titre d'exemple les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française servis à des personnes fiscalement domiciliées hors de France font l'objet d'une retenue à la source dont le tarif varie en fonction du barème de l'IRPP (pour les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, de l'année 2010 le taux est de 20 % au-delà de 40 716 €, de 12 % de 14 034 € à 40 716 € et de 0 % jusqu'à 14 034 €).

2. Les caractères du revenu imposable à l'IRPP

Le revenu taxable est le revenu annuel global net acquis par le foyer fiscal au titre de l'année d'imposition.

a) Un revenu annuel

L'IRPP est exigible chaque année à raison des revenus dont le contribuable a disposé la même année (art. 12 CGI). Si la règle de l'annualité s'apprécie en principe par référence à l'année civile,

pour certains revenus catégoriels (BIC, BNC)³ c'est la notion d'exercice comptable qui est retenue et par conséquent la période couverte par l'exercice.

La règle de l'annualité a des conséquences importantes. Dès lors en effet que tel ou tel revenu est rattachable à une année d'imposition déterminée, le montant du revenu total imposable peut varier, et avec lui le taux d'imposition (cf. *infra*). Néanmoins, cette règle connaît un certain nombre de dérogations ou d'aménagements.

– La première de ces dérogations est constituée par le mécanisme du report déficitaire qui permet à un contribuable qui a réalisé non pas un revenu global mais un déficit d'ensemble, de reporter celui-ci sur les revenus des années ultérieures jusqu'à la sixième inclusivement. La possibilité de reporter le déficit d'une année sur les autres années est également ouverte pour certaines catégories de revenus selon des règles particulières. C'est le cas pour les **Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC)**, sachant qu'il convient de distinguer les BIC professionnels et les BIC non professionnels. En ce qui concerne les BIC professionnels, c'est-à-dire ceux qui résultent d'une activité industrielle ou commerciale exercée à titre habituel et constant dans un but lucratif, ils suivent le régime de droit commun et sont donc déductibles de l'ensemble des revenus. En revanche, les déficits résultant de BIC non professionnels (certaines activités ne comportent pas la participation personnelle, directe et continue du contribuable : sont concernés les placements dans lesquels l'acquéreur n'assume pas les risques inhérents à l'exploitation tels que les placements dans les résidences pour personnes âgées ou encore la location de wagons ou de conteneurs) ne sont pas déductibles du revenu global mais peuvent être imputés sur les bénéfices résultant d'activités semblables pour la même année ou les six années suivantes. La même procédure est applicable pour les **Bénéfices Non Commerciaux (BNC)** à caractère non professionnel. Les déficits fonciers ne sont également déductibles que des revenus fonciers des années suivantes ; toutefois, ceux provenant de dépenses autres que des intérêts d'emprunt, sont imputables sur le revenu global dans la limite de 10 700 euros et à condition que l'immeuble soit donné en location jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imputation a été effectuée ; par ailleurs, sont imputables sur le

3. BIC : Bénéfices industriels et commerciaux. BNC : Bénéfices non commerciaux.

revenu global les déficits provenant d'opérations de restauration d'immeubles situés en secteur sauvegardé ou résultant de dépenses concernant des monuments historiques, de la réhabilitation de locaux d'habitation en zones franches urbaines ou enfin des travaux de grosses réparations effectuées par des copropriétaires d'immeubles. Quant aux déficits agricoles, ils ne sont admis en déduction du revenu global que dans le cas où les revenus nets non agricoles du contribuable n'excèdent pas 104 239 euros (pour 2008) ; dans le cas contraire, les déficits agricoles ne peuvent qu'être reportés sur les bénéfices agricoles réalisés les années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

– Le deuxième mécanisme aménageant la règle de l'annualité est ouvert à l'article 163 D du CGI qui, pour les revenus dits exceptionnels ou les revenus différés, permet une atténuation de l'imposition en vue d'éviter une trop grande progressivité de cette dernière.

b) Le montant du revenu taxable : le revenu global net

Le revenu taxable est **le revenu global net** du foyer fiscal, diminué le cas échéant, de certains abattements. La notion de revenu global net s'entend du revenu *global brut* sur lequel viennent s'imputer les charges déductibles au titre du revenu global.

1. Le revenu global brut

La notion de revenu global brut est une conséquence du caractère synthétique de l'IR, qui, entre autres objectifs, a celui de taxer en une seule fois l'ensemble des revenus du foyer fiscal. Ainsi le revenu global brut est formé de la somme algébrique de l'ensemble des différents revenus réalisés par les membres du foyer fiscal.

Ces revenus sont répartis par catégories, qui ont les qualifications suivantes : traitements, salaires, pensions et rentes viagères ; bénéfices industriels et commerciaux ; bénéfices non commerciaux ; bénéfices agricoles ; rémunérations de certains dirigeants de sociétés ; revenus fonciers ; revenus de valeurs mobilières ; plus-values immobilières ou mobilières réalisées par des particuliers.

Chaque revenu catégoriel est retenu pour son montant net ; ce dernier est obtenu en soustrayant du revenu catégoriel brut les dépenses ou charges supportées pour son acquisition ou son obtention.

2. Les charges déductibles du revenu global brut⁴

Le revenu imposable à l'IR est le revenu *global net*, obtenu en imputant sur le revenu global brut les charges déductibles de celui-ci.

Les charges dont la déduction est ainsi autorisée sont celles visées à l'article 13 ainsi qu'à l'article 156 du CGI. Selon l'article 13 du CGI, constituent des charges déductibles du revenu global brut les *dépenses engagées pour l'acquisition ou la conservation des revenus*, lorsque celles-ci n'ont pu être imputées sur les revenus catégoriels. L'article 156 du CGI a une portée différente de l'article 13 car il énumère limitativement *une liste de dépenses* qui, bien que n'ayant pas le caractère de charges engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu, sont néanmoins déductibles pour des raisons de politique économique ou de considérations sociales.

Parmi les charges déductibles énumérées par le CGI, on peut signaler notamment les pensions alimentaires, les pertes en capital subies par les créateurs d'entreprises, les frais d'accueil des personnes de plus de 75 ans...

3. Les abattements applicables

On appelle abattement un pourcentage de la base imposable que l'on ne prend pas en compte dans le calcul de l'impôt.

Les *abattements* venant en déduction du revenu global net doivent être distingués d'une part des dépenses qui présentent le caractère de *charges déductibles* du revenu global brut, d'autre part des *réductions d'impôt* dont le montant est directement imputé sur la cotisation d'impôt due. Les abattements susceptibles de s'appliquer sont de deux types ; les uns concernent les enfants à charge mariés, les autres les personnes âgées de plus de 65 ans, ou invalides de condition modeste. Les enfants mariés, lorsque l'un d'eux est âgé de moins de 21 ans (moins de 25 ans s'il poursuit ses études), peuvent être rattachés au foyer fiscal des parents d'un des deux conjoints. Ce rattachement ne donne pas lieu à une majoration du nombre de parts mais à un abattement sur le revenu du foyer (pour les revenus 2009, l'abattement est de 5 753 € par enfant rattaché).

4. Cf. M.-C. ESCLASSAN, « Du fondement juridique des charges déductibles à l'IR », in *LPA*, n° 25, 1993.

Les personnes âgées de plus de 65 ans ou invalides de condition modeste ont la possibilité de pratiquer un abattement dont le montant dépend du revenu déclaré.

4. Les déficits catégoriels imputables sur le revenu global

Le revenu global étant formé de l'addition des revenus catégoriels, ce total est obtenu en faisant la somme des revenus et des éventuels déficits catégoriels constatés le cas échéant. Dans le cas où les revenus ne permettent pas une imputation totale du ou des déficits constatés, la règle est que l'excédent de déficit non imputé est reportable sur les revenus des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

Toutefois des règles particulières viennent limiter l'étendue de ce principe. Ces règles concernent les déficits fonciers, ceux résultant d'activités non commerciales à caractère non professionnel, ainsi que les déficits agricoles et les BIC à caractère non professionnel comme on l'a vu au paragraphe précédent.

c) La liquidation de l'impôt dû

La liquidation ou calcul de l'impôt dû par chaque contribuable s'opère après détermination du quotient familial dont dispose le foyer et par application à la base d'imposition d'un taux d'imposition progressif.

Sur le montant de l'impôt ainsi déterminé, viennent s'imputer, le cas échéant, des réductions d'impôt ouvertes pour certaines dépenses supportées par le contribuable.

1. La notion de quotient familial

Le dispositif du *quotient familial* a été mis en place en 1945 afin de favoriser la natalité en diminuant la charge fiscale familiale en fonction du nombre d'enfants à charge.

Cette technique a pour effet de réduire la progressivité de l'imposition. L'impôt est en effet calculé non pas immédiatement sur la base du revenu d'ensemble imposable mais en partant du nombre de parts de revenus du foyer fiscal, un nombre déterminé en fonction de la situation familiale.

Le principe général est qu'une personne seule (célibataire, veuf(ve), divorcé(e)) dispose d'une part, les conjoints mariés de deux parts, chaque enfant mineur à charge ouvrant droit à une demi-part supplémentaire (une part entière à partir du troisième).

Ainsi un couple marié avec deux enfants à charge dispose d'un nombre de part égal à trois, porté à quatre si le nombre d'enfants est de trois.

Nombre de parts en fonction de la situation familiale

*** Contribuables mariés :**

– sans aucune personne à charge :	2 parts
– avec une personne à charge :	2,5 parts
– avec deux personnes à charge :	3 parts
– avec trois personnes à charge :	4 parts
– avec plus de trois personnes à charge :	1 part supplémentaire par personne (par ex. pour 5 personnes à charge : 6 parts)

• Célibataires, veufs, divorcés,
sans personnes à charge

1 part

(mais 1/2 part de plus si le contribuable a au moins un enfant majeur, ou a perdu un enfant de 15 ans au plus, ou a perdu un enfant du fait d'une guerre, si le contribuable est titulaire d'une pension d'invalidité d'au moins 40 %, s'il a adopté un enfant de plus de 10 ans à la charge de l'adoptant depuis cet âge, s'il est âgé de plus de 75 ans et titulaire de la carte du combattant).

• Célibataires, veufs, divorcés avec enfants à charge : une part de plus pour le premier enfant à charge, puis 1/2 part de plus pour chacun des suivants.

• Veufs sans enfants à charge issus du mariage avec le conjoint décédé : une part si la personne est seule, deux parts si elle élève seule un enfant non issu du mariage.

• Célibataires ou divorcés vivant en concubinage avec enfants à charge : 1/2 part pour chaque enfant.

La détermination de l'impôt se fait donc en trois temps :

- division du revenu par le nombre de parts ;
- application du barème progressif à une part seulement de revenu, ce qui tend à limiter la progressivité de l'impôt ;
- détermination de l'impôt brut dû en multipliant la cotisation précédemment calculée par le nombre de parts.

Le mécanisme du quotient familial fait depuis longtemps l'objet de nombreuses critiques (cf. *supra*) ; celles-ci lui reprochent notamment de favoriser les revenus élevés, et ce dans la mesure où à charge de famille égale, l'avantage fiscal est plus important à mesure que le revenu augmente. Ces critiques ont ouvert la voie à

quelques modifications en vue de réduire les inégalités en cause. Ainsi le gain d'impôt découlant de l'application du quotient familial a été plafonné (le plafond étant révisé chaque année). Pour les revenus 2009 le plafond a été fixé à 2 301 euros pour chaque demi-part additionnelle aux deux parts des contribuables mariés ou à la part unique des contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés⁵ sachant que ce plafond est différent pour ces derniers selon qu'ils ont ou non des enfants à charge).

2. Le barème applicable

La détermination des taux d'imposition applicables à chaque situation fiscale s'effectue sur la base d'un barème progressif, modifié chaque année dans le cadre de la loi de finances. Ces taux, qui vont en s'accroissant en fonction de l'augmentation du revenu, sont appliqués à chaque fraction ou tranche de celui-ci.

Pour les revenus 2009, le barème est le suivant (pour une part) :

Revenus	Taux
n'excédant pas 5 875 €	0 %
– compris entre 5 875 € et 11 720 €	5,5 %
– compris entre 11 720 € et 26 030 €	14 %
– compris entre 26 030 € et 69 783 €	30 %
– supérieurs à 69 783 €	40 %

3. Le calcul de l'impôt brut

Pour tenir compte de la situation familiale, c'est la part de revenu par foyer fiscal qui est retenue pour la détermination des taux d'imposition, c'est-à-dire le revenu d'ensemble du foyer divisé par le nombre de parts dont il bénéficie. Pour le calcul de l'impôt, on applique ensuite à chaque tranche de la part de revenu le taux d'imposition qui lui correspond. Le total des sommes obtenues pour chaque tranche correspond au montant de l'impôt calculé par part. Ce montant est ensuite multiplié par le nombre de parts pour obtenir l'impôt brut. Cette méthode permet ainsi, comme on l'a dit, d'atténuer la progressivité de l'impôt en fonction du nombre de parts du foyer fiscal.

5. Une demi-part supplémentaire est accordée depuis 1959 au premier enfant à charge des personnes célibataires ou divorcées afin d'aider plus particulièrement celles-ci. Cet avantage est limité depuis la loi de finances pour 1996 aux contribuables vivant véritablement seuls et supportant effectivement la charge du ou des enfants.

Dans le cas où le chiffre dégagé n'atteint pas un plafond minimum d'imposition (866 € pour 2009), une décote est applicable. Elle est égale à la différence entre la moitié du plafond minimum d'imposition (par exemple 433 € pour 2009) et la moitié du montant de l'impôt brut sur lequel elle vient s'imputer. Par ailleurs, dans le cas où la cotisation d'impôt n'atteint pas une somme minimum, fixée chaque année par la loi de finances, elle n'est pas recouvrée (61 €, avant crédits d'impôts, prélèvements non libératoires).

De l'impôt brut sont ensuite déduites les sommes représentant des réductions d'impôts.

4. Les réductions d'impôt

Les réductions d'impôt représentent un avantage accordé par le législateur pour certaines dépenses engagées et payées par les contribuables. Pour le budget de l'État, cet avantage est mieux maîtrisable dans son montant que les abattements qui s'imputent directement sur le revenu. Avec la technique de la réduction d'impôt, non seulement en effet l'avantage est limité par un plafond maximum de dépense prise en compte, mais *il s'impute directement sur l'impôt lui-même et non sur la base imposable*. Cette technique permet d'assurer une *plus grande neutralité* de la réduction accordée, alors que dans le cas des abattements à la base, l'avantage fiscal est plus ou moins élevé selon le niveau de revenu, et donc de taxation du contribuable, du fait du jeu de la progressivité.

La technique de la réduction d'impôt qui tend à se généraliser aujourd'hui est utilisée à des fins de politique économique et sociale pour certaines catégories de dépenses limitativement énumérées par la loi.

En l'état actuel de la législation, les dépenses ouvrant droit à une réduction d'impôt concernent essentiellement les secteurs de l'immobilier, de l'entreprise et du social. Il s'agit par exemple de réductions aussi diverses que celles instituées pour la souscription au capital de PME, pour l'emploi d'un salarié à domicile, pour les frais de scolarisation des enfants, etc.

5. Les autres réductions

L'impôt dû peut encore être diminué de certaines sommes représentatives d'une créance fiscale détenue par le contribuable, soit au titre d'un crédit d'impôt soit au titre de retenues à la source antérieurement effectuées.

d) Le paiement de l'impôt

L'impôt sur le revenu est recouvré par un comptable public. Il appartient au contribuable de se libérer de sa dette fiscale à la date limite qui lui est indiquée. Le paiement de l'impôt s'effectue en principe par le versement en cours d'année de deux acomptes provisionnels (le premier intervenant au plus tard le 15 février de chaque année, le second au plus tard le 15 mai) qui sont calculés sur la base du montant de l'impôt payé l'année précédente et correspondent, chacun, au tiers de celui-ci (d'où le nom de tiers provisionnel donné à chacun de ces deux versements). Le versement du solde restant à payer intervient au cours du 4^e trimestre de l'année en cours.

Cependant le contribuable peut aussi choisir de régler son impôt mensuellement. L'option pour la mensualisation du paiement de l'IR donne lieu de janvier à octobre à dix prélèvements bancaires automatiques égaux chacun au 1/10^e de l'impôt réglé l'année précédente. Le solde fait l'objet d'un ou deux prélèvements supplémentaires après mise en recouvrement du rôle de l'année.

e) Le « bouclier fiscal »

Le bouclier fiscal est une mesure qui a été initialement mise en place par la loi de finances pour 2006 afin de limiter la pression fiscale pesant sur les contribuables. La loi institue un plafonnement pour un ensemble d'impôts formé par l'impôt sur le revenu, les contributions et prélèvements sociaux (CSG, CRDS...), l'impôt de solidarité sur la fortune, la taxe d'habitation et les deux taxes foncières locales. La règle est que le montant total d'impôts à payer au cours d'une année pour cet ensemble d'impôts ne doit pas excéder 50 %⁶ des revenus du contribuable de l'année précédente. En cas de dépassement, le contribuable dispose d'un droit à restitution des sommes payées en trop.

B. LES CATÉGORIES DE REVENUS IMPOSABLES À L'IR**1. Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères**

Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères forment la catégorie fiscale de revenus la plus répandue pour lesquels l'ad-

6. Le taux était initialement de 60 % (2006) et les prélèvements sociaux n'étaient pas inclus dans les impôts pris en compte.

ministration fiscale dispose de moyens d'informations et de recouvrements relativement fiables. En effet ces revenus font l'objet d'une déclaration obligatoire par les employeurs et l'administration peut ainsi se rapprocher des indications y figurant pour contrôler la sincérité de la déclaration produite par les contribuables concernés.

- Pour les traitements et salaires, le revenu brut imposable s'entend du revenu encaissé ou mis à disposition, déduction faite des cotisations sociales obligatoires, mais majoré toutefois des éventuels avantages en nature (logement, chauffage) ou suppléments de salaires (primes, pourboires) qui ont le caractère de revenu imposable. Le revenu net, quant à lui, est déterminé après imputation sur le revenu brut des frais professionnels ; ceux-ci sont calculés soit de manière forfaitaire (10 % du revenu brut avec un plafond de 13 948 €), soit sur la base d'un état de frais réels justifiés.
- Les pensions imposables sont déterminées quant à elles après application au revenu brut d'un abattement spécial de 10 %.
- Les rentes viagères imposables sont imposées selon des règles particulières qui tiennent compte de l'âge du crédientier.

2. *Les bénéfiques industriels et commerciaux (BIC)*

Relèvent de la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux les bénéfiques qui proviennent de l'exploitation d'une entreprise industrielle, artisanale ou commerciale gérée de façon indépendante, par une personne physique. Mais la taxation au titre des BIC concerne aussi bien les *exploitations individuelles* que les *sociétés de personnes* ; dans ce dernier cas, ce sont les associés qui seront taxés à l'IR dans la catégorie des BIC à raison de la part des bénéfiques qu'ils auront retirés de la société.

Selon le Code général des impôts (art. 38-1 et 38-2), le bénéfice imposable est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature de l'entreprise y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation⁷. Prévaut dans cette définition une approche classique, fondée sur le résultat d'exploitation, tel que l'appréhende en comptabilité le compte de résultats. Mais, selon l'article 38-2, le bénéfice est aussi constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice. Cette

7. Sur les plus-values dégagées par les entreprises, cf. *infra* ; sur la notion de résultat fiscal cf. *infra*.

deuxième définition exprime une autre approche du résultat, cette fois fondée sur l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entreprise au cours d'un exercice, tel que permettent de l'appréhender les éléments du bilan (théorie dite « du bilan »). Ces deux définitions, loin d'être opposées, sont en réalité complémentaires.

Le régime d'imposition qui définit les obligations du contribuable, varie en fonction de l'importance de l'entreprise. Il existe trois grandes catégories de régimes :

– Le réel simplifié⁸ : le régime dit du « réel simplifié » concerne les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxe ne dépasse pas 766 000 euros HT⁹ pour celles qui fabriquent ou revendent en l'état, 231 000 euros HT pour les prestataires de services (les entreprises passibles de plein droit du réel simplifié peuvent opter pour le réel normal).

Les entreprises placées dans ce régime d'imposition bénéficient aussi d'allègements administratifs en étant seulement tenues à des obligations comptables et fiscales simplifiées (la seule déclaration à produire est la déclaration des résultats). L'imposition est déterminée d'après le bénéfice indiqué dans cette déclaration.

– Le réel normal¹⁰ : le régime du « réel normal » est obligatoire pour toutes les entreprises dépassant les limites de chiffre d'affaires du réel simplifié ; il est facultatif pour les entreprises soumises en droit commun au régime du réel simplifié qui peuvent toutefois opter pour le réel normal. La comptabilité doit être complète et la déclaration des résultats très détaillée ; le bénéfice imposable est celui déterminé d'après la déclaration.

– Le micro-BIC (régime des micro-entreprises) : lorsque le chiffre d'affaires du contribuable n'excède pas 80 300 euros HT quand il s'agit d'opérations d'achat-revente et 32 100 euros HT dans le cas de prestations de services, celui-ci peut être déclaré directement dans la déclaration de l'ensemble de revenus. Un abattement (minimum 305 euros) représentant les charges déductibles de l'entreprise est pratiqué sur ce chiffre d'affaires ; il est de 71 % pour les activités d'achat-revente et 50 % pour les prestations de services.

8. Ce régime concerne également les sociétés de capitaux.

9. Hors taxes, c'est-à-dire non comprise la TVA (à laquelle peuvent venir s'ajouter des taxes assimilées).

10. *Ibidem*.

Les bénéficiers industriels ou commerciaux (déterminés soit dans le cadre du régime du réel simplifié, du réel normal ou encore de la micro-entreprise) doivent être indiqués par le contribuable dans sa déclaration de revenus à l'IRPP, dans le cadre réservé à cet effet¹¹. En plus de cette déclaration qui synthétise l'ensemble des revenus du contribuable, ce dernier doit préalablement produire une déclaration spécifique pour chacun des deux premiers régimes précités (simplifié et normal) ; ce sont les résultats indiqués dans cette première déclaration qui doivent ensuite figurer dans la déclaration d'ensemble.

3. Les revenus fonciers

Les revenus fonciers sont ceux qui proviennent de la location d'immeubles nus, bâtis ou non bâtis, lorsque la location est faite à titre privé et non dans un cadre professionnel. Le revenu imposable résulte de la différence entre le revenu brut encaissé¹² et les charges payées¹³. Les titulaires de revenus fonciers bénéficient en sus d'une déduction forfaitaire. Elle est censée représenter certains frais de gestion ou d'assurance ainsi que l'amortissement du capital immobilier.

4. Les bénéficiers agricoles

Les bénéficiers agricoles sont ceux réalisés par les fermiers, métayers, propriétaires exploitant individuellement leurs biens. Ils peuvent être soumis à différents régimes d'imposition (forfait collectif¹⁴, régime réel simplifié¹⁵, régime réel normal¹⁶).

11. La remarque s'applique également à d'autres catégories de revenus (revenus fonciers, bénéficiers agricoles, bénéficiers non commerciaux).

12. Loyers et fermages, charges forfaitaires, remboursement de prestations par les locataires (entretien des ascenseurs, éclairage et chauffage des parties communes...).

13. Dépenses de réparation et d'entretien, frais de garde et de gérance, primes d'assurance ; intérêts des emprunts, impôts locaux...

14. Il consiste dans la fixation, dans le cadre du département, des éléments de calcul du bénéfice forfaitaire par nature de culture ou d'exploitation ; le bénéfice moyen ainsi déterminé est appliqué ensuite au nombre d'hectares de culture exploités. Le chiffre d'affaires doit être inférieur à 76 300 € TTC.

15. Entre 76 300 € TTC et 350 000 € TTC de chiffre d'affaires.

16. Obligatoire à partir d'un chiffre d'affaires de 350 000 € TTC.

5. Les bénéfiques non commerciaux (BNC)

Entrent dans la catégorie des BNC les revenus des professions libérales, des titulaires de charges et offices, ainsi que d'un ensemble hétérogène d'activités pour lesquelles les autres qualifications de revenus ne trouvent pas à s'appliquer (guérisseurs, mannequins, cartomanciennes, prostituées, prêtres catholiques...).

Le bénéfice imposable résulte de la différence entre les recettes brutes et les charges déductibles. Il existe deux régimes d'imposition possibles :

– Le régime micro-BNC lorsque le chiffre d'affaires ne dépasse pas 32 100 euros HT ; dans ce cas, il suffit au contribuable d'inscrire le montant de ses recettes sur sa déclaration globale de revenus, un abattement de 34 % représentant les frais professionnels sera automatiquement pratiqué (minimum 305 €) ; par ailleurs, le contribuable n'est pas redevable de la TVA.

– Le régime de la *déclaration contrôlée* (régime du réel) si le chiffre d'affaires est supérieur à 32 100 euros HT (dans ce cas, le contribuable est astreint à des obligations comptables et déclaratives plus strictes et il est redevable de la TVA).

6. Les revenus de capitaux mobiliers

On entend par revenus de capitaux mobiliers les produits des actions et parts sociales ainsi que les produits de placements à revenus fixes (obligations, bons du Trésor...).

L'imposition de ces revenus n'est pas unifiée dans la mesure où certains d'entre eux ne sont pas toujours taxés à l'IR dans le cadre du revenu global mais font l'objet d'un prélèvement à la source (l'impôt étant directement acquitté au Trésor par l'établissement payeur qui le prélève sur le revenu à verser au titulaire de celui-ci).

a) Les produits de placements à revenu variable¹⁷

Les bénéfiques distribués à des personnes physiques sous forme de dividendes d'actions de sociétés françaises, les revenus de parts de SARL et les sommes inscrites sur un compte bloqué d'associé destinées à être incorporées au capital dans un délai de 5 ans font

17. On n'évoque ici que la fiscalité des dividendes versés par les sociétés françaises.

l'objet d'un premier abattement de 40 % d'une part et d'un second abattement de 3 050 euros pour les couples mariés ou pacsés et de 1 525 euros pour les personnes seules. À ces abattements s'ajoute encore un crédit d'impôt de 50 % plafonné à 115 euros pour les personnes seules et à 230 euros pour les couples mariés ou pacsés.

Le contribuable a aussi la possibilité d'opter pour un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu au taux de 18 %.

b) Les produits de placements à revenu fixe

Les placements à revenu fixe peuvent se définir comme des prêts d'argent à des personnes physiques ou morales assortis d'une rémunération représentée par le versement d'intérêts. Il existe diverses catégories de placements donnant lieu à revenu fixe : des placements publics (emprunts du Trésor public, bons du trésor sur formule et bons assimilés), des placements privés (obligations et autres titres d'emprunts émis par des personnes morales françaises de droit public ou privé), des dépôts (bons de caisse, revenus de créances, cautionnements, comptes courants)...

En principe, tous les produits de placements à revenu fixe doivent être compris dans le revenu global soumis à l'IR (ou à l'IS s'il s'agit d'une société). Mais dans nombre de cas, le contribuable peut opter pour leur imposition séparée, réalisée au moyen d'un prélèvement forfaitaire libératoire (18 %).

7. Les plus-values personnelles

On entend par plus-value le gain tiré de la vente d'un bien immobilier ou de valeurs mobilières.

Les plus-values sont considérées comme une catégorie particulière de revenu lorsqu'elles sont réalisées par une personne physique agissant à titre privé lors de la vente d'un bien immobilier ou mobilier. Les plus-values réalisées par les entreprises lors de la cession d'un élément d'actif professionnel figurant au bilan sont rapportées quant à elles aux bénéfices imposables (avec une taxation particulière pour certaines des plus-values dites « à long terme »¹⁸).

Les plus-values réalisées par les particuliers bénéficient toutefois de nombreuses exonérations (résidences principales, rési-

18. Cf. *infra*.

dences secondaires si le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale, terrains agricoles, prêts, indemnités d'assurance...). Celles qui sont imposables sont désormais taxées à un taux proportionnel fixe de 16 % (28,1 % compte tenu des prélèvements sociaux).

§ 2. L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (IS)

L'impôt sur les sociétés représente pour l'État une recette d'environ 48 milliards d'euros. Si les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, SARL, sociétés en commandite par actions...) sont soumises de plein droit à ce prélèvement, il faut souligner que certaines sociétés de personnes peuvent néanmoins opter pour la taxation de leurs bénéfices à l'impôt sur les sociétés (cas notamment des sociétés en nom collectif ou des sociétés en commandite simple¹⁹).

A. LES RÈGLES D'IMPOSITION DE DROIT COMMUN²⁰

1. La période d'imposition

L'IS frappe les bénéfices réalisés au cours de l'exercice qui précède la déclaration de ceux-ci. L'exercice est l'exercice comptable qui représente une période de 12 mois, susceptible de correspondre ou non à l'année civile.

Lorsque l'année civile et l'exercice comptable coïncident, l'entreprise est imposée sur les bénéfices de l'année considérée. Par exemple les résultats de l'exercice 2010 sont imposés en 2011.

Lorsque l'exercice et l'année civile ne coïncident pas, l'administration taxe le résultat de l'exercice clos au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie. Ainsi pour un exercice allant du 1^{er} juillet 2009 au 30 juin 2010, l'imposition du bénéfice aura lieu en 2011.

19. Les résultats de ces sociétés dites *transparentes* sont normalement taxés à l'IRPP dans la catégorie des BIC entre les mains de chaque associé pour la part lui revenant.

20. Les règles qui président à la détermination du résultat fiscal des entreprises à l'IS sont sensiblement les mêmes que celles concernant les BIC. Par ailleurs, les régimes fiscaux, réel simplifié et réel normal, s'appliquent de la même manière qu'en matière de BIC.

Lorsqu'exceptionnellement, l'exercice comptable se déroule sur une période supérieure à douze mois²¹, l'imposition porte sur l'ensemble de la période (par exemple un exercice débutant le 1^{er} juillet 2009 et se terminant le 31 décembre 2010 fait l'objet d'une taxation en 2011 au titre des 18 mois concernés).

2. Le résultat fiscal

a) La règle de l'indépendance des exercices

La règle de l'indépendance des exercices implique que l'on impute à chaque exercice les produits et les charges qui lui sont propres. La détermination des critères de rattachement à l'exercice des produits et charges qui le concernent se fait essentiellement par application du principe des créances acquises et des dettes certaines. Ainsi, l'exercice de rattachement des ventes est celui de la livraison des biens vendus ; il en est de même pour les services (date d'achèvement de la prestation) ainsi que pour les charges. Ce principe oblige donc à tenir compte des opérations nées au cours de l'exercice *même si leur paiement ou leur encaissement n'est pas encore intervenu*.

b) La détermination du résultat fiscal

Du fait de l'indépendance du droit comptable et du droit fiscal, le résultat comptable ne correspond pas nécessairement au résultat fiscal. Dans la pratique, on détermine d'abord le résultat comptable, puis on applique les règles propres à la fiscalité pour parvenir au résultat fiscal.

1. Le résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation est égal à la différence entre les produits et les charges en tenant compte de la variation des stocks à l'entrée et à la sortie de l'exercice (les montants des opérations sont considérés hors taxes).

– L'évaluation des stocks²²

21. Selon le Code de commerce, la durée normale d'un exercice est de 12 mois. Elle peut être supérieure à titre exceptionnel seulement ; par exemple lorsque le bilan est arrêté au 3 avril et que l'entreprise décide de revenir à un exercice correspondant à l'année civile, elle peut alors prolonger de 6 mois son exercice afin de pouvoir le clore au 31 décembre.

22. C'est-à-dire des marchandises, matières premières, produits finis en cours. N'entrent pas dans le stock les biens dits « immobilisés », par exemple les machines servant à la fabrication, les véhicules, le mobilier, les agencements.

L'évaluation des stocks est importante dans la mesure où le stock a une influence sur les résultats de l'entreprise. Si la valeur du stock en fin d'exercice est supérieure à celle au début de l'exercice, la variation ou différence de stock vient augmenter les produits de l'entreprise et par conséquent son résultat éventuellement imposable. À l'inverse, lorsque le stock de fin d'année, dit encore *stock de sortie*, est inférieur à celui figurant en début d'exercice (*le stock d'entrée*), il en résulte une diminution des bénéfices ; la variation de stock, dans ce cas, vient jouer comme une augmentation des charges de l'entreprise.

La difficulté en matière d'évaluation des stocks est que celle-ci est parfois délicate selon la nature des produits ou prestations réalisés par l'entreprise. Le Code général des impôts (art. 38-3) admet à cet égard deux types possibles d'évaluation : une évaluation au prix de revient ou bien une évaluation dite « au cours du jour » de la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient. Dans le premier cas, l'entreprise doit évaluer ses stocks par référence au prix d'achat HT augmenté le cas échéant des frais accessoires (frais de transport par exemple). Il reste qu'il est parfois malaisé de parvenir à identifier précisément les marchandises en stock et notamment leur date d'achat exacte. C'est pourquoi, dans cette hypothèse, l'évaluation du stock peut se faire selon la méthode des coûts moyens pondérés (il s'agit, en connaissant la durée de rotation des marchandises, de prendre en compte les achats correspondants à celles-ci et de déterminer un prix unitaire moyen appliqué aux biens en stock à la date de l'inventaire). Une autre méthode est possible, la méthode dite FIFO (selon les principes *First in, First out*) dans laquelle l'hypothèse est faite que les marchandises en stock à l'inventaire sont celles qui ont été achetées en dernier ce qui amène par conséquent à se référer au prix d'achat le plus récent.

Dans le cas où c'est la seconde méthode qui est mise en œuvre, c'est-à-dire celle de l'évaluation au cours du jour (lorsque le cours du jour est inférieur au prix de revient), l'entreprise peut constater une dépréciation égale à la différence entre ce cours et le prix d'achat des marchandises en stock. Elle est autorisée soit à pratiquer une décote directe sur le montant du stock, en l'évaluant directement au cours du jour, soit une provision pour dépréciation, qui vient alors en diminution du stock évalué d'abord par référence à son prix d'achat initial.

– Les produits d'exploitation

Les produits d'exploitation comprennent les ventes et les prestations de services inscrits pour le montant facturé (principe du nominalisme monétaire²³), les produits accessoires (revenus d'immeubles figurant à l'actif, produits financiers...), les indemnités (d'assurance, de rupture de contrat...), les subventions de fonctionnement, les dégrèvements d'impôts déductibles.

– Les charges d'exploitation

Les charges d'exploitation ne sont prises en compte que si elles ont été effectuées dans l'intérêt exclusif de l'entreprise (les dépenses personnelles des dirigeants sont ainsi exclues) et à condition qu'elles soient justifiées c'est-à-dire inscrites en comptabilité et appuyées par des factures. Les dépenses dites « somptuaires » sont exclues des charges fiscalement déductibles²⁴.

Les charges déductibles comprennent les achats de marchandises et de matières premières, les loyers, assurances et honoraires, les frais de transport, de publicité, les rémunérations de personnels, les frais financiers, les frais divers, les impôts déductibles (par exemple la taxe professionnelle mais en aucun cas l'IS), les amortissements des biens immobiliers, les provisions, etc.

2. Le résultat net

Une fois déterminé le résultat d'exploitation, il est procédé sur la base de celui-ci à la recherche du résultat net qui prend en compte les produits et les pertes exceptionnelles, les plus-values et les moins-values professionnelles.

– Les produits exceptionnels comprennent notamment les produits sur exercices antérieurs (par exemple une créance considérée comme irrécouvrable qui a finalement été encaissée) et les subventions d'investissement²⁵ (par exemple celles reçues dans le cadre de l'aménagement du territoire). Ils viennent s'ajouter au résultat.

– Les charges et les pertes exceptionnelles peuvent être déduites des bénéfices sous certaines conditions. Elles doivent représenter

23. Dans le cas où la marchandise est payée en monnaie étrangère, l'inscription de la vente se fait au cours du jour de la monnaie, et le cas échéant, une réévaluation est opérée en fin d'année.

24. Les dépenses somptuaires non déductibles sont celles qui ont trait à des dépenses telles que la chasse, la pêche, les achats ou locations de résidences de plaisance, de yachts, les amortissements des voitures de tourisme au-delà d'une certaine fraction du prix.

25. Les subventions d'investissement doivent être utilisées pour l'achat de biens immobiliers alors que les subventions de fonctionnement servent à financer les dépenses courantes.

une perte réelle pour l'entreprise (diminution de son actif net) et être le fait d'une exploitation normale. Il s'agit par exemple de pertes de change, de pénalités afférentes à des impôts déductibles ou à des cotisations de sécurité sociale, ou bien encore de versement de dommages et intérêts.

– Les plus-values et moins-values professionnelles proviennent de la cession de biens immobiliers (machine, immeuble, véhicule, mobilier...) ou de valeurs mobilières. Elles sont calculées par différence entre le prix de vente et le prix d'achat, déduction faite des amortissements pratiqués. Il existe deux catégories de plus-values et de moins-values : celles à court terme et celles à long terme. Les premières concernent les biens détenus depuis moins de deux ans par l'entreprise ; est également réputée à court terme la partie de la plus-value correspondant au montant des amortissements pratiqués sur les biens détenus depuis plus de deux ans. Les plus-values et les moins-values à court terme sont réintégrées au résultat qu'elles viennent augmenter ou diminuer. Les plus-values à long terme proviennent de la vente de biens détenus depuis plus de deux ans et sont taxées à part du résultat de l'entreprise au taux réduit de 15 % (à ce taux viennent s'ajouter des suppléments d'imposition, cf. 3^o p. suiv.)²⁶ lorsqu'il s'agit de plus-values sur cession de parts de fonds communs de placements à risques ou de sociétés de capital-risque, ou bien du résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables, de procédés de fabrication, ou bien enfin de dividendes reçus de sociétés de capital-risque prélevés sur des produits ou plus-values réalisés au cours des quatre dernières années à l'occasion de la cession de titres détenus depuis moins de deux ans. Les plus-values sur cession de titres de participation détenus depuis au moins deux ans sont exonérées (exceptée une quote part de frais et charges de 5 % du résultat net de cession taxée au taux normal de l'IS).

Hormis ces cas, les plus-values et moins-values doivent être réintégrées aux résultats de l'entreprise comme celles relevant du court terme. En fait, la distinction long terme/court terme n'a qu'une portée réduite car dans la plupart des cas le traitement fiscal

26. 16 % pour les entreprises passibles de l'IRPP (BIC) ; il convient d'ajouter à ce taux celui de la CSG, de la CRDS et le prélèvement social, ce qui porte le taux d'imposition à 28,1 %. Les plus-values réalisées par les entreprises à l'IRPP dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 250 000 € HT (entreprises de vente et de fourniture de logement) ou 90 000 € HT (prestataires de services) sont exonérées.

est celui des plus-values et moins-values à court terme, qui est ainsi le régime de droit commun.

Une fois déterminé le résultat net, il apparaît soit un excédent imposable, le bénéfice, soit un déficit.

3. Le traitement des déficits

Le déficit peut faire l'objet de traitements fiscaux différents. Ainsi, le déficit d'un exercice peut être imputé sur les excédents des exercices ultérieurs sans limitation de durée (report en avant). Mais il peut aussi être imputé sur les bénéfices des trois exercices précédents ; c'est le mécanisme du « *carry-back* » (report en arrière). Dans ce cas l'excédent d'impôt payé peut être reversé à l'entreprise dans un délai de cinq ans ou bien être utilisé dans le même délai pour couvrir une dette fiscale.

3. La liquidation de l'impôt

En droit commun, la liquidation de l'impôt sur les sociétés s'effectue par application du taux fixe de 33,33 % aux résultats déclarés²⁷, à l'exception des rares plus-values à long terme qui sont taxées à part et à un taux spécial de 15 %. Cependant, les sociétés dont le chiffre d'affaires HT est inférieur à 7 630 000 euros bénéficient d'une mesure dérogatoire avec un taux d'impôt sur les sociétés réduit ; ce taux, qui est de 15 %, n'est applicable que sur la fraction du bénéfice imposable limité à 38 120 euros (au-delà, c'est donc le taux de 33,33 % qui s'applique).

Le montant de l'impôt sur les sociétés peut connaître d'autres types de réductions, notamment en étant susceptible de faire l'objet d'une imputation de crédits d'impôts. Par ailleurs, le législateur a institué des mesures d'allègements fiscaux pour les entreprises nouvelles (exonération d'IS ou abattements) ou pour les reprises d'entreprises en difficulté (exonération).

NB : Les redevables de l'IS dont l'impôt excède 763 000 euros et dont le CAHT est supérieur ou égal à 7 630 000 euros sont également soumis à une contribution sociale au taux de 3,3 % appliqué à l'IS dû (cf. Ch. 3).

27. Le taux de l'IS était de 50 % jusqu'en 1985, puis 45 % en 1986 et 1987, 42 % en 1988, 39 % en 1989, 37 % en 1990, 34 % en 1991-1992. Il est de 33,33 % depuis le 1^{er} janvier 1993.

4. Le paiement de l'impôt

L'IS est spontanément réglé par l'entreprise sous forme de quatre acomptes.

Par ailleurs, qu'elles soient bénéficiaires ou déficitaires, les sociétés sont soumises à une imposition forfaitaire annuelle (IFA) dont le montant varie en fonction du chiffre d'affaires TTC réalisé (majoré des produits financiers).

	CA HT			IFA
Inférieur à	15 000 000 €			0 €
entre	15 000 000 €	et	75 000 000 €	20 500 €
entre	75 000 000 €	et	500 000 000 €	32 750 €
égal ou supérieur à	500 000 000 €			110 000 €

Comme l'IS, l'IFA fait l'objet d'un paiement spontané (au 15 mars de l'année). Elle peut être déduite de l'IS pendant l'année de son exigibilité et les deux années suivantes. Dans le cas où la société ne peut procéder à cette imputation (par suite de résultat déficitaire et par conséquent d'absence d'IS à payer), elle supporte la charge de l'IFA qui ne lui est pas remboursée.

On observera que selon la loi de finances initiale du 27 décembre 2008 l'IFA sera totalement supprimée en 2011.

B. LES GROUPES DE SOCIÉTÉS ET L'IS

Le groupe de sociétés, qui s'entend d'une société-mère et de ses filiales, encourt le risque de taxations multiples dans la mesure où les bénéfices peuvent être imposés plusieurs fois du fait de leurs passages successifs des filiales vers la société-mère puis vers les associés. C'est pourquoi des dispositifs ont été institués pour éviter ou limiter un tel inconvénient.

1. Le régime de l'intégration fiscale

La voie la plus simple pour éviter les multiples impositions consiste à établir la somme algébrique des résultats de la société-mère et de ses filiales et à ne taxer que le total ainsi obtenu. C'est d'ailleurs ce que permet dans certaines conditions le droit fiscal avec le régime de l'intégration fiscale introduit par la loi du 31 décembre 1987²⁸. Ce dispositif autorise la société-mère, dite

28. Cf. R. VILLEGIER, *L'intégration fiscale des groupes de sociétés*, LGDJ, 1992.

« tête de groupe » à devenir imposable au titre des résultats de l'ensemble du groupe lorsqu'elle détient 95 % au moins du capital de ses filiales. Le mécanisme consiste à consolider à son niveau l'ensemble des excédents et des déficits des sociétés composant le groupe. S'il ressort un déficit de la somme algébrique des excédents et des déficits, ce déficit est reportable chez la société-mère.

Le régime est applicable sur option et avec l'accord des filiales.

Il convient de souligner que la loi de finances pour 2010 a mis le droit fiscal français en conformité avec l'arrêt de la CJCE du 27 novembre 2008 (arrêt *Société Papillon*). Par conséquent, peuvent être intégrées dans le périmètre du groupe les filiales françaises détenues par l'intermédiaire d'une société étrangère (dite « société intermédiaire »).

2. Le régime spécial des sociétés-mères et de leurs filiales

À côté du régime de l'intégration fiscale, un autre régime spécial est institué qui permet d'éviter les doubles impositions à l'IS des excédents distribués par les filiales à la société-mère. Cette dernière doit détenir au moins 5 % du capital de ses filiales. Ce dispositif n'est applicable qu'aux sociétés imposables à l'IS en France sans que la nationalité française soit pour autant requise. L'application de ce régime permet que soient exonérés de l'IS chez la société-mère les produits de participations prises dans ses filiales françaises ou étrangères (les dividendes étant déduits du résultat pour le calcul de l'IS de la société-mère, ils sont donc exonérés d'IS).

C. LES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE L'IS

L'application du principe de territorialité de l'impôt peut soulever des difficultés en ce qui concerne l'imposition des résultats de sociétés.

Selon l'article 209-1 du CGI, le lieu de réalisation des bénéfices constitue le critère d'application territoriale de l'impôt sur les sociétés. Autrement dit, une société française ou étrangère est taxable en France sur les bénéfices qu'elle y réalise. En revanche

ceux dégagés par les exploitations installées à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt français²⁹.

L'application de cette règle n'est pas toujours aisée. La loi ne donnant aucune précision en la matière, c'est une jurisprudence forgée par le Conseil d'État qui s'applique en l'espèce, sur la base de critères qui s'efforcent de mieux cerner la réalité des situations que présentent les entreprises. Néanmoins certaines d'entre elles peuvent demander à bénéficier de régimes spéciaux.

1. La localisation et la détermination des bénéfices selon la jurisprudence

Le lieu de réalisation des bénéfices est selon le Conseil d'État plus le lieu d'implantation de l'exploitation ayant permis la réalisation du bénéfice, que celui où a été réalisée l'opération l'ayant généré. Plusieurs critères ont été dégagés à cette fin par la haute assemblée pour permettre de déterminer le lieu de réalisation des bénéfices : les notions d'établissement stable à l'étranger, de représentant qualifié à l'étranger et de cycle commercial complet à l'étranger.

La notion d'*établissement stable à l'étranger* suppose une installation permanente (des locaux stables)³⁰, une activité produisant des profits³¹ est une autonomie de décision et d'initiative (ce qui exclut les succursales). Lorsque ces conditions sont remplies, les résultats de l'établissement stable à l'étranger sont exclus de ceux réalisés en France par la société³².

S'il n'existe pas d'établissement à l'étranger mais un membre du personnel habilité à accomplir au nom de la société des actes matériels concourant à la réalisation de profits, celui-ci est considéré comme représentant qualifié à l'étranger et sa présence entraîne les mêmes conséquences fiscales que dans le premier cas.

29. Ainsi les entreprises en France ne peuvent pas déduire en principe de leurs résultats les déficits qu'elles ont pu constater dans le cadre de leurs activités à l'étranger. La règle peut néanmoins avoir un intérêt lorsqu'elles dégagent des excédents à l'étranger et que le taux d'IS s'y trouve être moins élevé qu'en France.

30. Il ne peut s'agir par exemple d'un stand installé dans une foire. Cf. CE 20 juin 2003, n° 224407, *Sect. min. c/ Sté Interhome AG*.

31. La seule présence d'un siège social se limitant à organiser d'une façon générale les activités de la société n'est pas suffisante.

32. Dans le cas où la société possède plusieurs établissements à l'étranger, la règle ne pose pas de difficultés lorsque l'établissement a fait l'objet d'une gestion isolée. Sinon, il convient de ventiler les bénéfices et les charges en fonction de critères préétablis (par exemple le chiffre d'affaires réalisé).

Il en est également de même lorsqu'il existe un cycle commercial complet à l'étranger, c'est-à-dire des opérations commerciales effectuées à titre habituel et détachables des activités exercées en France et suffisamment autonomes.

2. Le régime du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé

L'article 209 *quinquies* du CGI permet aux sociétés françaises, après agrément du ministère des Finances, de retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, que ces exploitations soient situées en France ou à l'étranger. Deux possibilités s'offrent à elles ; les entreprises peuvent demander à bénéficier du régime du bénéfice consolidé lorsque la société-mère détient 50 % au moins des droits de vote dans ses filiales (le régime revient à réintégrer aux résultats de la société-mère la part lui revenant des résultats de ses filiales). Elles peuvent également être autorisées à intégrer tous les résultats, français et étrangers, de leurs établissements et succursales : c'est le régime du bénéfice mondial. Ce régime apporte peu car d'une part les établissements à l'étranger ne sont pas autonomes et leurs résultats sont donc rapportés de plein droit à ceux de la société française ; d'autre part les sociétés qui désirent s'implanter à l'étranger utilisent le procédé des filiales.

Section 2 Les impôts à la consommation

Les impôts à la consommation sont essentiellement constitués en France par la TVA et par les droits indirects.

§ 1. LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA)

Créée par une loi du 10 avril 1954 (décret du 30 avril 1955), la TVA représente une ressource d'environ 130 milliards d'euros soit près de 50 % des recettes fiscales de l'État. Il s'agit d'un impôt sur la dépense qui, limité à l'origine au secteur de la production et du commerce de gros, a été étendu successivement (loi du 6 janvier 1966 applicable au 1^{er} janvier 1968) au commerce de détail, à l'ar-

tisanat, aux prestations de services et enfin aux professions libérales (loi du 29 décembre 1978).

La TVA frappe à un taux proportionnel fixe les prix des produits et des services. Le taux normal le plus courant, de 19,6 % concerne la plupart des biens et services. Il existe également un taux réduit de 5,5 % relatif notamment aux produits alimentaires de consommation courante. Un taux dit « super-réduit » de 2,1 % s'applique à certains produits (notamment les médicaments pris en charge par la Sécurité sociale).

Le mécanisme de la TVA fonctionne à chaque stade de la production ou de la distribution selon une application dite en cascade. Ainsi, à chaque étape de l'opération économique, le redevable légal de la taxe, c'est-à-dire le commerçant, l'industriel, le prestataire de services, doit calculer et facturer à son client une TVA qui vient s'ajouter au prix de vente. Il doit ensuite reverser au Trésor la différence entre la TVA qu'il a encaissée (*TVA collectée* ou *TVA brute*) et la TVA qu'il a lui-même payée lors de l'acquisition auprès de ses fournisseurs de biens ou de services (*TVA déductible*).

Cette différence ou *TVA nette* est versée périodiquement à la recette des impôts, tous les mois (ou tous les trimestres), avec une déclaration accompagnant le paiement.

Aussi l'impôt est-il en bout de course supporté par le consommateur final qui ne peut quant à lui exercer de droit de déduction. Le mécanisme assure au contraire la neutralité de la taxation pour les entreprises assujetties.

§ 2. LES DROITS INDIRECTS

Avec plus de 20 milliards d'euros, les droits indirects représentent 6 % des recettes fiscales de l'État. La principale de ces contributions est la taxe intérieure sur les produits pétroliers (environ 15 milliards d'euros).

Section 3 Les impôts sur le patrimoine

La fiscalité sur le patrimoine représente une question épineuse à laquelle sont confrontés régulièrement les pouvoirs publics. Critiquée soit pour sa lourdeur, soit pour son archaïsme ou ses effets antiéconomiques, elle a fait ces dernières années l'objet de nombreux rapports sans que les dispositifs la concernant n'aient été fondamentalement modifiés.

§ 1. L'IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE (ISF)

L'ISF institué par la loi de finances pour 1989 est dû *par les personnes physiques* dont le patrimoine net imposable est supérieur à 790 000 euros³³. Son produit est d'un peu plus de 4 milliards d'euros. Il concerne tous les biens, droits et valeurs possédés par le contribuable. Sont exonérés les biens professionnels, les objets d'antiquité, d'art ou de collection, les droits de propriété littéraire, artistique ou industrielle (brevets, modèles...), les bois, forêts et parts de groupements forestiers, les SCI propriétaires d'un monument historique.

Les personnes liées par un PACS au premier janvier de l'année d'imposition font l'objet d'une imposition commune à l'ISF. Elles sont solidaires pour le paiement de l'impôt.

Le tarif est progressif selon un taux qui s'échelonne de 0 % à 1,8 % selon l'importance du patrimoine³⁴.

Part taxable du patrimoine		Taux
inférieur ou égal à 790 000 €		0 %
entre 790 000 €	et 1 290 000 €	0,55 %
entre 1 290 000 €	et 2 530 000 €	0,75 %
entre 2 530 000 €	et 3 980 000 €	1 %
entre 3 980 000 €	et 7 600 000 €	1,3 %
entre 7 600 000 €	et 16 540 000 €	1,65 %
au-delà de 16 540 000 €		1,80 %

33. Il concerne environ 250 000 contribuables. Le redevable type de cet impôt est une personne âgée, retraitée, ne déclarant aucune personne à charge et vivant en région Île-de-France.

34. Près de 3 000 contribuables atteignent cette tranche.

L'impôt dû est réduit de 150 euros par personne à charge. Enfin, l'ISF est également plafonné ; en effet, son montant ajouté à celui de l'impôt sur le revenu ne peut dépasser 85 % des revenus nets imposables à l'IR au titre de l'année précédente.

Depuis 2006, les limites des tranches sont actualisées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

§ 2. LES DROITS DE MUTATION À TITRE ONÉREUX

Les droits de mutation à titre onéreux sont recouverts par le receveur des impôts (DGFIP) au moment de la présentation d'un acte de vente à la formalité de l'enregistrement. Certains ont le caractère d'impôts locaux (v. *infra*), d'autres se présentent en partie comme des impôts d'État et des impôts locaux et concernent essentiellement les cessions de fonds de commerce, d'offices ministériels, de droit au bail.

Les cessions de fonds de commerce, d'offices ministériels et de droit au bail sont ainsi soumises au paiement de droits d'enregistrement par l'acheteur. Ces droits reviennent pour partie à l'État, au département et à la commune. Ils sont calculés par application d'un barème progressif.

Fraction du prix taxable	Taux applicable pour l'État	Taux pour le département	Taux pour la commune	Total
n'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
entre 23 000 € et 107 000 €	2 %	0,60 %	0,40 %	3 %
entre 107 000 € et 200 000 €	0,60 %	1,40 %	1 %	3 %
supérieur à 200 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

§ 3. LES DROITS D'APPORT EN SOCIÉTÉ

L'apport d'un bien ou l'apport en numéraire à une société en vue de la constitution ou de l'augmentation de son capital se traduit par la remise de parts sociales à la personne apporteuse. Cette opération s'analyse en droit fiscal comme une mutation de

propriété spécifique, c'est-à-dire un passage particulier d'un patrimoine à un autre patrimoine effectué soit dans le cadre d'une création de société ou dans celui d'une fusion, soit dans le cadre d'un apport partiel d'actif ou encore d'une augmentation de capital.

La taxation des apports n'est pas en effet traitée comme celle relative aux cessions ordinaires dans la mesure où l'apporteur reçoit une contrepartie, c'est-à-dire des parts de société, dont la valeur à venir reste incertaine. Ainsi l'imposition due par la société bénéficiaire de l'apport est-elle atténuée. Elle est également différente selon la nature de l'apport ; on distingue à cet égard apports en numéraire ou en nature (immeuble, matériel marchandises, fonds de commerce) ; elle diffère enfin selon la qualité des personnes apporteurs et bénéficiaires (personnes physiques, personnes morales à l'IS ou non). Mais la grande distinction à prendre en considération pour le schéma général de la taxation des apports est celle qui opère une classification entre *apports purs et simples* et *apports à titre onéreux*.

Un apport pur et simple est un apport réalisé en contrepartie de parts sociales alors qu'un apport à titre onéreux constitue une véritable vente, et est traité fiscalement comme tel, dès lors que l'apporteur reçoit le prix du bien apporté et ne devient donc pas un associé. Cependant dans certains cas l'apport est *mixte*, c'est-à-dire en partie pur et simple et en partie à titre onéreux ; il en est ainsi lorsqu'un associé apporte un fonds de commerce grevé d'un passif que la société s'engage à apurer (l'apport pur et simple représente la différence entre les valeurs d'actif et le passif et donne lieu à distribution de parts, alors que les dettes constituent un apport à titre onéreux réglé sur l'actif apporté).

Si les apports à titre onéreux sont taxés comme des ventes et selon des règles propres au bien considéré (excepté les apports d'immeubles qui font l'objet d'une taxation particulière au taux de 5 %), il en va différemment pour les apports purs et simples et les apports mixtes.

On soulignera que, *dans le cas d'une création de société*, l'article 810 *bis* du CGI exonère de droit fixe les apports purs et simples, ainsi que certains apports à titre onéreux.

A. LA TAXATION DES APPORTS PURS ET SIMPLES

En principe les apports purs et simples sont exonérés de droits d'enregistrement. Il en est ainsi pour les apports en numéraire et pour les apports de biens autres que les immeubles, fonds de commerce, clientèle, droits immobiliers, que la société soit ou non passible de l'IS. Les apports d'immeubles, fonds de commerce, clientèle, etc. à une société non passible de l'IS ou entre sociétés toutes passibles de l'IS sont également exonérés.

Les apports purs et simples faits à une société assujettie à l'IS sont soumis à un droit de mutation au taux de 5 % lorsque l'apport est effectué par une personne physique ou morale non assujettie à l'IS, quand il s'agit d'un immeuble, d'un fonds de commerce, d'une clientèle ou de droits immobiliers et que l'apporteur ne s'engage pas à conserver ses titres au moins cinq ans. S'il prend cet engagement, les apports sont exonérés.

Les apports de biens soumis à la TVA tels que les terrains à bâtir ou les immeubles neufs sont exonérés également.

B. LA TAXATION DES APPORTS MIXTES

Les apports mixtes sont taxés comme des ventes sur la partie de l'apport à titre onéreux. Le droit fiscal est favorable au contribuable dans la mesure où il permet aux apporteurs de réputer librement quels sont les biens devant être considérés comme faisant partie des apports à titre onéreux et donc passibles de droits de mutation. Ainsi dans le cas de l'apport d'une entreprise individuelle à une société (ou de la transformation d'une entreprise individuelle en société) et donc de l'apport de l'ensemble de son actif et de son passif, le choix pourra être fait de l'imposition la moins lourde et le passif sera imputé en premier lieu sur les biens dont la mutation est exonérée de droits ou passible des droits les moins élevés.

§ 4. LES DROITS DE SUCCESSION ET DE DONATION

Les droits de succession (7 milliards d'€) et de donation (760 millions d'€) sont des droits de mutation à titre gratuit. Il s'agit de droits d'enregistrement qui taxent la transmission d'un

patrimoine au moment du décès d'une personne (droits de succession) ou de son vivant (droits de donation).

A. LES DROITS DE SUCCESSION

Les héritiers ou légataires doivent souscrire une déclaration auprès de l'administration fiscale dans un délai de 6 mois à compter du jour du décès³⁵.

La part revenant à l'héritier est susceptible de faire l'objet d'un abattement. Ces abattements sont variables selon la nature du lien de parenté. L'abattement est de 156 974 € (en 2010) pour la part de chacun des ascendants ou des enfants vivants ou représentés. Dans le cas où la succession a lieu entre époux ou partenaires d'un PACS, la part reçue par le survivant est exonérée de droits de succession. Une exonération est également prévue pour les collatéraux (frères et sœurs), lorsqu'ils sont âgés de cinquante ans ou atteints d'une infirmité et qu'ils ont été constamment domiciliés avec le défunt pendant les cinq années ayant précédé le décès.

Si ces conditions ne sont pas remplies il est appliqué un abattement de 15 697 € (2010). Un abattement de 156 974 € (2010) est prévu pour les handicapés physiques et mentaux quel que soit le degré de parenté avec le défunt.

Enfin, il est de 7 849 € (2010) pour les neveux et nièces et de 1 570 € (2010) sur chaque part successorale lorsqu'aucun autre abattement n'est applicable.

Le tarif des droits varie en fonction du degré de parenté, en étant dégressif mais seulement pour les transmissions entre époux et en ligne directe.

35. Un an si le décès s'est produit à l'étranger.

– Transmission en ligne directe :

Fraction de part ³⁶			Taux	
jusqu'à	7 953 €			5 %
entre	7 953 €	et	11 930 €	10 %
entre	11 930 €	et	15 697 €	15 %
entre	15 697 €	et	544 173 €	20 %
entre	544 173 €	et	889 514 €	30 %
entre	889 514 €	et	1 779 029 €	35 %
au-delà de	1 779 029 €			40 %

– Transmission entre frères et sœurs :

jusqu'à 24 069 € 35 %

plus de 24 069 € 45 %

– Transmission entre parents jusqu'au 4^e degré compris³⁷ : 55 %– Transmission entre parents au-delà du 4^e degré : 60 %

– Transmission entre personnes sans lien de parenté : 60 %.

B. LES DONATIONS

En principe, les donations sont soumises au même régime fiscal que celui des successions, mais avec des particularités. Par exemple, les donations entre époux ou partenaires de Pacs font l'objet d'un abattement de 79 533 € (2010) mais ne sont pas exonérées³⁸. Par ailleurs, une réduction des droits à payer est instituée dans le cas des donations-partages. La donation-partage est un acte par lequel les père, mère et autres ascendants, décident de leur vivant de procéder à un partage de leurs biens entre leurs descendants par voie de donation. Les donations simples ainsi que les donations-partages en nue-propriété bénéficient d'une réduction des droits de 35 % lorsque le donateur est âgé de moins de 70 ans ; le taux est de 10 % lorsque le donateur est âgé de 70 ans révolus et de moins de 80 ans. Les donations en pleine propriété ou en usufruit font l'objet quant à elles d'une réduction des droits de 50 % si le donateur est âgé de moins de 70 ans, de 30 % s'il a 70 ans révolus et moins de 80 ans. Par ailleurs, lorsque les grands-parents consentent une donation à leurs petits-enfants, il est fait application d'un abattement spécifique de 31 395 € (2010) par part

36. Part nette après abattement.

37. Oncle et neveux ou nièces, cousins germains.

38. Le taux varie de 5 % à 40 % selon des tranches qui s'échelonnent de 7 953 € à 1 779 029 €.

(l'abattement est de 5 232 € [2010] s'il s'agit des arrière-grands-parents).

Les dons en argent effectués par les parents, grands-parents ou arrière-grands-parents (ou encore par les oncles, tantes, grands-oncles et grands-tantes) au profit de leurs enfants, petits-enfants ou arrière-petits-enfants, sont exonérés de droits de donation. Toutefois, l'âge limite des parents ou oncles et tantes est de soixante-cinq ans ; celui des grands-parents, arrière-grands-parents... est de quatre vingts ans. Le montant de la donation ne peut excéder 31 395 € (2010). Cette exonération est cumulable avec l'abattement précédemment évoqué.

CHAPITRE 2

LES IMPÔTS LOCAUX¹

Comme l'État, les collectivités territoriales ont la possibilité de recourir à l'impôt pour financer leurs dépenses mais on a déjà indiqué que, compte tenu du principe de légalité, leur pouvoir fiscal est un pouvoir dérivé. Seul en effet le Parlement peut créer, modifier ou supprimer un impôt. Les collectivités locales ne disposent quant à elles que de la possibilité de voter les taux ou le montant de l'imposition.

Il n'en reste pas moins que l'impôt n'est pas une ressource comme les autres et la fiscalité locale constitue un enjeu fort. Les débats la concernant trouvent certes leur raison d'être dans la nécessité pour les responsables locaux de disposer de ressources suffisantes pour faire face aux besoins de leurs administrés mais *ils dépassent cet aspect gestionnaire*. En effet, les responsables locaux sont aussi des élus et *les collectivités territoriales sont des institutions politiques* dont l'autonomie est largement liée à la plus ou moins grande liberté de décision qui leur est attribuée en matière fiscale.

La fiscalité locale se compose d'impôts directs et indirects, les premiers étant largement prédominants.

Section 1 Les impôts directs locaux

La fiscalité directe locale comprend principalement quatre grands impôts : la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation et la

1. Pour un exposé détaillé des mécanismes et enjeux de la fiscalité locale, nous nous permettons de renvoyer à M. BOUVIER, *Finances locales, op. cit.*

contribution économique territoriale. Il existe également d'autres impôts directs dont l'importance est plus limitée.

§ 1. LES QUATRE GRANDS IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

A. LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES (TFPB)

La taxe foncière sur les propriétés bâties est due par les propriétaires fonciers² à l'exception de l'État, des régions, des départements, des communes, de certains établissements publics lorsque la propriété est affectée à un service public ou d'utilité générale non productif de revenus, sont également exonérés certains immeubles, édifices du culte, ambassades et bâtiments ruraux à usage agricole. Des exonérations spéciales sont accordées aux personnes âgées et de condition modeste.

L'assiette de la taxe est constituée par la valeur locative³ diminuée d'un abattement de 50 %. Le calcul de l'impôt se fait par application à la base imposable du taux voté par la collectivité.

B. LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES (TFPNB)

La taxe foncière sur les propriétés non bâties est due par les propriétaires de terrains nus. En sont toutefois exonérées les propriétés publiques (dans les mêmes conditions que pour la TFPB), les voies publiques, les fleuves et rivières navigables, les terrains passibles de la TFPB. Il existe également des exonérations temporaires (bois...).

L'assiette de la taxe est constituée par la valeur locative diminuée d'un abattement de 20 %.

2. La notion de propriété foncière s'entend des constructions fixées au sol ainsi que des bateaux utilisés sur un point fixe et aménagés, ou encore les sols dépendant des constructions (par ex. les parkings).

3. La valeur locative est déterminée par l'administration lors d'opérations de révision, à partir de locaux de référence. Elle représente le rendement théorique brut de la propriété.

C. LA TAXE D'HABITATION (TH)

Sont assujettis à la taxe d'habitation les occupants, propriétaires ou locataires, d'un local à usage d'habitation. En sont exonérés les établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance ainsi que les membres du corps diplomatique, les indigents et les personnes âgées de plus de 60 ans lorsque leurs revenus n'excèdent pas un certain plafond.

La base imposable à la taxe d'habitation, qui est représentée par la valeur locative du local, ne prend aucunement en compte la capacité contributive du contribuable. Aussi, et en vue d'un effort de personnalisation de cet impôt, de nombreux dégrèvements et abattements ont été introduits ; certains ont un caractère facultatif et sont soumis à la décision de la collectivité, d'autres sont obligatoires.

D. LA CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE (CET)

La contribution économique territoriale (CET) a été instituée par la loi de finances initiale pour 2010 ; elle succède à la taxe professionnelle qui a été supprimée. Cet impôt concerne les personnes physiques ou morales exerçant à titre habituel une activité non salariée (entreprises, professions libérales...).

La CET est composée de deux impôts, la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

➤ La cotisation foncière des entreprises : un impôt communal

La cotisation foncière est un impôt qui est destiné aux communes et aux groupements à fiscalité propre. Elle est assise sur les valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties. Elle est calculée par application à la base imposable du taux voté par le conseil de la collectivité.

➤ La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises : un impôt partagé entre les collectivités locales

La CVAE est un impôt assis sur la valeur ajoutée des entreprises. À chaque collectivité est alloué un produit de CVAE en fonction de la valeur ajoutée des entreprises situées sur son territoire. Le partage entre les collectivités est le suivant : les communes et leurs groupements en perçoivent 26,5 %, les départe-

ments 48,5 % et les régions 25 %. Sont imposables à la CVAE les contribuables déjà imposables à la cotisation foncière des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 €. Le taux de la cotisation est de 1,5 %.

E. LES TAXES ADDITIONNELLES

Des taxes additionnelles aux quatre taxes qui viennent d'être décrites sont levées au profit des chambres de métiers, chambres de commerce et d'industrie, chambres d'agriculture, voire au profit de la commune elle-même (taxe d'enlèvement des ordures ménagères) ou d'établissements publics (taxes spéciales d'équipement).

§ 2. LES AUTRES IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

Les collectivités perçoivent diverses autres taxes qui représentent une part réduite de leurs rentrées fiscales.

Ces taxes qui ont une assiette très spécialisée sont constituées notamment de la taxe de balayage, de la redevance des mines, de l'imposition forfaitaire sur les pylônes électriques et de la taxe de trottoirs ainsi que de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux, de la taxe sur les surfaces commerciales.

Section 2 Les impôts indirects et les droits d'enregistrement

§ 1. LES TAXES DIVERSES

Les collectivités locales sont autorisées à percevoir une grande variété de taxes relevant de la catégorie des impositions indirectes. On citera à titre d'exemple la taxe locale d'équipement, la taxe sur les remontées mécaniques, la taxe sur l'électricité, la taxe de séjour, la taxe d'usage des abattoirs publics.

§ 2. LES DROITS D'ENREGISTREMENT

Les collectivités locales perçoivent des droits d'enregistrement qui tantôt peuvent être additionnels à ceux perçus par l'État (droits additionnels aux droits de mutation perçus par l'État sur les ventes de fonds de commerce) tantôt lui ont été transférés en propre (droit départemental d'enregistrement perçu à l'occasion de ventes d'immeubles).

CHAPITRE 3

LES IMPÔTS SOCIAUX

Une troisième génération d'impôts s'est développée depuis une vingtaine d'années, il s'agit de prélèvements destinés à financer les dépenses sociales. Si dans un premier temps cette nouvelle fiscalité s'est limitée à une taxation des revenus, elle s'est ensuite tournée vers la mise en place d'une taxation de la dépense. Certains de ces impôts figurent dans la loi de financement de la Sécurité sociale, comme par exemple la Contribution sociale généralisée. D'autres, plus mineurs, bien qu'inscrits au budget de l'État, sont, au moins en partie, une source de financement des dépenses sociales. Par conséquent, plus que leur lien organique avec tel ou tel budget, c'est bien leur finalité qui est primordiale.

Section 1 Les impôts sociaux sur le revenu

§ 1. LA CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE (CSG)

La contribution sociale généralisée est un prélèvement fiscal qui a été institué par la loi de finances du 20 décembre 1990. Cet impôt, qui est affecté au financement des dépenses sociales, ne concerne que les *revenus des personnes physiques*. Les revenus taxés sont aussi bien les revenus d'activité et les revenus de remplacement que les revenus du patrimoine et les revenus de placement. Le taux initial de la CSG qui était de 1,1 % est maintenant de 7,5 % pour les revenus d'activité. Il est de 6,6 % pour les pensions de retraite et d'invalidité et de 6,2 % pour les autres revenus de remplacement. Ce taux est de 8,2 % sur les revenus du patrimoine et les produits de placement.

La CSG est déductible partiellement des revenus ou du bénéfice imposable au titre desquels elle a été acquittée (art. 154 *quin-*

quies du CGI) ; elle est déductible à hauteur de 5,1 % pour les revenus d'activité, de 4,2 % pour les pensions de retraite et d'invalidité, de 3,8 % pour les autres revenus de remplacement. Le taux de déduction est de 5,8 % pour les revenus du patrimoine et de placements ; il reste donc une partie non déductible qui représente 2,4 %. Le recouvrement de la CSG, lorsque celle-ci concerne les revenus d'activité ou de remplacement, est effectué par les URSSAF ; par contre, c'est par le réseau du Trésor, comme pour les autres impôts directs, que se fait celui afférent aux revenus du patrimoine ; la contribution portant sur les produits de placement fait quant à elle l'objet d'un prélèvement libératoire.

Les débats n'ont pas manqué lors de l'introduction de ce nouvel impôt. En premier lieu, certains avaient douté de sa nature fiscale compte tenu de son affectation à des budgets sociaux. Mais le Conseil constitutionnel a tranché sur ce point en indiquant que la CSG faisait partie des « impositions de toutes natures » mentionnées à l'article 34 de la Constitution. En second lieu, une telle politique de fiscalisation de certaines dépenses sociales paraissait présenter un caractère tout à fait novateur. La CSG repose en effet sur le principe que « certaines dépenses de sécurité sociale sont exclusives de toute idée d'assurance et relèvent de la solidarité nationale... et qu'il est donc normal de les faire financer par des cotisations assises sur les seuls revenus »¹. Or si c'est bien dans cet esprit que les pouvoirs publics ont décidé d'instituer ce nouveau prélèvement fiscal, il est à observer qu'une telle politique de fiscalisation de certaines dépenses sociales non seulement était depuis longtemps préconisée par nombre d'auteurs, mais connaissait déjà des précédents². Ce dispositif est significatif enfin, du point de vue de ses mécanismes, d'une évolution de la fiscalité contemporaine, notamment de celle pesant sur les revenus des personnes physiques. Plus rentable que l'IRPP tel qu'il fonctionne actuellement (83 milliards d'€ en 2010 pour la CSG contre 55 milliards pour l'IRPP), la CSG ne subit pas les contraintes et les inconvénients de ce dernier et qui sont liés d'une part à l'étroitesse de sa base imposable (qui a pour conséquence que l'IRPP ne touche

1. DC 285 du 28 déc. 1990 ; cf. L. PHILIP, in *Dictionnaire de finances publiques*, op. cit.

2. J. Y. NIZET, *Fiscalité, économique et politique*, LGDJ, 1991 ; v. égal. du même auteur : « CSG : renouveau d'une taxation proportionnelle du revenu ? », in *RFFP* n° 51, 1995, ainsi que « Évolution de la CSG et institution de la CRDS », in *RFFP* n° 60, 1997, et enfin « CSG : à propos d'une décision du Conseil constitutionnel », in *RFFP* n° 75, 2001.

effectivement que la moitié des foyers fiscaux concernés) et d'autre part à sa personnalisation trop poussée (qui empêche l'application d'une procédure de retenue à la source pour le recouvrement). On peut cependant se demander si, dans un souci de rationalisation du système fiscal, il ne conviendrait pas de *fondre la CSG et l'IRPP en un seul et unique impôt sur le revenu*. Il faudrait alors faire le choix entre progressivité et proportionnalité, autrement dit choisir entre justice fiscale distributive et justice fiscale redistributive (cf. 2^e partie).

§ 2. LA CONTRIBUTION AU REMBOURSEMENT DE LA DETTE SOCIALE (CRDS)

Instituée par une ordonnance du 24 janvier 1996 initialement pour une durée de 13 ans à compter du 1^{er} février 1996, cette durée ayant été ensuite portée à 18 ans, la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) est un nouvel impôt dû exclusivement par les *personnes physiques*.

Le produit de cette contribution (environ 6 milliards d'euros), destinée à apurer les déficits du régime général de sécurité sociale, est affecté à la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES). Le taux d'imposition, de 0,5 %, frappe les revenus d'activités et de remplacement, les revenus du patrimoine, les produits de placement à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire, les revenus de l'épargne exonérés de l'IRPP (sont par ailleurs taxées les ventes de métaux et objets précieux effectuées par les personnes physiques, une fraction des sommes mises sur les jeux de La Française des jeux ainsi qu'une fraction du produit brut des jeux pratiqués dans les casinos). Le recouvrement est effectué de la même manière que pour la CSG. La CRDS n'est pas déductible.

§ 3. LE PRÉLÈVEMENT SOCIAL

Le prélèvement social a été institué par la loi de financement de la sécurité sociale du 19 décembre 1997. Il ne frappe que les revenus du capital (patrimoine ou placement) des *personnes physiques* ; son taux est de 2 %. Il n'est pas déductible.

§ 4. LA CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITÉ DES SOCIÉTÉS

La contribution sociale de solidarité des sociétés est un impôt qui concerne les sociétés de capitaux et de personnes dont le chiffre d'affaires hors taxes est au-moins de 760 000 euros. Il s'agit d'une taxe sur leur chiffre d'affaires au taux de 0,13 % (0,16 % si l'on ajoute la taxe additionnelle de 0,03 % créée depuis 2005) ; cet impôt a été mis en place par une loi du 6 janvier 1970. Le produit de cette taxe est alloué à divers organismes sociaux.

§ 5. LA CONTRIBUTION SOCIALE SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS (CSB)

La CSB est un impôt qui concerne les redevables de l'impôt sur les sociétés ; son taux est de 3,3 % et il s'applique à l'IS dû par l'assujetti après déduction d'un abattement de 763 000 euros. Sont exonérées les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7 630 000 euros.

Section 2 Les impôts sociaux sur la dépense

Les impôts sociaux sur la dépense se composent du droit de consommation sur les tabacs qui vient en grande partie financer la Caisse Nationale d'Assurance Maladie afin de compenser le coût du tabagisme pour les dépenses de santé. Les droits sur les alcools constituent également une source de financement de la CNAM, comme par exemple la cotisation sur les boissons dont la teneur en alcool est supérieure à 25 % vol. ou bien encore la taxe sur les « premix ».

NB : D'autres impôts et taxes sont affectés au financement de la sécurité sociale (cf. tableau ci après).

ADMINISTRATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE EN M€

Cotisations au Fonds commun des accidents du travail agricole)	21,0
Droits de plaidoirie	13,0
Contribution sociale de solidarité des sociétés (CSSS)/ ORGANIC	5 228,0
Contribution des entreprises médicaments	368,0
Contribution de solidarité des PAM conventionnés	19,0
Contributions préretraites des employeurs au FSV	120,0
Taxe grossistes répartiteurs	295,0
Contribution des laboratoires	469,0
Taxe préretraites au profit du Fonds de cessation anticipé d'activité des travailleurs de l'amiante	34,0
Taxe alcools CNAM	2 610,0
TVA brute sur les produits pharmaceutiques	3 110,0
TVA brute sur les tabacs	3 031,0
Taxe sur les primes d'assurance automobile	951,0
Taxe sur les contributions patronales au financement de la prévoyance complémentaire	684,0
Taxe sur les salaires	11 314,0
Contribution CSG au profit de la CNAF	12 277,0
Contribution CSG au profit du FSV	11 665,0
Contribution CSG - au profit de la CNAM	59 262,0
Prélèvement social de 2 % au profit de la CNAV	435,0
Prélèvement social de 2 % au profit du Fonds de solidarité vieillesse	580,0
Contribution additionnelle de solidarité de 0,3 % (part employeurs) au profit de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie	1 864,0
Contribution additionnelle de solidarité de 0,3 % (part ménages) au profit de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie	435,0
Contribution CSG au profit du CNSA	1 124,0
Droits de consommation sur les tabacs CNAM	2 891,0
Droits de consommation sur les tabacs pour le Fonds de cessation anticipé d'activité des travailleurs de l'amiante	30,0
Droits de consommation sur les tabacs	990,0
Droits de consommation sur les tabacs FFIPSA	5 065,0
Taxe sur les farines	65,0
Taxe sur les corps gras alimentaires	121,0
Contribution sociale sur les bénéficiaires des sociétés	936,0
Taxe sur les véhicules de société	753,0
Droit de licence sur la rémunération des débiteurs de tabacs	277,0
TVA brute sur les alcools	2 050,0
Contribution patronale stock-options	240,0
Frais d'assiette et de dégrèvement sur cotisations sociales	238,0
TOTAL ADMINISTRATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE	129 089 M€

Source : Rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution in PLF 2010

TITRE TROISIÈME

LE CONTRÔLE ET LE CONTENTIEUX FISCAL

C'est certainement au travers du contrôle et du contentieux fiscal que s'expriment les problèmes les plus délicats et les plus controversés du droit fiscal, notamment ceux qui ont trait aux rapports entre l'administration et les contribuables. Depuis près de trente ans, le sujet est particulièrement dominé par la question des droits et garanties de ces derniers.

CHAPITRE 1

LE CONTRÔLE FISCAL ET LA RECTIFICATION DES BASES D'IMPOSITION

Le contrôle fiscal constitue la contrepartie normale de l'obligation faite aux contribuables de produire des déclarations sincères et exactes de la matière imposable¹.

Il permet à l'administration de s'assurer du respect de cette obligation et de pouvoir procéder le cas échéant aux rectifications des bases d'imposition nécessaires.

Section 1 Le contrôle fiscal

En vue de sa mission d'assiette et de contrôle, l'administration dispose de différents moyens d'investigation et de recherche. Ceux-ci peuvent être mis en œuvre quelles que soient par ailleurs les formes dans lesquelles peut s'exercer l'action de contrôle fiscal.

§ 1. LES MOYENS D'INVESTIGATION ET DE RECHERCHE

Ces moyens varient considérablement selon le degré de contrainte qui en découle pour le contribuable.

1. V. J. BRURON, *Le contrôle fiscal*, LGDJ, 1991. Cf. également, C. DE LA MARDIÈRE, « La déclaration fiscale », in *RFFP* n° 71, 2000.

A. LES DEMANDES DE RENSEIGNEMENTS

1. *La demande d'informations (art. L. 10, al. 3 LPF)*

La demande d'informations est une simple lettre adressée au contribuable par laquelle l'administration sollicite de sa part divers renseignements. L'administration doit indiquer au contribuable que si elle n'y a pas donné suite dans un délai de six mois, son

dossier sera alors classé mais seulement en ce qui concerne le point qui était l'objet de la demande.

2. *Les demandes d'éclaircissements et de justifications (art. L. 16 LPF)*

L'objet de ces demandes est d'abord nettement circonscrit car elles ne peuvent être mises en œuvre que pour l'impôt sur le revenu. D'autre part, il faut distinguer les demandes d'éclaircissement des demandes de justifications.

La demande dite *d'éclaircissements* peut être adressée au contribuable dans le cas où ses déclarations présentent des contradictions ou des discordances avec d'autres pièces figurant à son dossier (par exemple lorsque les éléments indiqués dans une déclaration ne concordent pas entre eux ou avec les déclarations antérieures).

La demande *de justifications*, quant à elle, peut porter sur la situation familiale (demande d'extraits de naissance des enfants déclarés à charge par exemple), sur certaines charges (factures justificatives), sur des revenus n'apparaissant pas dans la déclaration produite, etc.

Par ailleurs, au contraire de la demande d'informations, la demande d'éclaircissements ou de justifications relève d'une procédure strictement encadrée. Ainsi, le contribuable est tenu de répondre avec précision, encourageant s'il ne se plie pas à cette obligation une rectification d'imposition par voie de taxation d'office (sur les procédures de rectification cf. *infra*).

Certes il dispose d'un délai de réponse élargi (qui ne peut être inférieur à deux mois² alors que le délai de droit commun est de 30 jours). Mais, en l'absence de réponse dans ce délai, le contribuable encourt comme on l'a dit, une taxation d'office. Au surplus, et même s'il répond dans le délai mais que sa réponse est insuffisante ou imprécise, l'administration doit le mettre en demeure de compléter sa réponse dans un délai de 30 jours.

Dans le cas où le contribuable ne répond pas à la mise en demeure, ou si ses réponses se révèlent à nouveau insuffisantes ou imprécises de telle sorte qu'elles sont assimilables à un défaut de réponse, l'administration est en droit de procéder à une taxation d'office.

B. LE DROIT DE COMMUNICATION

Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration de recueillir auprès de tiers des informations concernant la situation des contribuables afin de s'assurer de la sincérité de leurs déclarations.

Le droit de communication doit être *strictement limité à la recherche de renseignements*. Ainsi, lorsqu'il est mis en œuvre auprès d'une entreprise, il ne peut s'entendre d'une analyse critique de la comptabilité par rapport aux déclarations ; car il s'agirait alors de l'exercice d'un autre droit que détient l'administration : le droit de vérification.

Le droit de communication de l'administration ne peut par ailleurs s'exercer qu'auprès d'un certain nombre de personnes publiques ou privées dont la liste est limitativement énumérée par le LPF. Il s'agit notamment des entreprises privées, des tribunaux et administrations publiques, des banques, des compagnies d'assurances³...

2. Le point de départ du délai est la date de réception ou de remise de la lettre au contribuable ; le point d'arrivée est la fin du jour du deuxième mois portant le même quantième que celui du point de départ (si le dernier jour est un jour férié, un samedi ou un dimanche, le délai est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit).

3. Les salariés ne sont pas soumis à ce droit.

C. LE DROIT DE VISITE ET DE SAISIE DE DOCUMENTS

Ouvert à l'article L. 16B du LPF, le droit de visite et de saisie de documents constitue une procédure exceptionnelle de recherche de renseignements. Susceptible d'être exercé en tous lieux publics ou privés, il est réservé à la recherche de fraudes spécifiques, telles qu'achats ou ventes sans facture, délivrance de fausses factures, omissions d'écritures ou écritures inexactes ou fictives. En raison du caractère exorbitant de ce droit, la procédure fait l'objet d'un encadrement strict. Sa mise en œuvre est subordonnée à l'autorisation préalable, sous forme d'ordonnance, du juge des libertés dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter. Le juge doit préalablement examiner le bien-fondé de la demande de l'administration. Il doit préciser dans son ordonnance les éléments laissant présumer l'existence d'agissements frauduleux dont la preuve est recherchée, et désigner un officier de police judiciaire chargé d'assister à l'opération.

D'autre part, les agents susceptibles d'exercer le droit de visite doivent avoir au moins le grade d'inspecteur et être habilités par l'adjoint au directeur général des finances publiques en charge de la fiscalité. La perquisition, enfin, ne peut être commencée ni avant six heures du matin ni après vingt et une heures (ce qui n'empêche pas qu'elle puisse se poursuivre au-delà).

D. LE DROIT D'ENQUÊTE

Le droit d'enquête (art. L. 80 F à J du LPF) permet à l'administration fiscale de rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA.

Il s'agit d'un dispositif destiné à faciliter le contrôle d'un impôt (l'enquête ne constitue pas une procédure de contrôle fiscal mais un moyen de rechercher des informations), susceptible de faire l'objet d'une fraude importante, notamment du fait de l'ouverture des frontières européennes.

L'enquête, inopinée, se déroule dans les locaux de l'entreprise ; elle peut également avoir lieu dans les bureaux de l'agent des impôts (qui doit avoir au moins le grade de contrôleur) sur convocation. Dans les deux cas, un avis d'enquête est remis au contribuable (art. L. 80 G). Un procès-verbal est par ailleurs dressé à la fin de l'opération (art. L. 80 H). Au cours de celle-ci, les agents des impôts peuvent se faire présenter les factures, la comp-

tabilité-matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant avoir donné lieu à facturation. On doit noter que *cet examen ne peut être critique* à peine de se voir qualifié de vérification de comptabilité (celle-ci serait alors irrégulière).

Le droit d'enquête peut également être utilisé par les agents des douanes en matière de livraisons et acquisitions intra-communautaires (art. 80 I).

E. LA PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE

Les opérations de contrôle fiscal ne peuvent s'exercer que sur des éléments ayant déjà fait l'objet d'une déclaration selon le principe de la « déclaration contrôlée ». Or il peut arriver que l'administration fiscale constate des irrégularités ou des fraudes en train de se produire sans pouvoir engager une procédure de contrôle. C'est à cette situation, qui peut permettre au contribuable indélicat d'échapper à une sanction et qui menace le recouvrement de la créance fiscale, que répond la procédure de la flagrance fiscale de l'article L. 16-0 BA du LPF.

Selon ce dispositif les agents ayant au moins le grade de contrôleur peuvent dresser un procès verbal constatant les quatre catégories de faits suivants :

- L'exercice d'une activité occulte (absence d'enregistrement à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce) sauf si le contrevenant a satisfait au titre d'une période antérieure à l'une de ses obligations fiscales déclaratives ;
- La délivrance de factures fictives ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquels la TVA ne peut faire l'objet d'aucune déduction ;
- Les faits de nature à priver la comptabilité de valeur probante (opérations sans factures et non comptabilisées, utilisation frauduleuse de logiciels de comptabilité ou de caisse) ;
- Le travail dissimulé.

Le procès verbal doit être signé par l'agent de l'administration fiscale ainsi que par le contribuable. Il permet à l'administration de procéder à des saisies conservatoires et donne lieu à une amende de 5 000 euros. Celle-ci est portée à 10 000 euros pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes dépasse 27 000 euros (BNC et prestataires de services) et 76 300 euros (entreprises

d'achat/revente) ; elle est de 20 000 euros si le chiffre d'affaires est supérieur à 230 000 euros (prestataires de services) et 763 000 euros (achat/revente). Par ailleurs, le contribuable se trouve automatiquement placé sous le régime réel d'imposition au regard de la TVA. La procédure entraîne également d'autres conséquences telles que la suppression de la mise en demeure préalable en cas d'imposition d'office, la possibilité de rectifier à nouveau les bases d'impositions à l'IR d'un contribuable ayant déjà fait l'objet d'une ESFP, l'allongement au-delà de trois mois de la durée de vérification sur place de la comptabilité (pour petites entreprises), l'allongement au-delà de trois ans de la durée de reprise de l'administration (la durée est portée jusqu'à la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'imposition est due).

Il convient de souligner que cette procédure ne peut être utilisée ni isolément ni lors d'une vérification générale de comptabilité. Elle n'est possible que dans le cadre du droit de visite et de saisie, du droit d'enquête, d'un contrôle inopiné (constatation matérielle des faits), d'un contrôle de TVA concernant des redevables placés sous le régime du réel simplifié, d'une vérification sur place de la TVA (dans ce cas, le vérificateur, en examinant les opérations déclarées, peut constater des irrégularités concernant des opérations ne faisant pas encore l'objet d'une déclaration). Le contribuable a la faculté de saisir le juge des référés.

§ 2. LES FORMES DU CONTRÔLE FISCAL

Du point de vue de ses modalités administratives, le contrôle fiscal s'exerce selon deux grandes formes, avec d'une part le contrôle fiscal interne, d'autre part le contrôle fiscal externe. Ces deux grandes formes de contrôle peuvent ou non être précédées par la mise en œuvre des moyens d'investigation exposés précédemment.

A. LE CONTRÔLE FISCAL INTERNE

Il s'agit des opérations de recherches et d'analyse qui sont effectuées au sein même de l'administration fiscale. Leur degré d'intensité varie selon qu'il s'agit soit d'un contrôle formel des déclarations, soit d'un contrôle sur pièces.

1. Le contrôle formel

Le contrôle formel des déclarations des contribuables consiste à repérer, le plus souvent à l'aide de procédés informatiques, les erreurs matérielles les plus facilement décelables (informations générales concernant le foyer fiscal, erreurs de calcul, etc.) et par conséquent celles qui ne nécessitent pas ou peu de recherches.

2. Le contrôle sur pièces

Environ 20 % des déclarations font l'objet de ce type de contrôle qui a pour objet un examen plus approfondi des déclarations en vue d'une analyse sur le fond des anomalies éventuelles. Comme son nom l'indique, le contrôle sur pièces consiste essentiellement à confronter les éléments indiqués dans les déclarations des autres documents et renseignements détenus par l'administration⁴. Ce contrôle est au fond un contrôle de cohérence, qui, dans un proche avenir, est appelé à être de plus en plus automatisé avec l'aide de logiciels informatiques. Beaucoup moins connu que le contrôle fiscal externe, sa portée n'est pas négligeable puisque les droits redressés dans ce cadre représentent par an plus de 5 milliards d'euros de droits rappelés⁵.

B. LE CONTRÔLE FISCAL EXTERNE

Le contrôle fiscal externe ne peut s'exercer que dans deux cadres : celui de la vérification de comptabilité des entreprises ou des activités libérales ou celui de l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle des contribuables soumis à l'IR. Il est effectué près de 48 000 vérifications de comptabilité par an et plus de 4 000 examens contradictoires de l'ensemble de la situation fiscale personnelle.

À la différence du contrôle interne, le contrôle fiscal externe a lieu *sur place*, c'est-à-dire au siège de l'entreprise ou du lieu de son principal établissement. Cette obligation de vérification « sur place » ne concerne cependant que la seule vérification de comptabilité. L'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle est conduit pour des raisons de commodité évidente

4. Par exemple pour les salariés, par rapprochement entre les salaires portés sur la déclaration et la déclaration des salaires faite à l'administration par l'employeur.

5. 5,6 milliards en 2008.

non pas au domicile du contribuable mais dans les locaux de l'administration fiscale.

I. La vérification de comptabilité

Cette modalité du contrôle fiscal externe concerne uniquement les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, agricoles ainsi que les professions libérales. Elle a pour objet de contrôler l'exactitude des résultats déclarés à partir d'une étude en profondeur de tous les documents et pièces justificatives annexes. Elle doit obligatoirement avoir lieu sur place, au siège de l'entreprise ou du principal établissement. La vérification concerne l'ensemble des impôts auxquels est assujettie l'entreprise et ce à la différence d'autres pays, le Royaume-Uni par exemple, qui effectuent des vérifications ponctuelles. Ce type de vérification allégée permet de contrôler un nombre plus grand d'entreprises dans l'année (le taux d'entreprises contrôlées est de 28 % au Royaume-Uni contre 1,5 % en France). La France pourrait s'engager dans cette voie dans les prochaines années dans la mesure où elle développe d'ores et déjà des vérifications ciblées sur un impôt ou ne concernant qu'un exercice.

La vérification de comptabilité est soumise à un cadre juridique précis qui, pour l'essentiel, est destiné à organiser un ensemble de droits et garanties pour les contribuables qui en sont l'objet. Ce cadre, à quelques exceptions près, est le même pour toutes les activités concernées. Mais il est bien évident que sur le terrain sociologique, le déroulement et les effets des vérifications présentent inévitablement des caractéristiques bien différentes selon la taille des entreprises. Le contraste est grand en général entre les entreprises importantes, habituées souvent à la pratique même du contrôle (avec notamment des recours habituels à la pratique de l'audit) et qui bénéficient de surcroît de l'aide de nombreux conseils expérimentés (experts-comptables, conseillers fiscaux...) et les petites entreprises pour lesquelles l'acte de vérification peut être parfois ressenti dramatiquement.

a) L'avis de vérification

Le contribuable concerné doit d'abord être avisé dans un délai suffisant⁶ de l'intention de l'administration de procéder à une vérification de sa comptabilité. Cette information est faite au moyen d'un *avis de vérification* qui est une lettre envoyée en recommandé avec accusé de réception quelques jours avant la venue de l'inspecteur chargé du contrôle. L'absence d'avis de vérification entraîne l'irrégularité de la procédure.

Par ailleurs, le contribuable doit être informé de manière précise de l'objet de la vérification ainsi que de ses modalités. Ainsi l'avis doit mentionner les impôts et taxes vérifiées, les années ou périodes concernées, la date et l'heure de la première intervention, les noms et grades du chef de service (inspecteur principal), de l'agent vérificateur ainsi que ceux de « l'interlocuteur départemental »⁷, et enfin la possibilité pour le contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix.

D'autre part, le contribuable doit également recevoir un document d'information, *la charte du contribuable vérifié*, qui expose les droits et garanties du contribuable vérifié (art. L. 10 du LPF). Il s'agit là encore d'une condition de régularité de la procédure.

b) Le déroulement de la vérification

La vérification doit être effectuée *sur place*, c'est-à-dire au sein de l'entreprise, de manière à permettre un *débat oral et contradictoire* durant toute l'opération de contrôle.

Ainsi, le vérificateur n'est pas autorisé à emporter des documents pour les examiner à son bureau, sauf dans des cas exceptionnels ; tel est le cas lorsque les opérations de contrôle ne peuvent matériellement avoir lieu sur place (fermeture de l'entreprise par

6. En l'absence de règle fixant cette notion de délai suffisant, c'est la jurisprudence du Conseil d'État qui s'applique en la matière. Celle-ci est toutefois extrêmement variable puisque ont été admis comme délais suffisants tantôt un délai de 2 jours francs, tantôt un délai de 7 jours, tantôt un délai de 5 jours. En règle générale, et dans la pratique l'administration recommande à ses agents d'observer un délai de 15 jours.

7. L'inspecteur principal, puis l'interlocuteur départemental (il s'agit le plus souvent du directeur divisionnaire chargé du contrôle fiscal à la direction départementale des finances publiques), jouent un rôle de médiateur. C'est ainsi que le contribuable peut s'adresser à eux en cas de litige avec le vérificateur au sujet d'un redressement envisagé. Le dispositif a été créé en 1976 dans un contexte marqué par une montée des oppositions à contrôle fiscal (mouvement antifiscal de G. Nicoud), et ce afin de tempérer le climat.

exemple), ou qu'elles représentent une gêne importante pour le contribuable ; l'emport de documents est par ailleurs conditionné à un certain formalisme qui doit être strictement respecté (demande expresse du contribuable, remise par le vérificateur d'un état détaillé des pièces emportées...) ⁸.

À l'égard de certaines entreprises ou activités, *la durée* de la vérification sur place est limitée par l'article L. 52 du LPF. Elle ne peut excéder trois mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes ne dépasse pas les seuils ci-après : 763 000 euros lorsque l'activité consiste dans la vente de marchandises ; 230 000 euros pour les activités de prestataires de services et celles entrant dans le cadre de bénéficiaires non commerciaux ; 350 000 euros pour les entreprises agricoles. Au-delà de ces seuils, la durée de la vérification sur place n'est pas limitée et la loi n'a pas institué d'autres mesures en ce sens. Il est à relever que l'administration s'était engagée, dans le cadre de la Charte du contribuable présentée à l'automne 2005 par le ministre délégué au Budget et à la Réforme de l'État, à ne pas dépasser un délai de 9 mois pour les moyennes entreprises et à s'efforcer de respecter ce délai pour les grandes.

La période susceptible d'être vérifiée est déterminée par le délai normal de reprise de l'administration. Celui-ci est de trois ans ; ainsi en 2010, et lorsque les exercices des entreprises correspondent à l'année civile, l'administration est en droit de vérifier les périodes 2007, 2008, 2009.

Les *documents* pouvant être contrôlés sont les livres comptables obligatoires ainsi que les pièces annexes justificatives (factures, correspondance commerciale).

Enfin, la vérification ne peut avoir lieu qu'*une fois pour une même période*. L'administration ne peut donc contrôler une nouvelle fois et pour la même période des impôts déjà vérifiés.

c) La conclusion de la vérification

Bien qu'il soit généralement d'usage que le vérificateur présente oralement ses conclusions à l'issue de la vérification de comptabilité, celles-ci doivent impérativement faire l'objet d'une *procédure écrite*. Cette règle, destinée à l'information du contri-

8. De nombreuses procédures ont été annulées par le juge fiscal pour cause d'emport irrégulier de documents.

buable, s'applique même si la vérification ne donne pas lieu à une rectification des bases d'imposition.

Dans le cas de rectifications, l'administration doit adresser au contribuable une **proposition de rectification**. Ces rectifications doivent être suffisamment *motivées* et le contribuable doit être informé d'autre part qu'il dispose d'un délai de réponse de 30 jours pour présenter ses observations. Faute de réponse dans le délai, les rectifications sont considérées comme étant implicitement acceptées.

En cas de désaccord ou d'observations produites par le contribuable dans le délai de 30 jours, **l'administration est tenue d'y répondre** et de faire connaître ses conclusions définitives⁹.

En l'absence de rectifications, l'administration doit adresser au contribuable un **avis d'absence de rectification**.

Il est à relever que pendant ou après la conclusion de la vérification par la proposition de rectifications, le contribuable a la possibilité de demander à rencontrer l'inspecteur principal (supérieur hiérarchique du vérificateur) puis, éventuellement, l'interlocuteur départemental pour tenter de faire valoir ses arguments. Il s'agit là d'un recours hiérarchique non contentieux prévu par une note du 18 juin 1976 mais qui ne figure pas parmi les dispositions exposées en la matière au Livre des procédures fiscales. La CAA de Paris a ainsi jugé que le dispositif n'était pas opposable à l'administration fiscale (CAA Paris, 9 avril 1992) ; en revanche, la CAA de Nantes a quant à elle estimé que dès lors que le recours auprès du supérieur hiérarchique du vérificateur est mentionné dans la Charte du contribuable, document opposable aux services fiscaux, la privation de cette possibilité entraîne l'irrégularité de la procédure (CAA Nantes, 22 décembre 1994).

2. L'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP)

Cette modalité de vérification ne concerne que **les contribuables à l'IR**, et par conséquent seulement les personnes physiques. Elle a vocation à porter sur **l'ensemble des revenus** du foyer fiscal et a notamment pour objet de contrôler la cohérence entre les revenus déclarés et la réalité du patrimoine et de la trésorerie du contribuable. La procédure est identique à celle relative

9. Dans une lettre dite « Réponse aux observations du contribuable ».

aux entreprises à l'exception de deux points ; en premier lieu, il n'y a pas d'obligation de vérification sur place et la vérification peut avoir lieu dans les locaux de l'administration afin de ne pas gêner le contribuable dans sa vie privée. En second lieu, la durée de l'opération de vérification est limitée à un an à compter de la première intervention¹⁰.

3. Le contrôle fiscal à la demande des entreprises

Les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1,5 million d'euros (opérations d'achat/revente) ou 450 000 euros (prestations de services) sont autorisées à demander à l'administration d'effectuer un contrôle pouvant porter sur une ou plusieurs opérations. Lorsque l'administration (qui n'a pas l'obligation de satisfaire à cette demande) effectue ce contrôle, elle doit alors en transmettre les résultats au contribuable. Dans le cas où des anomalies ont été constatées, le contribuable peut régulariser sa situation (les intérêts de retards sont alors réduits). Il convient encore de souligner que cette procédure ne constitue pas une vérification de comptabilité, par conséquent les droits et garanties dont bénéficie normalement le contribuable vérifié ne s'appliquent pas.

Section 2 La rectification des bases d'imposition

En cas d'omissions, insuffisances ou inexactitudes constatées, l'administration est tenue de procéder à la rectification des bases d'imposition correspondantes. Celles-ci ne peuvent cependant être effectuées que dans la limite du droit de reprise dont dispose l'administration.

§ 1. LE DROIT DE REPRISE DES IMPOSITIONS

L'administration dispose d'un droit de reprise des impositions, c'est-à-dire du droit de rectifier la base d'imposition et de réclamer

10. Ce délai peut toutefois être prorogé d'un an en cas d'activités occultes ou encore du temps nécessaire à certaines recherches.

l'impôt dû. Ce droit connaît toutefois un certain nombre de limites : des limites dans le temps et des limites sur le fond.

A. LES LIMITES DANS LE TEMPS

Le droit de reprise de l'administration peut s'exercer dans un délai qui en principe court jusqu'à la fin de la troisième année suivant l'année d'imposition (le délai est de 6 ans au Royaume Uni, 5 ans en Suède, 4 ans en Allemagne, 3 ans aux États-Unis). Ainsi par exemple, en matière d'impôt sur le revenu, la déclaration des revenus de 2010 peut être rectifiée par l'administration jusqu'au 31 décembre 2013 inclusivement. À l'expiration du délai, aucune rectification ne peut donc être effectuée et la prescription est acquise au contribuable.

Le délai de reprise peut toutefois être *interrompu* par une proposition de rectification survenue avant l'expiration du délai. Celle-ci fait alors courir un nouveau délai de reprise de même durée. Ainsi, dans le cas d'une vérification de comptabilité entreprise en 2010 et relative aux impositions 2007, 2008, 2009, l'administration dispose seulement d'un délai allant jusqu'au 31 décembre 2010 pour opérer les rectifications d'imposition éventuelles relatives à l'année d'imposition 2007. Si elle intervient avant le 31 décembre 2010, la proposition de rectification aura pour effet d'interrompre la prescription et fera courir un nouveau délai de trois ans permettant donc à l'administration de reprendre les impositions au titre de 2007 jusqu'au 31 décembre 2013.

D'autre part, il existe des cas exceptionnels de *prolongement* ou de *réouverture* du délai de reprise. Le délai est ainsi prorogé lors de la découverte d'agissements frauduleux qui ont pour effet d'augmenter de deux années supplémentaires le délai normal. Par ailleurs, en matière d'IRPP et d'IS, il y a réouverture du délai de reprise lorsque des omissions ou insuffisances sont révélées par une instance devant une juridiction. Le délai est réouvert jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision juridictionnelle, et au plus tard jusqu'à la fin de la 10^e année qui suit celle au titre de laquelle est dû l'impôt.

B. LES LIMITES SUR LE FOND

Ces limites tiennent à deux exigences qui découlent toutes deux du principe de légalité des impositions.

1. *La régularité des impositions sur le fond*

L'administration ne peut bien entendu poursuivre une imposition qui serait irrégulière au regard de la légalité fiscale. Même si cette exigence n'entrave pas *a priori* l'action administrative, le contribuable pourra obtenir la décharge de l'imposition irrégulière auprès du juge compétent.

Mais ce qui est surtout à relever ici, c'est que par les termes de « légalité fiscale qui s'impose à l'administration », il faut entendre non seulement les lois et règlements en vigueur mais également la doctrine administrative publiée qui est opposable à l'administration par les contribuables (art. L. 80 A et B du LPF). Ainsi et même si une imposition est régulière au regard des lois et règlements, un contribuable peut néanmoins en obtenir la décharge s'il s'avère qu'elle est contraire à l'interprétation qu'en a donnée l'administration dans sa propre doctrine, et quand bien même cette interprétation serait illégale.

2. *La régularité des procédures d'imposition*

Au surplus, l'administration ne peut poursuivre les impositions que dans le respect des procédures qui s'imposent à elles pour agir. Aussi l'inobservation des règles relatives aux conditions de l'exercice du contrôle fiscal comme de celles relatives aux procédures de rectification est susceptible d'être sanctionnée par le juge dans les conditions prévues à l'article L. 80 CA du LPF¹¹.

Cet article distingue deux cas ; s'il y a eu *erreur « non substantielle »*, la juridiction saisie peut seulement prononcer la *décharge des majorations et amendes*, à l'exclusion du principal et des intérêts de retard ; en revanche, en cas d'*erreur « substan-*

11. Cet article énonce que : « La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France ».

tielle », c'est-à-dire ayant porté atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par les textes, le juge prononce la **décharge totale des impositions** poursuivies (le principal, les intérêts de retard, les majorations et amendes). Il faut souligner que s'ils limitent le pouvoir de rectification de l'administration, les vices ou erreurs non substantiels dans la procédure d'imposition ne la privent pas, si les impositions sont régulières au fond, de reprendre ultérieurement l'action d'imposition. Néanmoins, dès lors qu'elle ne peut le faire qu'à l'intérieur du délai de reprise, ce délai est bien souvent expiré au terme de la décision juridictionnelle.

§ 2. LES PROCÉDURES DE RECTIFICATION

Il existe deux grandes catégories de procédures de rectification : la procédure contradictoire et les procédures d'imposition d'office.

A. LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE

Il convient de distinguer la procédure de rectification contradictoire de droit commun de celle qui s'applique dans certains cas particuliers.

1. *La procédure de rectification contradictoire de droit commun (art. L. 55 LPF)*

Cette procédure est la plus couramment employée. L'administration doit la mettre en œuvre lorsque le contribuable a satisfait dans les délais à ses obligations déclaratives. Depuis la loi du 8 juillet 1987, cette procédure s'applique même lorsque l'administration constate, à l'occasion d'une vérification de comptabilité d'une entreprise, que la comptabilité est inexistante ou qu'elle comporte des erreurs, omissions ou incertitudes graves et répétées.

Cette procédure comporte des garanties importantes pour les contribuables. L'administration est tenue à une procédure écrite, les rectifications proposées doivent être suffisamment motivées et le contribuable doit disposer d'un délai de réponse de 30 jours pour

présenter ses observations auxquelles l'administration est tenue de répondre. Autre garantie notable ; en cas de litige, *l'administration supporte en principe la charge de la preuve*¹².

2. La procédure de régularisation spontanée (art. L. 62 LPF)

Cette procédure a été instituée afin de faciliter la conclusion des vérifications de comptabilité des entreprises. Elle ne peut être mise en œuvre que pour les infractions exclusives de la bonne foi (on signalera que la bonne foi est qualifiée, depuis une ordonnance de 2005, d'« absence de manquement délibéré »). Cette procédure, néanmoins, n'est pas d'application directe. Il appartient au contribuable concerné de la solliciter. Elle lui permet de régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées au cours de la vérification par le vérificateur.

La demande doit être présentée avant tout envoi par l'administration d'une proposition de rectification. Ensuite, le vérificateur procède au calcul des droits supplémentaires et des intérêts de retard (calculés au taux normal de 0,40 % par mois puis réduits de moitié) et porte ces chiffres ainsi que la nature des erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances, sur un imprimé spécifique, la *Déclaration complémentaire de régularisation* (DCR). La DCR est signée par le vérificateur et par le contribuable (dans les 30 jours de sa demande). Le paiement doit intervenir au plus tard le 30^e jour de la demande pour la TVA et l'IS ; pour l'IR et les autres impôts recouvrés par voie de rôle, le paiement doit être effectué au plus tard à la date limite figurant sur l'avis d'imposition.

B. LES PROCÉDURES D'IMPOSITION D'OFFICE

Ces procédures sont applicables de plein droit dans certains cas limitativement énumérés : défaut ou retard dans la production des déclarations, défaut de réponse à une demande d'éclaircissements¹³ ou de justifications, opposition à contrôle fiscal, défaut de désignation d'un représentant en France par un non-résident.

12. Cf. P. COLLIN, « Contentieux : charge de la preuve », in *RJF* n° 10-2003.

13. Ou, comme on l'a vu, en cas de réponse insuffisante ou imprécise assimilable à un défaut de réponse.

Elles se présentent comme des procédures unilatérales de rectification dans lesquelles l'administration agit d'office, sans avoir à respecter une procédure contradictoire. Par ailleurs, le contribuable supporte la charge de la preuve. Il existe deux catégories de procédures d'imposition d'office : la *taxation d'office* et l'*évaluation d'office*. La terminologie diffère selon l'imposition poursuivie. La première est utilisée lorsque les redressements concernent les taxes sur les chiffres d'affaires, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu, les taxes assises sur les salaires, l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits d'enregistrement. La seconde concerne les redressements relatifs aux revenus professionnels des professions indépendantes individuelles : BIC, BNC, bénéfices agricoles.

Les effets de ces deux procédures sont cependant identiques ; il s'agit de procédures d'office qui se caractérisent par une sévérité indéniable à l'égard des contribuables. D'une part, l'administration a le pouvoir d'évaluer elle-même la base imposable à l'aide des informations dont elle dispose sans être tenue à une discussion contradictoire. D'autre part, comme on l'a dit, la charge de la preuve en cas de litige incombe au contribuable. Enfin, ce dernier dispose de voies de recours moins nombreuses que dans la procédure de rectification contradictoire. S'il peut toujours saisir la juridiction compétente, il ne peut en revanche saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (cf. *infra*) (sauf en cas d'examen de situation fiscale personnelle).

Cette sévérité a néanmoins été atténuée pour l'application de la *taxation d'office pour retard ou défaut de déclaration*. Depuis la loi du 8 juillet 1987, l'administration ne peut la mettre en œuvre qu'après avoir mis en demeure le contribuable de régulariser sa situation dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la première mise en demeure et lorsque ce dernier n'a pas procédé à la régularisation requise. En revanche, si la régularisation a été faite dans le délai, seule la procédure de redressement contradictoire peut s'appliquer.

De même en l'absence de mise en demeure par l'administration, la procédure de taxation d'office est inapplicable (à l'exception de quelques cas précisés par le législateur).

§ 3. LES SANCTIONS FISCALES

Tenue de poursuivre les rectifications d'imposition relatives aux insuffisances, inexactitudes ou omissions constatées, l'administration est également dans l'obligation de mettre en œuvre les sanctions correspondantes prévues par le législateur.

Il existe en matière fiscale deux grands types de sanctions : *les sanctions pécuniaires*, qui ont une nature administrative car elles sont infligées par l'administration elle-même aux contrevenants et *les sanctions pénales* qui sont prononcées par les tribunaux correctionnels en cas d'infractions graves que l'administration a jugé nécessaire de poursuivre.

A. LES SANCTIONS PÉCUNIAIRES DE NATURE ADMINISTRATIVE

Ces sanctions se traduisent par un supplément à payer exigé en sus du rappel d'imposition qui, lui, ne concerne que les droits du trésor. Il convient toutefois de distinguer les *intérêts de retard*, qui n'ont pas un objet répressif mais le caractère d'une « réparation pécuniaire », des sanctions pécuniaires véritables qui ont, elles, un objet répressif.

1. La nature des sanctions

a) Les réparations pécuniaires : les intérêts de retard

La notion de « réparation pécuniaire » a été introduite par le Conseil constitutionnel¹⁴ puis reprise par le Conseil d'État pour distinguer celles des sanctions fiscales qui s'écartent des sanctions proprement dites en s'analysant comme de « simples réparations

14. DC du 30 décembre 1982. Dans cette décision le Conseil constitutionnel affirme que les principes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen doivent être étendus aux sanctions administratives qui se présentent comme des punitions et que les sanctions fiscales doivent se trouver assimilées à des sanctions pénales, sans toutefois y inclure « les majorations de droits et intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire ».

pécuniaires »¹⁵ du préjudice financier subi par le Trésor du fait du paiement tardif des impositions. Jusque-là, en l'absence de clarification par les textes, on pouvait estimer à juste titre que les sanctions fiscales présentaient une « nature ambiguë, à la fois indemnitaire et répressive »¹⁶.

Cette clarification a été apportée par la loi du 8 juillet 1987 et formalisée à l'article 1727 du CGI qui précise expressément que « le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établies ou recouvrées par la direction générale des impôts donne lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toute sanction ».

En conséquence, ces intérêts, au taux de 0,40 % par mois de retard¹⁷ sont dus en toute hypothèse, qu'il y ait ou non absence de manquement délibéré (bonne ou mauvaise foi) du contribuable. *Ils se cumulent d'autre part avec les sanctions applicables.*

b) Les sanctions pécuniaires à caractère répressif

L'éventail en est varié. Certaines ont un caractère général, d'autres sont encourues au titre d'infractions spécifiques.

Les majorations pour insuffisance ou omission de déclaration

1. Elles sont encourues lorsque le contribuable s'est rendu coupable de dissimulations, d'inexactitudes ou d'omissions dans sa ou ses déclarations et que ces infractions ont été commises dans le cas d'un **manquement délibéré** (mauvaise foi). Le contribuable étant toujours présumé de bonne foi en vertu de l'article L. 195 A

15. CE, 17 décembre 1980, 14 avril 1986, 11 décembre 1987, 9 novembre 1988. Encore qu'un arrêt du 13 octobre 1986 semble placer les intérêts de retard dans la catégorie des sanctions dans la mesure où il est estimé que les pénalités fiscales doivent être motivées dans tous les cas « sans réserver le cas des intérêts de retard... ». Comme l'indique J. TUROT, *in* « Pénalités fiscales : une zone de transit du droit administratif », *RJF*, 4-92, la décision avait paru juger qu'ils avaient, eux aussi, le caractère d'une sanction. Cf. également le n° 65, 1999 de la *RFFP*, totalement consacré à la question des sanctions fiscales.

16. Selon l'expression de J. TUROT, *in art. cit.*

17. Le point de départ varie en fonction de l'impôt concerné. Le point d'arrivée peut être celui du paiement ou le dernier jour du mois de la notification de redressements (art. 1727 A et 1728 du CGI).

du LPF, *il appartient*¹⁸ *à l'administration d'établir la preuve du manquement délibéré* (mauvaise foi).

Le taux des majorations est de 40 % des droits éludés ; il est porté à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses (dont la charge de la preuve incombe à l'administration).

Si la notion de manœuvres frauduleuses ne soulève pas de difficultés importantes, celle de manquement délibéré peut être susceptible d'appréciations parfois discutables. La décision à cet égard ne peut être prise que par un inspecteur principal qui doit par ailleurs apposer son visa sur le document sur lequel elle se trouve énoncée.

2. Les majorations et amendes sanctionnant certaines infractions

– *Les majorations pour défaut ou retard dans la production des déclarations (art. 1728 du CGI)*

Elles sont encourues en cas de non-production de déclaration ou lorsque celle-ci n'a pas été déposée dans les délais et elles viennent s'ajouter aux intérêts de retard. Le taux de la majoration est de 10 %¹⁹, porté à 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure. La pénalité est de 80 % si le contribuable a exercé une activité occulte.

– *Les amendes pour défaut ou retard de production de documents*

Des amendes fiscales peuvent être infligées en cas de certaines infractions ; par exemple le défaut ou le retard de production de documents tels que les annexes ou déclarations nécessaires au contrôle de l'impôt entraînent l'application d'une amende fiscale de 150 euros par document.

18. C'est-à-dire, selon l'administration, « la mise en œuvre de procédés ayant pour effet de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires mais sont, au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes et impliquant l'intention manifeste d'éluder tout ou partie de l'impôt ». Il peut s'agir par exemple de ventes sans factures non comptabilisées ou de la falsification de pièces justificatives.

19. À ne pas confondre avec la majoration de 10 % pour défaut de paiement ou paiement tardif de l'IR, des impôts directs locaux ou de l'IS (pour les autres impôts, il est fait application de l'intérêt de retard ; c'est le cas par exemple pour les taxes sur le chiffre d'affaires ou les droits d'enregistrement).

– *Les majorations et pénalités en cas d'opposition à contrôle fiscal*

Certaines infractions fiscales sont lourdement réprimées en faisant l'objet de sanctions spécifiques qui viennent s'ajouter aux sanctions de droit commun. Tel est le cas en matière d'opposition à contrôle fiscal. Outre l'application de la procédure d'évaluation d'office s'il y a lieu à rectification et des intérêts de retard au taux de 0,40 % par mois de retard, le contribuable concerné encourt une majoration de 100 % des droits éludés, sans préjudice d'une amende fiscale prononcée par le tribunal correctionnel.

– *L'amende en cas de délivrance abusive d'attestation ouvrant droit à un avantage fiscal*

Toute personne ou organisme qui délivre irrégulièrement des certificats, reçus ou attestations permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou une réduction d'impôt, est passible d'une amende égale à 25 % des sommes figurant sur ces documents (art. 1768 *quater* du CGI). On peut citer à titre d'exemple les attestations ou reçus qui seraient délivrés irrégulièrement par les organismes sans but lucratif pour les dons qui leur sont faits (ces dons ouvrent droit en effet pour le contribuable à une réduction d'impôt qui peut être égale à 50 % des sommes versées, limitée à 1,75 % ou 6 % du revenu imposable selon la qualité de l'organisme, voire même à 60 % lorsque l'organisme bénéficiaire fournit gratuitement des repas ou des soins à des personnes en difficulté).

– *L'amende en cas de facture de complaisance, de dissimulation d'identité ou d'identité fictive*

L'amende est égale à 50 % du montant de la facture ou des sommes versées (art. 1740 *ter* du CGI).

– *L'amende en cas de vente sans facture entre assujettis*

Lorsqu'une personne n'a pas satisfait à l'obligation de remettre une facture, elle doit payer une amende de 50 % du montant de la vente ; le client est solidairement tenu au paiement de cette amende.

2. Les droits et garanties des contribuables en matière de sanctions fiscales

Les sanctions fiscales doivent être motivées à l'instar de toute décision administrative ayant pour objet d'infliger une sanction

(art. 1^{er} de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs). Prévues expressément à l'article L. 80 D du LPF, cette obligation s'impose à l'administration. Par ailleurs, dans le cas de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses, la mise en œuvre des sanctions indiquées à l'article 1729 du CGI ne peut être prise que par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal qui doit viser le document comportant la motivation des sanctions encourues.

Néanmoins, au regard des droits et garanties des contribuables, la procédure en matière de sanctions fiscales présente des particularités. En effet, nonobstant l'obligation générale de motivation, la procédure contradictoire qui, au demeurant, n'a été introduite que depuis une loi du 30 décembre 1992 (art. 112 du texte codifié à l'art. L. 80 D du CGI²⁰) n'y est pas d'application unifiée : elle souffre par ailleurs de conditions de mise en œuvre restrictive.

En premier lieu, il faut noter que l'obligation pour l'administration fiscale de respecter l'obligation de motivation dans un délai donné ne vaut que pour certaines sanctions fiscales, à savoir celles qui ne constituent pas l'accessoire d'une imposition ou lorsqu'elles sanctionnent une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable (manquement délibéré). Par ailleurs, si le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour présenter ses observations, ce délai est ouvert selon l'article L. 80 D trente jours avant la notification du titre exécutoire, c'est-à-dire le titre de recouvrement, soit un délai qui, à l'évidence, intervient très tardivement dans la procédure administrative.

20. Selon l'article L. 80 D, « les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales sont motivées au sens de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public, quand un document ou une décision adressée au plus tard lors de la notification du titre exécutoire ou de son extrait en ont porté la motivation à la connaissance du contribuable. Toutefois, lorsque la pénalité mise en recouvrement ne constitue pas l'accessoire d'une imposition ou lorsqu'elle sanctionne une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable, la motivation est portée à sa connaissance au moins trente jours avant la notification du titre exécutoire ou de son extrait. Durant ce délai, le contribuable peut présenter ses observations ».

B. LES SANCTIONS PÉNALES²¹

L'administration, après avis conforme d'un organisme consultatif, la *Commission des infractions fiscales*, peut décider d'engager des poursuites correctionnelles à l'encontre des contribuables coupables du délit de fraude fiscale (environ 1 000 plaintes chaque année).

1. *L'avis de la Commission des infractions fiscales*

La Commission des infractions fiscales, composée de conseillers d'État, de conseillers-maîtres à la Cour des comptes et présidée par un conseiller d'État, est chargée de donner son avis lorsque l'administration envisage d'engager des poursuites pénales à l'encontre d'un contribuable. Le dépôt de plainte doit en effet faire l'objet d'un *avis conforme* de la commission sous peine d'irrecevabilité, et ce en vue de préserver les droits et garanties des contribuables. Ces derniers ont la faculté de présenter à la commission les informations qu'ils jugent utiles (la procédure est exclusivement écrite et les séances ne sont pas publiques).

2. *Le délit de fraude fiscale*

En dehors de l'élément matériel indispensable, le délit de fraude fiscale doit comporter un élément intentionnel (le délit est constitué lorsque le contribuable incriminé a agi délibérément) dont l'administration est tenue de faire la preuve.

Le délit général de fraude fiscale peut notamment être constitué dans le cas d'omission volontaire de déclaration, de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, d'organisation par le contribuable de son insolvabilité, d'omission de passation d'écritures ou encore de passation d'écritures inexactes ou fictives.

Hormis le délit général de fraude fiscale, les textes instituent aussi des délits spéciaux tels que le délit d'escroquerie en matière de TVA, l'opposition à contrôle fiscal, la production de pièces fausses ou reconnues inexactes en vue de s'assurer le bénéfice de dégrèvements de quelque nature que ce soit... Ces délits spéciaux font l'objet de peines très variables.

21. On lira utilement sur ce point, J. BRUNON, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 1993, collection Systèmes ; G. TIXIER, P. DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989.

CHAPITRE 2

LE CONTENTIEUX FISCAL

Le contentieux fiscal dont on peut estimer qu'il a cette vertu de transformer « l'agressivité du querelleur en une relation toute intellectuelle »¹ est certainement inévitable ; d'abord parce que le droit fiscal du fait de sa complexification croissante suscite de plus en plus fréquemment des problèmes d'interprétation parfois difficiles à résoudre ; ensuite parce que l'élargissement du prélèvement à un nombre toujours plus important de contribuables engendre nécessairement une multiplication des situations contentieuses. Cependant l'augmentation des litiges fiscaux, qui se règlent soit au stade du pré-contentieux soit à celui du contentieux juridictionnel, se trouve peut-être également lié à une évolution générale, avec des mentalités moins empreintes de l'image de la toute puissance de l'administration, mais aussi une évolution de l'administration fiscale, elle-même moins « régaliennne » qu'autrefois.

Le terme de contentieux fiscal s'entend le plus souvent dans la pratique de celui relatif à l'assiette de l'impôt, car il forme le contentieux le plus abondant. Cependant il existe en matière fiscale différentes branches de contentieux qui diffèrent selon l'objet du désaccord. Une distinction fondamentale est ainsi à opérer entre le contentieux de l'assiette et celui du recouvrement. Le premier est relatif au bien-fondé même de l'impôt tandis que le second porte sur les procédures engagées pour en obtenir le paiement. Mais ces deux catégories n'épuisent pas la totalité, des litiges se rapportant au contentieux fiscal. Et l'on doit y inclure également, dans une conception élargie, le contentieux de l'excès de pouvoir et celui de la responsabilité.

1. A. BARILARI, *in RFFP* n° 17, 1987.

Section 1 Le contentieux de l'assiette

Tous les litiges relatifs à l'assiette ne se règlent pas seulement par les voies contentieuses au sens strict de ce terme. Il existe en effet des voies administratives de règlement des litiges qui n'excluent pas bien entendu l'intervention ultérieure du juge.

§ 1. LES VOIES ADMINISTRATIVES DE RÈGLEMENT DES LITIGES

Elles sont diverses et à maints égards originales. Outre le recours hiérarchique, qui constitue la voie la plus traditionnelle qu'on ne fera que mentionner ici, deux autres présentent un caractère plus singulier : les recours gracieux d'une part, la saisine d'organismes consultatifs d'arbitrage, d'autre part.

A. LES RECOURS GRACIEUX

1. *La demande de remise gracieuse*

Le droit fiscal ouvre expressément à tout contribuable la possibilité de solliciter dans certaines conditions la remise gracieuse de tout ou partie des droits et pénalités mis à sa charge. Ouverte *sans restrictions en ce qui concerne les pénalités*, cette possibilité n'est offerte en ce qui concerne les droits en principal qu'en *matière d'impôts directs* et seulement pour cause de gêne ou d'indigence du contribuable, à l'exclusion des impôts indirects et des droits d'enregistrement.

Cette faculté, laissée à l'appréciation *discrétionnaire* de l'administration, n'est pas à proprement parler un mode de règlement des litiges. Le contribuable en effet ne peut contester dans ce cadre le bien-fondé de la dette mise à sa charge. Il peut seulement, dans le cadre d'une demande écrite, en solliciter l'atténuation, voire la remise totale. Mais une telle possibilité peut assurément favoriser dans certains cas le règlement d'un litige, notamment lorsque le contribuable peut espérer, à l'occasion d'un supplément d'imposition, bénéficier d'une remise totale ou partielle des pénalités mises à sa charge.

Pour les sommes peu importantes ou d'une importance relative, la décision est de la compétence des services déconcentrés. Elle appartient au ministre, lorsque le montant sollicité est très élevé.

Dans le dernier cas la décision ne peut être prise qu'après avis d'un organe consultatif créé par une loi du 29 décembre 1977 : le **Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes**. Composé de conseillers d'État, de conseillers-maîtres à la Cour des comptes et de conseillers à la Cour de cassation, le Comité est présidé par un conseiller d'État. Saisi par l'administration, il invite le contribuable à produire des observations écrites voire même orales (les séances ne sont pas publiques), puis rend un avis. Cet avis ne s'impose pas à l'autorité qui prend la décision.

Le nombre de demandes gracieuses reçues par l'administration est d'environ 800 000 par an². Ce sont les impôts locaux sur les ménages (taxes foncières et taxe d'habitation) qui alimentent la part la plus importante de ces demandes ; ils sont suivis par les impôts directs d'État puis par les taxes sur le chiffre d'affaires ; les droits d'enregistrement ainsi que la taxe professionnelle se situent en dernière place.

2. La transaction

La transaction³ est un autre cadre dans lequel peut intervenir une remise ou une modération de la dette fiscale mais *seulement en matière de pénalités*, et à l'exclusion des droits en principal. Autre différence avec la demande de remise gracieuse, la transaction n'est pas un acte unilatéral, mais une convention conclue entre le contribuable et l'administration dans laquelle cette dernière s'engage à accorder une modération ou une suppression des pénalités dues tandis que le contribuable, en contrepartie, s'engage à payer dans les meilleurs délais le montant de la dette fiscale laissée à sa charge. La transaction régulièrement conclue et signée a pour autre effet de priver définitivement le contribuable de contester sur le terrain contentieux la partie de la dette restant à sa charge. Ainsi les

2. 878 996 en 2008.

3. M.-C. ESCLASSAN, « Les pouvoirs gracieux en matière fiscale : entre archaïsme et modernité », in *Mél. J. MORAND-DEVILLER*, Montchrestien, 2007, p. 301 ; v. du même auteur « La fiscalité entre institution et contrat », in *Contrat et institution*, ouvrage collectif sous la dir. de B. BASDEVANT, LGDJ, 2004, collection Systèmes.

impositions réglées dans le cadre d'une transaction ont-elles un caractère définitif.

B. LA SAISINE D'ORGANISMES CONSULTATIFS D'ARBITRAGE

En matière fiscale, diverses commissions sont instituées qui permettent de prévenir ou arbitrer des conflits susceptibles d'intervenir entre l'administration et les contribuables. Les plus importantes sont la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la commission départementale de conciliation.

1. La Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

Cette commission a une composition mixte paritaire ; elle réunit sous l'autorité de son président, qui est un magistrat des tribunaux administratifs, des fonctionnaires des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur principal ou d'inspecteur-divisionnaire ainsi que des représentants des contribuables désignés par les organismes professionnels, dont un expert-comptable.

Elle peut être saisie *facultativement pour avis* par le contribuable ou par l'administration en cas de désaccord portant sur une rectification en matière de BIC, IS, et à condition que le litige porte sur une *question de fait*, non pas de droit. On soulignera toutefois que l'article L. 59 du LPF permet à la commission de qualifier juridiquement certains faits dans la mesure où elle peut se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions, sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers. D'autre part, l'imposition concernée doit relever d'un régime réel d'imposition. Enfin, elle peut être saisie pour avis dans le cas particulier d'une rectification à l'IRPP résultant d'un examen de situation fiscale personnelle d'ensemble (cf. *supra*).

2. La Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

Instituée par la loi de finances rectificative pour 2007 et devenue opérationnelle au 1^{er} juillet 2008, cette commission a pour objectif de faciliter le règlement des litiges fiscaux concernant les grandes entreprises. Elle intervient à la place de la Commission départementale.

Les entreprises concernées sont celles dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 millions d'euros pour les entreprises d'achat/revente ou de fourniture de logement ou 25 millions d'euros pour les autres.

Le président de la commission est un conseiller d'État qui peut se faire remplacer par un magistrat de l'ordre administratif. Elle comprend par ailleurs trois représentants des contribuables, dont un expert comptable, et deux de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental.

3. La Commission départementale de conciliation

Cette commission est paritaire comme les précédentes. Composée du directeur des services fiscaux, de trois fonctionnaires de l'administration fiscale, d'un notaire et de trois représentants des contribuables, elle est présidée par un magistrat du siège de l'ordre judiciaire. Cette commission est compétente *pour avis* en cas de différend portant sur des insuffisances de prix ou d'évaluation constatées par l'administration en matière de droits d'enregistrement.

NB : Le président de chacune des commissions qui viennent d'être évoquées a la possibilité de faire appel à toute personne publique ou privée dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission. La demande doit être faite par le contribuable. Ce dernier en supporte la charge financière.

§ 2. LA VOIE CONTENTIEUSE

La procédure contentieuse en matière fiscale se caractérise par l'obligation pour le contribuable d'introduire un recours préalable auprès de l'administration, qualifié de *réclamation préalable*. La voie contentieuse comprend ainsi deux phases : *une phase admi-*

nistrative préliminaire, avec la réclamation préalable auprès des services fiscaux, puis la *phase juridictionnelle* ultérieure avec la saisine du juge compétent.

A. LA PHASE ADMINISTRATIVE : LA RÉCLAMATION PRÉALABLE⁴

L'administration fiscale reçoit chaque année plus de trois millions de réclamations (3 732 134 en 2008) dont 43 % concernent les quatre principaux impôts directs locaux (dont 25 % pour la taxe d'habitation). Il apparaît ainsi que près de la moitié de ces réclamations portent sur les impôts locaux, le reste se ventilant entre l'impôt sur le revenu (35 %) et les autres impôts. Un tel dispositif a pour avantage de permettre de régler un certain nombre de litiges au stade administratif sans qu'il soit besoin d'en venir à une procédure juridictionnelle nécessairement plus lourde et plus complexe. Il est à noter sur ce plan que très peu de litiges fiscaux font l'objet de l'introduction d'une instance devant les tribunaux administratifs (16939 en 2008) ou judiciaires (647 en 2008).

La réclamation préalable ne doit pas être confondue avec le recours gracieux (cf. *supra*). Elle doit avoir pour objet de contester une imposition, non d'en solliciter uniquement l'atténuation. Elle doit être présentée dans les conditions de formes et de délais exigées.

1. Formes et délais

a) Conditions de forme

La réclamation doit être adressée au centre des finances publiques (ex. centre des impôts) dont dépend le lieu d'imposition (ou de situation des biens lorsque le litige porte sur la valeur vénale d'un bien immobilier). En règle générale elle est formulée par écrit même si dans certains cas elle peut l'être oralement⁵. À peine d'irrecevabilité⁶ elle doit mentionner l'imposition contestée, présenter

4. V. notamment G. NOËL, *La réclamation préalable*, LGDJ, 1985.

5. La réclamation peut être formulée oralement en ce qui concerne l'IR et les impôts directs locaux. Dans ce cas l'agent des impôts enregistre sur une « fiche de visite » signée par le contribuable les griefs émis par ce dernier. Toutefois, et bien qu'orales, ces réclamations sont réputées réclamations écrites.

6. Les régularisations peuvent être effectuées à tout moment.

un exposé sommaire des moyens et des conclusions, porter la signature manuscrite du contribuable, être accompagnée soit de l'avis d'imposition, d'une copie ou d'un extrait du rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie (art. R. 197-3 LPF). Lorsque le contribuable entend bénéficier par ailleurs du *sursis de paiement* de l'imposition contestée, il doit en faire expressément la demande dans la réclamation.

b) Conditions de délais

Pour être recevable, la réclamation doit être présentée dans les délais prévus par le LPF.

1. Le délai général

Aux termes de l'article R. 196-1 du LPF, pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux doivent être parvenues à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

- soit du versement de l'impôt contesté lorsque celui-ci n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou d'une notification d'un avis de mise en recouvrement (cas d'une demande en restitution d'un impôt payé spontanément, par exemple l'IS ou la TVA) ;
- soit de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation (par exemple un texte rétroactif).

2. Les délais spéciaux

La limite du délai accordé au contribuable pour présenter une réclamation est prorogée d'un an lorsqu'il fait l'objet d'une procédure de redressements ; dans ce cas, le délai expire le 31 décembre de la troisième année qui suit celle de la notification.

En revanche, notamment en matière d'impôts directs locaux, le délai est réduit d'un an ; ainsi l'article R. 196-2 du LPF précise que le délai exigé est ramené au 31 décembre de l'année qui suit soit l'année de mise en recouvrement du rôle, soit de celle de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation, soit de celle de la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment, soit de l'année au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations établies à tort faisant double emploi.

2. Portée de la réclamation

a) Sa portée au regard de l'exécution à payer : le sursis de paiement

La réclamation préalable ne dispense pas par elle-même du paiement de l'impôt contesté. Elle n'a pas d'effet suspensif. Néanmoins, le contribuable peut demander à surseoir au paiement tant de l'impôt en principal que des pénalités s'y rapportant⁷.

Le sursis de paiement est accordé de plein droit au contribuable qui le demande expressément sous réserve qu'il constitue des garanties suffisantes auprès du comptable du Trésor ou que ce dernier puisse prendre des mesures conservatoires. Dans l'hypothèse où le sursis de paiement ne lui est pas accordé, le contribuable peut contester les garanties exigées par le comptable ou les mesures conservatoires envisagées par la procédure spécifique du *référé fiscal*. Cette procédure doit être engagée dans les 15 jours à compter de la réception de la lettre du comptable notifiant le refus⁸. Le juge du référé fiscal est soit un magistrat des tribunaux administratifs (pour les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires), soit un magistrat du tribunal de grande instance (pour les droits d'enregistrement et les contributions indirectes). Le juge dispose d'un mois pour statuer.

b) Sa portée au regard de la suite contentieuse éventuelle

La réclamation préalable étant une phase obligatoire dans la procédure contentieuse, le contribuable ne peut saisir le juge compétent qu'à compter de la décision de l'administration.

L'autorité administrative compétente, c'est-à-dire le directeur départemental des finances publiques, dispose en principe d'un délai de six mois pour statuer et répondre à la réclamation du contribuable⁹. Néanmoins, et en l'absence de décision expresse de l'administration au terme de ce délai, le contribuable est en droit de saisir la juridiction compétente, l'absence de réponse dans le délai

7. Le sursis de paiement n'a d'effet au plus tard que jusqu'à la décision du juge du premier degré.

8. Le contribuable a également l'obligation de consigner auprès du comptable concerné une somme représentant le dixième des impôts et pénalités contestés (ou produire une caution bancaire du même montant).

9. Le Directeur des services fiscaux dispose toutefois d'un délai complémentaire de trois mois ; mais il doit, dans ce cas, en avertir le contribuable.

pouvant être assimilée à une décision de rejet implicite de la réclamation.

Il n'y a là toutefois qu'une simple faculté ouverte au contribuable qui, tant qu'il n'est pas en possession d'une décision expresse, peut choisir de différer la saisine du juge jusqu'à l'intervention de celle-ci¹⁰.

3. La réclamation préalable : un dispositif discuté

La réclamation préalable, instituée par une loi du 27 décembre 1927¹¹ puis confirmée successivement par plusieurs textes (lois des 28 décembre 1959 et 27 décembre 1963 et par un décret du 15 avril 1971) est depuis de nombreuses années un mécanisme controversé.

Au plan des principes tout d'abord ; selon nombre d'auteurs, le système de la réclamation préalable serait contestable car il procéderait d'une sorte de quasi-juridiction dans laquelle l'administration fiscale est à la fois juge et partie¹².

Par ailleurs son utilité serait discutable dès lors que « la pratique paraît montrer que pour une grande part des instances le traitement des réclamations se solde par une décision de rejet fondée sur les mêmes éléments que ceux antérieurement opposés au contribuable dans la procédure d'imposition »¹³.

D'un autre côté, le mérite essentiel reconnu à la réclamation préalable est indiscutablement qu'elle permet « d'éviter l'encombrement des tribunaux »¹⁴ puisque, par ce mécanisme, l'adminis-

10. Et le cas échéant continuer à bénéficier du sursis de paiement.

11. L'article 10 de la loi du 27 décembre 1927 précisait que les réclamations doivent être adressées à la direction des contributions directes, que « le directeur statuera sur les réclamations » (art. 11) et que dans le cas où le litige persisterait, le contribuable peut porter le litige devant le Conseil de préfecture (art. 12) ; cf. sur tous ces points G. NOËL, *op. cit.*

V. égal. C. YNDEN-ALLART, « La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative », in *RFFP* n° 17, 1987.

12. Pour H. JACQUOT, cette procédure « n'offre que peu de garanties au contribuable... L'administration fiscale qui va être appelée à trancher le litige ne jouit d'aucune indépendance » (*in préf.* à l'ouvrage de G. NOËL *cit.*). Pour J. LAMARQUE, « L'agent auquel est confié le rôle déterminant dans l'instruction de la réclamation est celui qui a procédé à la vérification et aux redressements... » (*in* Avant propos à l'ouvrage de G. NOËL, *cit.*).

13. V. M.-C. ESCLASSAN, « À propos de la juridicisation du droit fiscal », *RFFP* n° 41, 1993.

14. J. LAMARQUE, *art. cit.*

tration peut une ultime fois examiner les impositions contestées et éviter ainsi les recours juridictionnels inutiles lorsque les prétentions du contribuable lui paraissent fondées. On peut considérer aussi qu'elle introduit « un assouplissement dans l'accès au contentieux »¹⁵ en ce sens qu'elle permet de « dédramatiser » en quelque sorte la contestation¹⁶ de l'impôt en offrant au contribuable qui pourrait hésiter à saisir le juge la possibilité de tenter un ultime dialogue avec l'administration.

B. LA PHASE JURIDICTIONNELLE

La phase juridictionnelle intervient au terme de la décision de rejet de la réclamation du contribuable ou de l'absence de décision de l'administration au terme du délai de six mois qui lui est ouvert pour statuer. Dans le premier cas, le contribuable dispose d'un délai de deux mois pour saisir le juge compétent. Dans le second cas, aucune condition de délai n'est exigée tant que la décision expresse de l'administration n'est pas intervenue.

1. Les juridictions compétentes

Il n'y a pas de compétence exclusive de l'un ou l'autre ordre de juridictions en matière fiscale. Pour des raisons historiques dont le bien-fondé est discuté¹⁷, le contentieux de l'assiette des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires doit être porté devant les *juridictions administratives* (environ 95 % des recours), tandis que celui des droits d'enregistrement, des droits indirects et de l'impôt de solidarité sur la fortune relève des *tribunaux judiciaires* (art. L. 199 LPF). Il en résulte des règles de procédure et des voies de recours qui varient.

15. C. YNDEN-ALLART, art. cit.

16. *Ibid.*

17. J.-J. BIENVENU, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *RFFP* n° 17, 1987 ; v. égal. M.-C. ESCLASSAN, « L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle ? », in *RFFP* n° 100, 2007.

2. Les recours

a) La saisine du juge

Le juge compétent doit être saisi par le contribuable ou par l'administration dans un délai de **deux mois** à partir de la date de réception de la décision de rejet de la réclamation (dans le cas où l'administration ne s'est pas prononcée au terme des six mois qui lui sont impartis pour statuer, le contribuable n'est limité par aucun délai (cf. *supra*).

Les formes de la requête varient selon la juridiction saisie. Si le tribunal compétent appartient à l'ordre judiciaire, elle se présente sous la forme d'une assignation signifiée par huissier à la partie adverse. En revanche, si le litige relève des juridictions administratives, une simple lettre adressée au greffe du tribunal administratif suffit (qui sera notifiée à la partie adverse). À cette demande, qui expose les faits et les moyens du requérant, doivent être jointes deux copies de celle-ci ainsi que la notification de la décision du directeur des services fiscaux.

b) Les voies de recours : l'appel et la cassation

Là encore, les règles diffèrent. Pour les litiges relevant des juridictions administratives, le juge d'appel est la **Cour administrative d'appel** du ressort du lieu de l'imposition contestée. On observe toutefois que depuis le 1^{er} septembre 2003, les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort en ce qui concerne un certain nombre de litiges (ceux relatifs à la redevance audiovisuelle, aux taxes foncières ou à la taxe d'habitation, à la communication de documents administratifs...). Les arrêts des Cours administratives d'appel (ou les jugements des tribunaux administratifs dans les cas précités) sont eux-mêmes susceptibles d'être contestés par la voie du recours en cassation devant le **Conseil d'État**¹⁸. Lorsque le litige relève des juridictions judiciaires, le juge d'appel est la **Cour d'appel** dans le ressort de laquelle le TGI a son siège ; cette possibilité est ouverte depuis le 1^{er} mars 1998 (loi de finances initiale pour 1997, décret du 4 mars 1998, instruction du 21 mars 1998). Avant cette date la décision du TGI était seulement susceptible d'un recours en cassation devant la **Cour de cassation**. Cependant, le juge de cassation pouvait réviser

18. V. J. MASSOT, O. FOUQUET, *Le Conseil d'État juge de cassation*, Berger-Levrault, 1993.

les appréciations portées par le juge de première instance sur les faits et conventions faisant l'objet du litige. Le recours en cassation est désormais ouvert à l'encontre des décisions du juge d'appel.

3. Le partage des compétences juridictionnelles en matière fiscale : un sujet contesté

Comme l'a souligné très justement J.-J. Bienvenu, le partage des compétences juridictionnelles entre le juge administratif et le juge judiciaire en matière fiscale a été largement étudié sans que les fondements d'un tel partage aient été clairement mis à jour¹⁹. Pour les uns, ce seraient des raisons liées au caractère particulier des contributions indirectes (impopularité et risque au regard du droit de propriété) qui auraient conduit le législateur à confier le règlement des litiges les concernant à l'ordre judiciaire²⁰ ; pour d'autres, il faudrait voir là simplement le résultat d'un processus de décision compliqué, sans logique apparente²¹ ou encore la volonté du législateur de faire correspondre le partage de compétences entre juridictions avec l'organisation et la séparation des pouvoirs²², ou bien enfin « des contingences historiques et des raisons pratiques²³ ».

La faible rationalité sur le fond du système retenu mais surtout l'ampleur croissante²⁴ du contentieux devant les juridictions administratives et les difficultés matérielles à le traiter dans des délais convenables ont pu faire naître dans les dernières années des interrogations sur le bien-fondé du partage des compétences juridictionnelles en matière fiscale et des réflexions quant aux réaménagements possibles. On soulignera d'une part que le contentieux porté devant les tribunaux s'est multiplié par 3,5 en 20 ans, d'autre part que la durée moyenne des procédures devant les juridictions administratives est de 7 ans. Outre le coût que représente cette dualité de juridictions, on devine la complexité qu'elle

19. J.-J. BIENVENU, « Variations sur la difficulté de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *RFFP* n° 17, 1987.

20. Cf. sur ce point, L. TROTABAS, *op. cit.*

21. Opinion exprimée par Ph. BERN, *op. cit.*

22. Thèse exposée par B. CASTAGNÈDE, *op. cit.*

23. P.-M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques-Fiscalité*, 6^e éd., Tome II, Montchrestien, 1997.

24. Cf. les articles au titre déjà très significatif tels que « L'impôt dévorera-t-il son juge ? » par M. MARTIN, *Droit fiscal*, 1986 ; A. HEILBRONNER, « Les tribunaux submergés », *Droit fiscal* 1986. « Le droit d'être jugé dans un délai raisonnable à l'épreuve du contentieux administratif et fiscal », *LPA*, n° 177, septembre 2003.

est susceptible d'engendrer lorsque les litiges concernent des situations fiscales dont la qualification demeure difficile à interpréter. On peut par conséquent être favorable à la suppression du système de partage de compétences existant actuellement et à son remplacement par un juge fiscal unique. Une des solutions possibles pourrait consister à confier l'ensemble du contentieux fiscal soit au juge judiciaire, soit au juge administratif. Toutefois, et surtout dans le premier cas, l'accroissement du volume des tâches que ce transfert entraînerait serait considérable. Aussi serait-il peut-être plus aisé de confier l'ensemble du contentieux fiscal aux juridictions administratives, dans la mesure où elles en traitent déjà la plus grosse partie. À moins de préférer une juridiction fiscale spécialisée ayant en charge toutes les affaires contentieuses ayant trait à l'impôt.

Aucune de ces voies n'a toutefois été retenue à ce jour et la question n'est d'ailleurs pas discutée, alors même que l'administration fiscale a, de son côté, amorcé un processus de simplification et d'unification de ses services. Les seules réformes mises en œuvre ont concerné, il y a quelques années, les juridictions administratives, avec la création de juridictions d'appel des décisions des tribunaux administratifs, les cours administratives d'appel, afin de désengorger le Conseil d'État²⁵.

Aujourd'hui, c'est semble-t-il la question de la spécialisation de ces instances nouvelles qui devrait être posée. Comme le soutient en effet H. Isaïa, si « dans la plupart des cours il existe déjà une spécialisation au moins partielle des chambres, qui conduit à distinguer le contentieux général du contentieux fiscal »²⁶, celle-ci ne pourra que s'accroître et aboutir à une « compétence quasi-exclusive d'une chambre dans chacun de ces deux grands secteurs »²⁷.

Or, l'ampleur du contentieux fiscal ne pouvant qu'aller croissant dans l'avenir, on peut présumer qu'il faudra bien à terme reconsidérer de manière globale le problème de sa prise en charge au sein des juridictions.

On observera qu'après la fusion des services de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité

25. Loi du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif à la suite de laquelle ont été créées cinq cours administratives d'appel : Paris-Bordeaux-Lyon-Nancy-Nantes. Une nouvelle cour a été créée à Marseille en 1997, une autre à Douai en 1999.

26. V. H. ISAÏA, *Les Cours administratives d'appel*, Economica, 1993.

27. *Ibid.*

publique au sein de la nouvelle Direction générale des finances publiques (par décret du 3 avril 2008) on peut être amené à penser qu'il serait justifié du point de vue de l'usager comme de celui de la maîtrise des dépenses publiques d'aller dans le sens d'un juge fiscal unique²⁸.

Section 2 Le contentieux du recouvrement

§ 1. LES POURSUITES

Les procédures de poursuites diffèrent selon la procédure de recouvrement initiale.

Lorsque l'impôt est recouvré par voie de rôle et au moyen d'un avis d'imposition, le comptable public, avant d'engager des poursuites, doit adresser une lettre de rappel au contribuable²⁹. Il est ensuite en droit de lui faire parvenir une sommation par commandement. Lorsque l'impôt relève d'une procédure de recouvrement spontanée (cas de la TVA par exemple) le comptable public procède à l'émission d'un *avis de mise en recouvrement (AMR)* qui a valeur de titre exécutoire. Lorsque l'AMR se révèle sans effet, un *avis de mise en demeure* (sommation de payer dans les 2 jours) est adressé au contribuable.

Dans le cas où l'impôt demeure impayé, le comptable public peut utiliser l'ensemble des mesures d'exécution forcée de droit commun³⁰.

Les comptables publics peuvent saisir entre les mains des tiers les sommes d'argent dont ces derniers sont débiteurs envers le contribuable. Ils disposent à cet effet d'une procédure spécifique, l'avis à tiers détenteur qui ne peut être utilisée qu'à la condition que la créance du Trésor soit privilégiée. Lorsqu'elle ne l'est pas ou lorsqu'elle ne l'est plus, le comptable ne peut agir qu'en recourant aux mesures d'exécution de droit commun prévues par la loi

28. Sur ce sujet, voir M.-C. ESCLASSAN, « L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle ? » in *RFFP* n° 100, 2007.

29. Vingt jours au moins avant le premier acte de poursuite. Il s'agit d'un acte obligatoire qui, s'il n'est pas effectué, entraîne la nullité de la procédure.

30. Sur le sujet v. M. DOUAY, *Le recouvrement de l'impôt*, LGDJ, 2005, collection Systèmes.

du 9 juillet 1991, c'est-à-dire la saisie-attribution ou, lorsqu'il s'agit de salaires, la saisie des rémunérations.

Pour le recouvrement des créances fiscales, la prescription est de quatre ans à compter de la mise en recouvrement du rôle.

§ 2. OPPOSITION À POURSUITES, OPPOSITION À EXÉCUTION

Le contribuable qui conteste le recouvrement dont il fait l'objet peut soit s'opposer à la forme de l'acte de poursuite³¹ (on parle dans ce cas d'*opposition à l'acte de poursuite*) soit contester l'existence de l'obligation de payer qui lui est faite, l'exigibilité de la somme réclamée ou tout autre élément d'exigibilité ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt ; il s'agit dans ce dernier cas de l'*opposition à exécution, traditionnellement qualifiée d'opposition à contrainte*³².

Le contribuable doit adresser une demande préalable à l'administration, c'est-à-dire une réclamation, qui lui ouvre la possibilité de saisir le tribunal après qu'un délai de réponse de deux mois accordé à l'administration fiscale se soit écoulé.

La juridiction compétente est toujours le juge judiciaire (juge de l'exécution) lorsqu'il s'agit d'une opposition à l'acte de poursuite. Lorsqu'il s'agit d'une opposition à contrainte, la juridiction compétente est déterminée par la nature de l'impôt³³ et est donc la juridiction administrative (dans le cas d'impôts directs ou de taxes sur le chiffre d'affaires) ou la juridiction judiciaire (dans le cas d'impôts indirects, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière).

31. Il s'agit de la régularité de l'acte en la forme.

32. On utilise la qualification de « demande en décharge de l'obligation de payer » pour désigner la voie de recours de plein contentieux ouverte dans ce cas au contribuable.

33. Les tribunaux judiciaires sont compétents pour les droits d'enregistrement et les droits indirects ; les tribunaux administratifs pour les impôts directs et la TVA.

Section 3 Les autres types de recours contentieux en matière fiscale

Il existe deux autres types de recours contentieux en matière fiscale : le recours pour excès de pouvoir et le recours en responsabilité. Ces deux catégories n'ont qu'un caractère marginal dans le contentieux fiscal, soit à raison même des conditions restrictives relatives à leur mise en œuvre (cas du recours pour excès de pouvoir qui, toutefois, comme on l'a dit (v. *supra*) a connu un relatif essor dans les vingt dernières années) soit en raison de leur objet (recours en responsabilité).

§ 1. LE RECOURS POUR EXCÈS DE POUVOIR

Le recours pour excès de pouvoir³⁴, qui a pour objet l'annulation d'un acte ou d'une décision administrative pour des motifs d'illégalité, a longtemps été exclu des recours offerts au contribuable au nom de l'exception pour recours parallèle (théorie élaborée par le conseil d'État selon laquelle le REP n'est pas recevable lorsqu'il est possible d'utiliser d'autres voies de recours contentieux tout aussi efficaces ; ce qui est le cas en matière fiscale puisque le contribuable peut demander au juge, dans le cadre du plein contentieux, la décharge des droits et pénalités qui lui sont demandés). Ce n'est qu'à partir de 1913 (CE, 28 février 1913, *Breil*), que la possibilité en fut restaurée³⁵. Sans constituer une voie très largement utilisée, le recours pour excès de pouvoir connaît un regain d'intérêt dans le contentieux fiscal depuis ces dernières années, et fait l'objet d'une évolution relativement favorable de la jurisprudence. (cf. *supra*). Il est désormais ouvert dans le cas d'un recours en annulation pour illégalité dirigé contre un acte réglementaire ou une circulaire administrative présentant un caractère réglementaire ; il est également recevable, s'agissant des décisions individuelles, dans le cas où il n'existe pas de recours parallèle ce qui, selon le Conseil d'État, ne concerne que les actes dits « détachables de la procédure d'imposition » (il s'agit d'une décision

34. C. de la MARDIÈRE, *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002.

35. V. C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, PUF, 1982.

prise en matière fiscale mais qui ne s'inscrit pas pour autant dans le cadre d'une procédure d'imposition).

§ 2. LE RECOURS EN RESPONSABILITÉ

La responsabilité de l'État peut être engagée dans le cas où celui-ci aurait commis une faute lourde. Cependant, le contribuable peut également être fondé à réclamer des indemnités ou des dommages-intérêts lorsque l'administration a commis des *fautes simples* à l'occasion de l'exécution d'opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt ne comportant pas de difficultés particulières d'appréciation (CE, 27 juillet 1990 ; v. égal. CE, 28 février 1992).

SECONDE PARTIE

LA DYNAMIQUE FISCALE : FISCALITÉ ET SOCIÉTÉ

La fiscalité est un fait de société. On peut même la voir comme un phénomène social total, au sens du concept forgé par le sociologue M. Mauss, car elle se situe au cœur de tous les aspects fondamentaux qui composent l'essence des sociétés. Aussi se présente-t-elle tout à la fois comme un fait politique, économique, administratif, idéologique et social. Elle constitue également une excellente clef de lecture de l'organisation et de la qualité de la vie en société.

CHAPITRE 1

FISCALITÉ ET POUVOIR

Les origines de la fiscalité montrent des liens intimes entre celle-ci et la notion de pouvoir. Aussi bien, le pouvoir fiscal, celui de *décider de l'impôt*, a toujours été étroitement associé au pouvoir politique. De ces rapports est née une légitimité réciproque ; d'une part l'organisation ainsi que la logique du processus de décision fiscale se sont trouvées totalement impliquées dans la dynamique politique ; d'autre part, l'impôt est lui-même devenu un point d'ancrage essentiel de l'État. Tout en étant un objet de ressentiments, de résistances ou parfois de révoltes, il est devenu aussi bien l'expression concrète d'un lien social fondé sur la mise en commun d'une partie des richesses privées en vue de la réalisation de l'intérêt public que l'expression de la condition de l'exercice de la puissance.

Section 1. La légitimité du pouvoir fiscal

La légitimité du pouvoir fiscal est généralement vue à travers deux éléments : la *finalité* de l'impôt lui-même ainsi que les *modalités* du prélèvement. Le fait que l'impôt constitue un *prélèvement nécessaire* au fonctionnement de la société (principe de nécessité) et d'autre part qu'il est régulièrement *consenti par les représentants des citoyens* (principe de légalité) tels seraient les deux fondements légitimant l'exercice du pouvoir fiscal. Un pouvoir légitime dès lors qu'il satisfait à deux principes, de nécessité et de légalité, qui figurent dans la Déclaration des droits de l'homme.

Pareille explication a une filiation évidente. Elle procède, dans le droit fil de la pensée des Lumières, d'une conception qui fait du citoyen un être raisonnable, soucieux du bien commun et conscient qu'au travers du consentement de l'impôt exprimé par ses repré-

sentants, c'est bien son propre consentement qui s'exprime. Or s'il faut bien admettre que ces deux principes sont essentiels au regard de l'ordre fiscal contemporain, au même titre d'ailleurs que tous les autres principes précédemment évoqués, on doit néanmoins constater l'insuffisance de cette seule justification du pouvoir d'imposer.

En effet, le principe de légalité et le principe de nécessité de l'impôt ne traduisent en réalité qu'un aspect de la légitimité du pouvoir fiscal, à savoir *une légitimité politique et juridique formelle*. N'étant pas consubstantiels au phénomène fiscal dont l'origine est beaucoup plus ancienne, ils ne sont pas en mesure d'expliquer et de légitimer à eux seuls les racines profondes des mécanismes qui dans l'histoire des sociétés humaines ont conduit les individus à *accepter le principe même du prélèvement*, à s'y accoutumer, à y consentir, à se résigner à cette sorte de « servitude volontaire »¹ que représente d'une certaine manière l'état de contribuable. *En d'autres termes, certes la légitimité du pouvoir fiscal dépend de la légitimité politique et juridique du pouvoir qui l'exerce, mais elle dépend tout autant de la légitimité même de l'impôt, objet du pouvoir qui le prélève.*

Cet autre aspect de la légitimité fiscale, si l'on se réfère aux travaux des historiens et des anthropologues, est d'ordre *sociologique et économique*. Prenant naissance dans les plis les plus anciens et parfois les plus cachés de l'humanité, elle est le fruit d'un long processus de maturation des rapports sociaux, un processus au sein duquel nous proposons de distinguer le *consentement à l'impôt*, forme intime et première, et le *consentement de l'impôt*, forme extériorisée et seconde.

1. Cette expression d'E. DE LA BOÉTIE, auteur du *Discours de la servitude volontaire*, Payot, 1979, dans lequel il s'interrogeait, dans la seconde moitié du XVI^e siècle, sur les raisons qui font que les peuples acceptent la servitude que leur imposent les tyrans, traduit de manière assez juste la nature du prélèvement fiscal (certains ont d'ailleurs avancé l'idée que LA BOÉTIE lui-même avait été impressionné par la violente révolte contre la gabelle qui eut lieu en Guyenne en 1548) ; L. TROTABAS et J.-M. COTTERET dans leur ouvrage *Droit fiscal*, Dalloz, 1990, voient eux aussi dans l'impôt l'expression d'une servitude à laquelle doit se résigner le contribuable.

§ 1. LES SOURCES DU CONSENTEMENT À L'IMPÔT

La légitimité du pouvoir fiscal est sans aucun doute étroitement liée d'abord aux origines les plus lointaines de l'impôt, et à des formes primitives du prélèvement fiscal nées de déterminismes économiques, politiques et religieux, intervenant le plus souvent sur fond de violence, mais aussi d'échange et de soumission acceptée.

A. LES FONDEMENTS ÉCONOMIQUES ET POLITIQUES

De la communauté sans État dotée de structures économiques élémentaires jusqu'aux prémisses des sociétés contemporaines à État, il est possible de suivre le rôle moteur déterminant sinon de l'impôt lui-même tout au moins de ce qui en a d'abord tenu lieu. C'est en occupant cette fonction structurante des rapports sociaux que la fiscalité, de gré ou de force, a progressivement pu se faire admettre et que partant a pu se justifier sa nécessité ainsi que la légitimité du pouvoir qui la décide.

1. *Le pillage*

Selon divers auteurs, l'impôt n'aurait pu naître qu'à partir du moment où les communautés humaines ont été en mesure de produire davantage de nourriture qu'il ne leur était nécessaire pour pouvoir subsister. Suscitant des convoitises, la constitution de ce surplus aurait alors amené certains groupes sociaux au pillage, d'abord irrégulier et épisodique, puis *à dates fixes* et sans élimination des populations pour que puisse être reconstitué un nouveau stock de produits². Tels sont les éléments à partir desquels aurait pu s'instaurer à la place du pillage désordonné une conception stratégique du pouvoir et l'instauration d'une redevance obligatoire qualifiée de *tribut*³.

2. Cf. sur ces points G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1972, tome 1.

3. Lire : G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, *op. cit.* qui relève que « très vite les conquérants se rendirent compte qu'il valait mieux substituer à un prélèvement désordonné, la perception d'un tribut en définitive plus productif ».

2. La sédentarisation et la naissance du tribut

Bien évidemment, un tel processus n'aurait pu se mettre en place si les communautés ne s'étaient pas stabilisées, sédentarisées, délaissant la chasse et la cueillette pour l'agriculture, si elles n'avaient atteint un certain stade de développement économique permettant de nourrir l'ensemble du groupe social pendant les périodes creuses ou celles de sécheresse ou d'intempéries. Il a bien fallu qu'à un moment l'on parvienne à stocker les denrées alimentaires, à savoir gérer ces stocks⁴, ce qui suppose une transformation qualitative de la démarche économique et sociale, c'est-à-dire un groupe capable de se penser dans le temps, de *se projeter dans l'avenir*. Avec l'abandon progressif de la précarité et du caractère éphémère de la cueillette et de la chasse, c'est une nouvelle ère qui a été abordée par les groupements humains, marquée entre autres par la recherche d'une *régularité des rapports sociaux*.

C'est dans ce contexte de développement économique mais aussi de maturation de la pensée collective que le tribut aurait pris naissance et conduit en même temps à la création des premières formes d'impôt et d'organisation politique⁵. Ce point de vue, partagé par nombre d'auteurs, est celui de G. Ardant qui établit une corrélation étroite entre l'apparition de l'impôt et de l'État ; « L'histoire traditionnelle et les documents qui se précisent au fur et à mesure que nous descendons le cours du temps semblent lier assez nettement la création d'États puissants à l'apparition et au développement de l'impôt »⁶.

Fondés pareillement sur la force et la contrainte, le tribut puis l'impôt ont indéniablement assuré, notamment en permettant la constitution d'une armée puis d'une administration, la consolidation des rapports de domination dont ils procédaient. D'un autre côté, tout en apparaissant ainsi comme l'expression même de la servitude, l'impôt n'en a pas moins été aussi, dès ses origines, une forme mêlant *assujettissement, échange et solidarité*, ces éléments se matérialisant par exemple dans la redistribution du prélèvement

4. Cf. C. MEILLASSOUX, *Femmes, greniers et capitaux*, Maspero, 1979 ; v. égal. A. LEROI-GOURHAN, *Le geste et la parole*, tome 2, Albin Michel, 1979.

5. Selon la même logique, F. HOUTARD relève à partir des recherches effectuées en Asie et en Afrique que « les rapports sociaux de production qui s'établissent entre l'instance politique et les autorités sociales des villages se sont construites uniquement en fonction du prélèvement du tribut » in *Religion et modes de production pré-capitalistes*, Éd. de l'Univ. de Bruxelles, 1980.

6. G. ARDANT, *op. cit.*

lors de grands travaux (cf. la construction des réseaux hydrauliques dans les premiers grands empires⁷) ou encore dans les distributions de vivres en période de disette.

B. LES FONDEMENTS RELIGIEUX ET POLITIQUES

1. *L'homme, débiteur des dieux*

Déjà, M. Mauss, dans son célèbre « Essai sur le don »⁸, insistait sur le fait que si l'échange de biens relève au fond de l'intérêt économique, il engendre également la naissance d'une structure politique, d'une hiérarchie de pouvoirs. Plus encore, l'auteur se montrait persuadé qu'interviendrait aussi dans la transaction le phénomène religieux. En effet, soulignait-il, « accepter quelque chose de quelqu'un, c'est accepter quelque chose de son essence spirituelle, de son âme ; la conservation de cette chose serait dangereuse et mortelle »⁹ ; de là cette nécessité de faire des cadeaux mais aussi d'en recevoir. C'est donc également avec le monde surnaturel, invisible, qu'auraient lieu les transactions : « On croit que c'est aux dieux qu'il faut acheter et que les dieux savent rendre le prix des choses »¹⁰ ; ainsi, « avant de couper « son » bois, avant de gratter même « sa » terre, de planter le poteau de « sa » maison, il faut payer les dieux »¹¹. Or à partir du moment où, comme le faisait remarquer M. Mauss, « il n'est plus besoin du support humain, l'on voit comment on peut amorcer ici une théorie et une histoire du « sacrifice contrat », sachant que « ces dieux qui donnent et rendent sont là pour donner une grande chose à la place de la petite »¹².

Débitrice à vie du monde invisible, telle serait donc finalement, du point de vue de l'anthropologie, la caractéristique profonde de l'existence humaine ; l'homme est « de naissance débiteur des dieux, des ancêtres et de la mort »¹³. Et c'est bien pourquoi cette dette et l'action qui tend à vouloir la combler, seraient un élément fondamental du fonctionnement voire même de

7. V. K. WITTFOGEL, *Le despotisme oriental*, Éd. de Minuit, 1977.

8. M. MAUSS, « Essai sur le don » in *Sociologie et anthropologie*, PUF, 1978.

9. *Ibid.*

10. *Ibid.*

11. *Ibid.*

12. *Ibid.*

13. Ch. MALAMOUD, « La dette », *Purusartha* n° 4 – 1980. Cf. également, M. GODELIER, *L'énigme du don*, Fayard, 1996.

l'évolution des sociétés, la dette devant être vue comme « une notion qui doit être rapportée en dernier ressort à l'anthropologie : c'est dans le nœud de la dette que s'entrelacent de la façon la plus étroite les jeux des forces économiques, les structures sociales et les représentations religieuses. Elle est la forme "prototypique" du lien social¹⁴ ».

C'est, autrement dit, cette séparation posée dès les temps les plus anciens entre les hommes et les dieux qui serait plus largement fondamentale quant à la structuration de la vie sociale que tout autre clivage opposant des groupes sociaux entre eux – par exemple, la séparation entre classes sociales. Et dans cette approche, c'est le fait de se penser déterminé par un ordre et par un sens produit par les dieux qui constituerait l'origine profonde des constructions institutionnelles les plus sophistiquées.

Aussi bien accéder à la « vraie » réalité, à celle du monde invisible, à l'éternité, à la puissance, quitte à payer de sa personne, telle serait la finalité profonde du sacrifice, pour s'essayer à combler une fois pour toutes cette séparation, reconstituer l'âge d'or, la communauté initiale, rebâtir l'univers sacré du commencement des temps, s'initier enfin à une symbolique du monde, celle d'un univers solidaire, cohérent et intelligible. Certes, si l'on doit admettre que les hommes sont perpétuellement en proie à des nécessités économiques et à des contraintes matérielles, ils n'en assumeraient pas moins cet état de fait à travers des schémas culturels signifiants, symboliques. La « qualité distinctive de l'homme étant non pas le fait qu'il doit vivre dans un monde matériel, condition qu'il partage avec tous les organismes, mais le fait qu'il vit conformément à un système signifiant qu'il a lui-même forgé, ce en quoi il est unique »¹⁵. La vie en société, les institutions, se fonderaient ainsi sur des images qui, articulées entre elles, constituent une symbolique¹⁶ conférant un sens à l'existence des individus¹⁷. Et le rituel sacrificiel pourrait être précisément considéré comme introduction à cette symbolique, comme le moyen pour les

14. *Ibid.*

15. M. SAHLINS, *Au cœur des sociétés*, Gallimard, 1980.

16. D. SPERBER, *Le symbolisme en général*, Hermann, 1974.

17. Cf. à ce sujet E. G. HUMBERT, « Le prix du symbole », *Cahiers de psychologie jungienne*, n° 25, 1980.

V. également C-G. JUNG, *Les racines de la conscience*, Buchet-Chastel, 1978 : « Jamais l'humanité n'a manqué d'images puissantes offrant une protection magique contre la vie angoissante des profondeurs de l'âme ».

hommes de s'acquitter d'une dette particulière, celle du sens profond de l'univers.

2. *Le sacrifice fiscal*

Tout ceci nous renvoie à des questions qui peuvent apparaître bien abstraites eu égard aux aspects très concrets que revêt l'impôt depuis les âges les plus éloignés. Cependant, si l'on considère la manière selon laquelle s'est peu à peu installé le prélèvement fiscal et plus largement l'institution étatique à laquelle, le fait est maintenant bien admis, il est étroitement lié, ne peut-on déceler un rapport de continuité entre le rituel sacrificiel et la fiscalité ? On précisera qu'il ne s'agit pas de succomber à la magie des mots et de vouloir déduire d'une expression, celle de « sacrifice fiscal », qui n'est d'ailleurs apparue que fort tard, l'assertion selon laquelle une seule filiation linguistique suffirait à démontrer les origines du phénomène.

a) *L'apport de l'anthropologie : la notion de dette*

Il semble intéressant de vérifier et de poursuivre les hypothèses émises par certains anthropologues, tels que Pierre Clastres, ou sociologues tels que Marcel Gauchet, selon lesquels d'une part, c'est le phénomène politique qui serait essentiel avec pour corollaire cette idée qu'« au cœur de la relation de pouvoir s'établit la relation de dette »¹⁸, d'autre part, que la « clé du problème de l'État est à rechercher du côté des racines profondes du fait religieux »¹⁹. Comment est-on passé de la communauté primitive qui, selon ces auteurs, fonctionnerait selon des principes visant à interdire la constitution d'un pouvoir coercitif séparé et au sein de laquelle régnerait la réciprocité des échanges, à la société étatique caractérisée par « la terreur de la dette »²⁰ ? Faisant allusion aux théories « économistes » développées plus haut, P. Clastres affirme que « c'est bien là, en effet, qu'elle s'inscrit la différence entre le sauvage amazonien et l'Indien de l'empire Inca. Le premier produit en somme pour vivre, tandis que le second travaille, en plus, pour faire vivre les autres, ceux qui ne travaillent pas, les maîtres qui lui disent : il faut payer ce que tu nous dois, il faut éter-

18. P. CLASTRES, préface à l'ouvrage de M. SAHLINS, *Âge de pierre, âge d'abondance*, Gallimard, 1978.

19. M. GAUCHET, *La dette du sens et les racines de l'État*, Libre, Payot, 1977.

20. P. CLASTRES, *La société contre l'État*, Éd. de Minuit, 1974.

nellement rembourser ta dette à notre égard »²¹. En somme, et l'auteur reprend sur ce point les thèses soutenues par M. Sahlins, il n'existerait pas de surtravail au sein des sociétés primitives, bien qu'il y ait un surplus économique ; ces sociétés ne seraient pas des sociétés de pénurie, les individus y travailleraient assez pour combler leurs besoins. Le surplus étant consommé sous forme d'offrandes et de sacrifices, de dons et contre-dons, et ce à des fins politiques, c'est ce qui expliquerait que le chef se trouverait perpétuellement débiteur de la société ; « cette dette, il ne peut jamais s'en acquitter, le temps du moins qu'il veut continuer à être le leader »²². Et c'est parce que la société refuserait une séparation du pouvoir que cette relation de dette existerait avec le chef. C'est la tribu qui détient un pouvoir sur son chef et non l'inverse ; c'est parce que le chef est endetté qu'il ne peut y avoir de pouvoir séparé. La dette serait donc « immanente au social »²³ et selon le sens de celle-ci varierait la structuration du pouvoir. Lorsque le chef est lui-même débiteur, la société est homogène ; c'est le corps social qui détient collectivement le pouvoir, le leader ne tirant de sa position que du prestige²⁴. Dans ce cas, le pouvoir n'a rien de coercitif ni de violent. En revanche, lorsque la société devient débitrice vis-à-vis de la chefferie, existerait alors le signe d'une division du corps social, le pouvoir ne faisant plus qu'un avec le chef. Autrement dit, « ceux qui dans une société quelle qu'elle soit, détiennent le pouvoir, marquent sa réalité et prouvent qu'ils l'exercent en imposant à ceux qui le subissent le paiement du tribut... Signe et vérité du pouvoir, la dette traverse de part en part le champ du politique »²⁵.

La question qui se pose ici est celle de savoir pourquoi l'idée de dette s'impose-t-elle aux hommes ; pourquoi, comme l'écrit M. Gauchet, « les hommes se sont universellement voulus débiteurs, pourquoi les sociétés ont aussi obstinément pensé que leurs raisons d'être dépendaient d'autres choses qu'elles »²⁶. L'explication qui peut alors apparaître essentielle est le clivage qui se dessine entre les hommes et l'au-delà des hommes, entre le naturel et le surna-

21. *Ibid.*

22. In préface à M. SAHLINS, *op. cit.*

23. *Ibid.*

24. Le chef est sans pouvoir, « il est pour l'essentiel commis à prendre en charge et à assumer la volonté de la société d'apparaître comme une totalité une » : P. CLASTRES, *Recherches d'anthropologie politique*, Seuil, 1980.

25. In préface à M. SAHLINS, *op. cit.*

26. M. GAUCHET, *op. cit.*

turel. De même pourrait être fondamentale la croyance selon laquelle l'ordre social prend sa source du côté de l'invisible, l'idée que les dieux sont source de sens et que par conséquent, les hommes leur sont, à cet égard, éternellement débiteurs, qu'ils doivent à une réalité qui leur est extérieure le fait d'être en société, et que le pouvoir de décision se situe dans un ailleurs dont il convient de s'attacher les faveurs.

Selon une telle analyse, le fondement des sociétés serait ainsi extérieur aux individus et bien antérieur à la constitution de l'État ; c'est seulement à un moment donné que celui-ci viendrait se substituer aux divinités, instaurant alors un clivage entre la société et le groupe d'hommes détenant le pouvoir. À la coupure hommes/dieux serait venue se substituer la coupure hommes/hommes ; ce qui fait dire à M. Gauchet que « l'État, c'est le nouveau visage d'une séparation qui traverserait déjà la société »²⁷ ; devenant nouvelle source du sens social, l'État se verrait paré des attributs de la (ou des) divinités. Si diverses hypothèses peuvent être faites au sujet de cette substitution (Pierre Clastres avait notamment émis celle de la guerre²⁸), peut-être conviendrait-il, à ce propos, d'explorer plus à fond les liens susceptibles de s'établir entre le rituel sacrificiel et l'impôt ; il reste à étudier notamment les voies par lesquelles le sacrifice aurait pu se laïciser sous la forme de l'impôt, et laïciser ainsi les relations d'échange et de soumission qui caractérisent la césure homme/dieux, tout en conférant un sens religieux à l'impôt et aux hommes qui le prélèvent²⁹.

L'hypothèse selon laquelle le passage à l'État a pu se faire dans le sens religieux-politique, par le biais d'une confusion progressive du rituel sacrificiel, d'une indifférenciation des rôles politiques et religieux n'est sans doute pas à écarter. Mais peut-être aussi doit-on suivre C.-G. Jung lorsqu'il estime que les hommes

27. *Ibid.*

28. « La guerre recèle-t-elle en soi la possibilité de ce que toute société primitive s'attache, par essence, à conjurer : à savoir, la division du corps social en Maîtres (la minorité guerrière) et Sujets (le reste de la société) » : P. CLASTRES, in *Libre*, 77-2, Payot, 1977.

29. M. GRANET, *La religion des Chinois*, Imago, 1980. Selon l'auteur, « le chef féodal est pourvu d'une majesté religieuse qu'entretiennent des rites journaliers, à savoir l'hommage de ses fidèles : il se nourrit du tribut de leurs offrandes, forme religieuse de l'impôt, il assimile par elles des forces saintes qui émanent de son domaine et se pénètre ainsi de l'essence caractéristique de sa seigneurie. Comme en tout lieu, on ne donne au seigneur que pour recevoir : les fidèles, en mangeant ses restes, se procurent une parcelle de la Puissance réalisée par leur effort commun ».

son en partie déterminés par un inconscient collectif qui véhicule tout un univers mythologique³⁰.

b) L'apport de l'histoire des religions

L'histoire des religions semble venir heureusement compléter les travaux de l'anthropologie ; selon cette discipline, le passage du profane au sacré, ne serait possible que par un sacrifice de soi-même, par un détachement total des choses matérielles, que la mort seule permet d'atteindre lorsque celle-ci est en même temps sacrifice suprême et volontaire de soi au monde de l'invisible. Acquérir la puissance pour l'homme religieux, ce n'est pas acquérir un pouvoir temporel sur les hommes, c'est accéder au sacré, c'est revivre le mythe originel, retourner aux origines du monde, réintégrer l'âge d'or, le paradis perdu. Or, l'homme doit payer pour cela, il doit racheter sa vie éternelle à travers une reconstitution répétitive de l'harmonie universelle, une redécouverte de la communauté universelle. Dans les religions, le rituel sacrificiel a pour objet, à travers la communion qu'il engendre, de restaurer cet ordre initial, de le faire revivre à dates fixes ; l'affaire est donc d'importance et c'est pourquoi elle est placée entre les mains de « spécialistes » censés posséder la faculté de communiquer avec l'au-delà jusqu'à devenir progressivement les véritables représentants des dieux en recueillant, en leur nom, les offrandes qui leur sont faites, et en devenant ainsi eux-mêmes, progressivement, créanciers de la communauté.

Mais plutôt que leur vie proprement dite, c'est le sacrifice d'une partie de leur travail, de leur production que les hommes peuvent faire aussi pour signifier l'acceptation de leur condition de débiteur. Ce qu'exprime d'ailleurs très nettement ce passage de l'Exode : « L'Éternel parle encore à Moïse en lui déclarant : "Quand tu dénombreras les enfants d'Israël pour en faire le recensement, chacun d'eux donnera à l'Éternel une rançon pour racheter sa personne... Tous ceux qui seront compris dans le dénombrement donneront un demi siècle d'après la valeur du sicle du sanctuaire... un demi sicle sera donc l'offrande prélevée pour l'Éternel... il sera pour les Israélites devant l'Éternel, un souvenir, un gage de la rançon de vos personnes" ». Que l'offrande soit en nature ou en

30. « L'inconscient est l'intermédiaire universel entre les hommes. Il est à certains égards, l'Un qui embrasse tous les hommes, ou l'unique psychisme commun à tous », C.-G. JUNG. *Les racines de la consciences*, Buchet-Chastel, 1978.

monnaie, qu'il y ait modification de la matérialisation du sacrifice, le fond reste néanmoins le même ; l'homme fait toujours présent de sa personne ou plutôt de sa vie. En effet, si l'on suit Louis Dumont, « la monnaie représente tout simplement, ou avant tout, la vie ou ce qui est à peu près la même chose, les ancêtres »³¹. Dans la mesure où, selon l'auteur, la vie constitue la valeur universelle sur laquelle repose le système social, la monnaie, en symbolisant celle-ci peut devenir l'équivalent général admis par tous parce qu'elle symbolise ce que tous admettent comme essentiel. Le passage au paiement de l'offrande en monnaie n'obérerait ainsi en rien le caractère sacré de la transaction.

La filiation que paraît entretenir l'impôt avec le rituel sacrificiel peut certainement conduire à le considérer comme une sorte de fil d'Ariane susceptible, dans une certaine mesure, de nous guider vers les racines les plus secrètes de l'État et de l'échange économique. Mais plus encore, et parce qu'il est affirmation à intervalles réguliers de la cohésion de la communauté, on peut considérer qu'il remplit d'abord *une fonction symbolique essentielle* d'intégration au sein d'un ordre universel transcendant toute forme d'organisation sociale. N'y aurait-il pas en filigrane derrière l'impôt, d'un côté le besoin de constituer une communauté universelle (alors, plus qu'un fondement de l'État, l'impôt s'inscrirait dans la vision absolue et totalisante de l'Institution telle que l'a admirablement conçue G. Renard)³², mais aussi, et les nombreuses révoltes qui ont marqué son histoire en témoignent, le besoin de s'opposer à cet universel au nom d'un accomplissement individuel rompant avec les traditions les plus anciennes. Tel est le paradoxe que l'anthropologie et la science des religions peuvent nous aider à comprendre.

§ 2. L'AVÈNEMENT DU CONSENTEMENT DE L'IMPÔT³³

Il convient à notre sens de distinguer deux formes du consentement fiscal : le consentement *à* et *de* l'impôt. En effet, différent du consentement *à* l'impôt, dont la nature est avant tout sociologique, le consentement *de* l'impôt suppose que soit *explicitement*

31. L. DUMONT, *Essais sur l'individualisme*, Seuil, 1983.

32. Cf. à ce sujet, M. BOUVIER, *L'État sans politique*, LGDJ, 1986.

33. Cf. les développements consacrés au principe de légalité, titre 1, p. 40 et s.

acceptée la levée du prélèvement par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants, il est avant tout de portée politique. C'est le consentement de l'impôt qui fonde sa légitimité politique moderne et qui se traduit au plan des principes juridiques par celui de **légalité fiscale**.

Le consentement de l'impôt a eu une portée décisive dans l'évolution des institutions politiques puisqu'il est à l'origine de l'État parlementaire. Comme l'ont souligné avec d'autres L. Trotabas et J.-M. Cotteret, « l'histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire sur l'intervention pratiquement nécessaire du Parlement, représentant les contribuables pour établir l'impôt »³⁴.

Le consentement de l'impôt et la constitution progressive des États parlementaires démocratiques sont étroitement liés. En effet, l'histoire montre que ces derniers ont été le produit d'une lente évolution qui s'est amorcée à partir du moment où le suzerain, incapable de couvrir avec les revenus de son domaine les charges, le plus souvent d'ordre militaire, qui étaient les siennes, a dû négocier, avec les divers ordres composant la société, la levée extraordinaire de subsides qui, progressivement, sont devenus **réguliers**. Dans l'incapacité d'obliger par la force les sujets à subvenir, en partie au moins, aux besoins de leur royaume, les souverains se sont vus dans l'obligation de les réunir ponctuellement lorsque la nécessité se faisant sentir, puis périodiquement.

C'est sur cette base que se sont constituées des assemblées telles que les États généraux en France ou le Parlement en Grande-Bretagne. Ce mouvement qui s'est amorcé aux XIII^e et XIV^e siècles, et prenait appui sur les anciennes aides féodales, a donné naissance au régime parlementaire, ainsi qu'à une expression juridique du consentement de l'impôt par les citoyens, posé comme un principe fondamental : **le principe de légalité fiscale**.

Ce principe, expressément revendiqué par Jean-Jacques Rousseau et par d'autres, figure, on le sait, parmi les fleurons de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Depuis 1789 la jonction s'est ainsi établie entre consentement à l'impôt et consentement de l'impôt, conférant une légitimité incomparable au pouvoir fiscal par un enracinement du second dans le fertile terreau constitué par le premier.

34. L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, 1970.

§ 3. LES TRANSFORMATIONS DU CONSENTEMENT À/DE L'IMPÔT : NOUVEAU CIVISME FISCAL ET LIBÉRALISATION DE L'ADMINISTRATION DE L'IMPÔT

Intégré dans un environnement marchand, *l'impôt change de nature*³⁵ ; il apparaît de plus en plus comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie plutôt que comme l'expression d'un lien de solidarité, voire même d'un devoir social. De son côté, le contribuable est plus soucieux qu'autrefois de l'utilisation qui est faite de l'argent public, il se considère beaucoup plus comme un client que comme l'usager d'un bien collectif.

L'administration fiscale, et tout particulièrement l'ancienne Direction générale des impôts³⁶, s'est efforcée à son tour de se présenter et de se structurer comme une *administration de services* plutôt que l'administration de contrôle qu'elle était depuis sa constitution par le décret du 16 avril 1948 (décret abrogé par celui du 3 avril 2008 instituant la *Direction générale des finances publiques et supprimant la DGI ainsi que la DGCP*).

Sans aller jusqu'à qualifier le contribuable de *client* comme c'est souvent le cas dans les pays de culture anglo-saxonne, l'administration fiscale française tend de plus en plus à se considérer comme une entreprise ; c'est ainsi qu'elle s'engage dans un processus de rentabilisation de sa gestion, de professionnalisation de ses agents, de recherche de l'efficacité et de la performance.

Dans ce cadre, mieux faire accepter l'impôt, prévenir l'évasion fiscale et isoler les fraudeurs, rendre le meilleur service au meilleur coût, représentent pour elle des objectifs essentiels. La Charte du contribuable publiée en octobre 2005 par le ministère délégué au Budget et à la Réforme de l'État va dans ce sens.

En définitive, l'administration modifie sa philosophie et ses valeurs traditionnelles pour épouser une attitude plus entrepreneuriale.

35. Cf. M. BOUVIER, « Mutations des finances publiques et crise du pouvoir politique ? », in *RFFP* n° 79, 2002.

36. Fusionnée avec la Direction générale de la comptabilité publique depuis avril 2008 au sein de la Direction générale des finances publiques elle est maintenant une direction en charge de la fiscalité au sein de cette nouvelle administration (cf. chapitre suivant).

On peut considérer que l'administration participe ainsi à une tentative de réhabilitation du *civisme fiscal* par l'amélioration de l'acceptation de l'impôt. Ce qui signifie que *le consentement de l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement mais aussi pour beaucoup au niveau de la pratique administrative, l'administration fiscale devenant le vecteur de cette acceptation de l'impôt*. Un glissement de sens semble ainsi s'opérer dès lors que le civisme fiscal prend une dimension plus administrative et gestionnaire que politique. Cette conception a d'ailleurs conduit certains pays, comme le Canada ou la Grande-Bretagne, à créer des *agences fiscales*. Il s'agit de structures relativement autonomes dans leur gestion et complètement responsables de la réalisation de leurs objectifs. Elles reposent sur *une culture de la responsabilité et de l'évaluation des résultats en fonction d'indicateurs* qui déterminent l'action des personnels ; les rémunérations de ceux-ci sont par ailleurs largement fixées en fonction du mérite.

Section 2 L'organisation du pouvoir fiscal : la gouvernance fiscale

Le détenteur du pouvoir d'imposer est celui qui décide de la loi fiscale et l'élabore. En vertu du principe du consentement de l'impôt, le détenteur du pouvoir fiscal est le Parlement, seule et unique source de droit en matière fiscale. Dans la pratique, le pouvoir fiscal est organisé entre différents acteurs. C'est ainsi qu'à côté du Parlement qui n'a souvent qu'un pouvoir formel, l'exécutif est appelé à jouer un rôle souvent essentiel dans la prise de décision en ce domaine. Plus largement encore, il faut ajouter aussi le poids de certains acteurs administratifs ou socioprofessionnels dont l'influence n'est pas négligeable dans les choix retenus. Ainsi, le processus de décision fiscale apparaît-il, à l'instar de beaucoup d'autres, comme un processus multirelationnel et complexe.

§ 1. LE POUVOIR FORMEL DU PARLEMENT

Le Parlement, on l'a vu³⁷, est, selon la Constitution, l'unique décideur en matière fiscale. Néanmoins, ce pouvoir est grandement limité par le droit positif en vigueur.

A. UNE COMPÉTENCE PARTAGÉE AVEC LE POUVOIR RÉGLEMENTAIRE

Il ressort des articles 34 et 37 de la Constitution que le pouvoir réglementaire en matière fiscale ne peut intervenir qu'à titre complémentaire de la loi, seulement pour préciser et assurer les modalités d'application de celle-ci³⁸. Le champ ouvert au règlement est toutefois plus important qu'il n'y paraît, en premier lieu parce que les lois fiscales ont souvent un caractère très général permettant à celui-ci de se déployer plus ou moins largement, en second lieu parce que la censure du juge de l'excès de pouvoir sur les empiètements éventuels du règlement sur le domaine de la loi reste limitée par la théorie des circulaires interprétatives³⁹. L'on peut vérifier ainsi dans la pratique que le partage de compétences entre la loi et le règlement va bien au-delà de son architecture formelle.

B. LES LIMITATIONS DE L'INITIATIVE PARLEMENTAIRE

Les limitations de l'initiative parlementaire résultent de dispositions constitutionnelles auxquelles s'ajoute aujourd'hui le développement du droit communautaire.

37. *Ibid.*

38. On rappellera que le Conseil constitutionnel, qui a confirmé l'existence en matière fiscale d'un domaine de la compétence du pouvoir réglementaire, n'interdit pas pour autant au Parlement de pouvoir légiférer sur des points relevant normalement de l'exercice de ce pouvoir lorsque le Gouvernement ne s'y oppose pas (DC du 30 juillet 1982).

39. V. les analyses de J.-J. BIENVENU, *op. cit.*, cf. égal. Titre 1, p. 44.

1. Les dispositions constitutionnelles

a) Le droit d'amendement

L'article 40 de la Constitution déclare irrecevables les propositions de loi lorsque leur adoption aurait pour conséquence une diminution des ressources publiques⁴⁰. Comme le font observer G. Gest et G. Tixier, « la plupart des lois fiscales étant d'origine gouvernementale et les propositions de loi tendant à la création d'une ressource nouvelle étant rares, c'est surtout le droit d'amendement des parlementaires qui se trouve limité »⁴¹.

b) Le vote bloqué

La procédure du vote bloqué de l'article 44 alinéa 3 de la Constitution ouvre au Gouvernement la possibilité de contraindre l'Assemblée nationale à se prononcer par un seul vote sur tout ou partie du texte en discussion en ne retenant que les amendements proposés ou acceptés par le Gouvernement.

c) L'engagement de responsabilité du Gouvernement (art. 49 al. 3)

Le Premier ministre peut, selon la Constitution, engager la responsabilité du Gouvernement devant l'Assemblée nationale sur le vote d'un texte et par conséquent d'un texte fiscal. Toutefois, cette procédure n'a jamais encore été utilisée dans ce cas particulier.

d) La mise en vigueur des lois de finances par ordonnances (art. 47 et art. 38)

En vertu de l'article 47 de la Constitution de 1958, le Parlement dispose d'un délai maximum de 70 jours pour examiner et voter les lois de finances. S'il ne s'est pas prononcé dans ce délai, les dispositions du projet peuvent être mises en vigueur par ordonnance. L'article 38 de son côté permet au Gouvernement « pour l'exécution de son programme, de demander au Parlement l'autorisation de prendre par ordonnance pendant un délai limité, des mesures qui sont du domaine de la loi ».

40. M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Manuel de finances publiques*, 10^e éd., LGDJ, 2010.

41. G. GEST, G. Tixier, *Droit fiscal*, LGDJ, 1984.

e) *Les circonstances exceptionnelles de l'article 16*

Bien qu'aucune disposition fiscale n'ait été prise lors de l'utilisation de l'article 16 par le général de Gaulle (23 avril 1961, 30 septembre 1961), rien ne pourrait éventuellement interdire son application.

2. *Les directives de l'Union européenne*

Les directives communautaires visant à harmoniser les législations fiscales des États membres s'imposent à ceux-ci et mettent les assemblées parlementaires dans l'obligation d'en transcrire les dispositions dans l'ordre juridique interne et éventuellement de modifier la législation en vigueur.

§ 2. L'AUTONOMIE RELATIVE DE L'EXÉCUTIF DANS LA DÉCISION FISCALE

Bien que les mesures fiscales soient votées par le Parlement, la technicité de l'impôt et le fait qu'il constitue un sujet particulièrement sensible, font que le Gouvernement garde la haute main sur l'initiative des projets et par conséquent sur la décision fiscale. Tout en usant de son droit d'amendement, le Parlement prend rarement l'initiative en la matière, les textes votés étant la plupart du temps d'origine gouvernementale.

Le Gouvernement, comme tout pouvoir, n'est cependant pas totalement autonome dans sa prise de décision. Celle-ci est le fruit d'avis autorisés comme de discussions ou de concertations avec d'autres acteurs. Cette réalité du processus de décision est toutefois peu apparente, parce qu'elle relève de pratiques complexes dont aucune règle écrite ne fixe la procédure.

En somme, si l'on peut dire que la décision fiscale est l'expression d'une décision politique, son processus d'ensemble s'organise sur la base d'autres réseaux que ceux traditionnellement identifiés et analysés et dans lesquels s'affirme une approche technique qui n'est pas exempte toutefois d'influences politiques et/ou corporatistes. Ceci est une conséquence de l'évolution générale contemporaine et d'une structuration en réseaux au sein desquels la décision devient le produit d'une dialectique parfois difficile à appréhender.

C'est souvent l'aboutissement de ce processus que les parlementaires ont seulement à connaître.

Parmi les acteurs qui participent à la prise de décision fiscale, on doit retenir le rôle important de la Direction de la législation fiscale ainsi que celui d'organes de concertation et de conseil.

A. LE RÔLE DE LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE (DLF)

La DLF, sous l'appellation de Service de la législation fiscale, faisait, jusqu'en 1977, partie intégrante de la Direction générale des impôts ; par la suite ce service a été directement rattaché auprès du ministre du Budget par un décret du 28 juin 1977. En 1998, et dans le cadre de la réorganisation entreprise au sein du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, le SLF est devenu une *Direction de la législation fiscale* intégrée au sein de la Direction générale des impôts. *Elle fait maintenant partie de la Direction générale des finances publiques* (article 3 du décret du 3 avril 2008) ; elle est directement rattachée au Directeur général.

En dehors de sa participation à diverses instances nationales et internationales ou à ses missions d'information et de documentation, la DLF est chargée d'étudier et de préparer les textes des projets de lois fiscales et ceux relatifs à leur application. Le travail législatif de la DLF porte aussi bien sur les conventions fiscales avec d'autres pays que sur les textes concernant tout autre aspect de la fiscalité, et ce selon les orientations voulues par le ministre. Le projet, une fois remis à ce dernier, est ensuite soumis à l'avis du Conseil d'État, qui le modifie le cas échéant, avant transmission au Conseil des ministres puis au Parlement. Pendant l'examen du texte au Parlement, la DLF continue d'assister le ministre en lui proposant des avis ou des solutions.

Le travail réglementaire, c'est-à-dire la préparation des décrets précisant les modalités d'application de la loi ainsi que les arrêtés, est également réalisé par la DLF. Elle produit aussi les instructions administratives et rédige les réponses aux questions des parlementaires.

Composée d'agents hautement qualifiés, la DLF jouit indéniablement d'une position privilégiée dans le processus de décision fiscale.

Toutefois, ce serait méconnaître l'environnement fiscal que de penser la DLF enfermée dans une tour d'ivoire, imperméable à toute influence du milieu extérieur. Le droit fiscal, comme tout droit, se modifie, se transforme et se crée au travers d'une alchimie sociale qui ne peut être ignorée dans les sociétés interactives qui sont les nôtres aujourd'hui.

B. LES ORGANES DE CONCERTATION

La production des textes en matière fiscale procède souvent d'influences diverses ou de négociations faisant intervenir des acteurs directement concernés ou encore des personnalités connues pour leur excellente connaissance des questions relatives à l'impôt.

Des organismes socioprofessionnels, tels que le MEDEF ou la FNSEA qui siègent déjà à divers comités ou conseils (comme le Conseil économique et social, les groupes parlementaires d'études), ou bien encore l'Institut des Avocats et Conseils fiscaux (IACF), sont amenés à participer à des réunions de concertation avec la DLF lors de l'élaboration d'un texte⁴² législatif ou réglementaire ; en cela le processus de décision fiscale peut se trouver influencé ainsi par des préoccupations de type corporatif.

Par ailleurs, des commissions de concertation réunissant des représentants d'associations professionnelles et des représentants de l'administration fiscale sont parfois créées en vue de l'élaboration de textes fiscaux. On peut citer par exemple la Commission mise en place le 2 avril 1986 sous la présidence de Maurice Aicardi. Composée d'un conseiller d'État honoraire, d'un conseiller à la Cour de cassation, de deux professeurs de droit, d'un président de société, d'un représentant des notaires, d'un expert-comptable, d'un conseiller fiscal, d'un directeur régional des impôts, d'un directeur régional des douanes, cette commission était chargée d'étudier l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières. Certaines de ses conclusions ont connu une traduction législative dès 1987. On peut citer également la commission Ducamin qui, dans un rapport établi à la demande du gouvernement, a proposé en 1995 un certain nombre de réformes de la fiscalité des revenus des personnes physiques ; dès l'année suivante, une commission présidée par

42. La DLF ne peut provoquer ces réunions qu'avec l'autorisation du ministre ou de son cabinet.

Dominique de la Martinière a, elle aussi, produit un rapport préconisant des mesures susceptibles d'améliorer le dispositif des prélèvements obligatoires.

C. LE CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES

1. *Le Conseil des impôts*

Le Conseil des impôts procédait d'une idée lancée par V. Giscard d'Estaing dans une conférence de presse le 3 septembre 1970. Ce dernier avait suggéré la création d'une « chambre des impôts, organisme indépendant de l'administration », fonctionnant auprès de la Cour des comptes et dont le rôle serait triple : « constater l'évolution des revenus imposables par catégories socioprofessionnelles de contribuables ; interpréter cette évolution en fonction de l'évolution démographique et économique générale ; porter ces éléments objectifs à la connaissance du public sous la forme d'un rapport annuel ».

Cette « Chambre » a pris naissance sous la forme du *Conseil des impôts* créé par un décret du 22 février 1971. Présidée par le Premier président de la Cour des comptes, cette institution était composée de deux membres du Conseil d'État, deux magistrats de l'ordre judiciaire, deux magistrats de la Cour des comptes, deux inspecteurs généraux des finances, un inspecteur général de l'INSEE, un professeur de droit ou de sciences économiques⁴³. Le Comité établissait chaque année un rapport très documenté dont les conclusions n'étaient pas sans inspirer la réflexion et la prise de décision en matière fiscale. Il a produit 23 rapports de 1972 à 2005. Il a notamment consacré cinq rapports à l'impôt sur le revenu, un à l'imposition des BIC, un à l'imposition des bénéficiaires agricoles, un autre à la TVA, d'autres encore à l'imposition du capital, à la fiscalité des entreprises, à la fiscalité immobilière ou bien à la fiscalité locale. Ses quatre derniers rapports concernaient les relations entre les contribuables et l'administration fiscale (2002), la fiscalité dérogatoire (2003), la concurrence fiscale et l'entreprise (2004), la fiscalité de l'environnement (2005).

Il a été remplacé le 1^{er} octobre 2005 par le Conseil des prélèvements obligatoires.

43. Les deux derniers ont été rajoutés en 1973.

2. Le Conseil des prélèvements obligatoires

Les fonctions ainsi que la composition du Conseil des impôts ont été élargies par une loi⁴⁴ proposée par le président de la Commission des finances du Sénat, Jean Arthuis, ainsi que par son rapporteur général, Philippe Marini. Cette loi a institué à compter du 1^{er} octobre 2005 le *Conseil des prélèvements obligatoires*, nouvel organe chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires (et non pas des seuls impôts). Le Conseil est présidé par le Premier Président de la Cour des comptes ; il est composé de huit magistrats ou fonctionnaires choisis pour leurs compétences en matière de prélèvements obligatoires ainsi que de huit personnalités qualifiées choisies à raison de leur expérience professionnelle :

- un membre du Conseil d'État, désigné par le vice-président du Conseil d'État ;
- un magistrat de l'ordre judiciaire désigné par le Premier président de la Cour de cassation ;
- un magistrat de la Cour des comptes désigné par le Premier président de la Cour des comptes ;
- un inspecteur général des finances désigné par le ministre chargé de l'économie et des finances ;
- un inspecteur général des affaires sociales désigné par le ministre chargé des affaires sociales ;
- un inspecteur général de l'Institut national de la statistique et des études économiques désigné par le ministre chargé de l'économie et des finances ;
- deux professeurs agrégés des facultés de droit et de sciences économiques désignés respectivement par le ministre chargé de l'économie et des finances et par le ministre chargé des affaires sociales ;
- une personnalité qualifiée désignée par le ministre chargé de l'économie et des finances ;
- une personnalité qualifiée désignée par le ministre chargé des affaires sociales ;
- une personnalité qualifiée désignée par le ministre chargé de l'intérieur ;

44. Loi du 20 avril 2005.

- une personnalité qualifiée désignée par le Président de l'Assemblée nationale après avis du président et du rapporteur général de la commission de l'Assemblée nationale chargée des finances ;
- une personnalité qualifiée désignée par le Président de l'Assemblée nationale après avis du président de la commission de l'Assemblée nationale chargée des affaires sociales ;
- une personnalité qualifiée désignée par le Président du Sénat après avis du président et du rapporteur général de la commission du Sénat chargée des finances ;
- une personnalité qualifiée désignée par le Président du Sénat après avis du président de la commission du Sénat chargée des affaires sociales ;
- une personnalité qualifiée désignée par le Président du Conseil économique et social.

Les membres du Conseil autres que son président sont désignés pour deux ans et leur mandat peut être renouvelé une fois⁴⁵.

Le premier rapport produit par cette instance à la fin de l'année 2006 a eu pour objet la lutte contre la fraude aux prélèvements obligatoires. Les rapports ont concerné en 2008, la répartition et l'équité des prélèvements obligatoires entre générations, et en 2009, les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, le patrimoine des ménages, les prélèvements obligatoires des indépendants et enfin une comparaison du taux de prélèvements obligatoires entre pays développés. Un rapport pour 2010 concerne la réforme de la fiscalité locale.

Section 3 La contestation du pouvoir fiscal

Le refus de l'impôt, qu'il se manifeste sous la forme de révoltes ou sous celle de la fraude fiscale, représente une résistance à l'ordre fiscal, et finalement une contestation, consciente ou non, du pouvoir en matière fiscale. Les expressions de refus de l'impôt sont au demeurant variées. C'est ainsi que l'antifiscalisme peut prendre des formes particulièrement violentes et spectaculaires

45. Cependant, à titre exceptionnel, huit des seize membres désignés en 2005, tirés au sort dans les deux mois suivant la nomination de tous les membres, l'ont été pour une période de quatre ans et leur mandat peut être renouvelé une fois pour une période de deux ans.

lorsqu'il s'exprime au travers de révoltes collectives sporadiques. S'exprimant toutefois de manière plus constante avec la fraude à divers impôts, il peut prendre encore des voies aussi diverses que la grève ou l'autoréduction de l'impôt, l'anachorésis et autres formes de refus du prélèvement.

§ 1. LES RÉVOLTES FISCALES

Les révoltes fiscales ont toujours plusieurs faces. Si elles relèvent *a priori* du refus évident de tel ou tel impôt, s'y associe en même temps une contestation plus diffuse soit de l'administration chargée du prélèvement, soit de l'autorité qui en est à l'origine. Néanmoins, une des caractéristiques remarquables des révoltes fiscales d'hier comme d'aujourd'hui, est qu'*elles ne vont jamais jusqu'à un refus du pouvoir en soi*. Si le pouvoir est dénoncé, il l'est en tant qu'il réclame trop. C'est la quantité de sacrifice fiscal qui est en cause, non son principe même.

A. PANORAMA HISTORIQUE DES RÉVOLTES CONTRE L'IMPÔT

Si elles sont de tous temps et de tous lieux et touchent toutes les classes de la société⁴⁶, les révoltes fiscales représentent un phénomène social particulièrement fort dans l'histoire de la France de l'Ancien Régime, une histoire constellée régulièrement

d'insurrections fiscales plus ou moins importantes et qui engendrèrent parfois des transformations politiques de taille. Souvent cantonnés à certaines provinces ou régions (ainsi de la Révolte des Croquants dans le Périgord et dans le Limousin au *xvi^e* siècle sous le règne d'Henri IV), les soulèvements se multiplièrent sous Louis XIII avec l'entrée de la France dans la guerre de Trente ans⁴⁷ l'insurrection devenant quasi générale (elle touchait alors des villes de la Garonne (1635), l'Angoumois, la Saintonge (1636), le Périgord (1637), la Normandie (1639)⁴⁸. De même, sous la Fronde, c'est l'ensemble des corps qui se soulève, les révoltes ne

46. Sur ce point v. G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, SEVPEN, 1965 ; v. égal. *RFFP* n° 5, 1984 entièrement consacré au sujet des résistances à l'impôt.

47. Cf. « Vive le roi sans gabelle » par D. BORNE, in *RFFP* n° 5, 1984, cit.

48. Il s'agit de la révolte des « Nu-pieds ».

s'apaisant que durant le règne de Louis XIV, pour disparaître sous Louis XV. On a pu voir derrière ces soulèvements se profiler une contestation de la montée progressive de l'État symbolisé par la gabelle⁴⁹ et une revendication émanant de l'ensemble du corps social pour que soit conservé l'ordre féodal traditionnel : « Ce sont les communautés qui s'insurgent, du haut en bas de la pyramide sociale » ; car « aller à l'encontre des traditions immémoriales, inscrites dans la mémoire collective, c'est faire preuve de tyrannie »⁵⁰. La monarchie ou le roi ne s'en trouvent pas mis en cause ; ce dernier est perçu comme ignorant des pratiques mises en œuvre. L'ordre considéré comme juste est l'ordre ancien⁵¹ et il est demandé au roi non pas de se retirer mais de faire régner la justice.

Il est à observer encore que sous la période franque (du v^e au x^e siècle) l'on avait pu assister à une opération, avortée, d'établissement d'un État qui occasionna de nombreux soulèvements fiscaux face auxquels les rois Francs restèrent impuissants à fonder un système cohérent de prélèvement. Le refus fut total malgré les concessions que purent faire les souverains et par exemple Clotaire II qui, par un édit de 615, déclara qu'un cens jugé inique par le peuple devait être réformé⁵².

Toutefois, si l'acceptation d'un *État fiscal* semble progressivement s'installer et si le principe de l'impôt est peu à peu acquis, il n'empêche que les modalités du recouvrement continuent de poser problème de même que la présence, en trop grand nombre, d'impôts indirects (gabelle, droits...) mal supportés. Ces difficultés de la fiscalité perdureront jusqu'à la révolution de 1789 et seront même l'une des causes de son déclenchement.

Après une période d'accalmie, les révoltes réapparaissent au début du xix^e siècle (de 1814 à 1849) visant essentiellement les droits d'octroi et ceux sur les boissons mais aussi, en 1848, les impôts directs⁵³. Il faudra attendre ensuite l'après-Seconde Guerre mondiale pour voir à nouveau des soulèvements fiscaux d'ampleur.

49. La gabelle était un impôt d'État qui ne s'inscrivait pas dans la coutume.

50. D. BORNE, art. cit.

51. *Ibid.*

52. A. NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, PUF, Que sais-je ?, 1978. On peut voir là les prémisses d'un consentement de l'impôt.

53. L'un des slogans de la Révolution de 1848 fut : « En République on ne doit plus rien payer ».

AU CONGRÈS DU CID-UNATI

M. Gérard Nicoud annonce la création de groupes d'autodéfense contre les contrôleurs des impôts

De notre correspondant

Dijon. — « Nous ne revendiquons plus que cent cinquante mille adhérents ; la loi Royer a démobilisé de trop nombreux commerçants et artisans, individualistes pour la plupart, marqués par des siècles d'égoïsme, mais l'audience du CID-UNATI s'étend aux responsables de la petite industrie et aux professions libérales, avocats, notaires, architectes. » M. Gérard Nicoud, réélu secrétaire général de l'organisation dont il est le fondateur lors du huitième congrès tenu à Dijon les 20, 21 et 22 novembre, croit plus que jamais à l'avenir du CID-UNATI, dans la mesure où ses membres sont moins « fous-fous » et les dossiers présentés « plus sérieux ».

En revanche, M. Nicoud ne fait plus confiance ni au Parlement, ni aux partis politiques, ni au Président de la République, ni à M. Mitterrand. « C'est la dictature des technocrates de l'ENA ! » s'est-il écrié devant les quatre cents congressistes.

Alors qu'au cours de la deuxième journée du congrès, il annonçait vouloir proposer à tous les inspecteurs des impôts l'organisation d'une « table ronde » « pour ouvrir le dialogue », lors de son discours de clôture, Lundi 22 novembre, le ton avait sensiblement monté et les menaces physiques contre les contrôleurs des impôts ont été précises.

« Faudra-t-il s'opposer par la force à tout contrôle fiscal en 1977 ? L'administration française prend une dimension trop corporatiste, et personne n'oblige les fonctionnaires à se conduire de façon sadique. » C'est ainsi que selon M. Nicoud « le CID-UNATI rendra désormais responsable chaque contrôleur des impôts qui sera responsable d'un abus d'autorité ».

Dans ce but, a-t-il dit, nous allons créer des groupes d'autodéfense dans les départements. Ces groupes, a encore précisé M. Nicoud, seront « confidentiels et secrets, facilement mobilisables et répondront ferme et fort à toute attaque. Ce n'est plus à l'hôtel des impôts que nous irons mais à l'appartement ou à l'immeuble où habite le fonctionnaire... ».

M. Michel Durafour, ministre délégué à l'Économie et aux Finances, a dénoncé, dans un communiqué, le « caractère inadmissible » des propos de M. Nicoud. Le ministre estime qu'ils « tendent à exercer une pression individuelle sur des fonctionnaires qui exercent une mission difficile mais essentielle de service public ».

Enfin, M. Durafour rappelle que les agents du fisc seront protégés et que toute manifestation d'intimidation donnera immédiatement lieu au dépôt d'une plainte.

Le syndicat FO des impôts a vivement réagi aux déclarations de M. Nicoud et affirme que « la dissolution du CID-UNATI se justifie plus que jamais ».

Le Syndicat national unifié des impôts (SNUI), comme la CFDT, n'est pas partisan d'une telle mesure, mais étudie les bases juridiques les mieux appropriées pour répondre aux déclarations de M. Nicoud.

Pour la CGT, il faut avant tout lutter aux côtés des travailleurs pour une fiscalité plus juste. « Les déclarations de Nicoud servent merveilleusement le pouvoir, lequel rend responsables les agents des impôts de tous les maux, de toutes les difficultés engendrés par la politique économique du gouvernement. »

Le Monde du 24 novembre 1976

B. LES RÉVOLTES FISCALES DANS LA PÉRIODE CONTEMPORAINE

1. *Les révoltes fiscales en France*

a) *Le mouvement Poujade*

Ce fut le mouvement Poujade qui dans les années 1950 lança la première insurrection d'après-guerre contre le fisc. Pierre Poujade, commerçant papetier de Saint-Céré dans le Lot, prit appui sur le combat contre le contrôle fiscal pour lancer un mouvement, *l'Union de défense des commerçants et artisans (UDCA)*. Très rapidement, l'UDCA étend son influence dans le sud de la France puis couvre l'ensemble du pays jusqu'à prendre une dimension politique conséquente avec les élections du 2 janvier 1956 qui amènent une cinquantaine de députés poujadistes au Parlement. Réclamant la fin de « l'inquisition fiscale », c'est-à-dire l'arrêt des contrôles, l'UDCA s'opposa à nombre de ceux-ci de manière plus ou moins violente. C'est au nom de la liberté du commerce et de l'industrie que Pierre Poujade lance ses troupes à l'assaut de la fiscalité. Cette révolte des « petits boutiquiers » rappelle celle des paysans qui s'insurgeaient contre l'impôt au cours des siècles précédents. Comme ces derniers, les petits entrepreneurs révoltés sont en même temps partie prenante et victimes d'un système qui, se rationalisant, tend à éliminer ceux qui n'ont pas su s'y adapter⁵⁴. Sans véritable programme, et surtout intégré à partir de 1956 dans le système parlementaire, l'UDCA finira par entrer dans le rang.

b) *Le mouvement Nicoud*

Un mouvement grandement similaire au mouvement Poujade va naître une quinzaine d'années plus tard dans la région Rhône-Alpes, le mouvement Nicoud. Contrairement au mouvement Poujade, le mouvement Nicoud a pris naissance dans une région en plein développement mais là encore dans un contexte de modernisation donnant lieu à des adaptations parfois difficiles de l'artisanat et du petit commerce. Les petits commerçants et artisans qui se soulèvent forment le CID⁵⁵, sous la houlette de Gérard Nicoud, cafetier-restaurateur à la Bâtie-Montgascon près de la Tour du Pin, dans l'Isère. Les premières manifestations commencent en 1969 et

54. Sur le mouvement Poujade, cf. S. HOFFMANN, *Le mouvement Poujade*, A. Colin, 1956 ; v. aussi D. BORNE, *op. cit.* ; cf. également RFFP n° 5, 1984, « Les résistances à l'impôt ».

55. Comité d'initiative et de défense (le CID deviendra par la suite CID-UNATI).

se poursuivront jusqu'en 1976. Elles seront émaillées de violences nombreuses dirigées contre le fisc et parfois contre des hommes politiques. Le mouvement n'eut pas de traduction politique, le système uninominal majoritaire à deux tours ne lui permettant pas d'espérer une représentation au Parlement. Peut-être est-ce là la raison qui a fait que son expression extra-parlementaire a parfois atteint un certain paroxysme.

2. Les refus de l'impôt aux États-Unis

Un vaste mouvement de refus de l'impôt s'est de même développé aux États-Unis de la fin des années 1960 à la fin des années 1970. On peut voir dans ce mouvement une expression concrète des courants de pensée néolibéraux favorables à une réduction du champ d'action de l'État⁵⁶. Sous la pression de nombreuses associations, pour la plupart d'obédience conservatrice et dont le seul objet était l'antifiscalisme, des référendums concernant l'impôt sont organisés dès la fin des années 1960 dans plusieurs États, au moment même où des phénomènes d'*économie souterraine* commencent à prendre une certaine ampleur, notamment sous la forme d'échanges de services entre professionnels. Mais le mouvement allait connaître son apogée et son plus grand succès en Californie, avec l'adoption le 6 juin 1978 par les 2/3 des électeurs d'un amendement à la Constitution, « *la proposition 13* » qui a eu pour effet une réduction considérable de l'impôt foncier de l'État, soit 57 %, et un plafonnement du taux à 1 % de la valeur marchande du bien⁵⁷. Soutenu par l'American Tax Reduction Movement, avec à sa tête, le sénateur conservateur Howard Jarvis⁵⁸, le mouvement allait être suivi dans 22 autres États, ceux-ci décidant à leur tour de fixer des limites à d'éventuelles augmentations des impôts⁵⁹. Les conséquences de telles mesures, et notamment en Californie, sont aujourd'hui lisibles dans la dégradation des services publics qu'elles ont entraînée par suite de manque de moyens financiers

56. Cf. *infra*, p. 190 et s.

57. La proposition 13 recueillit 1,5 million de signatures avant d'être soumise au vote (l'État de Californie comportant 20 millions d'habitants). La proposition est devenue l'art. XIII A de la Constitution.

58. La campagne menée par H. Jarvis avait été qualifiée de « dents de la mer » par référence au film du même nom ; le fisc étant, on l'a compris, comparé à un énorme requin dévoreur d'hommes.

59. Notamment en prévoyant des majorités renforcées pour le vote des impôts.

(principalement l'éducation, la police, la justice) ; et un tel état de fait n'est pas sans inquiéter d'ailleurs une partie de l'opinion⁶⁰.

§ 2. LA FRAUDE FISCALE

A. LES NOTIONS DE FRAUDE ET D'ÉVASION FISCALE

Dans les manifestations variées de l'antifiscalisme, la fraude fiscale occupe une place un peu singulière dans la mesure où, d'une part, elle procède d'un acte purement individuel, et où d'autre part, elle n'a d'autre objet pour la personne qui la pratique que d'échapper, en totalité ou en partie, au sacrifice fiscal qui lui est demandé. Cet élément intentionnel est déterminant dans les définitions qui sont données de la fraude. Celle-ci peut être définie « comme une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant »⁶¹. Pour le Conseil des impôts : « il y a fraude dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré, consistant notamment à dissimuler une fraction des recettes et à majorer des charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale. Mais si le contribuable a omis de bonne foi d'appliquer correctement les textes en vigueur, il y aura une simple erreur dont le redressement par les services fiscaux ne comporte généralement pas de majorations ou pénalités sous réserve des intérêts de retard »⁶². Dans cette définition, le Conseil des impôts, fidèle aux articles 1729 et 1741 du CGI, distingue *l'acte volontaire, frauduleux*, de *l'erreur involontaire*. Dans une telle approche, le droit et la morale s'entendent finalement pour ne condamner qu'une catégorie de manquements considérés comme particulièrement graves.

Il est des cas cependant où le contribuable parvient à minorer volontairement son revenu taxable sans pour autant violer la loi mais en l'utilisant au mieux, soit en profitant de certains vides juridiques, soit encore en se servant des possibilités multiples de montages qui lui sont offerts au plan international. On parle dans ce cas d'*évasion fiscale*, non de fraude, encore que certains auteurs se refusent à distinguer entre les deux et estiment qu'il convient en

60. Cf. R. REEVES, « The tax revolt that wrecked California », in *Money*, janvier 1994.

61. P. BELTRAME, *L'impôt*, Éd. MA, 1987.

62. Conseil des impôts, Rapport au Président de la République, 1977.

présence des situations évoquées, soit de réviser la loi, soit de combler les vides juridiques éventuels, ce qui paraît souvent difficilement réalisable en ce qui concerne l'évasion fiscale internationale.

Sans doute peut-on considérer que la fraude et l'évasion fiscale ont néanmoins ceci en commun de représenter un manquement à l'éthique sociale. Et les causes de ce manquement ne sont pas mieux connues que leur importance réelle ; elles sont certainement extrêmement multiples, c'est pourquoi il serait hasardeux de se risquer à affirmer que tel ou tel facteur est prédominant parmi la longue liste de ceux qui sont traditionnellement avancés comme par exemple, l'inadaptation du système fiscal, le refus des contraintes, l'idéologie, l'anti-étatisme, les mentalités, le goût du risque, la conjoncture économique, la pression fiscale, ou encore l'appât du gain.

B. L'ÉTENDUE ET L'ESSOR DE LA FRAUDE FISCALE

L'importance de la fraude fiscale est par essence difficile à mesurer, son montant se situerait dans une fourchette allant de 15 à 20 % des recettes fiscales⁶³. Il faut souligner qu'elle prend aujourd'hui des formes parfois inédites ; par exemple, de nouveaux produits financiers sont apparus qu'il est difficile de qualifier, le travail clandestin et l'économie souveraine se développent, les structures juridiques sont plus

complexes et plus opaques, l'internationalisation des échanges engendre une délocalisation croissante de la matière fiscale, les nouvelles technologies et le commerce électronique (internet) semblent également ouvrir de nouveaux chemins à la fraude et à l'escroquerie.

On observera encore que la suppression des barrières douanières au sein de l'Union européenne ainsi que l'absence d'harmonisation des politiques et des procédures de contrôle constituent une source de développement de la fraude (notamment en matière de TVA avec les « carrousels », une fraude qui consiste à faire circuler les marchandises entre les pays de l'Union européenne afin d'encaisser la TVA sans jamais la reverser à l'État) qui n'est

63. Dans son rapport au Président de la République pour 2007, le Conseil des prélèvements obligatoires estimait la fraude à l'ensemble des prélèvements obligatoires entre 28 et 40 milliards d'euros.

pas sans inquiéter les autorités européennes. Le Conseil européen de Copenhague des 21 et 22 juin 1993 avait d'ailleurs demandé à la Commission de Bruxelles de lui soumettre un certain nombre de propositions. À cet effet, la Commission avait défini une stratégie s'articulant autour de quatre axes :

- un renforcement de la présence sur le terrain par l'organisation et la coordination d'enquêtes et de recherches ciblées dans les cas de fraudes transnationales complexes ;
- un renforcement de la coopération État-membres/Commission avec des échanges d'informations organisés autour d'un système intégré de réseaux et de bases de données internes ;
- une amélioration du cadre législatif communautaire portant notamment sur la mise en place de moyens juridiques permettant une extension de la coopération administrative aux autorités spécialement compétentes pour la lutte contre la délinquance financière ;
- une amélioration de la mise en compatibilité des législations nationales (et par exemple un traitement pénal uniforme de la fraude).

C. LA LUTTE CONTRE LA PLANIFICATION FISCALE AGRESSIVE

Aujourd'hui, les institutions internationales et de plus en plus d'États s'inquiètent du développement des « *montages fiscaux agressifs* », encore qualifiés de « *planification fiscale agressive* »⁶⁴. Ces montages sont maintenant commercialisés de manière courante par les cabinets de conseils ainsi que par certaines institutions financières. Les administrations fiscales du Canada, du Royaume-Uni, d'Australie et des États-Unis ont mis en place, en avril 2004, une institution dédiée à la lutte contre cette forme sophistiquée d'évasion fiscale : le Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux (*The Joint international tax shelter information center*). Le CICAFAI (JITSIC) s'efforce d'identifier et de comprendre les montages fiscaux agressifs, de partager les informations, les bonnes pratiques et les expériences de lutte contre ces dispositifs et de sensibiliser le public à ce phénomène.

64. On soulignera que depuis le budget 2005, l'Agence du Revenu du Canada se voit octroyer un crédit de 30 millions de dollars par an afin de lutter contre l'évasion fiscale internationale. Il a été créé 140 postes de vérificateurs internationaux.

D'autres structures internationales poursuivant des buts identiques ou voisins se sont également constituées. Par exemple, le Groupe de travail des sept pays sur les paradis fiscaux (*The Seven countries working group on tax havens*) qui comprend l'Allemagne, l'Australie, le Canada, les États-Unis, la France, le Japon et le Royaume-Uni). On peut encore citer le *Leeds castle group* dont font partie les États qui viennent d'être cités auxquels se sont joints la Chine, l'Inde et la Corée du Sud.

Il faut observer que *depuis 2005 les États-Unis et le Royaume-Uni obligent ceux qui proposent des montages agressifs à leurs clients d'en déclarer le mécanisme à l'administration fiscale sous peine de sanctions.*

De son côté, l'OCDE développe une action allant dans le sens de la recherche des moyens de lutte contre la fraude fiscale dans un contexte internationale. Elle a par exemple réuni les représentants des administrations fiscales à Séoul en septembre 2006. Il s'en est suivi une déclaration mettant l'accent sur la difficulté croissante de faire respecter les législations fiscales nationales dans un contexte de libéralisation des échanges et de globalisation. Les conclusions de la déclaration de Séoul ont ensuite été poursuivies lors du 4^e forum sur l'administration fiscale qui s'est tenu au Cap les 10 et 11 janvier 2008. À cette occasion, l'accent a été mis sur le rôle des intermédiaires fiscaux dans l'optimisation fiscale agressive ainsi que sur la nécessité pour les administrations fiscales d'encourager l'établissement d'un dialogue et d'établir des rapports de confiance avec ces derniers. A été également relevée la nécessité d'améliorer la coopération internationale entre les administrations des différents pays.

D. LA DÉLÉGATION NATIONALE DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET LE COMITÉ NATIONAL DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE

Une Délégation nationale de lutte contre la fraude (DNLF) a été créée au printemps 2008 auprès du ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique. Les missions de cette nouvelle institution, qui comprend quinze personnes, englobent les fraudes aux prélèvements fiscaux mais également sociaux. Elles consistent à coordonner les actions menées dans ces secteurs, à recueillir des informations sur les procédés de fraude, à faire des

propositions de réformes ou d'actions, à promouvoir « la culture anti-fraude » dans les administrations.

Un Comité national de lutte contre la fraude, présidé par le Premier ministre, a également été créé. Les travaux de ce comité, ainsi que ceux du Comité national de lutte contre le travail illégal, sont préparés par la DNLF.

§ 3. LES AUTRES FORMES DE RÉSISTANCE À L'IMPÔT

A. LA GRÈVE DE L'IMPÔT

L'organisation du refus collectif de l'impôt est expressément sanctionné par l'article 1747 du CGI et peut faire l'objet de sanctions pénales. Néanmoins l'existence de ces sanctions ne saurait expliquer le caractère très peu fréquent de ce refus de l'impôt, très marginal en effet dans l'histoire sociale contemporaine.

Les syndicats de salariés ont appelé à ce type de grève en 1917, le mouvement Dorgères également dans les années 1930 ainsi que les mouvements Poujade et Nicoud, mais sans grand succès. Une grève partielle de l'impôt a parfois été prônée, fondée sur une critique de l'utilisation des deniers publics. Le procédé fut inauguré par des groupes d'extrême gauche italiens qui appelèrent dans la deuxième moitié des années 1970 à pratiquer ce qu'ils dénommaient une « autoréduction de l'impôt » et qui consistait à ne payer qu'une partie de la cotisation selon le degré de satisfaction retiré des dépenses de l'État. En France, l'idée fut reprise par des mouvements antinucléaires et antimilitaristes mais sans grand effet. On observera encore que l'Action Française a proposé également une autoréduction de l'impôt en 1989 pour signifier son opposition à la commémoration du bicentenaire de la Révolution.

B. L'ANACHORÉSIS FISCALE

L'anachorète fiscal est celui qui, face à la charge fiscale, ne se révolte pas mais se retire dans un autre lieu, ce qui le rend inaccessible. Il cesse de travailler, délaisse ses propriétés et va se réfugier dans des lieux retirés. De telles attitudes furent constatées en Égypte pendant la période d'occupation grecque où beaucoup s'installèrent dans le désert ou dans les montagnes ; à Rome, le phénomène atteint une telle amplitude pendant la période du Bas-

Empire, que le code Théodosien en vint à punir ceux qui « adeptes de la facilité, désertent les charges des cités, gagnent les déserts et les lieux retirés, et sous couleur de religion, s'agrègent aux congrégations de moines ».

L'anachorésis fiscale a également été présente dans les régions périphériques des États, en des lieux où il est aisé de se réfugier sur des territoires non encore parfaitement contrôlés. Dans les sociétés contemporaines, l'anachorésis fiscale a pris, de la fin des années 1960 jusqu'au début des années 1980, des formes différentes, mais dont on peut retrouver l'esprit dans l'attitude de retrait qu'ont pu avoir certains cadres ou membres de professions libérales. Constatant que le reliquat du revenu à leur disposition après acquittement de la dette fiscale s'avère sans proportion avec l'intensité du travail fourni, ils choisissent soit un autre rythme de vie plus allégé, soit de s'exiler vers des pays à la pression fiscale plus clémente.

Aujourd'hui, l'anachorésis fiscale prend la forme des délocalisations de la matière imposable. Le phénomène est surtout remarqué pour les entreprises qui considèrent que la pression fiscale est trop forte sur tel ou tel territoire national ou local⁶⁵. Il en résulte une concurrence fiscale entre États (mais également parfois entre collectivités territoriales) qui affichent des taux d'imposition, notamment à l'impôt sur les sociétés, les plus bas possibles. Il convient encore, pour l'entreprise qui envisage de se délocaliser, de tenir compte de la réalité de la détermination de la base d'imposition qui vient parfois contrebalancer la faiblesse du taux. On ajoutera que la décision est également conditionnée par d'autres facteurs tels que le niveau des salaires et des charges sociales, la stabilité politique, l'état du réseau de communications, etc.

C. L'ÉCONOMIE SOUTERRAINE

L'économie souterraine « regroupe toutes les activités dont les revenus ne sont pas déclarés, d'une part pour échapper à l'imposition trop élevée des revenus, d'autre part pour pouvoir bénéficier de certains avantages »⁶⁶. L'économie souterraine, encore appelée

65. Cf. « La concurrence fiscale et l'entreprise », 22^e Rapport du Conseil des impôts, 2004.

66. R. DODD, « Économie souterraine et évasion fiscale aux USA », *RFFP* n° 5, 1984.

« travail clandestin, travail illégal ou au noir » s'est particulièrement développée aux États-Unis dans la foulée du mouvement de révolte contre l'impôt. Alors qu'elle s'apparentait jusque-là à une forme de fraude, elle a été présentée comme l'archétype du marché libre par d'éminents économistes (dont Milton Friedman).

D. LES PARTIS ANTIFISCAUX, LES LIGUES DE CONTRIBUABLES ET LES GROUPES DE PRESSION

Les partis politiques antifiscaux, surtout présents dans le nord de l'Europe ont vu leur audience diminuer au fur et à mesure que les grandes formations politiques ont intégré dans leur programme une baisse des prélèvements fiscaux.

Les ligues antifiscales furent particulièrement présentes dans l'entre-deux guerres (par exemple la Fédération des contribuables dans les années trente). La « Ligue des contribuables » de Jacques Bloch-Morange fut, de même, relativement active au milieu des années 1980.

Les groupes de pression, sont quant à eux, souvent très efficaces lors de l'élaboration des textes de lois par la pression qu'ils exercent sur les parlementaires ou encore au moment de la mise en œuvre de nouvelles dispositions en alertant l'opinion publique ou bien encore lors de concertations avec le pouvoir exécutif.

Section 4 Le pouvoir fiscal face à la mondialisation des échanges et aux transformations de l'État

L'ouverture des frontières, la globalisation des économies mais également la décentralisation des États et leur intégration au sein d'entités économiques et politiques nouvelles, ne peuvent manquer de porter atteinte au pouvoir fiscal interne de chacun. La souveraineté fiscale des États est susceptible ainsi dans l'avenir de se trouver fortement remise en cause sous les effets d'un processus lié à une mondialisation des échanges, un processus qui, d'ores et déjà, conduit à la constitution de *régions économiques* en arrière-plan desquelles se profile parfois un nouveau partage du pouvoir fiscal.

§ 1. SOUVERAINETÉ FISCALE DE L'ÉTAT ET MONDIALISATION DES ÉCHANGES⁶⁷

La fiscalité n'est pas imperméable à l'intégration des économies et à la mondialisation des échanges qui se développent aujourd'hui. D'un côté, elle subit les conséquences d'une telle interdépendance, de l'autre elle agit sur la manière dont s'opère la restructuration des rapports économiques entre nations. Autrement dit, les fiscalités des États rétroagissent les unes sur les autres et par conséquent, les décisions prises par tel ou tel État de modifier, ou de conserver, le droit existant ne sont pas neutres en ce qui concerne les économies des autres.

Aussi fiscalistes et économistes s'inquiètent-ils maintenant des effets des réformes qu'ils peuvent proposer et se soucient de plus en plus d'adopter une approche globale des politiques fiscales qui le plus souvent débouche sur la nécessité d'harmoniser les systèmes fiscaux des différents pays.

Comme l'a souligné un rapport de l'OCDE⁶⁸, on se préoccupe « en particulier, de la coexistence de régimes différents d'impôts sur les sociétés dans un monde où la globalisation des activités industrielles et commerciales s'est renforcée et où la plupart des obstacles non fiscaux aux mouvements internationaux de capitaux, de services et de technologies ont été abolis ». Et, ajoutait le rapport, « l'importance des considérations internationales dans la détermination des politiques fiscales nationales va s'accroître en particulier pour les économies de petites dimensions ouvertes sur l'extérieur ».

Une telle évolution risque bien de bouleverser les fiscalités nationales voire même, à terme, l'autonomie et la souveraineté politique des États. En effet, le principe de souveraineté fiscale, auquel il faut ajouter celui de territorialité de l'impôt, constitue l'un des attributs les plus importants de tout État ; or l'interdépendance engendre nécessairement *l'adoption de logiques et de pratiques fiscales communes* et limite les marges de manœuvre. Ainsi, non seulement doivent être revus les schémas de pensée prévalant jusqu'alors dans le cadre d'États pleinement souverains et aux frontières relativement fermées, mais la nécessaire refonte

67. Cf. RFFP n° 80, 2002 : « La souveraineté financière et fiscale ».

68. OCDE, *L'imposition des bénéfices dans une économie globale*, 1991.

des concepts classiques ne peut être faite de manière isolée dès lors que l'on a affaire à un système économique interactif.

Il serait cependant tout à fait irréaliste d'imaginer qu'une harmonisation des fiscalités au plan mondial puisse s'opérer dans les prochaines années. En effet, les intérêts des uns et des autres, la difficulté de réformer radicalement et rapidement les systèmes existants y compris l'administration, le besoin pour chaque État de se doter de ressources suffisantes comme celui d'éviter de voir limiter sa souveraineté, conduisent plutôt que de prétendre harmoniser d'emblée les systèmes fiscaux, à établir préalablement des *conventions internationales*.

À moins qu'une volonté politique ne s'affirme de la part de plusieurs pays pour constituer une communauté, par exemple l'Union européenne, au sein de laquelle chacun accepte de perdre une partie de sa souveraineté, l'évolution vers une mise en cohérence des fiscalités ne peut être que graduelle et passe donc par des procédures conventionnelles. Quoi qu'il en soit des voies empruntées, il semble bien que la dimension internationale devrait déterminer les politiques fiscales dans l'avenir et que celles-ci s'inscriront de manière croissante dans une logique de compétition entre États, sans pouvoir pour autant faire abstraction d'une solidarité objective indispensable au bon fonctionnement des marchés économiques et financiers. C'est avec justesse qu'il a été observé par nombre de fiscalistes que les approches « provinciales » utilisées jusqu'alors n'étaient plus de mise dans le contexte contemporain⁶⁹. En l'absence de mécanismes de coordination, une concurrence fiscale sauvage entre États pourrait se développer, notamment au travers d'avantages visant à influencer les décisions de localisation des entreprises voire même des particuliers les plus fortunés. Une telle logique pourrait par exemple obliger les pays, qui devraient s'y plier de gré ou de force, à limiter leurs dépenses du fait d'une diminution de leurs recettes consécutives à des baisses de taux ou à des exonérations diverses. Aussi, une acceptation concertée de certaines *règles de conduite* leur permettrait-elle d'éviter une diminution drastique de leurs ressources. C'est bien un combat contre la *compétition fiscale dommageable* qui a été mené par ce biais par l'OCDE depuis une quinzaine d'années. On peut toutefois craindre aujourd'hui que la concurrence fiscale ne prenne

69. Cf. par ex. *Taxation in the global economy*, The University of Chicago Press, 1990.

d'autres formes qui ne se caractériseraient plus par la création de « niches fiscales » mais par la mise en place de systèmes fiscaux globalement plus ou moins favorables, dans leur ensemble, à telle ou telle catégorie de contribuables. L'unique réponse à ce problème consisterait bien entendu dans *une harmonisation des normes fiscales, ainsi d'ailleurs que des règles comptables et du droit des sociétés*. On peut toutefois douter de voir s'instituer un tel rapprochement ; il suffit en effet d'observer attentivement les évolutions des différents pays de l'UE et les difficultés, voire la quasi impossibilité parfois, de coordonner leurs politiques fiscales.

On ajoutera que si une coordination des politiques fiscales apparaît théoriquement souhaitable, il ne faut pas minimiser les difficultés auxquelles elle se heurte. Celles-ci ne procèdent pas seulement de la volonté des États de préserver leur autonomie d'action mais également de l'intérêt qu'ont certains acteurs économiques à ce que soient présentes dans le monde des zones de basse pression fiscale, notamment des « *paradis fiscaux* » qui en sont l'illustration la plus parfaite.

Le risque existe aussi que se développent des comportements protectionnistes en matière fiscale ; l'attitude adoptée par certains pays, comme par exemple les États-Unis⁷⁰ ou le Japon⁷¹ peut laisser craindre une telle éventualité.

§ 2. UN NOUVEAU PARTAGE DU POUVOIR FISCAL ENTRE L'ÉTAT, LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET L'UNION EUROPÉENNE

La décision fiscale entendue comme le pouvoir d'élaborer les lois en matière fiscale appartient en principe, on l'a vu, au Parlement avec certaines restrictions liées notamment au développement du pouvoir réglementaire.

70. Le problème se pose notamment en ce qui concerne les prix de transfert (c'est-à-dire les prix des biens ou des services que se facturent entre elles les sociétés d'un même groupe). En effet, les États-Unis estiment que les entreprises étrangères appliquent des prix de transfert calculés pour faire payer le moins d'impôts possible à leurs filiales installées sur le territoire américain. Ils ont instauré à cet effet des obligations coûteuses et complexes difficiles à appliquer et qui entraînent de ce fait de lourdes sanctions pour les sociétés concernées.

71. Le Japon pratique une politique très sévère de contrôle fiscal à l'égard des entreprises étrangères implantées sur son territoire.

Or l'on peut se demander si ce processus de décision qui répond à une structure unitaire de l'État ne risque pas d'être remis en cause dans l'avenir du fait du développement des collectivités locales et des institutions internationales, en particulier de l'Union européenne.

Par exemple, si l'idée d'un autre partage et d'une spécialisation des impôts entre l'État et les collectivités locales⁷² est débattue, on peut surtout se demander si la subvention ou, ce qui revient au même, le partage du produit d'impôts d'État, n'en vient pas progressivement à se substituer à la fiscalité locale.

On retrouve parfois exprimée, quoique timidement encore, cette logique de partage de la fiscalité entre l'Union européenne et les États membres.

Certes, ces évolutions et suggestions demeurent aujourd'hui à l'état d'ébauche et certaines sont encore très contestées⁷³. Toutefois, et si la double logique décentralisatrice et européenne devait se poursuivre, ou seulement cette dernière, il ne fait aucun doute que devrait se poser la question d'une réorganisation générale du processus de décision fiscale. Plus précisément, face à une société dont la diversification croissante ne cesse d'en augmenter la complexité, pourraient se dessiner dans la perspective d'un fédéralisme fiscal les contours d'un réordonnement des pouvoirs. En effet, le fédéralisme s'inscrit en toile de fond du processus de construction de l'Union européenne. ***Or la question du partage des ressources, celui de la fiscalité en particulier qui se pose déjà avec insistance aujourd'hui, conduit logiquement à s'interroger sur le partage des compétences fiscales au sein d'un système complexe, et par conséquent sur l'autonomie fiscale entendue comme l'autre face de l'autonomie des pouvoirs en matière de dépens***⁷⁴.

72. C'est-à-dire de l'affectation d'un impôt précis à telle ou telle collectivité. Cf. M. BOUVIER, *Finances locales*, 13^e éd., *op. cit.*

73. Cf. M. BOUVIER, *Finances locales*, *op. cit.*

74. « Un pouvoir autonome de dépenser implique le pouvoir de prélever les taxes de la façon désirée » : G. BELANGER, « Le fédéralisme fiscal et l'harmonisation », in *RFFP*, n° 20, 1987. Cf. également, G. GEST, « Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », in *RFFP* n° 60, 1997.

A. LA QUESTION DE L'IMPÔT EUROPÉEN

Le budget communautaire ne cesse de monter en puissance malgré le plafonnement obligatoire de ses ressources. S'il dispose de recettes propres (prélèvements agricoles, droits de douane, part de TVA, complément PNB) qui lui sont transférées après autorisation des parlements nationaux des États membres, il n'est pas en droit de lever librement un impôt à son profit. Or l'organe législatif de l'Union, le Parlement européen, a, il y a quelques années, émis le souhait que soit créé un véritable impôt européen (résolution du 21 avril 1994) sous la forme d'une TVA européenne levée dans une partie de la TVA nationale (2,5 points environ) qu'il serait habilité à prélever et à gérer. Le même organe, après avoir obtenu d'intervenir à part entière en matière de dépenses, exprimait ainsi sa volonté de voir se développer ses pouvoirs budgétaires jusqu'à acquérir une autonomie financière plus large en ce domaine. On doit voir là l'amorce d'une évolution finalement banale, prenant appui sur la constitution d'un pouvoir financier en vue de conforter et institutionnaliser un pouvoir politique réel.

Le Parlement européen s'est toutefois heurté sur ce point aux réticences de la Commission et des Parlements nationaux. La Commission européenne, sensible aux problèmes politiques posés par la question d'un impôt européen, a excipé de considérations techniques, en arguant du fait que l'harmonisation des bases des impôts nationaux est en l'état actuel trop insuffisante pour qu'une telle avancée puisse être envisageable. Les parlements nationaux, quant à eux, soucieux de ne pas voir entamer leurs prérogatives fiscales, et au-delà leur pouvoir général de décision, se sont opposés sans ambiguïté à la création d'un tel impôt. Cette opposition s'est encore exprimée lorsque le ministre belge des Finances proposa, en juillet 2001, de créer un impôt européen ; l'initiative fut catégoriquement repoussée. Le problème s'est à nouveau posé en novembre 2004 lors d'une réunion des vingt-cinq ministres des Finances dont l'objet concernait la nature des ressources propres de l'Union européenne pour 2007-2013. Une TVA européenne proposée par Michaela Schreyer, commissaire allemande, fut radicalement rejetée. Il se pourrait toutefois que la question finisse par s'imposer sous le poids des nécessités financières. Si, par malheur, les marges budgétaires des États membres venaient à se réduire sous l'effet d'un ralentissement de la croissance économique, le problème des sources de financement des politiques européennes ferait à nouveau une réapparition rapide.

Ainsi et quoi qu'il en soit dans l'immédiat⁷⁵, il reste que la question de l'autonomie financière réelle du budget communautaire est déjà soulevée pour le proche avenir. Surtout à travers elle, c'est le problème politique de la direction institutionnelle que devrait prendre l'Union qui est soulevé, un problème qui se pose avec une acuité démultipliée du fait de la mise en place de l'euro ; cette orientation se trouve largement dépendante des choix qui pourraient être faits en ce qui concerne l'attribution d'un pouvoir fiscal à part entière à l'organe délibérant qu'est le Parlement européen.

B. LA QUESTION DE L'AUTONOMIE FISCALE DES COLLECTIVITÉS LOCALES ⁷⁶

En l'état actuel, les collectivités locales ne disposent en matière fiscale que d'un pouvoir fiscal délégué (ou, si l'on préfère, dérivé). D'un côté elles ne peuvent ni créer, ni modifier, ni supprimer un impôt, puisque, comme on l'a vu, seul le Parlement est compétent en la matière. D'un autre côté, elles peuvent quasiment en déterminer librement la quotité, c'est-à-dire le taux des impôts qu'elles sont en droit de lever à leur profit ; un pouvoir d'ailleurs non négligeable qui leur donne déjà les moyens d'une autonomie financière tout à fait réelle.

Ce pouvoir se trouve toutefois considérablement limité du fait que par le biais des *compensations fiscales* que l'État accorde aux collectivités locales lorsque le Parlement décide d'alléger la charge des contribuables locaux, l'impôt se trouve progressivement remplacé par des subventions (celles-ci venant compenser, en partie au moins, la perte de ressources consécutive à des exonérations ou dégrèvements). Or, cette évolution pourrait prendre une ampleur beaucoup plus grande s'il était finalement décidé, de manière définitive, de substituer une ou des subventions aux impôts locaux existants, ou bien encore de transférer une part de plus en plus importante du produit des impôts d'État, ce qui reviendrait au même. Cette logique est celle qui a conduit à réformer la taxe professionnelle en supprimant sur cinq ans la part salaires de la base imposable pour la remplacer par une fraction de

75. Le Parlement européen s'est prononcé en faveur d'une taxe Tobin verte le 3 septembre 2009.

76. Pour un approfondissement, cf. M. BOUVIER, *Finances locales*, 13^e éd., LGDJ, *op. cit.* Cf. également RFFP n° 81, 2003.

la dotation globale de fonctionnement⁷⁷. Aujourd'hui, la taxe professionnelle a été supprimée et remplacée par la contribution économique territoriale. Cet impôt est composé de deux cotisations, l'une, la cotisation foncière des entreprises, a pour assiette la valeur locative foncière et son taux est fixé par les communes, alors que la seconde, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, est assise sur la VA des entreprises et son taux est de 1,5 %. Cette évolution répond à un triple souci, d'une part celui de répondre aux critiques récurrentes faites aux impôts locaux (archaïques, inégalitaires, compliqués...), d'autre part de réduire les coûts de fonctionnement de l'État (assiette, recouvrement, traitement des réclamations, formation des agents etc.), enfin de permettre à l'État de mieux contrôler les finances des collectivités locales à un moment où son souci est de respecter la discipline budgétaire imposée par l'Union européenne et de faire face à la crise. ***Autrement dit, si cette logique se poursuivait, l'autonomie fiscale des collectivités locales, et par conséquent une part essentielle de leur autonomie financière, pourrait disparaître à terme.***

En réalité, on le voit, ***sous des apparences techniques, les questions posées par la fiscalité locale ou européenne relèvent d'enjeux qui s'avèrent fondamentalement d'ordre politique.*** On retrouve des deux côtés une volonté de la part de certains des acteurs en présence de passer d'une conception contributive de la coopération, qui n'affecte pas le pouvoir fiscal des entités membres et partant n'érode pas leur pouvoir de décision, à une conception intégratrice qui s'établit sur la base d'un partage de la fiscalité susceptible d'être porteur à terme d'un futur pouvoir politique. Bien qu'en germe, apparaît en cela de façon certes encore floue mais néanmoins perceptible, un processus de recomposition des institutions politiques, ***une refonte de l'organisation locale, nationale et communautaire sur la base d'une nouvelle répartition du pouvoir fiscal.***

77. M. BOUVIER, *Finances locales*, 13^e éd., LGDJ, 2009, collection Systèmes.

Section 5 Les politiques fiscales et l'environnement économique

Les politiques fiscales tiennent toujours le plus grand compte des vertus ou des défauts que sont censés comporter les divers types d'impôts au regard de la vie économique. C'est ainsi que certaines politiques viseront à favoriser la demande ou, inversement, l'offre, tandis que d'autres tenteront d'encourager tel ou tel secteur de l'économie en défiscalisant les produits concernés.

Conjoncturelles ou structurelles, les politiques fiscales doivent nécessairement tenir compte, de toute façon, du caractère particulièrement évolutif et fluctuant des sociétés contemporaines ainsi que de la longueur des processus de décision administratifs ou politiques. En effet, une fois prises, les décisions supposent un laps de temps relativement long pour être appliquées et pour que leurs effets soient ressentis sur un milieu qui peut déjà s'être sensiblement modifié. Le risque à cet égard est qu'elles s'avèrent être sans effet aucun ou même qu'elles aillent à l'encontre de l'objectif recherché. Quand bien même ce risque est toujours potentiel, les politiques fiscales ne peuvent en aucun cas ignorer la rapidité de changement des systèmes contemporains, une rapidité qui est en partie liée à un phénomène de mondialisation des échanges dans laquelle l'intégration des économies est de plus en plus affirmée.

§ 1. LES RAPPORTS CLASSIQUES ENTRE L'IMPÔT ET SON ENVIRONNEMENT ÉCONOMIQUE

Pendant toute la période libérale classique (XIX^e, début du XX^e siècle), l'impôt a été délibérément écarté des analyses économiques. On estimait alors que la fiscalité devait demeurer neutre⁷⁸, que le seul objectif qui devait lui être assigné était un objectif budgétaire. L'impôt devait avoir pour seule fonction la stricte couverture des dépenses publiques traditionnelles de l'État, celles relatives à ses missions régaliennes. Telle était la présentation doctrinale dominante de l'impôt, une représentation qui dans la réalité n'était pas toujours d'application stricte, tandis que par

78. Sur la neutralité de l'impôt comme idée reçue sans réelle pertinence économique, cf. G. GILBERT, « La théorie de l'impôt optimal », in *RFFP* n° 55, 1996.

ailleurs de nombreux auteurs mettaient en évidence les rapports existant entre l'impôt et la vie économique.

Ces rapports se sont officialisés dans la période contemporaine. L'État ne peut plus aujourd'hui ignorer que de la santé de l'économie dépend sa capacité à faire face aux charges qui lui incombent et qu'il ne peut rester dès lors indifférent à la rentabilité et à l'efficacité de la fiscalité.

A. LA SENSIBILITÉ ET L'ÉLASTICITÉ DE L'IMPÔT

La notion de *sensibilité* de l'impôt est utilisée en vue de traduire les réactions plus ou moins rapides de celui-ci aux fluctuations économiques. Selon qu'un impôt est peu ou très sensible, son rendement diminuera ou augmentera plus ou moins rapidement.

Cette sensibilité est traditionnellement liée à la *nature de la matière imposable* ainsi qu'aux *techniques de prélèvement* utilisées. On estime par exemple que la TVA et les taxes sur le chiffre d'affaires en général sont des impôts très sensibles car en relation directe avec le niveau de la consommation nationale, alors que l'impôt sur le revenu est quant à lui sensible aux variations de salaires et au niveau de chômage. Les impôts les moins sensibles sont ceux dont les bases varient en fonction d'autres facteurs que ceux liés à l'évolution des activités économiques ; il en est ainsi des impôts fonciers locaux dont les bases ne sont réévaluées que de façon très épisodique.

Outre les fluctuations de la base imposable, la sensibilité des prélèvements fiscaux est fonction également de la nature du tarif en vigueur. En effet, si l'application des droits proportionnels aux bases lie le rendement de l'impôt aux variations conjoncturelles de ces dernières, il n'en est pas de même lorsque l'on a affaire à des droits fixes.

Le *mode de recouvrement* produit lui aussi des effets. Ainsi un prélèvement à la source accroît la sensibilité de l'impôt alors que le prélèvement par voie de rôle et de paiements échelonnés par tiers retarde les encaissements et les éloigne de l'année d'imposition à laquelle ils se rapportent.

Au total, la souplesse d'un impôt, son *élasticité*, peut donc être considérée soit comme un avantage, soit comme un inconvénient. À notre sens, et dans un contexte aussi sujet à fluctuations rapides que celui d'aujourd'hui, l'élasticité d'un système fiscal

peut constituer une garantie d'adaptation à condition de savoir le piloter avec adresse (il peut aussi pour les mêmes raisons constituer un véritable danger). En effet, et comme l'estimait déjà Gaston Jèze dans la première moitié de ce siècle, « un bon système fiscal doit comprendre un ou plusieurs impôts qui, par un simple changement de tarif, sans secousse et sans bouleversement économique, procurent en cas de crise, de très abondantes ressources »⁷⁹.

B. LE CHOIX DE LA MATIÈRE IMPOSABLE

Le choix de la matière imposable n'est pas indifférent de la préoccupation de la rentabilité de l'impôt, ainsi que des conséquences que peut avoir ce dernier sur l'activité économique. Par exemple, le choix de taxer le revenu plutôt que le capital ne produira pas des effets identiques. Ainsi, et c'est le cas pour la plupart des systèmes fiscaux, le capital est souvent faiblement taxé au motif qu'il constitue la base de la production ; plutôt que de l'imposer directement on préfère, généralement, le prendre comme référence ; auquel cas il s'agit alors d'une forme indirecte de taxation du revenu, mesurée en fonction du capital détenu par le contribuable, comme c'est le cas pour l'impôt de solidarité sur la fortune.

En revanche, on est en présence d'une taxation directe du capital avec l'imposition des plus-values ou les droits de succession.

C. LA PRISE EN COMPTE DE L'EFFET MULTIPLICATEUR DE L'INFLATION

Les systèmes fiscaux utilisent de manière largement prédominante des taux proportionnels (progressifs ou non) ce qui entraîne, en cas d'inflation, et sans que les taux ne soient augmentés, un accroissement automatique des bases imposables et par conséquent des recettes fiscales. On désigne ce phénomène par le terme d'effet multiplicateur de l'inflation. Ainsi, par exemple, l'inflation engendre une augmentation de la pression fiscale sur un contribuable imposable à un impôt sur le revenu progressif dès lors que le revenu taxable peut très rapidement atteindre les seuils concernés par les taux les plus élevés du barème. C'est pourquoi, afin de lutter contre de telles conséquences, des mesures correc-

79. G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, LGDJ, 1936.

tives sont souvent mises en place qui consistent notamment à modifier les barèmes d'imposition ou à adapter les seuils d'abattement ou de réduction d'impôt.

§ 2. LES POLITIQUES FISCALES ET LA RÉGULATION DE L'ÉCONOMIE

Plusieurs attitudes peuvent être prises à l'égard de la fiscalité dans ses rapports avec l'économie. On peut décider d'adopter un comportement tout à fait *volontariste* aux fins de prétendre contrôler ou encourager le développement économique en utilisant l'outil fiscal. Mais on peut également estimer que ce dernier constitue, sans qu'il soit nécessaire de sensiblement le modifier, un *stabilisateur automatique* des grands équilibres. Dans la pratique, c'est une sorte de tâtonnement pragmatique qui prédomine très largement, même si par ailleurs prévaut comme aujourd'hui l'idée qu'il convient d'éviter d'augmenter exagérément la pression fiscale.

A. LES POLITIQUES VOLONTARISTES D'INCITATION FISCALE

Les incitations fiscales participent toutes de politiques interventionnistes, quelle que soit la forme qu'elles peuvent prendre. Elles font aujourd'hui partie de la batterie des moyens dont dispose l'État pour agir sur l'économie.

Il est toutefois très difficile d'évaluer leur pertinence et leur efficacité au sein d'une société où les rétroactions sont multiples. C'est bien pourquoi l'incertitude domine plutôt en la matière, bien loin des démonstrations keynésiennes des années 1960 qui, pleines d'une parfaite assurance théorique, affirmaient l'inéluctabilité des conséquences économiques des choix effectués en matière fiscale ainsi que le bien-fondé de politiques contra-cycliques. On est également beaucoup plus prudent aujourd'hui à l'égard des certitudes néo-libérales affichées au cours des années 1970-1980 qui appréhendaient la fiscalité comme étant à la source de toutes les difficultés économiques. Les jugements se sont faits plus nuancés, replaçant l'impôt à sa juste place, celle d'un élément parmi d'autres (quoique d'une grande importance) du système écono-

mique et social et dont il est bien difficile d'affirmer quelle est la meilleure forme⁸⁰.

1. Les variations de pression fiscale

L'augmentation ou la réduction de la pression fiscale peut être utilisée pour modifier les comportements des agents économiques, consommateurs, épargnants ou producteurs. Ainsi l'instauration de taux différents de TVA entre certains produits voisins du point de vue de leur usage peut avoir pour effet de décourager l'acheteur de porter son choix sur tel ou tel de ceux-ci et d'encourager l'achat d'un produit de substitution. De même, et plus globalement, une augmentation de l'impôt sur le revenu est susceptible de freiner la demande et peut participer ainsi d'une politique de lutte contre l'inflation.

2. Les dépenses fiscales et la défiscalisation

Forgé aux États-Unis au cours des années 1960 (expression utilisée aux États-Unis en 1967 par le secrétaire adjoint au Trésor, Stanley Surrey), repris ensuite en France par le Conseil des impôts en 1979⁸¹, le concept de « dépense fiscale » concerne les allègements fiscaux au profit des contribuables. La notion a été officiellement introduite en droit financier français en 1980, avec l'inscription des dépenses fiscales dans le fascicule « Voies et moyens » de la loi de finances et le regroupement, sous cette appellation, de l'ensemble des *exonérations, abattements et réductions d'impôt*.

De telles mesures, qui ne donnent pas lieu à décaissement d'une dépense comme dans le cas d'une subvention, représentent cependant un manque à gagner pour l'État. Leur utilisation est devenue si courante et à tel point entrée dans les mœurs qu'il n'est pas aujourd'hui un secteur de l'économie qui ne réclame une défiscalisation de ses produits afin de relancer la demande. Mais si d'un côté l'usage des dépenses fiscales satisfait apparemment aux exigences d'une politique économique libérale, il ne le fait qu'en trompe-l'œil

80. Cf. G. GILBERT, art. cit.

81. 5^e Rapport au Président de la République, *JO*, 1979. Le sujet a de nouveau été étudié dans le cadre du 21^e Rapport du Conseil des impôts (2003) : « La fiscalité dérogatoire : pour un réexamen des dépenses fiscales ».

dans la mesure où ces « dépenses » procèdent néanmoins d'une politique incitative et donc d'une politique interventionniste.

On soulignera qu'aujourd'hui la notion de « dépense fiscale » est controversée tant en ce qui concerne les allègements fiscaux qu'il convient ou non de qualifier ainsi (par exemple le quotient familial n'est pas comptabilisé comme dépense fiscale) qu'en regard des conséquences budgétaires de telle ou telle mesure sur le comportement des contribuables (par exemple, une réduction de l'impôt sur l'entreprise peut-elle avoir pour effet certain la création de nouvelles entreprises et à terme une augmentation du produit fiscal). Une étude réalisée en 1999 pour le compte du *Joint Economic Committee* du Congrès américain conclut que la notion de dépense publique est par trop floue pour avoir une quelconque utilité au cours du débat budgétaire. Cette étude propose d'utiliser le concept de « subvention fiscale » pour les avantages fiscaux ayant des effets identiques à ceux des subventions versées par l'État. Seraient de la sorte écartés les allègements considérés comme de simples modalités de calcul de l'impôt.

B. LA STABILISATION AUTOMATIQUE DU MARCHÉ PAR L'IMPÔT

Contrairement aux thèses développant la nécessité de politiques fiscales volontaristes, la théorie des stabilisateurs économiques estime que le système fiscal participe à l'autorégulation du marché économique et financier.

Il est par exemple avancé que l'impôt, du fait de sa sensibilité, ne voit son rendement diminuer qu'en période de récession, ce qui rend l'État incapable de couvrir ses dépenses et l'oblige par conséquent à dégager un déficit budgétaire dont l'effet multiplicateur engendre nécessairement une relance de l'économie.

Inversement, les ressources fiscales augmentant en période d'expansion, le budget de l'État, en se rapprochant de l'équilibre, voire même en se trouvant excédentaire, freine ainsi la surchauffe économique.

CHAPITRE 2

FISCALITÉ ET ADMINISTRATION

Parmi les nombreux problèmes que pose la fiscalité, celui des rapports entre les contribuables et l'administration intervient de façon récurrente, en particulier sous l'angle d'une question de fond, celle de la sécurité juridique en matière fiscale. Celle-ci suppose d'une part que l'organisation des relations entre le fisc et les contribuables soit clairement définie, d'autre part que les droits et devoirs de chacun soient équilibrés.

Section 1 Les administrations fiscales

Les administrations fiscales rassemblent les services compétents en matière d'assiette, de liquidation et de contrôle des impositions ainsi que les services chargés du recouvrement. Ces deux grandes catégories de services relèvent de deux grandes directions du ministère des Finances : la *Direction générale des finances publiques* et la *Direction générale des douanes et des droits indirects*. Du point de vue de l'action fiscale, l'activité de la *Direction générale des finances publiques* est essentielle et, en son sein, la modernisation¹ ainsi que l'amélioration des rapports avec les contribuables font partie des préoccupations importantes de cette administration.

1. Sur ce point cf. *RFFP* n° 54, 1996 et n° 89, 2005.

§ 1. LA DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

La Direction générale des finances publiques (DGFIP) est une administration financière récente créée par décret du 3 avril 2008 (n° 2008-309). Elle est le produit de la fusion parfaitement réussie de deux anciennes administrations, la Direction générale des impôts (DGI) et la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP). Cette fusion exemplaire constitue l'aboutissement d'une évolution difficile qui s'est poursuivie sur près de dix ans.

A. LES PREMIERS PAS VERS UNE ADMINISTRATION FISCALE UNIQUE

Un rapport (Bert-Champsaur) mettait en évidence en 1999 la multiplicité des interlocuteurs et la complexité des procédures auxquelles avaient alors affaire les assujettis aux différents impôts. Ce rapport montrait qu'un particulier qui n'avait pas de résidence secondaire pouvait être en contact avec au moins trois interlocuteurs très différents : un centre des impôts de la DGI auquel il adressait sa déclaration de revenus ; un centre des impôts fonciers de la DGI pour les questions concernant l'assiette des taxes foncières et d'habitation ; une trésorerie de la DGCP pour payer ses impôts directs (IR, TH)... Il montrait aussi qu'une entreprise constituée sous la forme d'une société pouvait quant à elle être en contact, au lieu de son siège, avec au moins quatre services administratifs : un centre des impôts de la DGI pour ses déclarations ; une recette des impôts de la DGI pour le paiement de la TVA ; une trésorerie (percepteur) pour le paiement des impôts directs ; une brigade de contrôle de la DGI dans le cas d'une vérification de comptabilité.

On devine facilement les difficultés et les incompréhensions engendrées par une telle organisation pour les usagers ; parmi eux, les professionnels sont les plus concernés car leurs rapports avec les administrations fiscales sont plus nombreux que ceux des particuliers.

Les auteurs du rapport ont estimé nécessaire d'intégrer certains services de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique afin de rassembler les travaux d'assiette et de recouvrement. La réforme proposée a

provoqué une levée de boucliers de la part des personnels et n'a pu être mise en place ; plus encore, le ministre de l'époque fut conduit à présenter sa démission.

Néanmoins, le projet ne fut pas perdu de vue et fit l'objet d'applications concrètes certes ponctuelles mais importantes. En effet, une *Direction des Grandes Entreprises* fut créée le 1^{er} janvier 2002 ; elle constitue depuis un interlocuteur fiscal unique pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins 400 millions d'euros. Un dispositif du même ordre a été mis en place depuis 2006 pour les moyennes entreprises avec un rapprochement entre les centres des impôts et les recettes : il s'agit du *Service des impôts des entreprises* (SIE).

Par ailleurs et dans le même esprit, un *Conciliateur fiscal départemental* dépendant à la fois de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique a également été institué. Il peut être saisi par les contribuables pour tous problèmes concernant l'assiette, le calcul, le recouvrement de l'impôt ayant fait l'objet de démarches infructueuses auprès des services fiscaux (les litiges relatifs à un contrôle fiscal externe, c'est-à-dire une vérification de comptabilité ou un examen de situation fiscale personnelle sont exclus de cette procédure).

On soulignera que le rapport Bert-Champsaur n'a pas évoqué une intégration des services d'assiette et de recouvrement de la *Direction générale des douanes et des droits indirects* dans le cadre des regroupements qu'il propose. Il ne fait pas non plus état des problèmes posés par les différentes juridictions compétentes en matière fiscale et n'aborde pas par conséquent la question du *juge fiscal unique*. On observera que la réforme d'avril 2008 ne concerne pas non plus ces différents aspects.

B. LA FUSION DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS ET DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE AU SEIN DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

La fusion des deux administrations fiscales instituée par le décret d'avril 2008 est complète ; elle concerne l'ensemble des fonctions et des services. Toutefois, si l'intégration des administrations centrales est effective dès 2008, celle des services extérieurs, mise en œuvre depuis 2009, devrait se terminer fin 2011 avec la généralisation de directions départementales et régionales des finances publiques. Pendant la transition les services déconcentrés de la DGFIP sont constitués par les anciens services déconcentrés de la Direction générale des impôts (directions des services fiscaux) et de la Direction générale de la comptabilité publique (réseau du Trésor).

1. Les anciennes administrations fiscales

a) La Direction générale des impôts²

La *Direction générale des impôts* fut instituée par un décret du 16 avril 1948. Elle est née de la volonté de mettre fin au morcellement administratif antérieur dans lequel coexistaient trois directions, appelées *régies* : *la régie des contributions directes et du cadastre, la régie de l'enregistrement, la régie des contributions indirectes*. L'objectif de cette réforme des structures était tout à la fois d'assurer un *meilleur contrôle de l'impôt* et une *gestion fiscale plus efficace*. Son achèvement fut néanmoins long ; si les anciennes régies furent rapidement remplacées par une direction unique, il fallut cependant attendre 1969 pour que la réforme devienne réellement effective, avec la fusion des services extérieurs³ ainsi que la création de directions régionales visant à coordonner l'action des directions départementales (décret du 20 déc.

2. Nous nous permettons de renvoyer ici pour plus de détails à M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, PUF, 1988 (Que sais-je ?). Cf. également, *RFFP* n° 15, 1986, « L'administration fiscale », n° 54, 1996, « La modernisation des administrations financières » et n° 89, 2005, « Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ? ».

3. Les premiers centres des impôts furent créés, sous forme expérimentale, en 1965 (Chartres, Chaumont, Langres, Joinville).

1969). Jusqu'à la fusion d'avril 2008 la DGI comprenait 80 000 agents.

La DGI avait en charge des fonctions traditionnellement fiscales telles qu'*asseoir, calculer, contrôler* l'impôt et *recouvrer* les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement et l'impôt sur les sociétés. Mais elle accomplissait également des tâches foncières et domaniales ainsi que des missions de coopération internationale.

b) La Direction générale de la comptabilité publique

La *Direction générale de la comptabilité publique* (56 000 agents) était une administration financière dont les agents (trésoriers) avaient pour mission de tenir la comptabilité de l'État mais également de contrôler la régularité des ordres de payer ou d'encaisser transmis par les ordonnateurs ; en effet, la direction de la comptabilité publique réglait les dépenses publiques après qu'un ordre ait été donné à ses comptables et recouvrait les recettes publiques et en particulier les *impôts directs* de l'État (par exemple l'impôt sur le revenu) et des collectivités locales (par exemple la taxe d'habitation ou les taxes foncières).

2. La Direction générale des finances publiques

La *Direction générale des finances publiques*, qui compte 130 000 agents⁴, reprend l'ensemble des fonctions jusqu'alors effectuées par la DGI et la DGCP.

La DGFIP est constituée par une direction, un service et des départements directement rattachés au directeur général ainsi que par sept services et une sous direction⁵.

a) Les organes directement rattachés auprès du directeur général

Comme on l'a dit précédemment⁶, la Direction de la législation fiscale est directement placée auprès du directeur général. Le lien est également direct pour le Service France Domaine. Par ailleurs, en dehors de son cabinet le directeur général dispose

4. Dont 63 % de femmes.

5. Cf. arrêté du 3 avril 2008 portant organisation de la DGFP.

6. Cf. chapitre 1.

également d'un département communication et d'un département stratégie et audit.

b) Les services de la DGFP

Trois adjoints au directeur général se partagent la direction de sept services.

1. L'adjoint au directeur général chargé de la fiscalité

Outre une sous direction du contrôle fiscal, le directeur chargé de la fiscalité dirige deux services : le **service juridique de la fiscalité** et le **service de la gestion fiscale**. Cette sous direction et ces deux services assurent les fonctions fiscales (assiette, liquidation, recouvrement, contrôle, contentieux) jusqu'alors prises en charges par la direction générale des impôts et par la direction générale de la comptabilité publique. On soulignera que le service juridique, qui traite les affaires contentieuses, est scindé en deux sous-directions, l'une est dédiée aux particuliers, l'autre aux entreprises ; ce service s'occupe également des agréments et des rescrits. D'autre part, le service de la gestion fiscale comprend, outre une sous direction chargée des missions foncières (notamment le cadastre), deux autres sous directions spécialisées, l'une pour les opérations concernant les particuliers, l'autre pour les entreprises. L'État dispose par conséquent aujourd'hui d'une administration fiscale unifiée.

2. L'adjoint au directeur général chargé de la gestion publique

Le directeur chargé de la gestion publique dirige deux services : le service des collectivités locales et le service comptable de l'État.

3. L'adjoint au directeur général chargé du pilotage et des ressources

Le directeur chargé du pilotage et des ressources a sous son autorité le service des ressources humaines, celui du budget et de la performance ainsi que celui des systèmes d'information.

§ 2. LA DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES ET DES DROITS INDIRECTS⁷

La *Direction générale des douanes* (20 000 agents) assure aujourd'hui essentiellement des missions économiques (contrôle du trafic de marchandises aux frontières) et des missions de répression (lutte contre le trafic des stupéfiants) ; elle a conservé des missions fiscales consistant dans le recouvrement de droits de douane pour le compte de l'Union européenne et de droits indirects (taxe intérieure sur les produits pétroliers, droits sur les alcools, sur les tabacs, TVA à l'importation...).

Que ce soit en France ou ailleurs, la douane est une administration financière qui connaît de profonds changements depuis plusieurs années. Après la réduction substantielle des droits de douane qui a suivi l'adoption du GATT, les organisations internationales les ont conduites à revoir leurs missions en en faisant des autorités chargées de sécuriser le commerce international. Certes, tous les pays ne réalisent pas leur réforme de la même manière et encore moins à la même vitesse. Mais, aujourd'hui, nous assistons à des réformes d'ampleur, à un processus irréversible. C'est pourquoi, même si elle persiste encore trop souvent, l'image d'une administration détentrice de prérogatives de puissance publique illimitées pour réprimer la fraude n'est pas fondée. La douane française a modifié en profondeur ses modes de gestion et place l'usager au cœur de ses préoccupations s'inscrivant ainsi dans une évolution générale de réforme des administrations. Ont par exemple été créées une mission dédiée aux grandes entreprises ainsi que des cellules-conseils aux petites et moyennes entreprises ; a également été ouvert un service cyberdouane. Il convient enfin de souligner que l'administration des douanes met à la disposition de ses usagers une « charte des contrôles douaniers ». Il s'agit d'un document qui récapitule les règles et les principes qui doivent guider l'action des services douaniers et des entreprises lors d'un contrôle des opérations de dédouanement.

7. Cf. « Contrat ou répression : un enjeu pour la douane du XXI^e siècle », Rapport Fondafip (juin 2009) téléchargeable gratuitement sur www.fondafip.org.

§ 3. L'ADAPTATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE À SON ENVIRONNEMENT

A. UNE ASPIRATION PERMANENTE DEPUIS ADAM SMITH

Les critiques relatives à l'administration et aux modalités d'application de l'impôt font l'objet d'une littérature foisonnante et variée. Du contribuable révolté qui publie à compte d'auteur à la « star » du monde du spectacle, en passant par le fonctionnaire des impôts qui avance masqué⁸, jusqu'aux analyses argumentées des hommes politiques ou des chercheurs, nombreux sont les ouvrages sur le sujet qui se sont accumulés depuis des décennies, voire même depuis des siècles.

Ces attaques portent principalement et traditionnellement d'une part sur les *méthodes* et les *comportements* de l'administration fiscale, d'autre part sur la *complexité* et le *manque de clarté* des textes fiscaux. De tels griefs, les premiers théoriciens libéraux – et A. Smith le tout premier en a proposé une formulation systématique – les ont soulevés à de multiples reprises. Si l'on se réfère aux fondements des thèses libérales, celles-ci en effet mettent en avant la liberté des personnes et la protection de la propriété privée. Or il peut paraître contradictoire que ces libertés soient conciliables avec les méthodes d'une administration fiscale inquisitoriale et l'état d'une fiscalité obscure, confiscatoire et source d'incertitude. L'idée en filigrane est que le fisc doit gêner le moins possible le contribuable par des méthodes en conséquence et une législation la plus simple possible. C'est finalement ce que préconisait A. Smith au travers d'au moins deux des quatre maximes figurant dans son ouvrage *La richesse des nations* (1776)⁹. A. Smith estimait que la fiscalité devait être dotée de deux qualités essentielles : la *clarté* et la *commodité*. « La taxe, écrivait-il, ou portion d'impôt que chaque individu est tenu de payer doit être certaine et non arbitraire. L'époque du paiement, le mode du paiement, la quantité à payer, tout cela doit être clair et précis, tant pour le contribuable qu'aux yeux de tout autre personne ». Ce principe dit de certitude s'accompagnait d'un principe de commodité

8. On fait allusion ici aux ouvrages publiés par un inspecteur-vérificateur des impôts, R. MATTHIEU, qui lors de la sortie de son premier livre (*Le racket fiscal*, Albin Michel, 1990) est apparu à la télévision le visage dissimulé sous un masque.

9. A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Gallimard, 1976.

selon lequel « tout impôt doit être perçu à l'époque et selon le mode que l'on peut présumer les plus commodes pour le contribuable ». Ce sont sur ces mêmes bases que des générations de fiscalistes et d'antifiscalistes ont débattu, appliquant inlassablement ces deux principes au mode de fonctionnement fiscal du moment. On doit convenir que les critiques en ce domaine, certes parfois outrancières, procèdent néanmoins en général d'une démarche étayée et argumentée qui plus que de l'antifiscalisme relève plutôt d'une approche mesurée et bien comprise de la fiscalité dans le cadre d'un État de droit.

B. LES VOIES CONTEMPORAINES DE L'ADAPTATION

1. La recherche d'une communication avec les contribuables

Les enjeux administratifs à cet égard sont de divers ordres. En premier lieu, il s'agit de l'adaptation de l'administration fiscale, que l'on sait fortement hiérarchisée, à *un environnement de plus en plus décentralisé et déconcentré*. Aussi s'efforce-t-elle de modifier ses structures et de *responsabiliser* ses agents afin de satisfaire à un impératif d'*efficacité et de résultats*. Elle met également en place une politique de *communication interne* susceptible elle aussi d'accroître son efficience.

Une autre préoccupation, tout aussi fondamentale, consiste dans l'amélioration des rapports de l'administration fiscale avec ses *usagers*, les contribuables. En ce sens, un effort est fait de *communication externe*¹⁰ visant à mieux informer le public, à mieux l'accueillir et à améliorer la qualité du service rendu, à organiser des « journées portes ouvertes », à faciliter ses obligations fiscales (déclaration préremplie ; déclaration par voie électronique), cela afin de mieux faire accepter l'impôt et développer ainsi le civisme fiscal.

Il s'agit là, on l'a dit, de promouvoir l'acceptation de l'impôt, *le civisme fiscal*, en favorisant l'accomplissement volontaire par les citoyens de leurs obligations fiscales. Le dispositif relève d'une logique privilégiant la prévention qui a été mise en œuvre depuis longtemps aux États-Unis et en Grande-Bretagne (*compliance*).

10. Sur la politique de communication de la DGI, cf. *RFFP* n° 57, 1997, « Administration de l'impôt et communication ».

Cette logique qui se développe en France depuis quelques années modifie progressivement, en l'améliorant, l'image de l'administration fiscale. C'est cette voie que poursuit l'administration fiscale française lorsqu'elle inscrit son action dans le cadre du « **nouveau civisme fiscal** »¹¹ et développe une stratégie consistant à assurer une meilleure qualité de service aux contribuables, à faciliter leurs formalités fiscales afin que le plus grand nombre satisfasse à ses obligations (en 2008, le taux de recouvrement des impôts sur rôle était de 98,52 %). Cette stratégie vise, en isolant les fraudeurs, à lutter plus efficacement contre l'évasion fiscale.

La tâche est difficile car, contrairement à la plupart des administrations régaliennes, l'administration fiscale souffre traditionnellement d'une image largement négative. C'est que, quand bien même il s'assortit de la conscience d'un civisme fiscal indispensable et inévitable dans une société organisée, l'impôt n'est jamais ressenti comme une réalité agréable. Dès lors, ceux qui ont la charge de l'administrer sont souvent placés face à des rapports difficiles à gérer, allant même parfois à la limite du conflit ouvert.

C'est bien la raison pour laquelle l'administration s'efforce de développer, depuis plusieurs années déjà, une politique de relations publiques en direction des contribuables qui, s'ils sont sensibles à certaines mesures, n'en paraissent pas moins demeurer circonspects, voire rétifs pour certains, à l'égard de la mission fiscale et de son bien-fondé. À l'évidence, la gestion et le contrôle de l'impôt sont certainement voués à demeurer pour longtemps encore des tâches administratives ingrates, en étant peu susceptibles d'attirer la sympathie des citoyens, d'autant que ceux-ci pour une large part ne semblent pas rester imperméables aux critiques de l'impôt qui se sont affirmées ces deux dernières décennies.

On peut à cet égard se demander si la question de **la légitimité de l'impôt**, et **la perte de sens du devoir fiscal**, ne constituent pas sur le fond le handicap majeur pour l'administration fiscale. Car en effet aucune politique de relations publiques, si affinée soit-elle, ne peut laisser espérer venir à bout d'un tel phénomène. En revanche, une politique de communication visant à **mieux faire comprendre la nécessité de l'impôt** pourrait peut-être se révéler efficace ; à la condition toutefois qu'il existe une conception claire et positive de l'impôt, c'est-à-dire qu'un projet fiscal puisse être formalisé et

11. Cf. BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et transformations de l'alliance citoyen-contribuable », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, n° 3-2005.

qu'il soit sous-tendu par un projet de société soucieux de préserver tant l'existence que la qualité du lien social. La difficulté en la matière est que l'air du temps est plutôt porté vers un sentiment de défiance, voire de rejet ou presque de toute forme de taxation ; une attitude qui favorise en tout cas à minima le retour vers une philosophie d'impôts proportionnels (« *flat tax* », cf. *infra*).

Appréhendée sous tous ses aspects, la communication instaurée par l'administration fiscale conduit en définitive à des questions sur la politique fiscale elle-même, avec en toile de fond de cette dernière une interrogation sur l'organisation que l'on peut estimer la plus judicieuse de la société. Ceci tient à la portée sur le fond de l'impôt, qui est d'ordre politique. Celle-ci est d'ailleurs telle que lorsque l'impôt pose problème, l'on peut être quasiment assuré que s'y trouvent aussi en cause l'architecture et le fonctionnement de la société. De ce point de vue, *l'impôt est d'une certaine manière le révélateur d'un mal-être social*. Ce mal-être, aucune technique de communication n'est assurément en mesure de le traiter ou le faire disparaître. Sur ce plan, la technique, y compris fiscale, trouve là ses limites et doit alors céder le pas à l'imagination et à la création politiques. L'enjeu, sur ce dernier terrain, est tout aussi fondamental que difficile à atteindre : *parvenir à une conception partagée de l'impôt entendu comme l'expression concrète d'un minimum de solidarité entre les individus*. C'est alors que la communication fiscale pourrait rejoindre la communication sociale et participer de la conceptualisation d'un projet de société.

Par ailleurs, l'administration s'attache également à développer une politique de *concertation*. On signalera notamment les relations privilégiées qu'elle entretient avec l'ordre des experts-comptables et les comptables agréés, en particulier par le biais de rencontres au sein desquelles sont débattues des questions concernant la profession ainsi que l'application du droit fiscal. On soulignera enfin la participation des représentants des contribuables à des commissions chargées de traiter des litiges opposant redevables et administration fiscale (par exemple, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires).

Bien que traditionnellement régaliennne, l'administration fiscale fait place depuis longtemps en effet à la participation des contribuables et même les associe à son fonctionnement. La participation collective des contribuables à l'administration de l'impôt par la voie

de *commissions paritaires* est déjà ancienne puisqu'en 1914 fut mise en place une *commission communale des impôts directs*, puis dix ans plus tard, une *commission départementale pour les taxes sur le chiffre d'affaires*, en 1941 une *commission départementale des impôts directs et enfin, depuis 2008, une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* (cf. *supra*). La création de ces commissions montre bien, comme le souligne P. Lavigne, que « l'administration fiscale avait déjà (...) fait une place (...) à la considération de ses ressortissants en tant qu'usagers, suivant la conceptualisation la plus actuelle »¹².

2. Une institution à l'interface de l'administration et des contribuables : les centres de gestion et associations agréés

Les centres de gestion agréés (pour les entreprises) et les associations agréées (pour les professions libérales), bien que fonctionnant sous la forme d'associations de la loi de 1901, participent pleinement au processus de décision administratif en matière fiscale.

Institués par les lois des 27 décembre 1974 et 29 décembre 1976, les centres et associations de gestion agréés ont pour objectif d'une part de rapprocher la condition des non-salariés de celle des salariés, d'autre part d'apporter une assistance à la gestion aux petites et moyennes entreprises ainsi qu'aux membres des professions libérales.

Créés à l'initiative d'experts-comptables, de comptables agréés, de CCI, de chambre des métiers, de chambre d'agriculture, d'ordres ou d'organisations professionnelles légalement constitués, ces centres sont constitués sous la forme d'associations et sont agréés par l'administration fiscale. Une assistance y est dispensée aux adhérents en matière de gestion, de fiscalité, de tenue des documents comptables ; des cycles de formation peuvent également être organisés. D'autre part, les centres sont tenus d'exercer une mission de surveillance du respect des engagements pris par les contribuables de tenir une comptabilité sincère, de communiquer leurs documents comptables, d'accepter des règlements par chèque... Les adhérents bénéficient par ailleurs d'avantages fiscaux tels qu'un abattement en matière d'impôt sur le revenu, une réduction d'impôt

12. P. LAVIGNE, « Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », in *RFFP* n° 15, 1988.

pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité ou une dispense de pénalités pour les nouveaux adhérents qui font spontanément état des irrégularités affectant leurs déclarations. De son côté, l'administration fiscale exerce un pouvoir de tutelle sur les centres. Un assistant technique, inspecteur des impôts, est chargé d'apporter son aide en répondant aux questions d'ordre fiscal et en organisant des réunions d'information. Il veille également à ce que les contrôles de cohérence soient correctement effectués.

Section 2 La sécurité fiscale

Comme l'a excellemment souligné François Luchaire, considérée d'un point de vue général, « la sécurité juridique est un élément de la sûreté. À ce titre, elle a son fondement dans l'article 2 de la DDHC de 1789¹³ qui place la sûreté parmi les droits naturels et imprescriptibles de l'homme au même titre que la propriété et la résistance à l'oppression »¹⁴. Ainsi, la sécurité juridique, et par conséquent la sécurité fiscale, participe de la protection des droits de l'Homme. *Il s'agit d'un sujet certes juridique mais qui s'enracine dans un projet politique, celui de la tradition démocratique.* C'est aussi un *sujet d'ordre économique* et c'est à la faveur du développement d'une société globalisée que la sécurité fiscale a connu un regain d'intérêt car dans ce cadre, l'insécurité fiscale augmente aussi bien pour les entreprises que pour les salariés. En effet, la mondialisation a rendu le marché économique plus que jamais imprévisible, et la sécurité fiscale constitue un objectif indispensable pour le bon fonctionnement des entreprises. Le besoin de plus en plus urgent de sécurité juridique et en particulier fiscale se fait sentir aussi bien pour la petite entreprise nationale dont le sort, qu'elle le veuille ou non, est plus ou moins déterminé par les fluctuations du marché international, que pour les grandes entreprises qui développent des stratégies fiscales à l'échelle de l'espace planétaire.

13. « Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté et la résistance à l'oppression. »

14. F. LUCHAIRE, *Cahier du Conseil Constitutionnel*, 2001.

D'autre part, et parallèlement, *l'administration fiscale se trouve placée face à un problème similaire*. En effet, non seulement sa fonction de service public lui fait obligation de faire en sorte que le contribuable soit clairement informé de ses droits et de ses devoirs, mais elle doit en outre gérer l'impôt et contrôler la sincérité des déclarations produites, alors que l'on constate un peu partout une montée en puissance de dispositifs fiscaux de plus en plus compliqués, voire agressifs.

Le sujet est par ailleurs devenu brûlant du fait de la crise économique qui a encore accru l'instabilité économique et financière et rendu la sécurité juridique d'autant plus indispensable.

Et puis, le droit fiscal traduit sous la forme de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux extrêmement variés ; c'est la raison pour laquelle c'est un *droit complexe et la complexité de ce droit n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender*. Le législateur est ainsi conduit à modifier le droit fiscal en permanence et à multiplier les dispositions dérogatoires. On voit également se *multiplier les sources de ce droit*, nationales et internationales, législatives, réglementaires, jurisprudentielles. On voit aussi apparaître de *nouveaux domaines, de nouveaux acteurs et de nouveaux problèmes*. Il en résulte une extrême diversité des impôts ainsi que des règles d'assiette et de procédures souvent très compliquées qui renvoient *une image complexe de la structure fiscale qui n'est pas du tout sécurisante*.

C'est dans ce cadre juridique et sociétal que doit être replacée la question essentielle de la sécurité fiscale qui, on l'a dit, constitue une composante majeure de la sécurité juridique en général.

Et comme l'a bien mis en évidence le rapport Fouquet, « *l'instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d'insécurité juridique* : les changements fréquents de la loi et les difficultés qui apparaissent lorsqu'il s'agit de l'interpréter constituent une source de risque pour l'ensemble des contribuables dans leur relation avec l'administration fiscale comme dans l'appréhension de la dimension fiscale d'un projet économique¹⁵ ». Or, cette sécurité suppose en premier lieu qu'il existe un droit fiscal relativement autonome constitué par un corps de principes et de règles aisément identifiables et stables. Elle implique en second lieu que ce droit soit facilement interprétable et que le contribuable

15. « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », Rapport Fouquet (2008).

se voit accorder certaines garanties, en particulier sur le terrain essentiel de l'activité interprétative de l'administration.

§ 1. LA CONSTITUTION ET LA FONDATION D'UN DROIT FISCAL RELATIVEMENT AUTONOME ET STABLE

A. LA DIFFICILE AUTONOMIE DU DROIT FISCAL

La question de l'autonomie du droit fiscal mérite peut-être que l'on s'y arrête plus longuement qu'on ne l'estime parfois nécessaire¹⁶ car en toile de fond s'y profile un véritable enjeu de société.

Un examen attentif montre qu'au travers des débats relatifs à la nature du droit fiscal, qui se déroulèrent au début du xx^e siècle, s'exprimait « sous les apparences de la science juridique, l'idéologie antifiscale »¹⁷. Sur le fond, les enjeux se situaient largement au-delà de la science et de la technique fiscale, *ils étaient en réalité d'essence politique* (au sens large du terme).

D'un point de vue purement technique, discuter de l'hétéronomie ou de l'autonomie du droit fiscal consiste à se demander si ce droit constitue une branche du droit public ou, inversement du droit privé, ou encore s'il s'agit d'un *droit totalement autonome*, original, bien qu'*au carrefour du public et du privé*. Cette dernière hypothèse qui conduit à conclure à une spécificité du droit fiscal implique qu'il est en mesure de traiter à sa manière et en dehors des principes juridiques communs, les situations qui s'offrent à lui. Un tel point de vue a notamment pour conséquence que l'administration fiscale ne pourrait refuser de se voir opposer telle ou telle qualification civiliste ou commercialiste d'un acte pour se prétendre en droit de taxer une opération. Le droit fiscal serait ainsi un *droit réaliste* qui ne doit se préoccuper que des faits auxquels il a affaire sans prendre en compte la manière dont tel ou tel autre droit a pu qualifier la situation pas plus que les intentions du contribuable. Tel est par exemple le cas, pour ne prendre que des

16. Cf. M. COZIAN, « Propos désobligeant sur une tarte à la crème : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *JCP*, II, 13394, 1981. V. également, C. de la MARDIÈRE, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009.

17. J.-J. BIENVENU, *op. cit.* ; v. du même auteur « L'impôt sur le revenu et le droit de la famille », in *RFFP* n° 14, 1986 dans lequel il estime que les propos de GENY « reflète(nt), assez bien les craintes des civilistes de voir les ingérences du droit fiscal d'essence étatique détruire les institutions du droit privé ».

situations particulières, mais illustrant bien le phénomène, dans le traitement fiscal de la prostitution ou des « mères porteuses », des situations juridiques par ailleurs considérées comme illégales mais qui sont néanmoins prises en compte, reconnues et taxées dans le cadre des « bénéfiques non commerciaux » au même titre que la profession d'avocat ou celle de médecin. De même en droit fiscal, la notion de revenu est élargie aux revenus en nature sans que la périodicité de ceux-ci soit exigée pas plus que la permanence de la source alors que la notion civiliste s'en tient, elle, au caractère monétaire, périodique et constant¹⁸.

En réalité, il importe de *ne pas confondre l'autonomie en matière d'interprétation de la loi fiscale et l'autonomie de la législation proprement dite*. L'on doit suivre sur ce point Paul-Marie Gaudemet et Joël Molinier lorsqu'ils estiment que « l'autonomie du droit fiscal n'est rien d'autre que l'autonomie du législateur fiscal »¹⁹. Mais sous cet angle, force est de constater que l'autonomie du droit fiscal n'est que largement formelle. Ce droit apparaît bien plutôt comme un droit d'intégration, ou de superposition²⁰ qui inclut à la fois des données ressortissant du droit public et du droit privé. Plus proche du droit administratif en ce qui concerne les procédures, il emprunte d'un autre côté maintes fois au droit civil ou au droit commercial lorsqu'il frappe par exemple le patrimoine ou encore les revenus de l'entreprise.

Il n'en est pas moins vrai que l'apaisement des querelles de doctrine à propos de la question de l'autonomie du droit fiscal semble indiquer que, sur ce terrain comme sur d'autres, « le temps de la synthèse, celui du rapprochement, de la conciliation et des liaisons », selon l'expression du doyen Vedel²¹, semble arrivé. Mais le conflit n'en continue peut-être pas moins, sans doute sans grandes envolées et sans grand panache, soit au plus près de la pratique fiscale et plus précisément dans le cadre des litiges entre l'administration et les contribuables, soit dans certains secteurs de ce droit.

On doit à cet égard souligner l'évolution très contemporaine du droit fiscal qui particulièrement en ce qui concerne la fiscalité

18. P.-M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques*, tome 2, Montchrestien, *op. cit.*

19. P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *op. cit.*

20. J.-J. BIENVENU, *op. cit.*

21. G. VEDEL, préf. à Ph. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, LGDJ, 1972.

des entreprises, en vient à être considéré comme un véritable droit des affaires lorsqu'il s'agit de déterminer des stratégies de développement. Une telle évolution, à laquelle n'est pas étranger le juge fiscal, va d'une certaine manière dans le sens d'une « privatisation de fait » d'un droit traditionnellement rattaché au droit public. L'enjeu est de taille en mettant finalement en cause la nature de ce droit qui par ailleurs demeure toujours l'expression de l'autorité étatique ; et il s'ébauche peut-être là une transformation en profondeur de la substance de l'impôt et peut-être plus encore, la mise en évidence *d'un droit fiscal à part entière se situant au-delà des clivages habituels*.

B. DU PRAGMATISME FISCAL À LA FONDATION D'UN DROIT ORIGINAL

1. Le droit fiscal : un droit complexe et foisonnant

Il est devenu banal de critiquer l'inflation normative en matière fiscale. Cette critique est aujourd'hui portée par un air du temps pénétré de l'idée de déréglementation et de la nécessité qui en découle de réduire la production de textes juridiques normatifs en laissant se nouer plus librement des rapports amiables et contractuels. Faire que le droit soit produit par la société civile plus que par l'État, telle est en toile de fond la logique fondamentale qui préside à cette approche dont un auteur comme F. Hayek s'est fait l'un des plus ardents propagandistes²².

Rapportée au droit fiscal, cette problématique amène à constater un paradoxe. D'un côté si l'on considère le droit fiscal sur le terrain *quantitatif*, la production des textes est certainement considérable, lois, décrets, arrêtés, instructions, réponses ministérielles, sans compter l'abondante jurisprudence qui caractérise cette branche du droit. La tâche du juriste fiscaliste est d'autant plus lourde qu'il doit par ailleurs ne pas négliger les évolutions qui se produisent dans les autres branches du droit, et ce en raison de l'hétéronomie du droit fiscal. Enfin, la mondialisation des échanges, la multiplication des conventions internationales ainsi que l'introduction de normes européennes au sein de la législation viennent encore accroître le volume de la législation à embrasser.

22. F. HAYEK, *Droit, législation et liberté*, PUF, 1983, 3 vol.

En même temps, l'éclatement du droit fiscal en spécialités de plus en plus diverses et « pointues », qui accélère un tel mouvement, rend ce droit d'autant plus complexe, opaque, délicat à interpréter.

Le paradoxe réside dans le fait que nonobstant ce foisonnement, la pratique fiscale, excepté peut-être le domaine de l'enregistrement, reste encore plus une pratique de réglementation qu'une pratique juridique de la fiscalité. La pratique fiscale en effet se caractérise depuis fort longtemps par une conception toute pragmatique qui, dans nombre de cas, s'embarrasse peu des grands principes du droit et se satisfait d'un règlement au coup par coup des questions. Nombre de litiges se dénouent par une simple négociation entre le contribuable et le fisc, en d'autres termes à l'amiable avant toute réclamation préalable et sans qu'il ait été fait appel à la procédure du *rescrit*. Il faut sans aucun doute voir là le résultat d'une longue tradition administrative et d'une sociologie particulière à la matière fiscale, comme aussi l'effet de la technicité et de la multiplicité des textes qui ont longtemps pu empêcher la naissance d'un véritable droit fiscal²³.

On pourrait se réjouir de ce que des règles de fonctionnement s'établissent selon cette manière plutôt informelle et que des désaccords parfois délicats se règlent ainsi selon une procédure somme toute consensuelle²⁴. Mais l'on doit tout aussitôt admettre qu'*il n'est pas en réalité de situation plus incertaine, et donc plus insécurisante, que celle-ci*.

Le constat, au vrai, n'est peut être que temporaire au sein de l'évolution générale actuelle allant dans le sens d'une valorisation du rôle essentiel du droit. D'autre part l'État, et par voie de conséquence l'administration fiscale, se trouvent placés aujourd'hui, de manière volontaire ou non, dans des logiques moins régalienues qu'autrefois.

23. De même les experts et conseillers fiscaux se sont longtemps référés aux seules instructions de l'administration, participant ainsi de ce fonctionnement.

24. M. LAURE en 1956 estimait que la question fiscale relevait avant tout du domaine de la psychologie dès lors que les relations humaines primaient dans les rapports fiscaux. Cette thèse est reprise aujourd'hui par J. DUBERGE qui s'est attaché à établir les fondements d'une psychologie de l'impôt ; cf. M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956 ; J. DUBERGE, *Les Français face à l'impôt*, LGDJ, 1990.

2. La juridicisation du droit fiscal

L'« air du temps » est plutôt favorable en effet à ce que l'État occupe une place plus « modeste » dans la vie sociale et à ce que la régulation des rapports sociaux se fasse en prenant appui plus largement sur le droit. Le champ de la fiscalité, qui n'est pas à l'écart des changements affectant l'évolution sociale, se modifie également en fonction de ceux-ci. Or et jusqu'à une période récente, la mise en œuvre de seules réglementations en matière fiscale freinait largement l'essor du droit fiscal. L'évolution qui se dessine aujourd'hui de manière de plus en plus nette va au contraire dans le sens de l'affirmation d'un véritable droit fiscal, on veut dire par là certes un droit qui « a ses catégories et sa logique propre »²⁵ mais encore un droit qui participe de plus en plus étroitement des grands principes caractérisant l'ordre juridique. Et une telle évolution transparaît au reste de façon sensible dans la pratique fiscale.

Aussi assiste-t-on en matière fiscale « avec à peu près cent ans de retard dans cette branche du droit public, au passage d'une simple application de réglementation, à la prise en considération d'un véritable droit... Progrès considérable qui permet de stabiliser la matière, de stimuler la réflexion et en dernier lieu de limiter l'arbitraire législatif et réglementaire »²⁶. Cette fondation d'un droit fiscal exprime certainement un phénomène politique essentiel qui est celui d'une transformation de l'État, d'une modification du lien social, qui va dans le sens d'une libéralisation. Le phénomène, parce qu'il touche un champ aussi sensible que la fiscalité, à la charnière de deux mondes, le public et le privé, est révélateur d'un changement social profond.

Cette « juridicisation » représente, sans aucun doute, un facteur déterminant d'amélioration de la qualité des rapports entre contribuables et administration fiscale. Constituant une garantie essentielle contre un arbitraire fiscal depuis si longtemps brocardé par des effets de manches souvent sans grande conséquence, ce mouvement est appelé à remodeler fondamentalement le champ fiscal en allant dans le sens d'un rééquilibrage des rapports entre le contribuable et l'administration, plus encore entre le citoyen et l'État. Pareille évolution transparaît au travers de la reconnaissance des droits et garanties du contribuable. Cette

25. J.-J. BIENVENU, *op. cit.*

26. *Ibid.*

dernière se trouve certes consacrée d'une manière générale par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. De son côté, la Constitution de 1958 affirme très nettement les prérogatives du Parlement en matière fiscale et place les dispositions fiscales « sur le même plan que d'autres notions dites nobles comme celles qui gouvernent les droits civiques et les libertés publiques »²⁷. La protection du citoyen-contribuable fait également l'objet, on l'a déjà souligné, d'un contrôle accru de la part du Conseil constitutionnel qui, depuis la réforme de sa saisine en 1974, connaît une augmentation sensible des textes financiers et fiscaux soumis à son appréciation.

Il n'en demeure pas moins que le souci croissant d'une plus grande protection juridique des contribuables comme d'une clarification de leurs rapports avec l'administration fiscale s'est fait sentir très nettement depuis quelques années. Et c'est ainsi que la nécessaire mais délicate conciliation des prérogatives de l'administration et des garanties du contribuable a été recherchée dans l'aménagement de procédures de plus en plus complexe²⁸.

On observera que l'institution d'un *Livre des procédures fiscales* est révélatrice de la direction prise en ce sens depuis le 1^{er} décembre 1982, date de son entrée en vigueur (quoiqu'il faille remonter en réalité à la loi de finances pour 1962 pour en trouver l'origine profonde dans la décision prise de refondre le code général des impôts). Plus significatives encore ont été les nouvelles mesures votées à la suite des propositions émises par la *Commission Aicardi*, intégrées pour partie dans la loi de finances pour 1987 et pour partie dans la loi relative aux procédures fiscales et douanières du 8 juillet 1987.

C'est ainsi par exemple que le *droit de visite et de saisie de documents* a été plus sévèrement réglementé : de même une procédure de caractère unilatéral telle que la taxation d'office sur les dépenses personnelles ostensibles ou notoires a été supprimée ; enfin une autre procédure de même type, la taxation forfaitaire de certains éléments du train de vie, a été restreinte. D'autres dispositions visant à faire de la *procédure contradictoire* une procédure de droit commun et à rendre exceptionnelle la *procédure de taxation d'office ou d'évaluation d'office* ont été instituées. Les sanctions fiscales ont quant à elles été largement allégées et simplifiées.

27. G. GEST, G. TIXIER, *op. cit.*

28. C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *Procédures fiscales*, PUF, 1982.

Par ailleurs, les garanties du contribuable vérifié ont été renforcées avec la mise en place d'un certain nombre de règles lui permettant de mieux connaître ses droits mais aussi de mieux se défendre²⁹.

3. Les conditions de l'intelligibilité de la norme fiscale

La norme fiscale doit être facilement interprétable et pour ce faire, elle doit être *intelligible*³⁰. Cette intelligibilité dépend de plusieurs facteurs tels que *la précision dans l'écriture des textes* et le développement de la légistique peut grandement y aider, une claire définition des *objectifs poursuivis* (l'exposé des motifs de la loi ou des études d'impact sont importants en ce domaine), *la limitation du nombre de textes* afin d'éviter une hyper-spécialisation du droit fiscal.

On ajoutera qu'il serait utile d'éviter *l'éparpillement législatif* et que la création des normes fiscales se fasse dans le cadre de *lois de finances ou de lois fiscales spécifiques*.

§ 2. LES GARANTIES À L'ÉGARD DE L'INTERPRÉTATION DES TEXTES PAR L'ADMINISTRATION

A. LES GARANTIES DU CONTRIBUABLE À L'ÉGARD DES CHANGEMENTS DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

En dépit du *principe de compétence liée*, l'administration fiscale, parce que les textes qu'elle est tenue d'appliquer ne sont pas toujours suffisamment clairs, ou parce qu'ils lui laissent une certaine marge de manœuvre lorsqu'ils ont un caractère général, est conduite à donner sa propre interprétation et à agir en fonction de celle-ci. La doctrine administrative s'exprime dans des circulaires, instructions, notes de service, directives³¹ ou encore au travers de réponses ministérielles à des questions écrites, par lesquelles elle fait connaître à l'intention de ses agents ou du public le sens à donner à certaines mesures législatives ou réglementaires.

29. V. J. BRURON, *Droits et garanties du contribuable vérifié*, LDGJ, 1991, (collection Systèmes).

30. Cf. Rapport Fouquet, *op. cit.*

31. Assimilées par le Conseil d'État aux circulaires ; cf. CE 11 déc. 1970, *Crédit Foncier de France*.

Bien que soumise au principe de légalité³², cette fonction interprétative de l'administration aboutit à un réel pouvoir de celle-ci en matière fiscale, en ce sens qu'elle en vient à disposer parfois d'une véritable « fonction autonome d'interprétation des textes fiscaux »³³. Outre qu'un tel processus peut aller à l'encontre du principe de la légalité fiscale, il soulève aussi le problème de la sécurité juridique en matière fiscale et de la protection des droits et garanties des contribuables.

En effet, et sur un plan éthique, il serait éminemment injuste que l'administration, ayant interprété une disposition fiscale dans un sens déterminé puis la modifiant, puisse faire subir aux contribuables les conséquences de son changement d'interprétation. Et la sécurité en matière fiscale serait gravement affectée si ceux-ci n'étaient pas assurés d'être traités conformément à la doctrine en vigueur à la date des opérations qu'ils concluent.

Aussi et depuis longtemps déjà, le législateur a-t-il pris soin de disposer que *les changements de doctrine en matière fiscale ne valent que pour l'avenir*³⁴. Dans le droit positif actuel, le dispositif est régi par les articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales. S'y ajoute également la garantie résultant du décret du 28 novembre 1983 qui n'est pas propre au droit fiscal mais a une portée générale en étant relatif aux relations entre l'administration et les usagers.

Enfin, traditionnellement, la protection du contribuable contre les changements éventuels de doctrine de l'administration n'est assurée, aux termes de ces textes et de l'interprétation qu'en a donnée la jurisprudence, *qu'au regard des règles relatives à l'assiette*, c'est-à-dire celles qui ont trait à l'essence même des impositions. Or, depuis la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, elle

32. Les actes de nature réglementaire pouvant être effectués par l'administration, et par conséquent susceptibles d'un recours pour excès de pouvoir, sont codifiés aux annexes I (règlements d'administration publique), II (décrets en Conseil d'État), III (décrets simples) et IV (arrêtés).

33. P. AMSELEK, préf. à Ph. MARCHESOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980. Sur toutes ces questions, cf. RFFP n° 75, 2001 : « La doctrine administrative en droit fiscal ».

34. L'Instruction générale du 3 janvier 1928 prévoyait déjà qu'aucun rehaussement consécutif à un changement de doctrine (ou de jurisprudence) ne pouvait être imposé au contribuable pour des opérations passées. Toutefois la jurisprudence administrative s'en tenant aux termes de la loi n'entérina pas la mesure et il fallut attendre un texte législatif (art. 100 de la loi du 28 déc. 1959) pour que soit officialisée une véritable garantie contre les changements de doctrine administrative. Une loi du 9 juillet 1970 viendra ensuite compléter le texte.

concerne également la mise en œuvre des pénalités et le recouvrement de l'impôt. Elle est non applicable en revanche aux procédures d'imposition. Sous cette réserve, le champ de protection du dispositif est néanmoins large, puisque la garantie englobe aussi bien les interprétations de portée générale publiées (instructions, circulaires...) que les prises de position individuelles de l'administration par lesquelles elle a fait connaître formellement au regard d'un texte fiscal son interprétation d'une question de droit ou de fait.

1. La garantie résultant des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF³⁵

La protection du contribuable contre les changements éventuels de doctrine de l'administration n'est assurée, aux termes de ces deux textes et de l'interprétation qu'en a donnée la jurisprudence, qu'au regard des règles relatives à l'assiette, c'est-à-dire celles qui ont trait à l'essence même des impositions. Elle n'est pas applicable en revanche aux procédures d'imposition lesquelles relèvent d'un autre mécanisme de protection, celui institué par le décret du 28 novembre 1983 (cf. *infra* 2°).

Sous cette réserve, le champ d'application du dispositif de l'article L. 80 A et B est néanmoins large, puisque la garantie englobe aussi bien les interprétations de portée générale publiées (instructions, circulaires...) que les prises de position individuelles de l'administration par lesquelles elle a fait connaître formellement au regard d'un texte fiscal son interprétation d'une question de droit ou de fait.

Bien entendu, la garantie résultant de ces deux articles ne vaut qu'autant que la doctrine dont le contribuable entend se prévaloir

35. Les articles L. 80 A et L. 80 B énoncent les règles suivantes :

– art. L. 80 A : « Il ne sera procédé à aucun redressement d'imposition antérieure si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi d'un texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été à l'époque formellement admise par l'administration ». « Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportées à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.

– art. L. 80 B : « La garantie prévue au 1^{er} al. de l'art. L 80 A est applicable : 1°) lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ».

n'a pas été rapportée à la date des opérations en cause. En effet la doctrine existante ne lie pas irrémédiablement l'administration pour l'avenir et celle-ci a toujours le droit de la modifier ultérieurement. En revanche, l'administration reste liée par sa doctrine en vigueur à la date des opérations conclues par le contribuable ou des faits ayant été pris en compte pour les impositions. Ainsi, ceux d'entre eux qui ont appliqué la doctrine en vigueur au moment des impositions ou qui peuvent se prévaloir à la même date d'une interprétation formelle de l'administration ne peuvent subir *a posteriori* de rectification de leur base d'imposition, et ce même si manifestement la doctrine dont ils se prévalent a un caractère illégal. À cet égard, c'est certes le pouvoir de reprise de l'administration qui se trouve affecté par ce mécanisme. Comme l'écrit à juste titre Jérôme Turot, le dispositif « régit le pouvoir de reprise par l'administration ; le législateur lui retire, lorsque le contribuable satisfait à la condition, tout pouvoir de reprise »³⁶. Mais en même temps, cette garantie qui vient limiter l'arbitraire administratif n'est pas sans poser problème au regard de l'ordre juridique.

Étant applicable même dans le cas où la doctrine administrative a un caractère manifestement illégal, la garantie instituée à l'article L. 80 A et L. 80 B est en effet un mécanisme de régulation difficilement compatible avec la cohérence de l'ordre juridique et la hiérarchie des normes. Comme l'observe J. Lamarque, elle « bouleverse la hiérarchie des compétences et des règles de droit telle qu'elle résulte de la Constitution puisqu'une circulaire, une réponse ministérielle, une simple décision administrative, peuvent contrecarrer une disposition de loi et même se substituer à elle dans un cas particulier »³⁷ ; autrement dit, « le ministre et certains hauts fonctionnaires de la DGI se voient ainsi reconnaître indirectement une sorte de pouvoir réglementaire déguisé, cependant que les fonctionnaires des services extérieurs peuvent prendre des décisions contraires à la loi dans des cas particuliers »³⁸. D'un autre côté, l'on n'en est pas moins en présence d'un dispositif qui, au prix d'une entorse avec les principes juridiques, va dans le sens d'une plus grande protection des droits des contribuables et d'une plus grande sécurité des rapports juridiques en matière fiscale. Il

36. J. TUROT, *in* « Le recours en annulation contre la doctrine administrative », *RJF*, n° 8-9/90.

37. *Ibid.*

38. J. TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *in* *RJF*, n° 5/92.

représente au fond, comme l'écrit très justement J. Turot, « la garantie la plus élémentaire des contribuables sans laquelle les praticiens mettraient la clef sous la porte : l'interdiction faite à l'administration de retourner sa veste doctrinale, ou d'appliquer le droit fiscal à la tête du client »³⁹. On observera d'un autre côté que l'administration fiscale se trouve elle aussi parfois aux prises avec la question de l'insécurité fiscale lorsqu'il se produit un renversement de jurisprudence et particulièrement s'il s'agit d'une jurisprudence européenne ; en effet si la position du juge fiscal national peut être confirmée ou infirmée par une loi interprétative, la situation est beaucoup plus difficile en ce qui concerne le juge européen compte tenu de la nécessité qu'il y aurait à modifier le traité.

2. La garantie résultant du décret du 28 novembre 1983

La protection des contribuables contre les changements de doctrine a trouvé un prolongement avec l'article 1^{er} du décret du 28 novembre 1983 qui concerne les relations entre l'administration et les usagers. Ce texte, qui a une portée générale en indiquant que « tout intéressé est fondé à se prévaloir, à l'encontre de l'administration, des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues à l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978... » élargit en matière fiscale le dispositif de garantie contre les changements de doctrine puisqu'il est applicable non seulement lorsqu'il s'agit des règles d'assiette mais aussi lorsqu'il s'agit de celles relatives aux procédures d'imposition. Mais sa portée est en réalité infiniment plus restreinte que dans le cas de l'article L. 80 A et B ; en effet, les administrés ne peuvent s'en prévaloir que lorsque la doctrine n'est pas contraire aux lois et règlements, une condition qui, on l'a vu, est absente du dispositif propre au droit fiscal.

B. LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE EN CAS DE DOUTE SUR LA QUALIFICATION D'UNE OPÉRATION : LES « ACCORDS FISCAUX PRÉVENTIFS »

La question de la sécurité fiscale a inspiré des dispositifs qui ont pour préoccupation essentielle d'améliorer le fonctionnement du système fiscal par des pratiques de concertation, voire d'accords

39. V. A. BARILARI et M. BOUVIER, *La LOLF : une nouvelle gouvernance financière de l'État*, LGDJ, 2^e éd., 2007.

entre le fisc et les contribuables. Ces dispositifs qui se caractérisent par leur grande variété dans le système fiscal français connaissent une faveur certaine dans le contexte contemporain en s'inscrivant notamment dans la perspective du droit international qui est d'encourager les États à développer des mécanismes personnalisés permettant de mieux adapter la contrainte fiscale. C'est cette préoccupation que l'on retrouve à travers la technique des « accords fiscaux préventifs » qui se développe en droit fiscal français.

On qualifiera d'« accords fiscaux préventifs » les accords, explicites ou implicites, formels ou informels, conclus en amont de la décision fiscale entre les contribuables et l'administration fiscale. Ces accords, qui relèvent sur le fond du rescrit, concernent prioritairement les entreprises mais pas seulement. Ils s'inscrivent dans une *culture de la contractualisation* au sens large qui se développe en France et dans le monde depuis ces dernières années et illustrent d'une manière plus générale la recherche et l'essor d'une nouvelle gouvernance fiscale.

En effet, face à une complexification des situations des contribuables, les réponses législatives ou réglementaires sont souvent impuissantes ou insuffisantes, sans compter les *questions d'interprétation* qui en découlent et qui sont source d'un *contentieux* qui coûte cher et qui ne trouve parfois des solutions qu'au bout de nombreuses années. Une des réponses pertinentes à cet état de fait consiste à sortir en partie de la détermination de règles unilatérales et à fixer clairement, entre les parties concernées, les droits et les devoirs de chacun, administration et contribuable, dans le cadre d'un *accord*. Il s'agit là d'un *phénomène international*, qui s'il n'est pas nouveau pour certains États, notamment anglo-saxons, a néanmoins tendance aujourd'hui à se développer. D'autant que cette logique s'inscrit maintenant dans la *gouvernance stratégique* de l'entreprise aussi bien que dans celle des administrations fiscales.

C'est pourquoi on peut parler d'une forme nouvelle de la gouvernance fiscale dont l'une des caractéristiques consiste dans la *responsabilisation à la fois du contribuable et de l'administration*. En effet, l'accord engendre des droits et des devoirs pour l'un comme pour l'autre. Mais cette logique a également pour objectif le développement d'un *nouveau civisme fiscal* visant à faire en sorte que l'impôt soit considéré comme *légitime et accepté par le contribuable*. À ce titre, *les accords fiscaux sont bien source de*

sécurité juridique à la fois pour le contribuable et pour l'administration. Cette dernière cherchant à régler en amont les problèmes rencontrés par les contribuables, il s'agit d'une **conception préventive** et non répressive.

Cette démarche s'inscrit, pour une autre raison encore, dans une forme nouvelle de gestion publique, celle qui prend modèle sur le management de l'entreprise⁴⁰. Il s'agit d'une **nouvelle gouvernance financière publique** préoccupée par la **maîtrise des finances publiques** ; on veut dire par la volonté **d'une part de réduire les dépenses publiques, et d'autre part d'accroître les ressources**. En ce qui concerne notre sujet, il n'est pas contestable que les accords permettent de **réduire le coût de gestion de l'impôt** pour l'administration comme pour le contribuable, notamment en venant limiter les risques de contentieux. Par ailleurs, ils permettent **d'augmenter le produit fiscal** en évitant les comportements fiscaux déviants, volontaires ou non, sans pour autant relever les taux d'imposition.

En définitive, si les « accords fiscaux préventifs » s'inscrivent bien dans un processus global de légitimation de l'impôt, ils trouvent aussi leur propre légitimité d'une part dans la sécurité juridique apportée au contribuable comme à l'administration, d'autre part dans une meilleure rentabilité de l'impôt pour l'administration et une réduction des coûts de gestion tant pour l'administration que pour le contribuable.

Il est à observer que la question principale, celle qui fonde cette légitimité, relève de façon primordiale de la protection des contribuables contre les risques de changement d'interprétation des textes fiscaux et des situations des contribuables. Autrement dit, ce qui paraît essentiel dans ces « accords fiscaux préventifs » est la capacité des acteurs concernés à dégager un sens commun, un sens acceptable par les uns et par les autres.

1. Le rescrit fiscal

La procédure du **rescrit fiscal** offre à tout contribuable la possibilité de saisir l'administration pour avis sur la régularité d'une opération qu'il envisage pour l'avenir. Cette procédure, introduite depuis la loi du 8 juillet 1987, s'est récemment développée en droit fiscal français. Elle constitue une forme d'accord

40. Et précisé par l'instruction du 16 déc. 1982 dans son chapitre 1^{er}.

formel ou informel, conclu entre le contribuable et l'administration fiscale. Ces accords s'inscrivent dans une logique de « contractualisation » qui se développe en France depuis ces dernières années et vont dans le sens d'une forme nouvelle de gouvernance fiscale dont l'une des caractéristiques consiste dans la responsabilisation à la fois du contribuable et de l'administration.

a) Le *rescrit* en droit fiscal français

1. Le *rescrit* général

Tout contribuable, professionnel ou particulier, voire même une collectivité locale, peut demander à l'administration qu'elle se prononce sur une situation de fait dans un délai de trois mois.

La réponse apportée constitue une validation par l'administration des conséquences fiscales de la situation présentée. La procédure peut concerner l'assiette de n'importe quel impôt mais en aucun cas des questions concernant les procédures de contrôle fiscal ou les modalités d'application des pénalités (il existe des procédures particulières à ces situations). Il peut s'agir par exemple d'une question concernant la possibilité de déductions de charges pour frais professionnels.

La demande doit être écrite et préalable à l'opération et doit être adressée en recommandé au centre des impôts.

2. L'article L. 64 B du LPF

Le *rescrit* fiscal, qui est prévu à l'article L. 64 B du LPF⁴¹, a un objet précis et restreint : assurer au contribuable qui le pratique une protection contre la qualification éventuelle d'*abus de droit* par l'administration à raison d'une opération ou convention qu'il entend passer. Il s'agit, autrement dit, de la « possibilité offerte à titre de garantie à un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, de consulter par écrit l'administration centrale des impôts en lui fournissant tous les éléments utiles. L'administration doit indiquer en réponse si l'opération relève à son sens de l'*abus de droit* »⁴².

41. A. BARILARI, R. DRAPE, *Lexique fiscal*, *op. cit.*

42. « Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi. »

Le délai de réponse imparti à l'administration est de *six mois*. Si au terme du délai elle n'a adressé aucune réponse au contribuable, celui-ci est fondé à considérer que la convention est régulière. L'administration se trouve ainsi liée par sa réponse expresse comme par son absence de réponse dans le délai. Si elle n'a émis aucune objection, ou si elle n'a pas répondu dans le délai, elle se trouve privée de la possibilité de recourir ultérieurement à la qualification d'abus de droit à l'égard de l'opération visée. Bien entendu, la portée de la décision administrative est limitée à l'opération ou à la convention visée par la demande. Elle ne peut concerner que le contribuable et les parties à la convention.

En revanche, même si l'avis rendu est favorable au contribuable (ou en cas d'absence d'avis dans le délai de six mois), l'administration peut toujours poursuivre ultérieurement des rectifications d'impositions à raison de ladite opération. Elle est seulement privée de la possibilité de recourir à la qualification d'abus de droit.

2. La multiplication des formes de rescrit avec les articles L. 80 B, L. 80 C et L. 80 CB du Livre des procédures fiscales

Très large est la portée de l'article L. 80 B 1° du LPF⁴³. En effet, l'administration ne peut, on l'a vu, procéder à aucun redressement d'imposition antérieure dans le cas où elle a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Mais le même article institue des dispositifs nouveaux de rescrit qui mériteraient d'ailleurs d'être harmonisés. Il s'agit tout d'abord de la procédure instituée par la loi n° 96-314 du 12 avril 1996, portant diverses dispositions d'ordre économique et financier. Selon celle-ci, l'administration est tenue de répondre au contribuable dans un délai de *trois mois* lorsqu'elle est saisie d'une demande concernant le bénéfice du régime d'amortissement exceptionnel ou du régime des entreprises nouvelles ; à défaut de réponse dans ce délai, l'administration est censée avoir donné son accord, celui-ci lui devenant opposable, notamment lors d'un

43. Selon l'article L. 80 CB du LPF, « lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre (...) de l'article L. 80 B ou de l'article L. 80 C par un redevable de bonne foi, ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux. (...) Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen (...) l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale ».

contrôle fiscal (LPF, art. L. 80 B, 2°) à condition toutefois que la demande ou la notification soit préalable à l'opération en cause et effectuée à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait.

D'autre part, la loi de finances initiale pour 1997 (loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996) a étendu cette protection (art. L. 80 B 3°) au cas où l'administration n'a pas répondu dans un délai de *trois mois* à un redevable de bonne foi ayant demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article L. 80 B 2°, si un projet de dépenses de recherche est éligible au bénéfice des dispositions de l'art. 244 *quater* B du CGI (il s'agit d'un crédit d'impôt octroyé pour les dépenses de recherche effectuées par les entreprises industrielles, commerciales ou agricoles).

La loi de finances rectificative pour 2004 a encore étendu la procédure aux demandes relatives à l'existence d'établissements stables (demande d'un résident étranger qui veut avoir l'assurance qu'il n'a pas un établissement stable en France) et aux entreprises implantées dans les zones franches urbaines. Sont également concernées les associations qui veulent savoir si les dons qu'elles reçoivent sont bien exonérés. Par ailleurs, la loi de finances initiale pour 2005 a élargi le dispositif aux entreprises implantées dans les pôles de compétitivité et participant à un projet de recherche et de développement ; dans ce cas, le délai de réponse de l'administration est de quatre mois à partir de la demande du contribuable.

La procédure a enfin connu de nouvelles extensions avec la loi de finances rectificative pour 2008. C'est ainsi que l'administration est regardée comme ayant donné un accord tacite lorsqu'elle n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable qui l'a consultée sur la qualification de son activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu, ou à une société civile qui l'a saisie d'une demande relative à l'impôt applicable à son activité. Le texte a par ailleurs, on l'a vu, institué le droit pour le contribuable à pouvoir solliciter dans un certain nombre de cas un second examen de sa demande alors même qu'une prise de position formelle a été prise par l'administration sur sa situation. Le

contribuable doit être de bonne foi et n'invoquer aucun élément nouveau (art. L. 80 CB)⁴⁴.

b) Le *rescrit fiscal* à l'étranger

Le *rescrit fiscal* existe dans de nombreux pays autres que la France et sous des formes plus ou moins étendues.

Aux États-Unis, le *rescrit* (ou *ruling*) se présente sous deux aspects. Il peut s'agir d'abord d'une interprétation des textes fiscaux qui est publiée par l'administration (*revenue ruling*) et qui s'apparente aux instructions administratives françaises. Il peut s'agir aussi d'une réponse écrite⁴⁵ de l'administration à un contribuable (*private ruling*) qui l'avait interrogée préalablement à une opération qu'il envisageait de réaliser. La notion d'abus de droit n'existant pas dans la législation américaine, le *private ruling* s'étend ainsi à toutes les situations. La prise de position de l'administration, non publiée, ne lui est pas légalement opposable (néanmoins le contribuable l'utilise systématiquement devant le juge en cas de litige).

En Allemagne, le procédé est limité aux consultations des contribuables en matière d'impôt sur les salaires, de droits de douane ou de l'appréciation des situations de fait relatives à un contrôle fiscal. Rendues publiques, ces prises de position deviennent opposables à l'administration sans pour autant lier le juge.

En Suède, le *rescrit fiscal* présente la particularité d'une consultation qui est confiée à un comité rattaché à l'administration fiscale ; le comité est composé de fonctionnaires, de magistrats et de représentants du secteur privé. Sa réponse doit être donnée dans le délai d'un an. Bien que non publiée, elle lie à la fois l'administration et le juge de l'impôt.

44. Selon l'article L. 80 CB du LPF, « lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre (...) de l'article L. 80 B ou de l'article L. 80 C par un redevable de bonne foi, ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux. (...) Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen (...) l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale ».

45. J. JENGER : « La Documentation française, instrument de diffusion des données publiques », *RFAP*, 94/4, p. 669.

2. L'accord préalable en matière de prix de transfert

Les prix de transfert sont les prix que les sociétés d'un même groupe se facturent entre elles pour la vente d'un bien ou d'un service. À cette occasion, et par souci d'« optimisation fiscale », une filiale peut facturer à des prix majorés les ventes faites à la société-mère lorsque celle-ci est établie sur le territoire d'un État où les bénéficiaires sont lourdement taxés. De telles pratiques donnent lieu à des rectifications des bases d'imposition lors d'un contrôle fiscal⁴⁶ et à un risque de double imposition de l'entreprise (une fois dans le pays qui effectue la rectification et une seconde fois dans l'autre pays). On l'a compris, il s'agit là d'un enjeu majeur de la fiscalité internationale, d'autant que depuis une vingtaine d'années, les États renforcent leurs législations et les contrôles⁴⁷. C'est pourquoi les entreprises doivent savoir élaborer et justifier leur politique de prix de transfert et l'administration fiscale doit de son côté être en mesure de répondre clairement à cette question.

C'est afin de répondre à ce problème que l'OCDE a proposé des modèles de conventions fiscales entre pays concernant la procédure amiable pouvant être suivie⁴⁸. L'Union européenne, avec le Forum européen en matière de prix de transfert⁴⁹, mis en place par la commission en juillet 2002, propose également un guide des bonnes pratiques depuis 2006. Par ailleurs, le forum a proposé, entre mars 2005 et septembre 2006, des procédures pour prévenir

46. Selon l'article 57 du Code général des impôts : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéficiaires indirectement transférés à ces dernières [...] sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. »

47. Depuis 1996, on assiste à un renforcement de la législation applicable en France. À ce titre, si au cours d'une vérification de comptabilité d'une entreprise, des éléments font présumer un transfert indirect de bénéficiaires (au sens de l'article 57 du Code général des impôts), l'article L. 13 B du Livre des procédures fiscales habilite l'administration à demander à cette entreprise des informations et des documents la concernant (il peut s'agir d'informations juridiques, économiques, fiscales, comptables ou méthodologiques concernant le calcul des prix de transfert). Le contribuable dispose en principe d'un délai de deux mois (prorogeable un mois) pour répondre à la demande de l'administration.

48. On soulignera que les principes OCDE n'ont aucune force obligatoire. Cependant, c'est sur eux que s'appuient les entreprises et les administrations fiscales des États.

49. Le forum comprend des représentants des administrations fiscales des États membres et des personnalités du privé.

les différends concernant les prix de transfert (vérifications fiscales simultanées, médiation d'un expert, procédures APP).

La France a, de son côté, publié un manuel des bonnes pratiques en matière de prix de transfert (Instr. 28 nov. 2006 conforme aux prescriptions de l'OCDE), afin de mieux informer les entreprises sur le sujet. Il est important en effet que les entreprises sachent élaborer et justifier leur politique de prix de transfert. C'est pour répondre à ce besoin et selon le principe de la procédure amiable⁵⁰ qu'ont été institués les « *accords préalables sur les prix* ». Ces accords sont établis entre l'administration fiscale et l'entreprise, ce qui interdit ensuite tout rehaussement concernant les prix pratiqués s'ils sont conformes à l'accord. Il convient de préciser que l'accord porte sur la méthode utilisée pour calculer le prix et non sur le prix lui-même⁵¹. Une fois l'accord préalable en matière de prix de transfert (APP) conclu⁵², le contribuable doit produire un rapport annuel afin que soit vérifiée la conformité du calcul avec la méthode figurant aux termes de l'accord. Les accords peuvent être multilatéraux, bilatéraux (entre la ou les administrations française et étrangère[s])⁵³ ou unilatéraux (dans ce cas il n'y a pas de négociation avec l'administration d'un

50. Procédure codifiée à l'article 25 du modèle de convention OCDE. Cet article est repris dans toutes les conventions françaises. La procédure permet aux administrations d'établir des accords amiables.

51. Plusieurs méthodes sont proposées, la plus simple fait partie des méthodes dites « traditionnelles ». Il s'agit de la « méthode du prix comparable sur le marché libre ». Les méthodes consistent à comparer soit un prix, soit un indicateur de marge brute ou nette, soit aussi à établir une clef de répartition des profits (partage des bénéfices). Un principe de base, le principe de pleine concurrence, fonde la notion de comparabilité. Ce principe est énoncé à l'article 9 du modèle de convention OCDE : « [Lorsque] [...] deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. » Ainsi, les entreprises membres d'un groupe sont traitées comme des entreprises distinctes. Les conditions des transactions intra-groupe doivent être comparées avec celles qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions et dans des circonstances comparables. Comparables ne signifie pas nécessairement identiques, mais la comparaison doit rester raisonnable.

52. L'entreprise et l'administration se rencontrent préalablement et l'entreprise fournit une documentation détaillée à l'administration.

53. En cas d'accords multilatéraux ou bilatéraux, la demande doit être faite dans chacun des États concernés.

autre État et la sécurité juridique n'est bien entendu pas complète). Leur durée varie de trois à cinq ans.

On observera que, pour tenir compte des spécificités des petites et moyennes entreprises, une procédure d'APP allégée a été mise en place à leur intention. Ainsi, l'APP permet à une entreprise multinationale ou non, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intra-groupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du Code général des impôts.

Une procédure spécifique d'arbitrage en matière de prix de transfert a été introduite en 1995 dans l'espace communautaire. Elle prend sa source dans une convention intergouvernementale d'arbitrage entrée en vigueur en 1995 à la suite d'une proposition de directive communautaire par la Commission européenne, l'objet de ladite convention étant de permettre de pallier les difficultés en matière de double imposition dans l'espace européen et de résoudre les litiges en résultant. L'intérêt de la procédure d'arbitrage instituée par ladite Convention est qu'elle a une portée complémentaire aux conventions bilatérales relatives à la double imposition. La plupart d'entre elles contiennent bien en effet des dispositions pour éviter ce risque mais s'il se réalise, les États n'ont pas l'obligation de l'éliminer. C'est l'apport positif de la procédure d'arbitrage qui est institué par la Convention. Celle-ci prévoit l'obligation de soumettre à un arbitrage les cas dans lesquels les États membres ne parviennent pas à se mettre d'accord sur l'élimination de la double imposition dans un délai de deux ans. Pour réduire les difficultés qui rendent la mise en œuvre pratique de cette procédure moins aisée qu'on aurait pu le penser, la proposition d'un code de bonne conduite pour la mise en œuvre effective de la convention d'arbitrage a été présentée par la Commission européenne au Conseil et au Parlement européen.

C. LE CONTRÔLE FISCAL SUR DEMANDE

On l'a vu (cf. *supra*), les entreprises dont les chiffres d'affaire ne dépassent pas 1,5 M d'euros (achat/revente) ou 450 000 euros (prestations de services) ont la possibilité de demander un contrôle leur permettant de s'assurer qu'ils appliquent correctement la législation. Ce contrôle porte sur les points visés par le contribuable

dans sa demande et **lui permet de s'assurer qu'il applique correctement la législation**. Les services fiscaux ne sont pas obligés de répondre favorablement à cette demande mais s'ils effectuent le contrôle ils doivent informer le contribuable des résultats obtenus⁵⁴. Si des erreurs ou irrégularités ont été constatées, le contribuable peut alors les régulariser ; il lui sera demandé un intérêt de retard réduit de moitié.

Par ailleurs, le contribuable peut demander à l'administration **une prise de position formelle qui lui sera opposable**, et ce sur les points de droit ou de fait qui ont fait l'objet d'un examen sans aucun rehaussement. Le contrôle fiscal sur demande a été étendu aux droits de succession et de donation, à titre expérimental pour une période de trois ans.

54. Il convient encore de souligner que cette procédure ne constitue pas une vérification de comptabilité ; par conséquent les droits et garanties dont bénéficie normalement le contribuable vérifié ne s'appliquent pas.

CHAPITRE 3

DOCTRINES ET IDÉOLOGIES FISCALES

La fiscalité n'a pas été sans subir l'influence des idéologies qui se sont développées au cours du XIX^e siècle, notamment des plus marquantes d'entre elles, *le libéralisme, le socialisme, le solidarisme*¹. L'observation vaut particulièrement pour les doctrines² et théories de l'impôt qui, ayant largement emprunté à ces idéologies, ont forgé diverses utopies et représentations de la fiscalité qui demeurent encore bien présentes dans les débats contemporains.

Toutefois, les réflexions en la matière ne sont pas non plus restées imperméables à la critique dont ces mêmes idéologies ont été l'objet dans la période récente. Aussi est-on conduit à s'interroger aujourd'hui sur le sens nouveau qui devrait être donné à l'impôt.

Section 1 Utopies fiscales et doctrines antifiscales : de l'idéal de l'impôt unique à la société sans impôt

Les idéologies ont toujours largement nourri les réflexions sur l'impôt et notamment les nombreuses utopies fiscales qui ont vu le jour de la fin du XVIII^e siècle jusqu'à la période contemporaine. Les thèses libérales nourrissent quant à elles, depuis ces vingt dernières années, une certaine méfiance vis-à-vis de la fiscalité, voire même un antifiscalisme parfois radical.

1. Sur cette idéologie, cf. M. BOUVIER, *L'État sans politique*, op. cit. sur les rapports entre les idéologies et l'impôt, cf. *RFFP* n° 84, 2003 : « Doctrines et idéologies fiscales ».

2. Cf. J.-B. MAURICE VIGNES, *Histoire des doctrines sur l'impôt en France*, Paris, 1909.

§ 1. LES UTOPIES FISCALES

Si l'on se place du point de vue de l'imaginaire fiscal, la suppression de l'impôt devrait recueillir l'assentiment de l'ensemble de la population. Toutefois le principe constitutionnel de nécessité, ou peut-être davantage encore le principe freudien de réalité, font qu'il faut bien se rendre à l'évidence qu'une société peut difficilement exister sans impôt. À vrai dire, l'abolition de l'impôt dans les constructions intellectuelles s'entend plus souvent de celle du seul impôt sur le revenu, certains auteurs ayant proposé de lui substituer un *impôt unique* assis le plus souvent sur le capital ou sur la dépense.

Ainsi l'imaginaire fiscal qui s'exprime souvent de manière négative (révoltes, refus de l'impôt, fraude...), peut également présenter des figures positives en s'exprimant autour de réflexions et constructions proposant l'impôt idéal, le « *bon impôt* ».

A. IMPÔT UNIQUE CONTRE IMPÔTS MULTIPLES

AUDIENCE DE MONSIEUR LE CONTRÔLEUR FISCAL

Des hommes d'un génie profond lui présentèrent des projets. L'un avait imaginé de mettre des impôts sur l'esprit. « Tout le monde, disait-il, s'empressera de payer, personne ne voulant passer pour un sot. » Le ministre lui dit : « Je vous déclare exempt de la taxe ».

Un autre proposa d'établir l'impôt unique sur les chansons et sur le rire, attendu que la nation était la plus gaie du monde, et qu'une chanson la consolait de tout ; mais le ministre observa que depuis quelque temps on ne faisait plus guère de chansons plaisantes, et il craignit que, pour échapper à la taxe, on ne devint trop sérieux.

VOLTAIRE

L'homme aux quarante écus

L'idée fondamentale qui nourrit la pensée de tous les utopistes de l'impôt est qu'un impôt unique, capable de couvrir l'ensemble des dépenses publiques, serait en mesure de répondre à toutes les questions posées par la fiscalité. L'impôt unique aurait d'abord la qualité d'être *simple*. Il suffirait de le diviser entre tous les contribuables selon leurs capacités contributives pour obtenir le financement recherché. Cette simplicité se répercuterait sur l'organisation administrative qui serait elle-même beaucoup plus allégée et par conséquent coûterait moins cher à entretenir. Il aurait par ailleurs le mérite de permettre de déterminer parfaitement *l'incidence réelle* de l'impôt. Il serait aussi le plus *équitable* puisque son unicité permettrait d'une part d'en moduler le taux avec exactitude en

fonction des facultés contributives de chacun, d'autre part d'éviter les déplacements de charges incontrôlables du fait de la multiplicité des contributions et enfin d'en généraliser le paiement, d'universaliser la contribution. Au total, l'impôt unique ne comporterait pas l'inconvénient, attribué à l'impôt multiple, d'accumuler les injustices, les dysfonctionnements et les rancœurs. Par ailleurs, il permettrait au contribuable de connaître exactement le montant de sa contribution aux charges publiques.

B. LA DIVERSITÉ DES THÉORIES DE L'IMPÔT UNIQUE

Les projets d'impôts uniques sont relativement nombreux. S'il est possible de les rassembler autour des catégories qualifiées par la matière imposable, il est parfois difficile de les rattacher à des courants de pensée politique précis.

1. *L'impôt unique sur le foncier : les Physiocrates et Henry George*

a) *Les Physiocrates*

La doctrine physiocrate s'est élaborée au XVIII^e siècle sous l'impulsion de François Quesnay³ (1694-1774), médecin de Louis XV. Le contexte économique de l'époque se caractérise par une organisation très contraignante structurée autour de corporations de métiers, maîtresses tant de l'accès aux professions que de la fixation des prix et des salaires, par une fiscalité forte qui frappe essentiellement les paysans, par une circulation des marchandises, et principalement des produits de l'agriculture rendue difficile par la multiplication des barrières de péage, par une agriculture en difficulté, et enfin par une crise des finances de l'État.

Face à un tel environnement, les Physiocrates proposent une théorie générale de l'économie fondée, par analogie, sur le fonctionnement naturel que l'on se représentait comme fluide et harmonieux tant que l'homme n'intervient pas dans son développement. Autrement dit, pense-t-on, l'ordre spontané, parce qu'il est régi par des lois objectives, est de loin supérieur à celui que s'essayaient d'instaurer les hommes sur la base de leur seule volonté. À partir

3. Se réunirent autour de la pensée de QUESNAY des hommes tels que DUPONT DE NEMOURS, LE MERCIER DE LA RIVIÈRE, MIRABEAU puis TURGOT, LEROY D'AL-LARDES, LE CHAPELIER...

d'une telle prémisse, les Physiocrates vont bâtir une théorie générale de l'économie et de la société fondée d'une part sur l'idée que *seule l'agriculture dégage un produit net*, c'est-à-dire un surplus de richesses, d'autre part sur le principe de la *libre circulation des biens*. Si l'on n'intervient pas dans le circuit économique, si on laisse se pratiquer librement les échanges, un ordre harmonieux doit s'établir. C'est bien ainsi qu'il convient d'« assurer l'avènement de la prospérité universelle par le renoncement à toute réglementation » (F. Quesnay), et qu'il est nécessaire par conséquent de supprimer péages et corporations ; la fiscalité quant à elle doit avoir pour unique assiette le produit net agricole et doit donc reposer sur *un impôt unique sur le foncier*. L'État doit être un État monarchique fort, mais aux fonctions limitées, respectueux de la liberté du travail et du commerce.

Les Physiocrates, libéraux avant la lettre, réagissaient contre les thèses dirigistes mercantilistes et colbertistes. Leur influence sur les assemblées durant la Révolution française de 1789 allait s'accompagner surtout d'une influence sans doute plus décisive sur le père de la doctrine libérale, Adam Smith, qui, les ayant rencontrés lors d'un voyage effectué en France (1764), allait assurer aux thèses physiocrates une large audience alors que lui-même avait déjà bien établi les fondements de sa théorie.

b) Henry George

« Donc, ce que je propose comme le remède simple mais souverain qui élèvera les salaires, augmentera les profits du capital, détruira le paupérisme, abolira la pauvreté, donnera un emploi rémunérateur à celui qui en désirera, donnera libre carrière aux facultés humaines, diminuera le crime, élèvera la morale, le goût et l'intelligence, purifiera le gouvernement, et portera la civilisation à des hauteurs plus nobles encore, c'est d'approprier la rente par des impôts.

De cette manière, l'État pourra devenir le landlord universel, sans s'appeler lui-même ainsi, et sans assumer aucune fonction nouvelle. Dans la forme, la propriété de la terre restera ce qu'elle est maintenant. Aucun propriétaire ne sera dépossédé : on n'aura besoin de formuler aucune restriction à la quantité de terre que pourra posséder chacun. Car la rente étant prise par des taxes par l'État, la terre, sous quelque nom qu'elle soit possédée, et n'importe sa division, sera réellement propriété commune, et chaque membre de la communauté aura sa part aux avantages de la propriété.

Maintenant, comme la taxe de la rente, ou des valeurs foncières, doit nécessairement être augmentée en même temps que nous abolissons les autres taxes, nous pouvons donner à la proposition une forme pratique et dire :

Abolissons tous les impôts, sauf celui sur les valeurs foncières. »

Henry George

« Progrès et pauvreté », 1879

En dehors des Constituants qui s'en inspirèrent largement pour bâtir le nouveau système fiscal, les Physiocrates firent de nombreux émules, notamment au XIX^e siècle aux États-Unis en la personne d'un Américain, Henry George (1839-1897), auteur d'un ouvrage paru en 1879⁴ intitulé « *Progrès et pauvreté* » et sous-titré « *Enquête sur la cause des crises industrielles et de l'accroissement de la misère au milieu de l'accroissement de la richesse, le remède* ».

Henry George, fils de libraire, né à Philadelphie en 1839 fut apprenti imprimeur avant de partir pour les Indes et l'Australie, comme mousse sur un bateau. À son retour, il trouva un emploi de typographe mais il repartit presque immédiatement en Californie à la recherche de filons aurifères, mais sans succès. Il s'installa à San Francisco puis à New York, se maria et commença à écrire. H. George part de la constatation suivante : « Pourquoi, en dépit de l'accroissement de la puissance de production, les salaires tendent-ils à devenir le minimum de ce qu'il faut pour vivre ? »⁵. Ne trouvant pas de réponse dans les thèses existantes, il décide de s'intéresser au mode de répartition des richesses et en particulier à la loi de la rente foncière qu'il relie au capital et au travail. Constatant que la rente s'élève sans pour autant que les salaires et l'intérêt suivent la même voie, il en tire la conclusion qu'il convient de rendre commune la propriété de la terre pour rompre le couple progrès/pauvreté puisque la richesse se trouve stockée dans le foncier du fait de l'accroissement continu de sa valeur (liée à l'évolution du progrès matériel et à la spéculation en découlant qui a pour conséquence une hausse continue de la rente au détriment du développement industriel et de l'augmentation des salaires).

Mais plutôt que la propriété elle-même de la terre, c'est celle de la rente que la collectivité doit réaliser, et cela par les impôts : « Abolissons tous les impôts sauf celui sur les valeurs foncières »⁶ proclame Henry George.

Au fond, et si l'on considère la théorie de l'impôt unique sur la rente foncière de Henry George au travers de ses conceptions

4. L'auteur publia de nombreux autres ouvrages tels que : « *The land question* (1881), *Social Problems* (1883), *The reduction to iniquity* (1884), *Protection or free trade* (1885), *The condition of labour* (1891), *A perplexed philosopher* (1892). Les thèses de H. GEORGE sont poursuivies par l'association « Terres nouvelles. Association pour une imposition respectueuse de l'être humain ».

5. *Progrès et pauvreté*, F. Alcan, 1925.

6. *Op. cit.*

philosophiques, politiques, sociales, économiques, il en ressort que *la fiscalité devient le moyen de réaliser une utopie, sinon socialiste, au moins communautariste*, au même titre que d'autres ont prétendu s'appuyer sur l'impôt sur le revenu progressif pour répartir plus harmonieusement les richesses.

2. L'impôt unique sur le capital

Certains auteurs, plus ambitieux encore que les partisans d'un impôt unique sur le foncier, proposèrent au XIX^e siècle un impôt unique sur le capital fixe, notion qui inclut le sol et tous les biens immobiliers sur lesquels s'appuie la production, sans toucher le capital circulant⁷. La thèse soutenue principalement par le chocolatier Émile-Justin Menier (1826-1881), mais également par Émile de Girardin (1806-1881), a été reprise aujourd'hui par le prix Nobel d'économie, Maurice Allais qui n'en fait pas toutefois un impôt unique.

a) L'impôt sur le capital vu par E.-J. Menier

L'impôt unique sur le capital tel que le conçoit Menier est un *impôt de répartition* ; c'est aussi un *impôt proportionnel et indiciaire* ; l'évaluation des capitaux fixes possédés par chacun est réalisée au niveau local par un conseil cantonal composé du conseiller général et du conseiller d'arrondissement, du juge de paix, du percepteur, du receveur de l'enregistrement, d'un membre de la chambre d'agriculture et de deux délégués commis par le conseil municipal des communes. Des recours sont prévus à l'échelon de l'arrondissement et du département.

À l'inverse d'Henry George la proposition d'impôt unique de Menier se situe en droite ligne des *préoccupations libérales* ; et c'est bien ce que l'auteur s'attache à souligner dans la conclusion de son ouvrage lorsqu'il affirme : « Séparant l'homme de la chose ; détruisant toute vieille idée du tribut et de capitation ; ménageant le minimum des besoins de l'homme ; laissant à la fortune en forma-

7. Dans son « *Projet de loi sur l'application de l'impôt sur le capital* », MENIER définit le capital fixe à l'art. 2 : « sont capitaux fixes toutes les utilités dont le produit ne détruit pas l'identité, c'est-à-dire : le sol, les constructions, les machines, les outillages, les navires, les voitures, les animaux servant à l'exploitation, les ustensiles de ménage, les meubles, les objets d'art, lorsqu'ils ne sont pas à l'état de marchandises destinées au commerce », in *L'impôt sur le capital*, Plon et Guillaumin, 1874.

tion toute latitude pour se consolider ; faisant crédit au capital circulant et ne l'atteignant que lorsqu'il est transformé en capital fixe ; supprimant toutes les entraves qu'opposent les impôts actuels à la circulation ; facilitant la consommation, et, par conséquent, ouvrant de nouveaux débouchés à la production ; déblayant la liberté du travail de tous les obstacles laissés encore debout par la nuit du 4 août, l'impôt sur le capital est le complément nécessaire des Principes de 89 »⁸.

b) L'impôt-assurance vu par E. de Girardin

Rien ne prédisposait ce journaliste à s'intéresser à l'impôt, sinon son goût pour la réforme sociale. Très impliqué dans les débats de son temps, il fait partie de ces hommes qui à l'instar de Menier, souhaitent une association du capital et du travail. Humaniste comme lui, il est convaincu de la nécessité de trouver des voies pour améliorer la condition du monde ouvrier. C'est ainsi qu'il se montrera partisan d'un développement de la propriété, d'une participation des employés aux fruits de l'entreprise, d'un droit à la retraite et au congé maladie, d'une diminution de la durée du temps de travail... C'est dans cette logique que tout naturellement il sera amené à aborder la question fiscale, son intérêt pour l'impôt se dessinant plus particulièrement à la fin des années 1840, période pendant laquelle il se lance dans un critique radicale de tous les impôts existants, réunissant tous ses articles consacrés à ce sujet dans un ouvrage de plus de 400 pages, appelé « *L'impôt* ».

Le livre, composé de deux parties, dresse tout d'abord, sous le titre « un impôt unique », un tableau sombre de la fiscalité ; pour l'auteur, « l'impôt tel qu'il existe, en France, c'est la confusion des taxes. C'est la promiscuité monstrueuse de systèmes qui s'excluent. C'est l'arbitraire fiscal. C'est le mensonge légal⁹ ». S'ensuit une mise en coupe réglée de chaque impôt. C'est dans la seconde partie, intitulée « Un impôt unique », qu'Emile de Girardin expose sa conception du bon impôt, c'est-à-dire d'un impôt sur le capital, qu'il présente et justifie comme ayant le caractère d'une prime d'assurance, proportionnelle à la valeur du capital détenu. « L'État doit être un assureur », selon l'auteur ; par conséquent « l'impôt est et ne doit être qu'une prime d'assurance payée par tous les membres d'une société appelée nation ».

8. MENIER, *op. cit.*

9. E. DE GIRARDIN, *L'impôt*, Éd. La Librairie nouvelle, 1852 (6^e éd.).

c) L'impôt sur le capital selon M. Allais

Plus près de nous, M. Allais¹⁰ se montre, lui aussi, partisan d'un impôt sur le capital au taux de 1 %, qui sans être unique, serait cependant dominant. La mise en place d'un tel impôt assis sur les biens physiques durables devrait, selon l'auteur, s'accompagner de la suppression de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, des droits de mutation et des impôts locaux. L'auteur s'inscrit là dans un courant libéral qui écarte de toute idée d'exonération les « revenus non gagnés », notamment ceux issus de la spéculation foncière, et qui estime que sont pénalisés par l'impôt les « revenus gagnés de manière active » par les entrepreneurs et par les salariés.

3. L'impôt unique sur la dépense

L'impôt sur la dépense participe d'une longue tradition anglo-saxonne. Déjà Thomas Hobbes, dans son *Léviathan* (1651), en posait les principes essentiels lorsqu'il écrivait : « L'égalité d'imposition repose davantage sur l'égalité de ce qui est consommé que sur l'égalité de fortune de ceux qui consomment ces choses. Pour quelle raison en effet celui qui travaille beaucoup et qui, épargnant les fruits de son travail, consomme peu, serait-il plus imposé que celui qui, vivant à ne rien faire, a de faibles revenus et les dépense intégralement alors que l'un ne reçoit pas de la République plus de protection que l'autre ? Quand les impôts sont assis sur ce que les gens consomment, chacun paie également pour ce dont il use, et la République n'est pas frustrée par le gaspillage de certains particuliers »¹¹.

Pour Hobbes, il apparaît équitable que *chacun contribue en fonction de ce qu'il retire de la société* ; et le moyen le plus adéquat pour satisfaire à cet objectif est bien alors d'imposer la consommation. L'idée sera reprise et étayée plusieurs siècles plus tard tantôt sous la forme d'un impôt unique sur la dépense globale,

10. M. ALLAIS, *L'impôt sur le capital et la réforme monétaire*, Hermann, 1976 ; cf. également, *Pour la réforme de la Fiscalité*, Éd. Clément Juglar, 1990.

11. T. HOBBS, *Leviathan*, Sirey, 1972. Quelques pages auparavant, T. HOBBS écrivait également : « Si la République impose une taxe à l'ensemble du corps, celle-ci est réputée peser sur chaque membre en proportion de la mise qu'il a apporté à la Société, car il n'existe en ce cas pas d'autres fonds communs que ceux qui résultent des mises individuelles ». J. STUART MILL prôna également l'idée d'un impôt sur la dépense dans ses *Principes d'économie politique*.

tantôt sous celle d'une TVA généralisée, tantôt sous la forme d'un impôt assis sur la dépense d'énergie.

a) L'impôt unique sur la dépense globale

L'impôt unique sur la dépense globale a été prôné par deux auteurs britanniques : Nicholas Kaldor et James Meade.

1. Le projet Kaldor : l'impôt progressif sur la dépense

Lord Nicholas Kaldor (1908-1986) économiste d'origine austro-hongroise, enseignant à la *London School of Economics* et à Cambridge, est un disciple de Keynes. Conseiller des gouvernements travaillistes de 1964 à 1968 et de 1974 à 1976, il fut également conseiller de certains pays du tiers-monde. Soucieux de limiter l'inégalité des ressources et favorable à une augmentation de la consommation pour stimuler l'emploi, il a élaboré un projet d'impôt unique sur la dépense globale qu'il a publié en 1955 sous le titre *An expenditure Tax*¹².

L'impôt sur la dépense proposé par Kaldor n'est pas une taxe sur le chiffre d'affaires supportée par le consommateur, mais **un impôt annuel personnel et progressif sur les dépenses** effectuées par les contribuables. Cet impôt devait se substituer à l'impôt sur le revenu que l'auteur jugeait tout à la fois inéquitable et inefficace. Kaldor réagissait, dans l'immédiat après-guerre, à l'incapacité de l'impôt sur le revenu d'une part de satisfaire aux besoins de l'État, d'autre part de générer une certaine égalisation des revenus, et ce malgré des taux si élevés qu'ils en étaient devenus difficilement supportables pour les contribuables. Il se montrait également soucieux, dans une période de restructuration économique, de faire en sorte que la politique fiscale constitue un soutien au développement des entreprises. Il s'agissait donc pour cet économiste de favoriser le développement de l'épargne afin que celle-ci puisse s'investir dans le secteur productif. Il convenait, selon lui, d'éviter que les liquidités ne soient épongées et par l'impôt sur le revenu et par l'achat de biens de consommation. Taxer le revenu dépensé et non épargné aurait, pensait-il, l'avantage de freiner la propension à consommer, et particulièrement celle des plus riches. Par ailleurs, la progressivité d'une telle taxation devait permettre d'aller dans le sens d'une diminution des inégalités de revenus, ce qui correspondait au souci social de Kaldor.

12. N. KALDOR, *An expenditure Tax*, Allen and Unwin University Books, 1955.

Le projet Kaldor ne put jamais vraiment se concrétiser. En premier lieu parce qu'il aurait été nécessaire de transformer complètement à la fois les habitudes fiscales des contribuables et les institutions administratives. Le coût d'adaptation aurait été considérable pour un État sortant à peine d'une guerre particulièrement coûteuse. En second lieu, la rentabilité d'un tel impôt aurait impliqué l'application de taux d'imposition beaucoup trop élevés et le risque eût été grand que les contribuables ne diminuent leurs activités dans la mesure où le fruit de leur travail ne pourrait être consommé.

Le projet s'est également heurté aux critiques de ceux qui y ont vu un facteur de concentration des richesses chez les plus nantis ; ce à quoi Kaldor répondait que sa réforme devait être associée à une variation des droits de succession en fonction du capital possédé. Or le remède ne pouvait que faire empirer le mal puisque non seulement la contrainte fiscale aurait pesé sur la consommation mais également sur la faculté de transmettre ses biens.

2. Le projet Meade

L'idée de N. Kaldor, qui se heurta à un échec dans les années 1950, fut malgré tout reprise une vingtaine d'années plus tard par un autre économiste prix Nobel, James Meade (1907-1995), dont le souci constant est de parvenir à intégrer le keynésianisme et le libre-échange.

Le contexte de l'époque, celui de la seconde moitié des années 1970, est marqué par les débuts de la crise économique et par le renouveau de la pensée libérale classique. D'autre part, la Grande-Bretagne a pour particularité d'être dotée d'un impôt sur le revenu pesant très lourdement sur les contribuables¹³, ce qui avait pour effet de faire fuir les détenteurs de revenus importants. D'autre part, le système d'allocation-chômage était tel qu'il incitait les détenteurs de bas revenus à cesser de travailler lorsqu'ils constataient que leurs gains étaient inférieurs à l'allocation une fois l'impôt payé.

Aussi fut-il demandé à Meade de réunir une commission d'experts¹⁴ et d'établir un rapport sur l'état de l'impôt sur le revenu et

13. Il représentait environ la moitié des recettes fiscales alors qu'il n'en constituait que 35 % en France.

14. Comportant des professeurs d'Université, des commissaires aux comptes, des économistes, le sous-directeur de l'*Internal Revenue*...

les possibilités de le réformer. Ce rapport, publié en 1978¹⁵ conclut à la suppression de l'impôt sur le revenu et à son remplacement par *un impôt sur la dépense globale*.

La Commission va d'abord définir le revenu par la consommation courante du contribuable augmentée de la valeur nette du capital qu'il possède. Cette définition opère un retournement de la notion, le revenu ne se caractérisant plus par des ressources mais par l'utilisation de celles-ci. À partir de là, les propositions de réforme vont associer les mécanismes prévus par Kaldor et ceux de la TVA. Deux types d'impôts à la dépense sont ainsi préconisés :

– *L'impôt universel à la dépense* : avec l'impôt universel à la dépense, la consommation annuelle, imposable à un taux progressif, est calculée en soustrayant du total des rentrées (qu'elles proviennent du capital ou du travail) le total des dépenses d'investissement. La formule est la suivante :

$C_t = R - D_i$ (sachant que C_t = consommation totale ; R = ressources ; D_i = dépenses d'investissement).

Ce système aurait toutefois, selon la commission, l'inconvénient de poser de gros problèmes à l'administration fiscale à moins que les contribuables ne calculent eux-mêmes leur impôt en établissant leur déclaration. Il aurait également l'inconvénient de gêner les jeunes ménages qui doivent s'équiper en logement, ameublement, voiture... ainsi que tous ceux qui ne peuvent placer leur argent (les plus riches seraient quant à eux favorisés). Aussi, la commission a-t-elle proposé un système plus nuancé : l'impôt sur la dépense à deux étages.

– *L'impôt sur la dépense à deux étages* : le projet consiste à combiner l'impôt universel à la dépense¹⁶ et une TVA à un taux uniforme pour « l'étage supérieur » (les contribuables importants) alors que « l'étage inférieur » (les petits contribuables) ne seraient soumis qu'à la TVA. Il est proposé par ailleurs que le taux de TVA soit augmenté et que la taxe soit étendue à l'ensemble des produits et services.

Afin de ne pas bousculer trop violemment le système existant, le Comité préconisait une mise en place graduelle de la réforme par une diminution d'ensemble du taux de l'IR et une augmentation parallèle de celui de la TVA.

15. *Report of a Committee chaired by J.E. Meade : The Structure and reform of direct taxation*, Éd. IFS, 1978.

16. Sorte d'impôt sur la fortune.

Un dispositif très inspiré du projet Meade a été proposé (1995) aux États-Unis par les sénateurs Nunn (démocrate) et Domenici (républicain), sous l'appellation de USA Tax (*Unlimited Savings Allowance Tax*). Il s'agit, selon ce projet, de taxer la consommation de manière progressive en faisant abstraction de l'épargne. Outre le fait qu'un tel dispositif offrirait l'avantage de favoriser l'épargne, tout en ne pénalisant pas les contribuables les moins aisés (la progressivité des taux introduisant une certaine équité), il ne constituerait pas non plus une menace pour la consommation.

b) L'impôt différencié sur la dépense

L'impôt différencié sur la dépense a été préconisé au cours des années 1970 par Fernand Oulès, professeur d'économie et André Margairaz, fiscaliste praticien.

Frappés par la complexité des systèmes fiscaux, voyant difficilement comment juguler la fraude¹⁷, surtout l'évasion fiscale résultant de l'internationalisation des échanges économiques tout autant que du maquis des textes, ils sont convaincus de l'aspect inégalitaire, inefficace, voire même dangereux pour l'ordre politique et social, de l'impôt sur le revenu¹⁸. Il ne sert à rien de vouloir améliorer cet impôt estiment-ils et c'est pourquoi il convient de lui substituer un « impôt différencié sur la dépense ».

Selon la définition qu'en donne A. Margairaz, « l'impôt différencié à la dépense est celui qui exonère les consommations de première nécessité et frappe les autres d'une manière progressive. Il atteint d'un taux très modéré les consommations courantes qui sont les plus nécessaires. Un taux un peu moins modéré est appliqué aux consommations de confort, tandis qu'un taux élevé frappe les consommations de luxe et un taux très élevé les consommations de grand luxe ostentatoire »¹⁹. Pour éviter la fraude, la taxation ne doit pas se faire comme pour la TVA au moment de la commercialisation, mais au stade du « dernier degré de transforma-

17. « Pour éliminer la fraude fiscale et ses succédanés, il faut supprimer l'impôt sur le revenu », A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Genève, 1973.

18. F. OULÈS compare la situation de l'époque à celle de la fin du régime monarchique en France et déclare que l'IR est un impôt aux « effets économiques et politiques désastreux », qu'il « frappe les entreprises à la mesure de leur efficacité » et pénalise les meilleurs et qu'il constituerait un véritable danger si un mouvement politique révolutionnaire s'appuyait sur son inéquité pour contester l'État ; cf. Préface de F. OULÈS à l'ouvrage de A. MARGAIRAZ, *op. cit.*

19. A. MARGAIRAZ, « L'impôt différencié à la dépense », *RFFP* n° 1, 1983.

tion des biens, avant que ceux-ci ne passent dans le circuit de commercialisation »²⁰. Le grossiste tenu d'établir une comptabilité entrées-sorties serait ainsi redevable de la taxe au moment de l'encaissement de ses ventes. Il suffirait alors de mettre en place un contrôle à la circulation du type de celui qui existe en France sur les vins et spiritueux.

c) *L'impôt sur l'énergie*

L'impôt sur l'énergie fut proposé à la fin de la Seconde Guerre mondiale et dans l'immédiat après-guerre par un industriel fondateur de l'entreprise de cosmétiques L'Oréal, Eugène Schueller.

Celui-ci part du principe que la quasi totalité des opérations effectuées dans la vie contemporaine nécessitent l'utilisation d'une énergie. La taxation des sources d'énergie pourrait par conséquent par sa répercussion dans les prix de vente aux consommateurs toucher tous les produits et services. Un taux suffisamment élevé permettrait de la substituer à toute autre forme d'impôt existante.

L'auteur inscrit cette proposition dans le cadre de sa conception d'une nouvelle économie qu'il appelle « l'économie proportionnelle »²¹ et d'une civilisation qu'il qualifie d'« énergétique »²².

« L'économie proportionnelle » consisterait à substituer à la loi de l'offre et de la demande une « loi de progression et de proportionnalité », selon laquelle « plus on produit, plus on donne de salaires ; plus on donne de salaires, plus on consomme ; plus on consomme, plus on produit »²³. Une telle logique, qui privilégie la production, va amener Eugène Schueller à fonder l'impôt sur cette dernière et plus particulièrement sur les matières premières essentielles les plus faciles à taxer : le pétrole, le charbon, l'électricité. La taxation doit ainsi être pratiquée « au moment où l'énergie s'incorpore à la production »²⁴.

À la différence des autres partisans de l'impôt sur la dépense, E. Schueller prétend ne se situer ni du côté du socialisme ni de celui du libéralisme ; l'auteur appartient à cette génération d'avant-guerre à la recherche d'une troisième voie entre les deux premières, et qui, au travers de projets plus ou moins colorés d'un

20. Cf. A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés*, op. cit.

21. E. SCHUELLER, *La révolution de l'économie*, Éd. SEMP, 1941.

22. E. SCHUELLER, *L'impôt sur l'énergie*, Éd. du Rond-Point, 1952.

23. E. SCHUELLER, *Faut-il supprimer les impôts ?*, Plon, 1957.

24. E. SCHUELLER, *Faut-il supprimer les impôts ?*, op. cit.

corporatisme visant à éliminer les antagonismes de classes, se prononce pour l'établissement « d'une proportionnalité rigoureuse, invariable et juste entre la production et les salaires »²⁵.

Pour E. Schueller, la fiscalité constituait le prolongement (il a développé des thèses sur l'impôt unique à la dépense d'énergie après avoir élaboré son projet économique) mais aussi l'une des pierres angulaires d'un développement économique qui, permettant un accroissement infini de la production, engendrerait un monde au sein duquel les antagonismes de classe comme les guerres seraient voués à disparaître.

En dépit de ses efforts et des soutiens relativement nombreux qu'il reçut de la part de personnalités éminentes, E. Schueller ne put faire admettre pleinement le bien-fondé de son projet. Ses adversaires eurent beau jeu de mettre en évidence qu'un impôt unique sur l'énergie pénaliserait les entreprises utilisant les techniques les plus avancées, grosses consommatrices d'énergie ; à l'inverse, les plus archaïques se trouveraient favorisées, ce qui, finalement, freinerait toute forme de progrès technique.

§ 2. L'ANTIFISCALISME DOCTRINAIRE ET LA BANALISATION D'UNE IMAGE NÉGATIVE DE L'IMPÔT

S'appuyant sur une approche économique libérale conservatrice, un antifiscalisme s'est constitué depuis ces dernières années sous forme doctrinale. Si les thèses développées ne sont pas toujours originales, parce que reprises d'auteurs libéraux du XIX^e siècle et même de la fin du XVIII^e, il reste qu'elles se sont suffisamment imposées pour aller jusqu'à pénétrer les grandes formations politiques (qu'elles se situent à gauche ou à droite de l'échiquier) et à se traduire concrètement par des mesures d'allègement fiscal. Cet antifiscalisme théorique, en général relativement mesuré, peut aller chez les plus radicaux jusqu'à proposer, argument à l'appui, une abolition totale de l'impôt.

Une *banalisation de la critique fiscale* s'est ainsi produite, très certainement encouragée par le renouveau des idées libérales,

25. Cf. E. SCHUELLER, *La révolution de l'économie*, op. cit.

mais significative aussi d'une évolution d'ensemble des comportements sociaux.

Cette critique de l'impôt, et plus particulièrement de l'impôt sur le revenu, a été précédée aux États-Unis dans les années 1970 par un mouvement relativement spectaculaire de refus du prélèvement fiscal (cf. *supra*). Une nébuleuse d'associations a soudainement vu le jour prônant une critique radicale de la fiscalité appuyée sur les théories économiques libérales. Ainsi, au nom d'une contestation forte de l'État-providence, a pris naissance en Californie un courant de révolte porté principalement par les classes moyennes, rapidement soutenu par les grandes entreprises. L'économiste américain Milton Friedman devait déclarer, à propos de ce mouvement, qu'il était la preuve que le peuple commençait à « comprendre que la politique qui consiste à gaspiller l'argent de l'État pour régler des problèmes aggrave la situation plutôt qu'elle ne l'améliore et que chacun d'entre nous a avantage à dépenser lui-même l'argent qu'il gagne plutôt qu'à le confier à des bureaucrates chargés de le dépenser à sa place ». Le prix Nobel d'économie exprimait là un point de vue qui allait faire autorité par la suite largement au-delà du seul État américain et qui a nourri *un antifiscalisme doctrinal d'essence libérale* parfois particulièrement radical. Une banalisation de l'antifiscalisme et la propagation d'une image négative de l'impôt s'est ainsi progressivement imposée d'une manière argumentée et tout à fait nouvelle dans les esprits. Certes, et jusque-là l'impôt n'avait jamais eu véritablement une « bonne presse » ; mais on pouvait toutefois, dans le cadre de l'État-Providence, lui reconnaître un rôle majeur dans la réalisation du bien-être de chacun. Or, la mise en évidence de la crise de cet État, voire même l'affirmation que ce dernier serait à l'origine d'une crise de l'économie, ont très logiquement amené à la montée d'une critique en règle de la fiscalité.

A. LE RENOUVEAU DE LA PENSÉE ÉCONOMIQUE LIBÉRALE

1. *La critique de l'État-providence*

Au cours de la première moitié des années 1970, apparaissent les premières difficultés économiques annonciatrices d'une crise profonde et de longue durée. L'inflation va en s'accroissant, le chômage se développe, le taux de croissance diminue sans que

l'État aux prises avec une crise financière puisse réagir efficacement. Le discrédit qui peu à peu va toucher le modèle de l'État interventionniste affecte par là même les approches théoriques de type keynésien qui légitimaient jusque-là son action. Et *c'est à la faveur de cette crise matérielle et théorique des modèles keynésiens que va se produire un véritable renouveau de la tradition libérale.*

On peut situer l'origine de celui-ci dans diverses écoles nord-américaines, qui, se rattachant toutes à la tradition libérale classique, en se reconnaissant plus particulièrement dans les thèses de Friedrich Von Hayek, un opposant de toujours aux idées de Keynes, n'ont pas peu contribué à ce nouvel essor du libéralisme économique qui s'est développé de manière remarquable dans l'ensemble des pays de l'OCDE. En dehors des engouements parfois excessifs ou des effets de mode intellectuelle²⁶, ces « nouveaux économistes », comme on les qualifiait alors, ont indéniablement marqué de leur empreinte les analyses contemporaines, en particulier celles relatives aux raisons de la crise et aux réponses à y apporter.

Néanmoins, le terme de « renouveau » de la pensée libérale ne doit pas induire en erreur. Il ne s'agit pas tant d'une redécouverte que d'un regain de popularité de cette pensée. La pensée libérale en effet n'a jamais cessé d'être objet d'étude et d'évoluer, mais dans l'intimité de cercles et d'écoles au public restreint. Quoi qu'il en soit, M. Friedman et l'École de Chicago, J. Buchanan et l'École du Public Choice (dite encore École de Virginie), Murray Rothbard et l'ultra-libérale École libertarienne, sont véritablement apparus comme les nouveaux maîtres à penser de l'économie. Ces écoles qui divergent dans certaines de leurs analyses, se rejoignent toutefois sur nombre de points concernant l'économie en général ; deux d'entre elles, l'École du Public Choice et l'École libertarienne se sont plus particulièrement intéressées au secteur public soit pour réfléchir aux modalités de son intégration aux mécanismes du marché soit pour en prôner la disparition. L'École monétariste de M. Friedman, très favorable à une ouverture des frontières, à une déréglementation la plus poussée et au développement d'une économie sans contrainte (dont la meilleure illustration en est l'économie souterraine), ne présente pas une spécificité aussi nette

26. Et même vestimentaire puisqu'on a pu voir apparaître des cravates portant l'effigie d'A. Smith.

que les écoles précitées en ce qui concerne la réflexion sur le financement public, d'autant qu'elle s'accorde sur beaucoup de sujets avec l'école libertarienne.

La critique de l'État communément admise qui s'ensuit porte en premier lieu sur son énorme croissance, source de dysfonctionnements du système économique, ainsi que sur les prélèvements obligatoires qu'il exige des contribuables pour exister, se développer et rembourser sa dette.

L'État-providence est en effet dénoncé comme facteur de rigidification de la société parce qu'il exerce son contrôle sur l'ensemble des acteurs et des mécanismes sociaux, parce qu'il empêche toute initiative. D'autre part, l'augmentation des coûts administratifs pour les entreprises se trouve, pense-t-on, démultipliée par les multiples réglementations auxquelles elles sont soumises. Par ailleurs, ces mêmes entreprises voient la majeure partie de leurs bénéfices absorbée par l'État sous forme d'impôts et de cotisations sociales, ce qui les empêche d'investir et d'embaucher. D'autant, ajoute-t-on, que l'épargne des particuliers se trouve elle-même canalisée par la fiscalité et profite ainsi au secteur public au lieu d'aller se fixer sur les entreprises. Enfin l'emprunt, loin de permettre de relancer la demande, a des effets pervers ; soit parce qu'il peut aboutir à une baisse de la consommation du fait des anticipations rationnelles des ménages qui savent que le remboursement entraînera inéluctablement une augmentation des impôts (pour eux ou leurs héritiers), et qu'il convient donc d'épargner pour en assurer la charge ; soit parce qu'il agit négativement sur l'investissement par l'augmentation des taux d'intérêt à laquelle il participe.

Autrement dit, devant cette progressive sclérose du système, la seule solution envisageable consiste, selon ces économistes, à ***passer d'une régulation par l'État à une régulation par le marché*** ; ce qui nécessite une réduction des dépenses publiques et une diminution de la charge fiscale. Une telle politique doit viser à encourager l'offre²⁷ plutôt que la demande, à inciter plutôt qu'à intervenir ainsi qu'à poser l'équilibre budgétaire en principe fondamental²⁸ cette logique découle toutefois selon les écoles, soit une

27. On la qualifie pour cette raison de « politique de l'offre ».

28. Sur les influences des idées libérales sur la théorie de l'équilibre budgétaire, v. M. BOUVIER, « Les représentations théoriques de l'équilibre budgétaire ; essai sur la vanité d'un principe », in *L'équilibre budgétaire*, ouvrage collectif sous la direction de L. TALLINEAU, Economica, 1994.

approche qui pose les institutions publiques comme des acteurs économiques fonctionnant dans le cadre des principes du marché, soit une approche qui prône la disparition d'une partie (voire même de la totalité) des institutions et leur prise en charge par le secteur privé.

Autrement dit, pour les uns l'objectif visé est celui d'un État minimal, respectueux et garant du bon fonctionnement du marché économique, devant lui-même apprendre à se gérer selon les règles de la rationalité économique. Pour les plus radicaux, il faut aller plus loin et substituer la société civile avec ses institutions, associations et entreprises à l'ensemble du secteur public.

2. Les écoles néolibérales

a) L'école libertarienne

Le terme de mesure n'est pas celui qui convient le mieux à l'école libertarienne. Les Libertariens (ou encore anarcho-capitalistes) représentent en effet la branche la plus radicale du libéralisme. Cette école, qui a eu pour chef de file Murray Rothbard (1926-1995), s'est organisée sous la forme d'un parti en 1969 réunissant des étudiants *libertaires* et des *libéraux* ultra-conservateurs.

Les thèmes développés par les Libertariens sont empreints tout à la fois d'anarchisme proudhonien et de libéralisme. Leur *anti-étatisme*, qui est total, va de pair avec une non moins totale condamnation de l'impôt. Reprenant largement la thèse de Lysander Spooner²⁹ pour qui un impôt non consenti directement par chaque individu ou particulier donne le droit à ce dernier de défendre sa propriété contre le perceuteur comme s'il avait à faire à un bandit de grand chemin, et détournant par ailleurs le fameux « la propriété c'est le vol » de Pierre-Joseph Proudhon, les Libertariens adoptent le slogan : « l'impôt c'est le vol ». Favorables à une décentralisation absolue ainsi qu'à une privatisation de l'ensemble des services publics³⁰, les *anarcho-capitalistes* se montrent farouches partisans également de la *petite entreprise*. Leur *hyper-individualisme* les conduit aussi à réclamer une liberté de mœurs la plus absolue ainsi que la suppression de toutes formes de fron-

29. Dans son ouvrage publié en 1867 intitulé *No treason* d'après J. TUCILLE, in *Radical Libertarianism*, Éd. Bobbs Merrill, 1970.

30. Cf. P. LEMIEUX, *L'anarcho-capitalisme*, PUF, 1988 v. également du même auteur : *Du libéralisme à l'anarcho-capitalisme*, PUF, 1983.

tières. Antimilitaristes, ils se sont opposés à l'intervention américaine au Vietnam.

Pour ce courant de pensée, *la liberté engendre naturellement l'ordre* et ce selon les principes posés certes initialement par A. Smith mais plus encore selon ceux développés par l'économiste et juriste F. Hayek.

En effet, si l'école libertarienne puise ses sources tout autant dans l'anarchisme que dans le libéralisme, elle s'appuie cependant largement en matière économique sur les théories de l'école autrichienne³¹, et tout particulièrement sur celles de F. Hayek³² qui prône l'auto-organisation des sociétés par la lente maturation d'un ordre social spontané contre l'édification volontariste d'un ordre « décrété ». C'est le marché qui apparaît essentiel aux yeux de l'auteur ; non pas tant parce qu'il serait un lieu où se rencontreraient des producteurs et des consommateurs sachant exactement ce qu'ils peuvent et doivent produire pour des acheteurs connaissant eux-mêmes très clairement quels sont leurs besoins (autrement dit un lieu d'échange s'équilibrant parfaitement de lui-même), mais parce qu'il constitue un système en perpétuel changement qui, s'il n'est pas contrarié par l'intervention volontariste de l'État, laisse s'exprimer des diversités individuelles et, partant, constitue une source inégalable d'informations sur l'état de la société et surtout un champ où se confrontent, inter-réagissent ces informations. Autrement dit, le marché laisse émerger un savoir de la société sur elle-même qui est consciemment ou non utilisé par les individus dans leurs stratégies, sans que jamais ne puisse être connue avec certitude la réalité d'un système par essence en perpétuel mouvement, en constante reconstruction³³. L'incertitude, ici,

31. École qui a pris naissance dans la deuxième partie du XIX^e siècle avec C. MENGER, E. BÖHM-BOWERK, F. VON WIESER, puis par la suite L. VON MISES, M. ROTHBARD, F. HAYEK. Selon P. LEMIEUX, *op. cit.*, « les économistes autrichiens soulèvent quatre propositions principales. Premièrement la valeur est subjective. Les préférences individuelles... ne sont révélées que dans et par les choix concrets des individus. Deuxièmement : l'ignorance fait partie de la condition et de l'action humaine ; contrairement à l'hypothèse néoclassique de concurrence pure et parfaite, l'acteur économique manque de connaissance sur les faits économiques et sociaux. Troisièmement, le déséquilibre est l'état normal de l'économie. Quatrièmement, l'entrepreneur... est l'agent coordinateur actif dans les économies de marché ».

32. F. HAYEK, *Droit, législation et liberté*, tome 1, *op. cit.*

33. Cf. l'excellent art. de H. LEPAGE sur ce point : « Le libéralisme de F. A. Hayek » in *Les Cahiers français*, n° 228, 1986.

est posée en principe³⁴ et ceci à l'encontre d'un « rationalisme constructiviste », c'est-à-dire « une conception qui tient pour certain que toutes les institutions sociales sont le produit d'un dessein délibéré et doivent l'être »³⁵.

« L'inéluctable ignorance, ajoute F. Hayek, de la plupart des données qui entrent dans l'ordre de la grande société est la racine du problème central de tout ordre social... des millions d'hommes réagissent les uns sur les autres... Chacun ignore la plupart des faits sur lesquels repose le fonctionnement de la société »³⁶.

Ainsi, l'auteur propose une politique de déréglementation et de libéralisation pouvant aller jusqu'à celle de la monnaie³⁷ ainsi qu'une réappropriation du pouvoir par la société civile. Ce point de vue procède toutefois, sous couvert d'un pragmatisme affiché, d'une conception par trop idéalisée de la société, celle d'une auto-organisation, et par là même d'une illusion qui fut déjà celle d'une forme d'organicisme individualiste à la fin du XIX^e siècle³⁸ mais qui ne put jamais se traduire dans les faits.

b) L'école du « Public Choice »

L'école du « Public Choice » (ou des choix publics ou encore des choix collectifs) a pour chef de file un prix Nobel d'économie (1986), James Buchanan, professeur à la George Mason University dans l'État de Virginie aux États-Unis (J. Buchanan dirige également avec G. Tullock le Centre d'étude des choix publics). Le mouvement a pris naissance dans les années 1950 du fait de l'intérêt que certains économistes ont commencé à porter à *l'étude de la décision politique* appréhendée sous l'angle de ses conséquences quant à la rationalité des choix susceptibles d'engendrer des *dépenses publiques*. L'idée de départ est simple ; elle consiste, face à l'accroissement de ces dépenses, à se demander si elles sont toujours et dans tous les cas justifiées au plan économique ; autre-

34. M. BOUVIER, « Préviation et programmation pluriannuelle dans un contexte d'incertitude », in *RFFP* n° 36, 1992.

35. Cf. F. HAYEK, *La route de la servitude*, Librairie de Médecis, 1949 ; cf. également *Droit, législation et liberté*, PUF, 1980, 1981, 1983, 3 vol. ; et « Hayek's serfdom revisited », N. BARRY et alii, IEA, 1984.

36. F. HAYEK, *ibid.* « L'homme n'est pas le maître de son destin et ne le sera jamais ; sa raison même progresse toujours en le poussant vers l'inconnu et l'imprévisible et c'est là qu'il apprend de nouvelles choses », estime l'auteur, in *Droit, législation et liberté*, tome 3, *op. cit.*

37. V. F. HAYEK, *Denationalisation of money*, IEA, 1976.

38. Cf. M. BOUVIER, *L'État sans politique*, *op. cit.*

ment dit *il s'agit de savoir si le secteur public gère correctement les fonds des contribuables et si, indépendamment de cette question, les dépenses ne constituent pas une gêne pour le développement économique général.*

Ainsi cette école réunit-elle des économistes dont les recherches portent sur l'étude des systèmes politiques, les règles officielles qu'ils comportent, mais aussi, et même plus particulièrement sur celle des mécanismes ne faisant l'objet d'aucun formalisme juridique mais participant fondamentalement de la prise de décision politique, tel par exemple le clientélisme. Il ne s'agit pas pour autant d'une branche de la science politique ni d'une discipline naissante qui se situerait au carrefour de celle-ci et de la science économique ; c'est bien une approche strictement économique qui projette ses concepts et ses modèles sur les institutions et comportements politiques avec comme postulat de base *une assimilation du politique à un marché conçu à l'image du marché économique.*

Comme le souligne Dennis C. Mueller, l'un des membres de ce courant de pensée, « le Public Choice » peut se définir comme « l'application des principes économiques à la science politique »³⁹. Aussi les objets étudiés sont-ils l'État, les régimes électoraux, les partis, les groupes de pression, la bureaucratie... mais au travers d'une grille de lecture procédant d'un individualisme méthodologique⁴⁰, qui met en avant que l'individu, en politique, agit de la même manière que sur un marché économique, c'est-à-dire en fonction de ses intérêts personnels, de manière rationnelle et utilitaire. De cet angle d'attaque, utilitariste et libéral, découle une critique de la bureaucratie et la recherche de nouvelles formes d'institutions, et ce à partir d'un certain nombre de principes de base.

Le premier de ceux-ci est que l'État, pour se débureaucratiser, doit s'intégrer aux mécanismes du marché économique. Les administrations doivent s'inspirer des modes de gestion de l'entreprise privée afin de devenir efficaces. La réduction du secteur public doit s'accompagner d'une décentralisation ; ainsi en vertu du principe de subsidiarité, il vaut mieux laisser faire certaines tâches par les institutions les plus aptes à les réaliser. Le système politique lui

39. DENNIS C. MUELLER, *Public Choice*, Cambridge University Press, 1980.

40. Cf. E. GALLI, « Methodological individualism », in *Economia delle Scelte Pubbliche*, n° 1, 1992.

aussi demande à être reconsidéré. Notamment le système électoral qui aboutit selon la théorie de « l'électeur médian »⁴¹ à une inadéquation des dépenses publiques par rapport aux besoins de la population. Également le marchandage politique et les échanges de bons procédés entre partis, groupes de pression, administrations, ministères, qui, générant un accroissement inutile de dépenses, nécessitent la mise en place de verrous de sécurité comme par exemple la fixation d'un plafond de dépenses et l'obligation d'équilibrer le budget.

Il ressort de ces thèses, qui prennent le contre-pied des théories keynésiennes, que non seulement l'État doit diminuer de volume mais qu'il doit aussi apprendre à bien se gérer et par-dessus tout à équilibrer son budget. Par ailleurs, la multiplication des réglementations et interventions publiques ne peut en aucun cas permettre la réalisation de l'intérêt général et empêcher les travers d'un individualisme poussé à l'extrême : au contraire, elles pervertissent le système dans son ensemble ; ainsi il est préférable de reconnaître la réalité de l'« *homo economicus* », qu'il soit public ou privé, et laisser s'affronter les intérêts particuliers au travers de procédures qui permettent d'en contrôler les effets néfastes lorsqu'ils s'expriment au sein d'un régime démocratique représentatif qui n'est selon ce courant de pensée, qu'un prolongement du régime monarchique. Les procédures préconisées relèvent toutes de la démocratie directe et mettent en avant une forme de référendum tel que le *demand revealing process* dont le principe de base est qu'il faut donner à chaque électeur le choix d'accepter une décision qui aurait été prise alors qu'il s'est abstenu, ou de modifier la décision en fonction de ce qu'il désire, à condition d'accepter de payer une somme d'argent égale au coût net pour faire pencher la balance de son côté plutôt que d'un autre⁴². L'inconvénient est que ces procédures allongent considérablement le processus de décision dans sa durée et supposent une diffusion et une recherche de l'information beaucoup trop coûteuse pour être

41. Ou du « votant médian ». Cette théorie postule que les électeurs ne font pas un effort d'information très approfondi sur les programmes politiques des partis en raison du coût qu'une telle recherche leur occasionnerait. Aussi les électeurs donnent-ils leur voix à des partis qui s'engagent à effectuer les dépenses leur paraissant adaptées à leurs besoins ; or du fait du système majoritaire, des coalitions se forment ce qui a pour effet d'une part d'éliminer les marges, d'autre part de faire supporter le coût des dépenses publiques à l'ensemble des électeurs tandis que les 49 % non intéressés devront également y contribuer.

42. Cf. *Revue Public Choice*, Vol. XXX-2-1977.

envisageable. Outre l'intérêt qu'y voient cependant les économistes du « Public Choice » en ce qui concerne un meilleur ajustement de l'offre et de la demande de biens publics, s'y ajouterait celui d'une plus grande clarté dans l'utilisation de l'impôt payé par le contribuable ou encore du « prix fiscal ». Selon eux en effet « l'illusion fiscale » qui consiste en une perception systématiquement faussée ou imparfaite des coûts encourus et des avantages retirés »⁴³ devrait s'estomper au profit d'une plus grande clarté pour le contribuable avec la disparition des causes de cette illusion : notamment les principes d'universalité et de non-affectation des recettes aux dépenses qui ne permettent pas de connaître l'utilisation des sommes versées, la multiplication et la complexité de la fiscalité qui rendent le système fiscal opaque, ou bien encore la méconnaissance de l'incidence réelle de l'impôt.

Au total, l'école du « Public Choice » exprime une forme de néo-libéralisme économique qui s'appuie sur une méthodologie qui relève certes de l'individualisme méthodologique, mais également d'une approche systémique faisant cas tout à la fois de l'acteur et du système ; elle place en effet comme on l'a dit l'individu au premier plan, mais elle prend aussi en considération les interdépendances, sources d'externalités et cherche à les maîtriser et à les traduire en termes d'efficacité. Les thèses de cette école sous-tendent implicitement ou explicitement nombre de mesures prises aujourd'hui par les gouvernements pour moderniser la société et l'État. Elles ont l'immense mérite d'avoir mis en évidence les problèmes posés par l'économie publique. Elles constituent toutefois une forme par trop poussée d'intégration du politique à l'économique qui débouche sur des propositions par trop unilatérales. La réalité d'une société ne peut se laisser réduire à l'un de ses aspects et c'est souvent plus d'économisme que de théorie économique dont font preuve les tenants de l'école du « Public Choice ». C'est à une approche systémique plus large encore qu'il convient de faire appel si l'on veut comprendre une société et agir sur elle, avec bien entendu une bonne part d'incertitude quant aux résultats, mais c'est bien là le propre de la démarche scientifique.

L'école du « Public Choice » a surtout eu le mérite d'obliger à poser le système institutionnel comme un enjeu pour les années qui viennent et d'avoir mis en évidence que la décision de dépenser dans le secteur public ne va pas de soi, bien au contraire, et mérite

43. R. DELORME, C. ANDRÉ, *L'État et l'économie*, Seuil, 1983.

d'être repensée au regard de ses conséquences économiques. Elle est en revanche restée par trop fermée aux aspects singuliers de la politique et de la sociologie et de ce fait à l'irrationalité qu'il peut y avoir à appliquer certaines mesures économiques sans tenir compte des dysfonctionnements sociaux et même politiques parfois néfastes qu'elles provoquent. L'équilibre des systèmes est chose fragile ; aussi la mesure s'impose lorsque les prises de décision s'inscrivent dans la recherche d'une meilleure harmonie, d'une adaptation plus adéquate aux données d'une époque ; il est là très certainement un coût économique minimum qu'il convient d'accepter à peine d'en générer de plus importants encore.

B. LES CRITIQUES RELATIVES AUX EFFETS ÉCONOMIQUES DE LA FISCALITÉ

L'idée générale, d'essence libérale, qui nourrit les critiques visant les effets économiques de la fiscalité peut se résumer dans le « théorème » suivant : moins d'impôt = moins d'État = plus de marché. C'est dans la logique des partisans d'une *économie de l'offre*⁴⁴ que s'inscrivent les griefs relevés contre l'impôt, et plus précisément contre l'impôt sur le revenu des entreprises et des particuliers qui est considéré comme un prélèvement affectant tout particulièrement le principe libéral de neutralité fiscale. Ces attaques se concentrent d'abord sur la pression fiscale mais elles concernent également la progressivité de l'impôt.

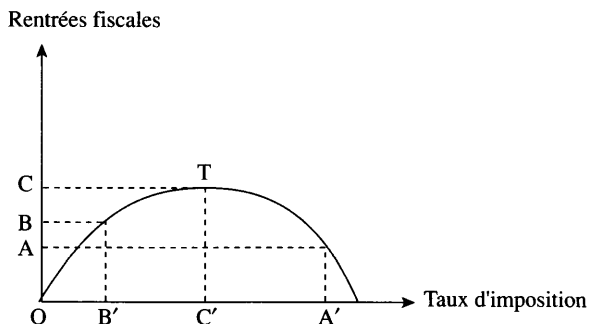
1. La pression fiscale est décourageante

La pression fiscale ou encore *le taux global des prélèvements obligatoires* (TGPO) se mesure en établissant le rapport entre le montant annuel des prélèvements obligatoires (y compris les prélèvements sociaux) et le produit intérieur brut⁴⁵. Selon nombre d'économistes libéraux, une pression fiscale trop forte désinciterait les particuliers comme les entreprises à investir, épargner, produire, travailler. L'effort étant découragé, il s'ensuivrait une baisse de

44. Cf. paragraphe précédent.

45. Il convient d'être attentif, en ce qui concerne les comparaisons internationales, aux définitions données aux divers prélèvements obligatoires dans les pays considérés. Il faut également tenir compte du fait que le numérateur de ce rapport ne tient compte ni des dépenses fiscales, ni des prélèvements versés par les administrations à d'autres administrations.

l'activité (effet dit de substitution)⁴⁶. Un économiste libéral américain, A. Laffer, a formalisé de manière simple l'idée que tout accroissement de la pression fiscale entraîne une baisse des activités ou une augmentation de la fraude et de l'évasion, et qu'il s'ensuit nécessairement une diminution du montant des rentrées d'impôts. Aussi dès lors que « les hauts taux tuent les totaux »⁴⁷, une diminution de la pression fiscale devrait susciter un regain d'activité sans que la masse totale de l'impôt s'en trouve fortement affectée. Autrement dit, Laffer estime qu'il existe un seuil de pression maximum au-delà duquel toute augmentation engendre une diminution du rendement fiscal. Malheureusement, l'auteur ne détermine pas avec précision ce seuil à ne pas dépasser ; en revanche, la courbe qu'il propose donne « une formidable caution théorique à tous ceux qui imputent à la croissance de l'impôt sur le revenu la démotivation des cadres... Elle justifie la révolte fiscale non plus sur un terrain populiste, mais sur celui de l'efficacité économique. Avec Laffer, la révolte fiscale est devenue intellectuellement respectable. Ce n'est plus du poujadisme, c'est de la science économique »⁴⁸.



Le rendement de l'impôt diminue au fur et à mesure qu'augmente le taux

On observera que Laffer n'a pas réellement innové en la matière. En effet, les recherches sur le niveau idéal d'imposition remontent aux travaux d'un ingénieur et économiste des Ponts et

46. En réalité, les recherches montrent qu'il est difficile de savoir si, en cas d'augmentation de la pression fiscale, l'effet de substitution joue plus que l'effet-revenu (qui consiste à compenser la baisse de revenu par un surcroît d'activité).

47. Selon l'expression de J. BARTHÉLÉMY, cité par G. ORSONI, in « Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu ? », *RFFP* n° 29, 1990.

48. G. SORMAN, *La solution libérale*, Fayard, 1984.

Chaussées du siècle dernier, Arsène-Jules Émile Dupuit (1804-1866). Celui-ci, dans un article des *Annales des Ponts et Chaussées* de 1844, estimait que « si on triple l'impôt, l'utilité perdue devient neuf fois plus considérable. Plus les taux sont forts, moins ils produisent relativement... Si on augmente graduellement un impôt depuis 0 jusqu'au chiffre qui équivaut à une prohibition, son produit commence par être nul, puis croît insensiblement, atteint un maximum, décroît ensuite successivement puis devient nul »⁴⁹. Par la suite d'autres auteurs ont travaillé le même sujet, par exemple Ramsey dans les années 1920, Pipon dans les années 1940, Boiteux dans les années 1950, Harberger dans les années 1960, tous s'essayant à déterminer un taux de pression fiscale optimum. Il ne semble pas à cet égard que la courbe de Laffer permette d'aller beaucoup plus loin dans la précision des analyses, courbe qu'un économiste A.-J. Averbach propose d'ailleurs d'appeler « courbe de Dupuit »⁵⁰.

Enfin, selon ces analyses, la liberté du contribuable est limitée par une ponction fiscale trop importante. Le consommateur voit son pouvoir d'achat diminuer, le producteur sa capacité d'investir se réduire du fait d'une fiscalité trop lourde. De fait, les politiques fiscales menées ces dernières années ont essentiellement consisté, dans le cadre de la lutte contre l'inflation, à maintenir une pression fiscale relativement soutenue sur les ménages⁵¹, certes avec des modulations selon les revenus ainsi que des encouragements à l'épargne, et à alléger l'impôt pesant sur les entreprises. Une telle politique, si elle se poursuivait, aboutirait à une réduction drastique des ressources de l'État, et par conséquent à une limitation correspondante de ses dépenses. Or les critiques sévères et souvent justifiées, faites à l'État-providence depuis la fin des années 1970 et tout au long des années 1980, ainsi que la revalorisation d'un État libéral devant se limiter à des tâches régaliennes, ne peuvent être amenées qu'à s'assortir de certaines nuances si l'on considère les conséquences sociales déplorables qui en ont découlé et qui, hormis toute approche morale, sont génératrices de désordres et de dysfonctionnements économiques et sociaux. On peut observer que si la demande de liberté se révèle forte, celle de sécurité ne fait que

49. J. DUPUIT, *Annales des Ponts et Chaussées*, n° 116, 1844.

50. A. J. AVERBACH, « The theory of excess burden and optimal taxation », in A. AVERBACH et M. FELDSTEIN, *Handbook of public economics*, vol. I, ESP, 1985.

51. À cet égard, voir les critiques du système actuel de l'IR dans le X^e rapport du Conseil des impôts (1990) et notamment la mise en parallèle du rendement médiocre de cet impôt et de sa très forte concentration.

s'accroître également. La nécessité de politiques sociales, et par conséquent de trouver les moyens de les financer, oblige à reconsidérer la question de la baisse de la pression fiscale autrement qu'à travers d'approches se fondant sur la courbe de Laffer⁵².

2. *La critique de la progressivité de l'impôt et le retour à l'impôt proportionnel unique*

Le taux de pression fiscale n'est pas l'unique cheval de bataille des partisans d'un recul de l'impôt et de l'État. Ceux-ci se montrent également de farouches adversaires de la progressivité de l'impôt qui, selon eux, aurait un effet désincitatif, provoquerait des distorsions des choix individuels⁵³ et ne constituerait finalement qu'un mythe au regard de son objectif de justice sociale. Par la plus forte ponction opérée sur les revenus élevés, la progressivité de l'impôt aggraverait au contraire les inégalités en constituant un frein à l'investissement, à la consommation et à l'activité économique en général.

Déjà Paul Leroy-Beaulieu à la fin du XIX^e siècle, estimait que « les petits revenus forment de beaucoup la plus grande masse de l'ensemble des revenus d'une nation ; si donc on adoptait un impôt progressif modéré, il ne rapporterait guère plus qu'un impôt proportionnel ; si l'on établit au contraire un impôt à progression rapide et forte, il prélève une telle part du revenu de certaines classes de citoyens qu'il pousse à la dissimulation de la fortune, à l'émigration des capitaux, à la diminution de l'épargne et qu'il décourage l'esprit d'entreprise⁵⁴.

Renouant avec de telles vues, un large mouvement d'idées s'est développé ces toutes dernières années aux États-Unis qui met en avant la nécessité de réaliser une véritable révolution fiscale substituant aux impôts existants *un seul impôt proportionnel*. Ce mouvement a épousé les idées développées par deux professeurs

52. D'autant que la pertinence de cette courbe n'a jamais été scientifiquement fondée.

53. Cf. P. SALIN, *L'arbitraire fiscal*, Laffont, 1985 ; G. ORSONI, « Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu ? », *RFFP* n° 29, 1990.

54. P. LEROY-BEAULIEU, *Précis d'économie politique*, Delagrave, 1888. À la même époque, A. WAGNER, socialiste, écrivait dans son *Traité de Science des finances* (réédition française Paris, 1913) : « Le socialisme d'État logique doit se donner deux tâches étroitement liées l'une à l'autre : relever les classes laborieuses inférieures aux frais des classes supérieures possédantes et enrayer volontairement l'accumulation immodérée des richesses dans certaines couches et chez certains membres de la classe possédante ».

de l'Université de Stanford, Robert E. Hall et Alvin Rabushka, dans un petit ouvrage, intitulé *The flat tax*, paru une première fois en 1985 puis réédité par la suite. Favorables à un élargissement des bases imposables (suppression des abattements) ainsi qu'à l'application d'un taux unique à 19 %, les auteurs estiment que si l'on mettait en place un tel dispositif, la vie s'en trouverait transformée ; « le changement le plus important réside dans le fait que nous passerions notre temps à réfléchir aux moyens de produire des biens et des services en améliorant la productivité, plutôt que de demeurer obsédés par la recherche d'avantages fiscaux » et, ils ajoutent : « peut-être le plus important est-il qu'avec l'impôt proportionnel à 19 % l'Américain moyen verrait disparaître le cauchemar annuel de la déclaration »⁵⁵.

C'est dans cette logique que s'inscrit l'objectif visé par le républicain Richard Lugar et par certains Libertariens qui préconisent d'établir un impôt unique sur les ventes au taux de 17 % à l'exclusion des biens de consommation courante et des médicaments. Un projet grandement similaire, tout en prétendant se distinguer de la *flat tax*, est proposé par deux républicains, Dan Schaefer et Billy Tauzin ; de leur point de vue, un impôt unique sur les ventes au détail au taux de 15 % serait suffisant. Une association, « *Les Américains pour une imposition équitable* », a lancé en 1998 une campagne de plusieurs millions de dollars pour vulgariser le principe d'un impôt unique sur les ventes au taux de 23 %. Un autre sénateur républicain, Richard Arme, soutenu par les petites entreprises, les milieux conservateurs, la droite religieuse... défend quant à lui une imposition des revenus des particuliers et des entreprises à un taux unique de 20 % ainsi qu'une suppression des avantages fiscaux accordés jusqu'alors (abattements, déductions etc.). Légèrement plus modéré est, par comparaison, le projet du sénateur Arlen Specter qui préconise un taux de 20 % avec le maintien d'une déduction des intérêts d'emprunt pour les propriétaires d'immeubles.

Quelle que soit la formule adoptée, l'impôt proportionnel défendu par les uns et par les autres s'apparente à un *impôt sur la dépense visant à éviter une taxation de l'épargne*. D'autre part, les avantages recherchés sont toujours les mêmes ; il s'agit de *simplifier le système fiscal*, de le rendre le plus *neutre* possible et de *diminuer les coûts administratifs et de gestion*. On retrouve là

55. R. E. HALL, A. RABUSHKA, *The flat tax*, Hoover Institution Press, 2007.

les principales qualités attribuées à l'impôt unique par ses partisans, sans que ses inconvénients fassent l'objet de réflexions approfondies. Selon divers sondages effectués auprès de la population américaine, il ressort en effet qu'une large partie de celle-ci serait favorable à une refonte globale du système fiscal allant dans le sens de la création d'un impôt proportionnel unique. Malgré les voix qui s'élèvent pour mettre en garde les classes moyennes contre un prélèvement qui, en supprimant la progressivité, devrait à coup sûr favoriser les plus fortunés, les sondages indiquent que les contribuables estiment que la proportionnalité est susceptible d'empêcher l'évasion fiscale pratiquée par les plus aisés, ceux-ci étant les premiers bénéficiaires des divers avantages fiscaux accordés par la loi. Le fait remarquable surtout est que l'idéologie antifiscale qui s'était développée de la fin des années 1970 jusqu'au début des années 1990 semble avoir franchi une étape majeure de son évolution. C'est en effet à un véritable changement de société prenant appui sur *une révolution fiscale* qu'en appellent les partisans de l'impôt proportionnel. *La thèse proportionnaliste renoue ainsi avec d'anciens débats que l'on aurait pu croire définitivement tranchés et témoigne par ailleurs de la vitalité d'un imaginaire fiscal à la recherche d'un âge d'or.* Nombre de pays ont mis en place des impôts sur le revenu à taux proportionnel souvent qualifiés un peu rapidement de « flat tax » alors que ces impôts existent à côté d'autres impôts. C'est le cas pour la Russie, la Slovaquie, l'Estonie, la Roumanie, la Lettonie, la Géorgie, etc. La même direction pourrait être empruntée en France s'il était décidé de fusionner l'IRPP et la CSG et de retenir un taux proportionnel pour ce nouvel impôt. On peut estimer également que le succès rencontré dans le monde par la TVA (elle représente le quart du produit fiscal mondial), et notamment dans les pays en développement ou émergents, est significatif de cette même évolution.

LA PREMIÈRE ASSEMBLÉE DES ÉTATS DE PINGOUINIE

– Mon fils Bulloch, dit le vieillard Maël, nous devons faire le dénombrement des Pingouins et inscrire le nom de chacun d'eux dans un livre.

– Rien n'est plus urgent, répondit Bulloch ; il ne peut y avoir de bonne police sans cela. Aussitôt l'apôtre, avec le concours de douze religieux, fit procéder au recensement du peuple.

Et le vieillard Maël dit ensuite :

– Maintenant que nous tenons registre de tous les habitants, il convient, mon fils Bulloch, de lever un impôt équitable, afin de subvenir aux dépenses publiques et à l'entretien de l'abbaye. Chacun doit contribuer selon ses moyens. C'est pourquoi, mon fils, convoquez les Anciens d'Alca, et d'accord avec eux nous établirons l'impôt.

Les Anciens, ayant été convoqués, se réunirent, au nombre de trente, dans la cour du moustier de bois, sous le grand sycomore. Ce furent les premiers États de Pingouinie. Ils étaient formés aux trois quarts des gros paysans de la Surelle et du Clange. Greatauk, comme le plus noble des Pingouins, s'assit sur la plus haute pierre.

Le vénérable Maël prit place au milieu de ses religieux et prononça ces paroles :

– Enfant, le Seigneur donne, quand il lui plaît, les richesses aux hommes et les leur retire. Or, je vous ai rassemblés pour lever sur le peuple des contributions afin de subvenir aux dépenses publiques et à l'entretien des religieux. J'estime que ces contributions doivent être en proportion de la richesse de chacun. Donc celui qui a cent bœufs en donnera dix ; celui qui en a dix en donnera un.

Quand le saint homme eut parlé, Morio, laboureur à Anis-sur-Clange, un des plus riches hommes parmi les Pingouins, se leva et dit :

– O Maël, ô mon père, j'estime qu'il est juste que chacun contribue aux dépenses publiques et aux frais de l'Église. Pour ce qui est de moi, je suis prêt à me dépouiller de tout ce que je possède, dans l'intérêt de mes frères pingouins et, s'il le fallait, je donnerais de grand cœur jusqu'à ma chemise. Tous les anciens du peuple sont disposés, comme moi, à faire le sacrifice de leurs biens ; et l'on ne saurait douter de leur dévouement absolu au pays et à la religion. Il faut donc considérer uniquement l'intérêt public et faire ce qu'il commande, ô mon père, ce qu'il exige, c'est de ne pas beaucoup demander à ceux qui possèdent beaucoup ; car alors les riches seraient moins riches et les pauvres plus pauvres. Les pauvres vivent du bien des riches ; c'est pourquoi ce bien est sacré. N'y touchez pas : ce serait méchanceté gratuite. À prendre aux riches, vous ne retirerez pas grand profit, car ils ne sont guère nombreux ; et vous vous priveriez, au contraire, de toute ressource, en plongeant le pays dans la misère. Tandis que, si vous demandez un peu d'aide à chaque habitant, sans égard à son bien, vous recueillerez assez pour les besoins publics, et vous n'aurez pas à vous enquérir de ce que possèdent les citoyens, qui regarderaient toute recherche de cette nature comme une odieuse vexation. En chargeant tout le monde également et légèrement, vous épargnez les pauvres puisque vous leur laissez le bien de riches. Et comment serait-il possible de proportionner l'impôt à la richesse ? Hier j'avais deux cents bœufs : aujourd'hui j'en ai soixante, demain j'en aurais cent. Clunic a trois vaches, mais elles sont maigres ; Nieelu n'en a que deux, mais elles sont grasses. De Clunic ou de Nieelu quel est le plus riche ? Les signes de l'opulence sont trompeurs. Ce qui est certain, c'est que tout le monde boit et mange. Imposez les gens d'après ce qu'ils consomment. Ce sera la sagesse et ce sera la justice.

Ainsi parla Morion, aux applaudissements des Anciens.

– Je demande qu'on grave ce discours sur des tables d'airain, s'écria le moine Bulloch. Il est dicté pour l'avenir ; dans quinze cents ans, les meilleurs entre les Pingouins ne parleront pas autrement.

Les Anciens applaudissaient encore, lorsque Greatauk, la main sur le pommeau de l'épée, fit cette brève déclaration :

– Étant noble, je ne contribuerai pas : car contribuer est ignoble. C'est à la canaille à payer.

Sur cet avis, les Anciens se séparèrent en silence.

Ainsi qu'à Rome, il fut procédé au cens tous les cinq ans ; et l'on s'aperçut, par ce moyen, que la population s'accroissait rapidement. Bien que les enfants y mourussent en merveilleuse abondance et que les famines et les pestes vinssent avec une parfaite régularité dépeupler des villages entiers, de nouveaux Pingouins, toujours plus nombreux, contribuaient par leur ministère privé à la prospérité publique.

Anatole FRANCE

L'île des pingouins, Paris, 1921

C. LES CRITIQUES LIBÉRALES RELATIVES À LA PROCÉDURE PARLEMENTAIRE DE LA PRISE DE DÉCISION FISCALE

On l'a vu, l'impôt pour être légitime doit être légal, et pour être légal, il doit avoir été *consenti* par le Parlement. Ainsi le pouvoir de décision appartient-il, au moins formellement, aux représentants des citoyens. Or la critique libérale, en la matière, porte sur deux points : en premier lieu, le principe du consentement de l'impôt est mis en cause par l'importance du pouvoir réglementaire voire même par l'administration, agissant comme un quasi-législateur en matière fiscale. En second lieu, c'est le principe même du consentement, tel qu'il est conçu, qui est contesté comme pernicieux, voire même d'essence totalitaire dès lors que « 51 % de la population peuvent imposer n'importe quoi aux 49 % restant »⁵⁶.

De fait, les deux critiques se rejoignent en condamnant finalement un processus de décision fiscale qui, selon elles, ne permet pas réellement aux citoyens de s'exprimer. Dans le cadre d'un système électoral majoritaire, où gouvernement et majorité parlementaire appartiennent à la même coalition ou au même parti, le gouvernement détient en réalité le pouvoir de décision⁵⁷.

56. Selon l'expression de P. SALIN, *op. cit.*

57. V.-J. DUBERGE, *Les Français face à l'impôt*, LGDJ, 1990. On observera que le rôle du Conseil constitutionnel ne trouve pas davantage grâce aux yeux d'une telle critique dans la mesure où ses membres, est-il fait remarquer, sont désignés par des autorités politiques.

Mais la contestation va parfois plus loin encore en visant le principe démocratique lui-même, jugé incapable de permettre l'expression du consentement individuel de l'impôt, et susceptible même de devenir tyrannique à l'encontre de ceux qui se situent dans la minorité. « La souveraineté de la majorité... est une version civilisée de la loi du plus fort », estime par exemple Pascal Salin⁵⁸. C'est en fait le système électoral qui est directement visé et accusé.

Dans ces critiques, le point de vue procède d'une approche qui prétend ramener la décision fiscale à une décision économique, et ce dans le droit fil des travaux de l'économiste Kenneth Arrow, pour qui les choix électoraux sont à la fois incohérents et incapables de satisfaire à la mise en évidence rationnelle et démocratique des préférences de chacun. Ainsi « la doctrine de la souveraineté des électeurs est incompatible avec celle de la rationalité collective »⁵⁹. Au total, le seul consentement acceptable serait celui qui se traduirait par l'unanimité de l'expression des volontés de chacun, cette règle étant couplée avec le principe que « chaque bien public soit financé par un impôt particulier »⁶⁰ ; ce qui amène à concevoir l'impôt comme un quasi-prix et finalement à *sortir du processus de décision politique pour épouser une logique économique*⁶¹.

Si la première approche n'implique pas un rejet total de l'État et de l'impôt mais la remise en cause du système représentatif duquel procède la décision fiscale, ou pour le moins sa reformulation, la seconde quant à elle considère l'État et l'impôt comme un pis-aller dont il faut réduire l'importance. On rappellera cependant que le courant libertarien est allé jusqu'à prôner leur abolition et à affirmer que « l'impôt c'est le vol »⁶².

58. P. SALIN, *op. cit.*

59. K. ARROW, cité par P. LEMIEUX, in *Du libéralisme à l'anarcho-capitalisme*, PUF, 1983.

60. DENNIS C. MUELLER, *Public Choice*, CUP, 1980.

61. « Toute forme d'organisation démocratique n'est jamais qu'un pis-aller en comparaison du marché libre dans son aptitude à permettre l'expression des aspirations de tous les hommes et la nécessaire coordination de leurs activités », P. SALIN, *op. cit.*

62. Slogan figurant dans un tract de mouvement libertarien : « Taxation is theft » ; cf. *supra*, p. 202.

Section 2 Les représentations libérale et communautariste de l'impôt

Le monde moderne, en rompant au XVIII^e siècle ses liens avec les traditions religieuses antérieures et en mettant au premier plan l'action volontaire et raisonnable de l'individu, a dû concevoir de nouvelles représentations de la société. C'est dans ce mouvement que des théories se sont appliquées à vouloir fonder l'impôt, à en justifier la fonction : la théorie de *l'impôt-échange* et la théorie de *l'impôt-solidarité*.

Parce qu'il est un phénomène social, l'impôt n'est pas indépendant des représentations de la société et de l'État qui s'expriment à un moment donné. Aussi rencontre-t-on dans ces deux théories deux grandes expressions idéologiques de l'impôt, la première d'essence *libérale*, la seconde d'essence *communautariste*, qui s'efforcent soit d'en justifier l'existence et l'intégration dans le système social, soit d'en proposer des formes nouvelles correspondant à un projet différent de société. Dans ces deux théories, la nécessité de la fiscalité n'est pas mise en cause ; seules les formes qu'elle peut prendre diffèrent selon les valeurs et les logiques qui sous-tendent la conception de l'organisation de la vie collective. Aussi ces théories participent-elles toutes deux d'un renforcement du consentement à l'impôt et sont toutes deux productrices d'une « légitimité fiscale et républicaine »⁶³ qui « repose sur l'idée que la vie en société organisée procure des avantages et qu'il faut donc en payer le coût »⁶⁴. Cela étant, et comme l'écrit très justement le Doyen Vedel, « la proposition comporte à vrai dire deux lectures. La première met l'accent sur le prix et se réfère à la justice commutative... L'autre lecture, plus démocratique, refuse l'idée d'une équivalence trait pour trait des avantages de la vie en société et de l'impôt acquitté par chacun. C'est le fait social lui-même qui engendre la nécessité de l'impôt en dehors de tout processus contractuel et la répartition est affaire de justice distributive »⁶⁵.

Les frontières entre la conception de l'impôt-échange et celle de l'impôt-solidarité, très marquées à la fin du XIX^e et au début du XX^e siècle et reflétant en cela les clivages très tranchés du moment,

63. G. VEDEL, *RFFP*, Préface n° 1, 1983.

64. *Ibid.*

65. *Ibid.*

sont allées depuis en s'estompant, bien qu'aujourd'hui la première, portée par le renouveau contemporain des thèses libérales, semble connaître un regain d'intérêt.

§ 1. UNE IDÉOLOGIE FISCALE LIBÉRALE : LA THÉORIE DE L'IMPÔT-ÉCHANGE

A. LES SOURCES DE LA THÉORIE DE L'IMPÔT-ÉCHANGE

La conception échangiste de l'impôt, ou encore la thèse de *l'impôt-assurance* ou *impôt-contrepartie*, a prédominé pendant la seconde moitié du XVIII^e et au cours du XIX^e siècle. Elle pose l'impôt comme *le prix payé par le contribuable* pour la sécurité et les services que lui apporte l'État. On doit la rattacher aux courants contractualistes (ceux du contrat social) selon lesquels un pacte aurait été conclu de manière tacite entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de leur liberté et de leurs biens en échange d'une garantie de sécurité. D'un tel point de vue, il peut être déduit l'existence d'une sorte de « *contrat fiscal* » se présentant soit comme un contrat d'assurance, soit comme un contrat de louage d'ouvrage.

Présente dès le XVII^e siècle sous la plume de Thomas Hobbes ou encore de Vauban, puis au siècle suivant sous celle de John Locke⁶⁶, de Jean-Jacques Rousseau⁶⁷, ou encore d'Adam Smith, cette représentation contractuelle de la fiscalité a été parfaitement exprimée par Montesquieu pour qui les impôts sont « une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement »⁶⁸. On la retrouve également chez les Physiocrates, avec Mirabeau⁶⁹, Dupont de Nemours ou Turgot⁷⁰ qui

66. Pour J. LOCKE, « l'impôt est (pour les individus) une contrepartie de la protection de leur vie, leurs biens, leur liberté ».

67. « Le maintien de l'État et du gouvernement exige des frais et de la dépense ; et, comme quiconque accorde la fin ne peut refuser les moyens, il s'ensuit que les membres de la société doivent contribuer de leur bien à son entretien » (J.-J. ROUSSEAU, *Discours sur l'Économie politique*, Encyclopédie, 1755, in ROUSSEAU, *Euvres politiques*, Bordas, 1989).

68. MONTESQUIEU, *L'esprit des lois*, Livre XII, chap. I, Éd. GF, t. 1, 1979.

69. « L'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social », in *Théorie de l'impôt*.

70. « L'impôt est la contribution que la société entière se doit à elle-même pour subvenir à toutes les dépenses publiques ».

soutiendront ce même point de vue qui sera repris ensuite par l'Assemblée constituante dans son « Adresse aux Français sur la contribution patriotique »⁷¹.

Mais c'est le courant libéral qui, tout au long du XIX^e et jusqu'à nos jours, va développer la thèse de l'impôt-échange en en faisant d'ailleurs, avec des nuances selon les auteurs, l'une de ses idées-forces en matière de fiscalité. Ainsi, Emile de Girardin assimile l'impôt à une « prime d'assurance payée par ceux qui possèdent pour s'assurer contre tous les risques de nature à les troubler dans leur possession ou leur jouissance »⁷². Frédéric Bastiat quant à lui souligne sous forme de parabole l'aspect d'échange de services du contrat fiscal : « Quand Jacques Bonhomme donne cent sous à un fonctionnaire contre un service réellement utile, c'est exactement comme quand il donne cent sous à un cordonnier contre une paire de souliers... Mais quand Jacques Bonhomme livre cent sous à un fonctionnaire pour n'en recevoir aucun service, c'est comme s'il les livrait à un voleur ». P.-J. Proudhon lui-même, et malgré ses engagements idéologiques et politiques, estimait que la thèse de l'impôt-échange était une idée neuve à laquelle il adhérerait.

B. LES FIGURES CONTEMPORAINES DE LA THÉORIE DE L'IMPÔT-ÉCHANGE

Depuis quelques années, cette théorie de l'impôt-échange, encore dénommée *théorie du bénéfice*⁷³ qui « assimile la prise de décision dans le cadre du secteur public à celle propre aux marchés »⁷⁴ connaît un certain renouveau sous l'appellation de « principe d'équivalence ». Selon ce principe, « la répartition de l'impôt se fait en fonction de l'utilité que chacun retire de la

71. Ce document, rédigé par MIRABEAU en 1789, définit l'impôt comme « une dette commune des citoyens, une espèce de dédommagement et le prix des avantages que la société leur procure ».

72. E. DE GIRARDIN, *Questions financières*, 1858.

73. La théorie du bénéfice, adoptée dès 1896 par H. HICKSELL a été précisée en 1919 par E. LINDHAL ; cf. sur ces points J. SPINDLER, in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, op. cit.

74. L. WEBER, « De l'intérêt d'un recours accru aux prix publics », in *RFFP* n° 23, 1988 ; l'auteur ajoute : « l'offre et la demande de biens et services publics se décident comme s'il y avait échange volontaire entre l'État et les citoyens ».

consommation des services collectifs ainsi financés »⁷⁵ ; le postulat est que le contribuable client ne paiera le prix demandé que s'il considère que celui-ci est inférieur à l'avantage qu'il peut retirer du service⁷⁶. On est en présence ici d'une approche économique marginaliste qui trouve une illustration parfaitement éloquente à travers la proposition de « Clarke Tax » exposée par les tenants de l'école américaine du « Public Choice »⁷⁷.

Selon cette logique, le « phénomène financier fait partie intégrante du phénomène économique général »⁷⁸ ; il s'agit, comme l'a montré G. Dehove, d'une « interprétation entièrement économique de la science des finances »⁷⁹ qui aligne les faits financiers et politiques sur les principes devant gouverner le marché selon une théorie particulièrement hégémonique.

Néanmoins, cette thèse dite aussi de *l'impôt-prix* n'a cessé d'être discutée depuis la fin du XIX^e siècle, parfois même par ceux

75. Cf. G. GILBERT, « Capacités contributives », in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, op. cit.

76. Cf. G. DEHOVE, « Science des finances, science économique et science politique » in *Deux siècles de fiscalité française*, Mouton, 1973 (sous la direction de J. BOUVIER et J. WOLFF).

77. La « Clark Tax » fait partie d'un système de décision concernant les choix publics dénommé « Demand Revealing Process ». La procédure prend appui sur l'intensité de la demande exprimée par chaque individu à l'égard de tel ou tel bien ou service collectif. Le choix fait par l'électeur doit être un choix raisonnable, décidé en fonction de l'utilité qu'il estime retirer de l'acquisition de biens ou services. Aussi, il ne doit pas se borner à voter ; il doit de surcroît faire connaître le prix qu'il serait prêt à payer si la collectivité choisissait le bien qu'il préfère. Le bien qui aura obtenu la somme la plus élevée sera retenu. Cependant, pour ne pas subir l'écueil du système majoritaire classique jugé non responsabilisant, et pour que la demande exprimée corresponde effectivement au besoin de l'individu, à l'intensité de sa demande, il est institué un impôt, la « Clark Tax » qui sera payé par l'électeur dont le choix aura été retenu. Le versement de la Clark Tax est conçu selon le modèle suivant : une fois que le vote a eu lieu, on détermine quels biens auraient été choisis si un électeur déterminé s'était abstenu de voter (on effectue cette démarche pour chaque électeur). Si le choix reste inchangé, on estime que la demande de l'électeur n'a pas influencé de manière notable le choix et que le besoin qu'il a de ce bien n'est pas très intense ; dans ce cas, son choix est sans conséquence financière pour lui ; il ne paiera pas la Clark Tax. En revanche, dans le cas où le vote de l'électeur a été déterminant, autrement dit dans le cas où son abstention aurait conduit à un autre choix collectif, il est jugé que l'intensité de sa demande est très forte, que ce bien est pour lui d'une très grande utilité. Il doit alors s'acquitter d'un impôt égal à la différence entre la valeur calculée en prenant son vote en considération et celle qui serait ressortie s'il s'était abstenu. Dans ce procédé, chacun est placé devant le choix suivant : soit s'abstenir et subir le choix des autres, soit voter en exprimant une demande d'une intensité plus ou moins forte selon l'utilité attendue du bien choisi et accepter alors d'en supporter la charge selon le principe qui veut que celui qui tire des avantages de la société doit en payer le prix.

78. A. DI VITI DE MARCO, cité par G. DEHOVE, op. cit.

79. G. DEHOVE, in op. cit.

qui en furent les plus solides partisans. Ainsi par exemple, P. Leroy-Beaulieu qui, tout en développant cette théorie dans son *Traité de science des finances*, s'attache cependant à en faire ressortir les inconvénients ; nuancant son propos, l'auteur écrit : « Dire que l'impôt est le prix des services rendus par l'État, cela n'est pas toujours exact »⁸⁰ puis, après l'exposition de ces inexactitudes, donne finalement une définition de l'impôt qui combine la notion de prix et celle de solidarité : « l'impôt est le prix des services que rend ou qu'a rendu l'État : il représente en outre la part que chaque citoyen, par l'application du principe de la solidarité nationale, doit supporter dans les charges de toute sorte et de toute origine qui pèsent sur l'État ». Plus tard, Allix fera valoir quant à lui l'absence de réelle liberté qui préside au paiement de l'impôt⁸¹. Plus près de nous, G. Dehove, dans l'immédiat après-guerre, va montrer que les thèses des disciples de Pareto vont à l'encontre d'une interprétation aussi étroitement économique de l'impôt⁸² en insistant sur sa caractéristique politique essentielle. Plus récemment encore, P. Salin, tout en définissant l'impôt comme « le prix que doivent payer les citoyens en contrepartie des biens et services publics » ajoute tout aussitôt « qu'il se différencie de ceux qui s'établissent sur un marché privé »⁸³ pour les raisons suivantes : dans nombre de cas, il est impossible de déterminer le coût du service rendu à chaque contribuable ; le citoyen n'a pas une réelle possibilité de choix tant en ce qui concerne la nature que la quantité de service ; le « prix » n'est pas librement déterminé, il l'est par le décideur public ; l'impôt constitue un paiement obligé ; de nombreux services ne sont pas traduisibles en termes monétaires (défense, culture, justice) ; la logique de la théorie de l'impôt-prix impliquerait, en ce qui concerne les dépenses de caractère social, que les plus démunis soient plus imposés que les plus riches ; une partie des impôts sert à financer des dépenses qui ne font l'objet d'aucun service en retour.

80. P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de science des finances*, 2 vol., 6^e éd., Éd. Guillaumin et Cie, 1899.

81. E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière*, Éd. Rousseau, 1931.

82. G. DEHOVE, *op. cit.*

83. P. SALIN, *L'arbitraire fiscal*, Laffont, 1985.

Pierre-Joseph Proudhon, « Théorie de l'impôt », Paris 1868

« L'impôt, ou pour mieux dire le système des dépenses et des recettes du gouvernement, n'est au fond qu'un échange. Ce que le pouvoir donne aux citoyens en services de toutes sortes doit être l'équivalent exact de ce qu'il leur demandait soit en argent, soit en travail ou en produits.

Tel sera donc notre premier principe, principe dont chacun voit en même temps combien l'application laisse à désirer : l'impôt est un échange.

De même que, pour certaines utilités, l'échange se fait de personne à personne, de famille à famille ; de même, pour certaines autres utilités, l'échange ne peut se faire que des particuliers à une personne collective, qui a nom l'État. L'initiative des agriculteurs, industriels, commerçants, transporteurs, entrepreneurs, ouvriers, commis, etc., suffit à pourvoir à la plupart des besoins de la société. L'intervention du gouvernement dans les transactions et entreprises qui sont du ressort de l'activité personnelle est réprouvée à la fois par la science et par la liberté. Il est démontré depuis longtemps que les régies coûtent beaucoup plus cher que le travail libre autonome. Cependant, il existe des services dont l'initiative, la dépense et la liquidation ne peuvent incomber à tel ou tel en particulier, et qu'il appartient à la collectivité des citoyens de réglementer et de solder. Ces services constituent la spécialité de l'État et sont l'objet de l'impôt.

L'idée de faire du gouvernement, au point de vue de l'impôt, un simple échangiste, est encore assez neuve, malgré nos soixante-dix ans de révolution ; elle est trop en contradiction avec nos mœurs tout empreintes de théosophie et de théocratie, avec nos habitudes de sujétion, pour que je ne lui donne pas ici quelque développement. La théorie et la pratique de l'impôt en dépendent tout entières. Assimiler le pouvoir à une branche de la production est presque une irrévérence, un sacrilège. Mais les affaires ne comportent pas de mysticisme ; elles ont pour formule la balance des comptes, non l'épopée, et quand on persisterait à faire de l'État et du prince qui le représente une émanation de la Divinité, quand les décrets du souverain devraient être pris, selon le vieux style, pour article de foi, il faudrait encore se résigner à le voir traiter, en ce qui concerne l'impôt, non pas selon le respect qu'impose la puissance, mais selon la rigueur de la comptabilité ».

Ainsi la thèse de l'impôt-échange ou impôt-prix se heurte-t-elle à nombre d'obstacles, sans compter que **la poursuite de cette logique amène finalement, comme l'ont fait les économistes libertariens, à poser la question de la suppression de l'impôt lui-même** (ou pour le moins de son identification à un impôt unique sur les ventes). Seule en effet la disparition de l'impôt, et partant celle du secteur public, est en mesure de permettre la réalisation de l'idéal libéral le plus ultra : une hégémonie du marché. Sans aller aussi loin et sans soutenir obstinément la métaphore de l'impôt-prix⁸⁴, une autre analyse, plus modérée, défend l'idée qu'il faut **gérer une partie au moins des services publics selon les principes du secteur privé, et réhabiliter la redevance** (l'impôt disparaît

84. Sur ce sujet v. X. GREFFE, « Débats sur l'impôt », in Revue *Pouvoirs*, n° 23, 1982.

alors derrière le prix payé par l'utilisateur/client) ou qu'il faut encore en privatiser d'autres). C'est alors que le contribuable, qui disparaît derrière le client ou le consommateur, s'inscrit dans un au-delà de la culture du nouveau civisme fiscal (cf. *supra*).

§ 2. UNE IDÉOLOGIE FISCALE COMMUNAUTARISTE : LA THÉORIE DE L'IMPÔT-SOLIDARITÉ

En réaction à la théorie de l'impôt-échange, s'est développée à la fin du XIX^e siècle celle de l'*impôt-solidarité*. Selon cette conception, « apparaît ainsi l'idée de charges communautaires, très différente de celle de charges commerciales sous-jacente dans la conception de l'impôt-échange »⁸⁵.

Les difficultés rencontrées pour conceptualiser le rapport État-citoyens sous la forme d'un rapport producteur/consommateurs, les conséquences sociales d'une telle logique et enfin la négation de toute forme de communauté politique dont elle est porteuse, ont conduit nombre d'auteurs à privilégier l'aspect « sacrificiel » de l'impôt et à le considérer comme *un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social fondé sur l'idée de solidarité*.

Né du côté des courants *socialistes réformistes* mais particulièrement du courant *solidariste*, le thème de la solidarité ne fut pas pour autant absent des thèses prônées par certains auteurs libéraux⁸⁶. Le principe s'appuie en effet sur l'idée posée comme objective qu'*une société forme un tout dont les éléments sont en interrelations*. Si l'un de ces éléments vient à montrer quelque faiblesse, il s'ensuit que c'est l'ensemble qui s'en trouve lui-même affaibli. En conclusion de quoi, il convient de veiller à répartir correctement les richesses si l'on veut éviter des dysfonctionnements⁸⁷.

Rapportée à la fiscalité, cette approche conduit d'une part à vouloir tenir compte de la *capacité contributive des contribuables*

85. P. LALUMIÈRE, Cours polycopié ronéotypé, Bordeaux, 1968.

86. Sur ces points, cf. M. BOUVIER, *L'État sans politique*, op. cit.

87. Contrairement à l'idée répandue, l'idéologie solidariste ne met pas la morale en avant mais tire sa conception d'une approche qu'elle veut purement scientifique fondée sur les découvertes des sciences de la nature qui conçoivent les organismes vivants comme des ensembles solidaires.

et instituer une *progressivité de l'impôt*, d'autre part à considérer celui-ci comme un instrument de *redistribution* et d'*égalisation*.

Prendre en considération la capacité contributive des contribuables c'est vouloir que le sacrifice demandé soit égal pour tous en rapport de leur « pouvoir économique »⁸⁸. Autrement dit, l'État est certes fondé à exercer une contrainte financière sur les contribuables mais il doit prendre en compte « leur situation économique et financière, indépendamment des avantages qu'ils retirent des prestations publiques »⁸⁹.

Ici, l'image de *la communauté familiale* est substituée à celle d'une société d'actionnaires.

« Chaque membre de la famille doit contribuer aux dépenses de la communauté non pas en raison des bénéfices qu'il en retire... mais d'après ses forces pécuniaires »⁹⁰. Cette communauté familiale, c'est aussi la communauté nationale ; l'impôt devient un prélèvement « que la souveraineté exige de l'individu en vertu du principe de la solidarité nationale pour subvenir aux dépenses d'intérêt général et aux charges résultant des dettes de l'État »⁹¹.

Cette approche communautariste de l'impôt relève directement du principe, posé par J.-J. Rousseau⁹² qui figure à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, selon lequel « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre les citoyens à raison de leurs facultés ». Mais cet aspect politique et social de l'impôt, tout autant que financier, s'est trouvé considérablement renforcé lorsqu'à la seule proportionnalité consistant à affecter un taux fixe, le même pour tous, à la base d'imposition, il va être préféré un taux évoluant en fonction de la capacité contributive du contribuable⁹³ en excipant de la théorie économique de l'utilité marginale ; chaque franc supplémentaire de revenu entraînant une

88. Selon les termes de L. WEBER, in *RFFP*, n° 23, cit.

89. *Ibid.* Encore convient-il de s'entendre sur la définition de l'indicateur de pouvoir économique (revenu, capital, dépense...) devant servir à mesurer cette capacité contributive. Cf. à ce sujet B. DAFFLON, L. WEBER, *op. cit.*

90. G. JÈZE, *Cours de Finances publiques*, Giard, 1931.

91. CAUWES cité par E. ALLIX, *op. cit.*

92. « L'imposition n'en doit pas être faite seulement en raison des biens des contribuables mais en raison composée de la différence de leurs conditions et du surplus de leurs biens » (J.-J. ROUSSEAU, *op. cit.*).

93. Avec la possibilité d'instituer l'exonération des revenus les plus bas ou des produits de consommation courante.

utilité allant en décroissant, l'égalité du sacrifice suppose que la charge fiscale aille ainsi croissant en fonction de l'élévation du revenu. C'est E. Edgeworth qui, en 1897, apportera « une justification scientifique » à l'impôt progressif⁹⁴.

La thèse de l'impôt-solidarité se présente d'abord comme un procédé équitable d'imposition dans un système politique fondé sur l'État.

Bien évidemment, la hauteur du sacrifice fiscal y dépend étroitement des politiques menées et notamment des politiques sociales.

Mais l'impôt peut être également conçu – et ceci est une autre conception de la solidarité – comme un moyen de redistribuer les revenus et d'assurer un processus de socialisation de la société. Et c'est dans ce sens que l'ont pensé tous les socialistes réformistes.

L'impôt-solidarité peut encore prendre d'autres directions, par exemple celle de l'impôt-négatif qui adopte, mais cette fois en creux, la même logique redistributive pour établir les équilibres économiques nécessaires au bon fonctionnement du marché. L'originalité de la thèse de l'impôt-négatif est qu'elle combine une certaine solidarité avec les plus démunis et la privatisation d'une partie au moins du secteur public. L'impôt négatif consiste en une allocation dégressive sur le revenu destinée à assurer à ses bénéficiaires un revenu minimum garanti qui tout en leur permettant de subsister ne les incite pas à demeurer oisifs. Cette allocation diminue lorsque le bénéficiaire accroît ses revenus. Par exemple, la prime pour l'emploi instituée par la loi du 30 mai 2001 qui est accordée pour aider le retour à l'emploi ou le maintien en activité. Cette prime est allouée en fonction de deux critères, d'une part, le revenu du foyer fiscal, d'autre part le montant total des revenus professionnels calculé au niveau de chacun des membres qui forment le foyer fiscal. Il s'agit sur le fond d'un crédit d'impôt qui relève d'une logique privilégiant l'attribution d'un pouvoir d'achat aux individus plutôt que la fourniture de services collectifs.

94. J. SPINDLER, *op. cit.* EDGEWORTH eut l'idée de compenser les barèmes d'imposition, autrement dit « de sacrifice afférent à plusieurs principes d'équité – sacrifice marginal égal » – et fit ressortir que le sacrifice marginal égal, qui suppose la progressivité de l'impôt, est le seul qui aboutisse « à l'objectif équitable » de minimisation de la valeur des sacrifices » (avec la possibilité d'instituer l'exonération des revenus les plus bas ou des produits de consommation courante).

* *

*

Au total, une tension latente est perceptible entre deux conceptions de la fiscalité. L'une qui considère l'impôt comme l'attribut d'une citoyenneté politique, voire la marque de l'appartenance à une communauté, l'autre qui le conçoit comme un fait économique, le prix d'un service rendu par les personnes publiques à des clients.

FISCALITÉ ET SOLIDARITÉ : UN ENJEU POLITIQUE ET SOCIAL MAJEUR

Les enjeux contemporains de la fiscalité sont intimement liés aux transformations de tous ordres qui sont à l'œuvre dans les sociétés, et particulièrement aux interrogations qui s'expriment aujourd'hui sur le rôle que doit jouer le secteur public, sur son mode de financement et sur la nécessaire articulation entre *solidarité et liberté*.

De telles interrogations se font d'autant plus insistantes qu'elles s'inscrivent dans un cadre général où les carences de l'organisation économique conduisent, notamment par le truchement des problèmes sociaux, à poser la question de la place du politique et du rôle de l'État. À cet égard, on peut estimer que le xx^e siècle fut celui des illusions et des espoirs déçus. C'est en effet à une cadence accélérée que ceux-ci se sont succédé tout au moins en ce qui concerne la recherche des voies et moyens d'une société sinon parfaite du moins d'une société du bien-être. Après que l'État eût été magnifié parfois jusqu'à l'extrême, il a été, par ses échecs tout aussi critiqué et vilipendé qu'il avait été placé haut dans les espoirs. D'un autre côté, la croyance aux vertus du marché, avec une foi tout aussi ardente, une confiance tout aussi aveugle dans ses bienfaits, a elle aussi été éprouvée avec l'impuissance de celui-ci à assurer la croissance et le plein emploi, la sécurité et la liberté. Certes, des auteurs comme F. Hayek et d'autres économistes ont su faire preuve d'un certain réalisme en procédant à une critique du modèle néoclassique du marché, de l'équilibre général stable et optimal. Cependant en posant que la complexité, le changement, l'interactivité qui caractérisent nos sociétés ne doivent être acceptés qu'avec l'incertitude qui leur est inhérente, ces auteurs ont laissé peu d'espoir aux générations présentes, lourdement touchées, voire même aux générations futures. Au reste, cette approche par trop rationnelle et spéculative n'a pu résister à la pression des faits et des demandes d'importantes parties de la population affectées par les difficultés de l'emploi. D'autant que

d'économique, le problème est devenu social et même apparaît plus largement aujourd'hui comme un problème d'ordre politique qui requiert sur nombre de plans de profondes adaptations institutionnelles.

Section 1 La réforme fiscale : une question de sens et de méthode

Si dans le contexte actuel l'urgence d'une réforme fiscale apparaît comme un souhait de plus en plus partagé, il s'avère en même temps que *le sens* profond de celle-ci est d'autant plus difficile à définir qu'il n'existe pas, après l'effondrement des grandes idéologies classiques, de représentation cohérente du fonctionnement social, pas plus qu'il n'est proposé un véritable projet mobilisateur. Ce sont plutôt l'indécision, l'incertitude qui dominent aujourd'hui, dans une vision à la fois éclatée et interrelationnelle d'un univers globalisé dont il apparaît difficile de maîtriser le sens et la direction. Tout se passe comme si, finalement, la complexité économique et sociale semblait interdire la conception de tout projet d'envergure et ramener toute innovation ou réflexion à des niveaux limités et étroits, de sorte que seuls des microchangements deviennent envisageables. Il n'est dès lors pas étonnant que dans un tel contexte la fiscalité puisse finir par apparaître tantôt comme totalement ingérable, tantôt comme dépourvue de cadres directeurs comme semblent le suggérer les hésitations et les doutes qui se révèlent aussi bien du côté des acteurs politiques que de celui des économistes ou des juristes à propos du bien-fondé ou non de principes ou de techniques tels que par exemple les notions de capacité contributive¹, de progressivité de l'impôt, d'égalité fiscale...

D'un autre côté, on peut se demander si les sentiments d'im-passe ou de blocage qui prévalent souvent aujourd'hui à l'encontre du fait fiscal ne sont pas par trop liés à l'approche qui en est faite, centrée essentiellement sur les concepts et mécanismes fiscaux considérés en eux-mêmes. Aussi est-ce peut-être cet angle d'approche qu'il conviendrait d'abord de revoir, d'une part en s'attachant à *ne pas isoler la fiscalité de son contexte*, mais surtout en

1. Cf. M. BOUVIER, « La notion de capacité contributive des contribuables dans la société post moderne », in *RFFP* n° 100, 2007.

s'efforçant de ne pas l'isoler de l'évolution de celui-ci. Une telle direction suppose au fond *une conception institutionnelle de l'impôt, qui ne doit pas hésiter à rompre avec la conception technique ou instrumentaliste* qui est trop souvent la sienne. On doit certes comprendre que la fiscalité se modifie ou doit se modifier en fonction des changements qui s'opèrent dans la société. Mais il est tout autant nécessaire de considérer que le rôle moteur joué par l'impôt dans les transformations qui s'opèrent implique que *toute réflexion en matière fiscale soit systématiquement associée à une réflexion plus globale sur les transformations de l'État*. C'est là une attitude intellectuelle qui devrait être à la base de toute recherche relative à une restructuration du système fiscal dans son ensemble.

Cette manière d'appréhender l'impôt est d'autant plus urgente, nous semble-t-il, que l'on assiste aujourd'hui à une sorte de dérive vers ce que l'on pourrait qualifier de *nouveau Moyen Âge fiscal*, une situation qui résulte de réponses données au coup par coup aux problèmes qui se posent. D'où l'enjeu renouvelé d'une vision et d'une pratique de la fiscalité adaptées à la société contemporaine, en particulier au regard de ces deux terrains essentiels que sont la justice et l'égalité fiscales.

Société 2 La dérive vers un nouveau Moyen Âge fiscal et la gouvernance des sociétés complexes

Comme on l'a dit précédemment, l'impôt, dès ses origines, s'est nourri de deux types de représentations opposées mais parvenant néanmoins à coexister ensemble : l'une le voyant comme *instrument de soumission*, l'autre comme symbole et même *moyen de la solidarité* du groupe social. C'est de cette seconde représentation que la fiscalité a pu tirer par la suite les éléments les plus forts de sa légitimité. C'est en effet grâce à elle que l'impôt a pu se présenter comme expression et condition nécessaire de la solidarité et du lien social, comme le moyen privilégié de la cohésion, de l'intégration de la communauté, puis de la nation et de l'État. C'est aussi sur ce même fondement qu'il a pu être conçu comme étant la contribution de tous au financement des dépenses publiques, comme étant l'instrument de la réalisation du bien-être

et de l'intérêt général, et cela sur un espace bien circonscrit et pour l'ensemble des individus y vivant. Et c'est finalement ainsi à travers l'image d'un État-nation unifié, aux frontières bien définies, que s'est forgée une symbolique fiscale largement acceptée et partagée, celle *de la réalisation du bien commun par l'impôt*, un prélèvement entendu comme une contribution nécessaire à l'organisation de la vie collective.

Une telle vision est loin d'être la même aujourd'hui. À une représentation unifiée de la société, fondée sur de fortes croyances idéologiques, s'est substituée en effet l'image d'un monde composite, éclaté et désenchanté. Dans ce contexte, l'approche de la fiscalité a changé. Déterminée en grande partie par la forte poussée individualiste des années 1980 et la thèse selon laquelle il convient désormais d'une part d'en revenir à une conception plus régalienne des dépenses publiques, d'autre part de s'en tenir à une fiscalité minimum, s'est fait jour une conception de l'impôt très éloignée de celle de contribution et qui retrouve dans ses grandes lignes et dans son esprit la logique de l'impôt-échange. D'un autre côté, et de manière concomitante, on a pu voir se renforcer, voire même s'épanouir, des corporatismes de toutes sortes réclamant et obtenant des privilèges fiscaux qui se traduisent par de multiples types d'allègements d'impôts ou par la maîtrise partielle de certains prélèvements obligatoires.

Cette *vague corporatiste*, née d'une crise générale et d'une sorte de dégénérescence de l'État-providence, est à l'origine d'une démultiplication depuis plusieurs années de mesures de faveur et de régimes dérogatoires pris notamment en direction du secteur économique et financier, et qui donnent à la fiscalité nationale et locale actuelle la structure d'une véritable mosaïque. Toutefois, si l'évolution en restait seulement là, elle n'exprimerait au fond qu'une poussée excessive d'un phénomène finalement ancien, banal et bien connu. Or un examen plus attentif permet de constater également une certaine appropriation de la fiscalité, et plus largement des prélèvements obligatoires, par des groupes socioprofessionnels ou territoriaux. Un tel phénomène est lié à une caractéristique propre des sociétés contemporaines, qui est leur diversification et leur reconstitution en réseaux faits de communautés d'intérêts aussi bien anciennes que nouvelles. Cette diversification qui pèse lourdement sur la configuration prise ces dernières années par les prélèvements obligatoires fait que *la complexité fiscale n'a d'égale que la complexité politique, écono-*

mique et sociale, et, plus exactement qu'elle tend à lui correspondre trait pour trait.

C'est dans un tel cadre que le pouvoir fiscal est devenu *un enjeu* pour les multiples centres de décision publics et privés qui forment maintenant le tissu de la société, tandis qu'il est de moins en moins l'attribut d'un pouvoir universel représenté jusqu'alors par l'État. En effet que ce soient les organisations professionnelles (syndicats patronaux ou syndicats de salariés), les associations de protection des intérêts de telle ou telle partie de la population, les collectivités territoriales elles-mêmes disparates dans leurs revendications ou dans l'étendue de leur pouvoir, ou encore les institutions internationales, tous ces organismes ou institutions interviennent maintenant de manière active dans le processus de décision fiscale. Il n'est plus de secteur qui ne revendique qui la défiscalisation de tel revenu ou l'attribution en propre d'un prélèvement, qui le pouvoir de moduler la charge fiscale, voire même de décider de la créer, de la supprimer ou de la modifier.

Dans un tel contexte, l'État a bien souvent du mal à faire admettre des textes allant dans le sens d'une *universalisation de la fiscalité*, une logique pourtant fondamentale au regard de sa trajectoire historique puisque amorcée à partir de l'Ancien Régime elle lui a finalement permis d'exister comme force politique incontestée. Ainsi peut-on estimer qu'est en train de se produire une sorte de *dérive vers un nouveau Moyen Âge fiscal*, avec une extrême diversité de prélèvements associée à d'innombrables différences de statut.

On peut, bien entendu, être amené à penser que, face à cette configuration hétérogène du pouvoir fiscal, l'on soit conduit à s'orienter vers une forme de fédéralisme fiscal qui pourrait intégrer les divers acteurs concernés au sein d'un processus de décision apte à assumer la complexité de la nouvelle situation. Dans ce cas, le Parlement conserverait, au final, l'exclusivité du pouvoir de légiférer en matière fiscale, qui lui a été conféré par le principe de consentement de l'impôt. Il ne faudrait pas ignorer pour autant l'accélération actuelle du rôle joué par les institutions internationales (celles qui relèvent de l'Union européenne bien sûr, mais d'autres encore telles que l'OCDE par exemple) qui non seulement interviennent dans la régulation des systèmes fiscaux par leurs recommandations (comme celles figurant dans les « codes de bonne conduite fiscale » afin de lutter contre la compétition fiscale dommageable) mais également par les propositions de normes

fiscales susceptibles d'être intégrées dans un cadre national (ce qui pose ensuite la question de l'interprétation de ces normes de manière parfois très particulière par chaque État). Là se trouve posée la question de la source du droit fiscal et particulièrement du poids que pèsent les experts dans le processus de décision. En fait, on se trouve placé ici au cœur d'un sujet essentiel qui est celui de *la gouvernance des sociétés complexes*² des nouvelles régulations qui se font jour au travers de la démultiplication des autorités administratives indépendantes. Il est même parfois proposé que le pouvoir d'imposer échappe complètement aux politiques et soit confié à une autorité indépendante composée d'experts (proposition du Business Council australien) sur le modèle des banques centrales indépendantes qui déterminent la politique monétaire des États. Un tel dispositif traduit, on l'a compris, le sentiment qu'il convient d'introduire une distance avec la sphère du politique, jugée trop turbulente, voire même de l'écartier, de la décision fiscale.

*À moins que ne soit prise en compte la complexité sociale actuelle*³, *et que ne se développe une réflexion portant sur l'harmonisation et l'intégration des structures composant la société, aucune réforme fiscale d'ampleur ne peut être envisagée.* À cet égard, et plutôt que d'apporter des réponses ponctuelles à des problèmes conjoncturels ou à des revendications particulières, il conviendrait davantage d'adopter *une conception stratégique de la fiscalité* correspondant elle-même à une conception stratégique de l'État. Autrement dit les transformations de l'État contemporain devraient être pensées corrélativement avec les transformations du système fiscal, et vice-versa, selon une optique tout à la fois universaliste et particulariste, solidariste et individualiste. Aller dans ce sens signifie également que soient réaffirmés certes le principe d'universalité de l'impôt, mais aussi celui de légalité fiscale, deux principes qui devraient être étendus à l'ensemble des prélèvements obligatoires, y compris les cotisations sociales ou encore les redevances de toutes sortes qui ne représentent le plus souvent que des impôts déguisés.

2. Cf. M. BOUVIER, « Surveillance multilatérale des finances publiques et pouvoir politique », in *RFFP* n° 74, 2001.

3. On entend par là la diversification de la société en de multiples centres de décision interdépendants parce que tous plus ou moins en rapport les uns avec les autres et venant à former des ensembles, ou réseaux, des structures à géométrie parfois très variable.

Section 3 Justice et égalité fiscale : débattre d'une éthique fiscale citoyenne

§ 1. LES FIGURES DE LA JUSTICE FISCALE

Il n'est pas de société moderne qui puisse être et se penser solidaire sans que ceux qui la composent ne soient convaincus que la justice et l'égalité constituent des réalités effectives, et au premier chef la justice et l'égalité fiscales. En même temps, la justice fiscale représente un enjeu essentiel particulièrement difficile à résoudre si on ne la rapporte pas à une philosophie et à une éthique générale.

G. Jèze écrivait avec raison que déclarer que l'impôt doit être juste constitue une formule véritablement énigmatique, « l'idée de justice (n'ayant) pas de valeur absolue, l'accord n'existant pas sur les conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste »⁴. D'un autre côté, c'est bien souvent contre l'injustice fiscale que se dressent ou se sont dressés des individus ou des groupes. C'est d'autre part au nom de la justice fiscale qu'a été proclamé le principe de l'égalité devant l'impôt et celui de l'universalité du prélèvement fiscal. Pourtant, si chacun s'accorde pour associer justice et égalité fiscale, le désaccord surgit immédiatement lorsqu'il s'agit d'en définir un sens moderne⁵.

La notion de justice fiscale – et c'est la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. Le problème de fond est surtout qu'il n'existe pas de « commune mesure » permettant d'être assuré sur la définition de la justice en général et de la justice fiscale en particulier.

En effet, *il est différentes manières de se représenter la justice fiscale*. La plus simple, qui s'apparente en partie à ce que l'on appelle *la justice commutative*, consiste à estimer que chacun doit payer la même cotisation, sous forme par exemple d'un impôt de capitation, sans qu'il faille se préoccuper de prendre en considération la situation particulière de chaque contribuable. Il s'agit ici d'une égalité arithmétique formelle qui repose sur l'idée plus géné-

4. G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, op. cit.

5. Sur la question de la recherche d'un impôt moderne idéal, à la fois efficace et équitable, cf. M. BOUVIER, « Les conditions de la légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui », in revue *Al Maliya* n° 24-2000, ainsi que « La question de l'impôt idéal », in *Archives de Philosophie du Droit*, Tome 46, 2002.

rale que la justice s'identifie à l'égalité stricte entre contribuables quant au sacrifice à consentir, sans considération des inégalités économiques ou sociales existant éventuellement entre ces mêmes contribuables.

Une seconde conception de la justice fiscale s'appuie quant à elle sur une approche proportionnaliste que l'on qualifie de *justice distributive* et qui pose en principe que les richesses doivent être réparties en fonction des mérites de chacun. Cela signifie que *le citoyen doit recevoir de la société en proportion de ce qu'il y amène* et il en découle que ce même citoyen, en tant que contribuable, devra être plus ou moins taxé selon qu'il profite plus ou moins de la richesse produite. Le système fiscal le plus conforme à ce type de logique est celui qui s'organise autour d'un impôt unique sur la dépense à taux proportionnel. La justice ne s'identifie plus dans ce cas à une égalité directe entre individus mais à une égalité de rapports entre ce qui est apporté et retiré par chacun du produit de l'effort de tous.

Une troisième approche existe, celle que l'on peut qualifier de *justice redistributive* car elle entend associer étroitement justice fiscale et justice sociale. Elle vise au travers d'une *redistribution des richesses par l'impôt*, à réduire les inégalités de revenus. Selon cette optique, l'impôt doit être nécessairement progressif, il doit être personnalisé et tenir compte de la faculté contributive⁶ du contribuable. C'est contre cette conception de la justice fiscale que s'est dressée, à la fin du XIX^e siècle, la théorie économique libérale. P. Leroy-Beaulieu la considérait même comme « une idée sournoise », source d'un nivellement des fortunes préjudiciable à l'économie et susceptible, de surcroît, d'ouvrir les portes grandes à un régime socialiste collectiviste.

Nonobstant les critiques dont elle a été l'objet, cette dernière expression de la justice et de l'égalité fiscales n'en a pas moins connu une légitimité quasiment sans faille pendant la période « keynésienne », constituant même l'un des attributs essentiels de l'État-providence. En même temps, loin d'avoir insidieusement conduit, comme le craignaient les libéraux au XIX^e siècle, à un nivellement des richesses, il semble au contraire que les effets égalisateurs et redistributeurs de la progressivité de l'impôt se

6. La faculté contributive n'est pas représentée par le revenu mais par l'utilité du revenu. Ainsi, plus le revenu est élevé, moins son utilité est grande et plus la capacité contributive augmente.

soient révélés bien inefficaces. Un phénomène d'autant plus avéré que le principal impôt progressif, l'impôt sur le revenu des personnes physiques, représente à peine aujourd'hui 6 % de l'ensemble des prélèvements obligatoires et qu'il n'est par ailleurs supporté que par environ la moitié des foyers fiscaux. Il convient aussi de souligner que le mécanisme du quotient familial de même que la multiplication des abattements et exonérations remet fondamentalement en cause l'application d'un barème à taux progressif. Plus globalement encore, si l'on considère par exemple le système de prélèvements obligatoires français dans son ensemble, on peut constater que les prélèvements proportionnels sont largement majoritaires (cotisations sociales, TVA, impôts locaux) et qu'ils pèsent principalement sur les bas revenus.

Ainsi, les difficultés que rencontre l'instauration d'un système fiscal progressif, et finalement les inégalités qui en résultent, en viennent à justifier les critiques qui lui sont adressées. Les avatars de la progressivité dans le système fiscal actuel aboutissent donc *de facto* à ce que se repose un vieux dilemme, celui du choix entre impôt proportionnel et impôt progressif.

À la lumière des défauts du second, le problème est de savoir si la philosophie de la progressivité a encore des chances de pouvoir s'affirmer dans cette confrontation. On sait bien, au moins en ce qui concerne la France, que l'impôt sur le revenu progressif tel qu'il existe n'est pas amendable du fait des dispositifs qu'il comporte (abattements, quotient familial, absence de retenue à la source) et qui ne permettent pas d'en accroître la rentabilité sans risquer d'en faire principalement peser la charge sur les classes moyennes (ou plus encore, et ce du fait du jeu du quotient familial, sur les célibataires et les couples sans enfant titulaires de revenus moyens), voire même de provoquer de fortes résistances de la part des contribuables. C'est bien entendu ce qui explique la solution adoptée avec la CSG ou encore avec la CRDS.

Au total on peut se demander si, alors que depuis plus de trois quarts de siècle la progressivité a été considérée comme la solution la plus juste économiquement et socialement, on ne doit pas finalement penser que dans la réalité, « la controverse entre l'impôt proportionnel et l'impôt progressif n'a encore été tranchée ni en

théorie ni en pratique » selon les propos exprimés par Seligman il y a un siècle⁷.

§ 2. « NOUVELLE ÉCONOMIE » ET FISCALITÉ : FISCALITÉ CITOYENNE CONTRE FISCALITÉ VIRTUELLE ?

Une réflexion de fond sur l'impôt dans la société contemporaine apparaît d'autant plus urgente que les transformations du système économique et financier international sous l'influence de la mondialisation et des nouvelles technologies, apparaissent susceptibles à terme de remettre en cause et bouleverser cette fois encore *de facto* les structures existantes des systèmes fiscaux. *Ainsi, le développement de ce que l'on qualifie de « nouvelle économie », ou encore de « l'économie de l'immatériel », pourrait bien dans les toutes prochaines années obliger à reconsidérer les systèmes fiscaux dans leur ensemble et peut-être même provoquer à terme une sorte de révolution fiscale.*

En effet, la mondialisation des échanges, les délocalisations-relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie et le commerce électronique, la prolifération des industries de services, l'espace restreint que forme désormais la planète du fait des nouveaux moyens de communication, et l'instabilité croissante des circuits économiques et financiers qui en résulte, risquent de rendre la matière imposable de plus en plus difficilement appréhendable et contrôlable ; par ailleurs, on devrait être rapidement amené à s'interroger sur *la pertinence d'un système fiscal* dont nombre d'impôts auxquels sont assujetties les entreprises frappent au capital (ou ses revenus) qui se présente sous la forme de biens physiques, tels que les propriétés foncières ou encore les équipements, à un moment où les secteurs en expansion, ceux qui concernent les hautes technologies, ne nécessitent pas autant de moyens de production de ce type mais plutôt des *investissements immatériels*. C'est donc au premier chef l'imposition du capital des entreprises qui est directement visée par le phénomène de la nouvelle économie. Il pourrait très vite apparaître des disparités de traite-

7. Il s'agit d'une proposition faite en 1972 par un économiste, prix Nobel, James Tobin. Cet impôt aurait pour objectif de faire barrage à la spéculation en taxant à un taux de 0,01 % à 1 % les transactions monétaires internationales. Le produit de cette taxe serait reversé aux pays les plus pauvres.

ment entre les industries traditionnelles et les industries de haute technologie, l'activité des premières reposant souvent essentiellement sur des biens tangibles, celle des secondes sur des biens immatériels (logiciels, banques de données, listes de clients, marques...).

Ce premier constat en amène immédiatement un second. *Les collectivités publiques qui sont bénéficiaires de ces impôts risquent, avec le développement de l'« économie de l'immatériel », de voir leurs ressources considérablement diminuer au cours des prochaines années*, l'essor de ce secteur s'accompagnant ainsi d'un rendement fiscal voué à aller en décroissant.

Si l'on examine la situation de deux sociétés américaines installées en 1999 sur le même territoire (King County), Microsoft (entreprise « high-tech ») et Boeing (entreprise traditionnelle), on constate que la base imposable de la première à l'impôt foncier était cinq fois moins importante que la seconde (1,05 milliard de \$ contre 5,5) et que l'impôt dû était également cinq fois plus faible (environ 14 millions de \$ contre 70 millions de \$). Par ailleurs, la valeur estimée en bourse de Microsoft représentait, à ce moment-là, dix fois plus que Boeing...

En d'autres termes, outre les inégalités d'imposition entre entreprises qui sont en train de se dessiner, c'est à une baisse inéluctable du produit de la fiscalité assise sur la propriété foncière et plus largement immobilière que l'on devrait assister, sauf bien entendu si le législateur décidait d'intégrer dans les bases d'imposition les biens immatériels, ce qui voudrait dire que les partisans de l'entreprise traditionnelle l'auraient emporté sur les tenants de l'« économie nouvelle ».

Sur le fond, la prise en compte du phénomène n'est pas simple car il conduit à *un véritable bouleversement des conceptions traditionnelles qui sont encore au cœur des systèmes fiscaux contemporains*. En effet, on considère depuis fort longtemps qu'il convient de taxer les sources de la richesse économique pour obtenir des impôts rentables et c'est donc à ce titre que la propriété foncière a été choisie de longue date déjà comme base d'imposition et qu'avec l'avènement du monde industriel lui ont été adjoints les facteurs de production, c'est-à-dire les biens d'équipement. Or, aujourd'hui de telles bases d'imposition qui sont fondées sur des éléments très concrets, tangibles, pourraient rapidement se révéler dépassées ou au contraire parfaitement d'actualité.

Aux États-Unis, cette question a commencé à préoccuper hommes politiques et chefs d'entreprises ; les États et les collectivités locales pour lesquels l'impôt foncier représente une ressource importante s'inquiètent, ainsi que les entreprises traditionnelles qui craignent de faire les frais du développement de la « nouvelle économie ». Les réponses apportées sont de deux sortes ; les uns proposent *une taxation des biens immatériels* ce qui selon certains pourrait éviter une diminution de plusieurs milliards de dollars d'impôts locaux tandis que les autres se refusent à imposer le « cyberspace » et sont partisans d'*instaurer un impôt général sur la consommation prenant modèle sur la TVA*. La première solution est difficile à mettre en œuvre rapidement du fait des difficultés à qualifier et à chiffrer ce qu'il faut considérer comme un investissement non tangible. La seconde direction s'inscrit quant à elle dans une logique déjà ancienne qui comporte deux volets : en premier lieu, une limitation volontaire par les États de leur pression fiscale (cf. la « proposition 13 ») ; en second lieu, cette solution fait aussi partie depuis le début des années 1980 de la panoplie des partisans les plus radicaux d'une simplification des systèmes fiscaux, ceux qui souhaiteraient l'instauration d'un impôt unique sur la dépense ou d'une « flat tax » (cf. *supra*).

Il y a là à méditer sur l'avenir de l'impôt.

On peut d'ores et déjà estimer que ce mouvement d'ensemble, profondément déterminé par l'explosion de l'informatique, des réseaux internet et plus généralement d'un monde virtuel de communication planétaire – qui n'est qu'à l'aube de son évolution – peut conduire à renforcer l'idée, en droite ligne des thèses analysées précédemment, que, outre une simplification drastique, *la seule fiscalité pertinente dans ce monde d'échanges généralisés est celle qui consiste à imposer les flux et tout particulièrement la dépense par le biais de taxes sur le chiffre d'affaires incluses dans le prix des produits et des services, ce mode d'imposition étant éventuellement accompagné d'impôts proportionnels ou sur le revenu systématiquement perçus à la source*.

Dans un tel schéma, la fiscalité en épousant la mobilité et parfois la virtualité de son environnement en viendrait ainsi à disparaître dans ses formes les plus visibles en se fondant dans le prix des biens ou dans les revenus. Oublieux de ses origines, l'impôt verrait alors ses figures et ses images traditionnelles devenir de plus en plus évanescentes, son essence autoritaire, comme son caractère contributif s'estompant peu à peu en se

confondant avec la dynamique spatiale, planétaire, de l'ordre économique. Dans ce cadre, et hormis la question de l'équité fiscale, le problème se pose du contrôle que peut avoir chaque individu sur le poids de la charge fiscale, *celle-ci disparaissant comme réalité évidente ainsi que comme symbole d'un mode d'être en société, d'un lien social*. Une fois devenu l'élément d'un prix ou d'un salaire, l'impôt en effet n'est plus visible, il n'est plus directement perceptible ; cette invisibilité exclut son caractère politique au profit d'une logique économique d'échanges ; les rapports entre la fiscalité et les centres de décision politique ne se matérialisent plus, ils demeurent abstraits. Ainsi, cette *présence/absence* de l'impôt peut-elle signifier le triomphe d'une conception soucieuse avant tout d'organiser fonctionnellement l'espace social au travers d'un entrecroisement de réseaux économiques, financiers et politiques eux-mêmes réels/virtuels, à moins que ne lui soient substituées des redevances, autrement dit qu'il ne soit ouvertement renoué avec la conception de l'impôt-prix.

§ 3 REFONDER L'IMPÔT

Au vu des évolutions précédemment évoquées, on peut se demander comment se présentera la fiscalité dans la société de demain. C'est là une interrogation que connaissent déjà les pays en développement qui, intégrant le marché économique international, doivent faire appel à des ressources propres autres que les droits de douane. Mais c'est aussi à cette même interrogation que seront confrontés dans un plus ou moins proche avenir les pays développés. En effet, la probabilité est grande que le produit des impôts que nous qualifions d'impôts à grand rendement soit voué à diminuer dans les prochaines années.

Or, il faut souligner que la mondialisation ainsi que les nouvelles technologies pèsent considérablement sur l'avenir de l'impôt. En effet, un système fiscal ne peut fonctionner qu'à l'intérieur d'un espace stable et circonscrit au sein duquel des règles communes sont acceptées et partagées. En revanche, *lorsque le contribuable comme la matière imposable deviennent mobiles et quasiment insaisissables, de nouvelles attitudes apparaissent inévitablement, et gérer son impôt jusqu'à en faire disparaître le poids en vient à faire partie de la stratégie individuelle ou collective*.

Or, c'est à travers l'image d'un *État aux frontières bien définies* que s'est forgée une symbolique fiscale largement acceptée et partagée, celle d'une contribution nécessaire à l'organisation de la vie collective et juste car payée selon les capacités contributives de chacun.

La fiscalité ne peut pas continuer à être bâtie au travers d'une grille de pensée au sein de laquelle se mêlent, sans jamais être explicitement identifiées, des intérêts et des idéologies souvent contradictoires. Il est urgent, *au-delà de toute forme d'a priori*, d'inventer une fiscalité pour le XXI^e siècle à peine de laisser, par sentiment d'impuissance ou par idéologie, les contraintes budgétaires en déterminer l'avenir. La facilité consisterait à lui substituer, on l'a dit, des formes plus ou moins encadrées de prix du service rendu associés à des prélèvements sur les seules bases apparaissant encore vraiment tangibles, le foncier. Il faudra alors relire, ou lire, Henry George ou Paul Leroy-Beaulieu, Pierre-Joseph Proudhon et bien d'autres auteurs du XIX^e siècle pour comprendre l'impasse dans laquelle nous risquerions de nous engager.

L'enjeu est donc d'importance. Il est même essentiel dès lors qu'il relève d'un véritable choix de société. Il serait à cet égard éminemment souhaitable qu'il fasse l'objet d'un *débat national* au lieu d'être réglé dans le seul cadre de commissions d'experts. En effet, le débat n'est pas seulement d'ordre technique ; il s'agit fondamentalement de définir une *conception citoyenne* de la réalité fiscale, une conception qui certes ne peut être que relative à une époque donnée et pour une population donnée. *C'est en définitive une réflexion politique au sens fort qui s'avère d'abord nécessaire, et ce en vue de dégager les principes d'une stratégie et d'une éthique fiscale formulable dans un second temps en termes juridiques.*

Il s'agit autrement dit de réinventer une philosophie de l'impôt pour réinventer des techniques d'imposition. L'effet déclencheur pourrait être la prise de conscience du risque de déséquilibre international que représente la pauvreté de certaines régions du monde ou encore le danger de voir la planète s'asphyxier sous les effets de la pollution. De telles raisons pourraient rendre plausible l'idée de *bâtir un espace fiscal transnational homogène durable* au sein duquel un même impôt serait accepté, consenti, et géré selon des procédures identiques tant en ce qui concerne l'assiette que le recouvrement et le contrôle. La taxe

Tobin⁸ procède d'une certaine manière de cette logique. Il redeviendrait alors pensable dans ce contexte de refonder la notion d'impôt et de *réconcilier le contribuable-citoyen et le contribuable-client*.

8. Il s'agit d'une proposition faite en 1972 par un économiste, prix Nobel, James Tobin. Cet impôt aurait pour objectif de faire barrage à la spéculation en taxant à un taux de 0,01 % à 1 % les transactions monétaires internationales. Le produit de cette taxe serait reversé aux pays les plus pauvres.

BIBLIOGRAPHIE

- G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1972 (2 tomes) ; *Théorie sociologique de l'impôt*, SEVPEN, 1965 (2 tomes).
- J. ARTHUIS, *TVA sociale : comment redonner de la compétitivité à l'économie française ?*, Rapport du Sénat n° 283 (2006/2007).
- A. BARILARI, *La modernisation de l'administration*, LGDJ, coll. « Systèmes », 1994 ; *L'État de droit : Réflexion sur les limites du juridisme*, LGDJ, coll. « Systèmes », 2000 ; *Le consentement à l'impôt*, Presses de la FNSP, 2000.
- A. BARILARI et R. DRAPE, *Lexique fiscal*, 2^e édition, Dalloz 1993.
- P. BELTRAME, *La fiscalité en France*, 13^e édition, Hachette, 2007.
- N. BENSOUDA, *Analyse de la décision fiscale au Maroc*, Éd. La croisée des chemins, 2009.
- J.-J. BIENVENU et Th. LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, 2003, 3^e édition.
- M. BOUCHAREB, *La fraude fiscale au Maroc*, Rabat, 2006.
- M. BOUVIER, *Finances locales*, 13^e édition, LGDJ, 2010, coll. « Systèmes ».
- M. BOUVIER, *L'État sans politique : tradition et modernité*, préface de G. Vedel, LGDJ, 1985.
- M. BOUVIER et M.-C. ESCLASSAN, *L'administration fiscale*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1988.
- M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN et J.-P. LASSALE, *Manuel de finances publiques*, 10^e édition, LGDJ, 2010.
- M. BOUVIER (sous la direction de), *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance*, LGDJ, 2004. *Innovations, créations et transformations en finance publiques*, LGDJ, 2006. *Réforme des finances publiques : la conduite du changement*, LGDJ, 2007. *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*, LGDJ, 2009.

- J. BRURON, *Le contrôle fiscal*, LGDJ, 1991 ; *Droit pénal fiscal*, LGDJ, 1993 ; *Droits et garanties du contribuable vérifié*, LGDJ, 1991.
- B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 2002.
- M. COLLET, *Droit fiscal*, 2^e édition, PUF, 2009, coll. « Thémis ».
- CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La lutte contre la fraude fiscale*, Rapport au Président de la République, Éd. des Journaux officiels, 2006. *Les prélèvements obligatoires des indépendants*, Éd. des Journaux officiels, 2008. *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés*, Éd. des Journaux officiels, 2008 ; *La répartition et l'équité des prélèvements obligatoires entre générations*, Éd. des Journaux officiels, 2008 ; *Les prélèvements obligatoires des indépendants*, Éd. des Journaux officiels, 2008 ; *Comparaison du taux de prélèvements obligatoires entre pays développés*, Éd. des Journaux officiels, 2008 ; *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, Éd. des Journaux officiels, 2009 ; *Le patrimoine des ménages*, Éd. des Journaux officiels, 2009.
- M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 1999 ; *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1999.
- M. COZIAN (*Études à la mémoire de*), *Écrits de fiscalité des entreprises*, Litec, 2009.
- C. DAVID et alii, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 2000.
- D. DELOT, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, LGDJ, 2003.
- V. DREZET (sous la dir.), *Pour un serpent fiscal européen*, Éd. du SNUI, 2005.
- J. DUBERGE, *Les Français face à l'impôt*, LGDJ, 1990 ; *La psychologie sociale de l'impôt*, PUF, 1961 ; *Dédramatiser l'impôt*, Presses universitaires d'Aix, 1994.
- P.-L. FRIER, *Droit du patrimoine culturel*, PUF, 1997.
- P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques*, tome 2, Montchrestien, 1997.
- Y. GAUDEMET et alii, *Les grands avis du Conseil d'État*, Dalloz 2002, 2^e édition.

- J.-B. GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993.
- G. GEST et H. TIXIER, *Droit fiscal*, LGDJ, 1986 ; *Droit fiscal international*, PUF, 1990.
- C. GOUR, J. MOLINIER et J. TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale*, PUF, 1977 ; *Procédure fiscale*, PUF, 1982.
- G. GOURGUECHON et alii, *Vivent les impôts !*, Éd. ATTAC, Mille et une nuits, 2005.
- J. GROSCLAUDE, *L'impôt sur la fortune*, Berger-Levrault, 1976 ; *La doctrine fiscale en France (1987-1999)*, Litec, 2000.
- J. GROSCLAUDE et Ph. MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Dalloz, 2009, 7^e édition ; *Procédures fiscales*, 3^e édition, Dalloz, 2004.
- J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, 2007.
- R. HALL et A. RABUSHKA, *The flat tax*, Hoover Institution Press, 2007.
- F.A. HAYEK, *La route de la servitude*, Médecis, 1945 ; *Droit, législation et liberté*, PUF (3 tomes, 1980, 1981 et 1983).
- C. HECKLY, *Fiscalité et mondialisation*, LGDJ, 2006, coll. « Systèmes ».
- H. ISAIA, *Les Cours administratives d'appel*, Economica, 1993.
- N. KALDOR, *An expenditure Tax*, Allen and Unwin University Books, 1955.
- H. KRUGER, *Liberté de gestion et endettement des entreprises en droit fiscal*, LGDJ, 2007, coll. « Bibliothèque Finances publiques et fiscalité ».
- F. LABIE, *La fiscalité du sport*, LGDJ, coll. « Systèmes », 2000.
- C. LA MARDIÈRE (DE), *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002.
- J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, Éditions Litec, 1999 ; *Livre des procédures fiscales annoté*, Dalloz.
- J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, 2009.
- A. LAMBERT (Rapport au Premier ministre du groupe de travail présidé par) « *Les relations entre l'État et les collectivités territoriales* », décembre 2007.

- T. LAMBERT (sous la dir.), *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, 2002.
- J. LANG, *Faire la révolution fiscale*, Plon, 2006.
- M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956 ; *Science fiscale*, PUF, 1994.
- PH. MARINI, *Quels prélèvements obligatoires pour la sortie de crise ?*, rapport d'information n° 45, Sénat, 2009.
- J.-C. MARTINEZ, *La fraude fiscale*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1990.
- J.-C. MARTINEZ et P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1989 (2 tomes).
- J. MASSOT et O. FOUQUET, *Le Conseil d'État juge de cassation*, Berger-Levrault, 1993.
- J.E. MEADE (Report of a Committee chaired by), *The Structure and reform of direct taxation*, Éd. IFS, 1978.
- G. MESTRALLET et M. TALY, *La réforme de la gouvernance fiscale*, LGDJ, coll. « Systèmes », 2005.
- D. MIGAUD, *Vers l'impôt citoyen*, rapport d'information n° 3779, Assemblée Nationale, 2007. *La lutte contre les paradis fiscaux*, rapport d'information n° 1902, Assemblée nationale, 2009.
- J. MORAND-DEVILLER, *Cours de Droit administratif*, 11^e édition, Montchrestien, 2009.
- A. NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, PUF, coll. « Que sais-je ? » ; *2000 ans d'impôts*, Sides, 1995.
- J.-Y. NIZET, *Fiscalité, économie et politique*, LGDJ, 1991.
- G. NOËL, *La réclamation préalable*, LGDJ, 1985.
- G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, 1995 ; *L'administration de l'économie*, LGDJ, coll. « Systèmes » 1995.
- J.-R. PELLAS, *La fiscalité, en entreprise*, EMS 2001 ; *La fiscalité du patrimoine culturel*, LGDJ, 2003.
- L. PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, 1990 ; (sous la dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 1991 ; *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, 1995.
- G. PLAGNET, *La TVA*, LGDJ, 1990.
- S. RAIMBAULT DE FONTAINE (sous la dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, L'Harmattan, 2007.

- RAPPORTS DU CONSEIL DES IMPÔTS ET DU CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES.
- REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTARIO.
- REVUE DROIT FISCAL.
- REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES (www.fondafip.org).
- REVUE DE JURISPRUDENCE FISCALE.
- REVUE L'ANNÉE FISCALE.
- D. RICHER, *Les procédures fiscales*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1990 ; *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, coll. « Systèmes », 1997.
- B. TILLY, *La compétence des agents du fisc*, L'Harmattan, 1999.
- G. TOURNIE, *La politique fiscale sous la V^e République*, Privat, 1985.
- L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, 1990.
- Ph. VALLETOUX, *Fiscalité et finances publiques locales : à la recherche d'une nouvelle donne*, rapport du Conseil économique et social (décembre 2006).
- G. VEDEL et P. DELVOLVÉ, *Droit administratif*, PUF, 1990.

INDEX

Les numéros renvoient aux pages

A

Abus de droit : 62
Accords fiscaux préventifs : 241 et s.
Acte anormal de gestion : 62
Administration fiscale : 217
Antifiscalisme : 190 et s., 266 et s.
Assiette : 43
Associations de gestion agréées : 228
Autonomie du droit fiscal : 231

B

Barème de l'IR : 84
Bénéfices agricoles : 89
Bénéfice consolidé : 101
Bénéfices industriels et commerciaux : 77, 79, 87
Bénéfice mondial : 101
Bénéfices non commerciaux : 79, 90
Bilan (théorie du) : 87-88
Bouclier fiscal : 86

C

Capacité contributive : 26, 35, 65, 291
Centres de gestion agréés : 228
Cid-Unati : 193, 194
Circulaire interprétative : 52
Civisme fiscal : 181 et s., 225
Classification des impôts : 30
Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes : 151
Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le

chiffre d'affaires : 152
Commission départementale de conciliation : 152
Commission des infractions fiscales : 147
Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire : 152
Compétence liée : 71, 237
Conseil des impôts : 188
Conseil des prélèvements obligatoires : 188
Consentement : 171 et s., 179 et s.
Contentieux fiscal : 149 et s.
Contribution économique territoriale : 113
Contribution au remboursement de la dette sociale : 119
Contribution sociale généralisée : 117
Contribution sociale sur les bénéfices des sociétés : 120
Cotisations sociales : 29
Contrôle de légalité : 53
Contrôle fiscal : 125 et s.

D

Dation en paiement : 25
Décision de gestion : 63
Déficit : 82, 97
Délégation nationale de lutte contre la fraude fiscale : 199
Demande d'éclaircissements et de justifications : 126
Demande gracieuse : 150
Dépenses fiscales : 214
Direction de la Législation Fiscale : 186, 221

- Direction générale des finances
 publiques : 181, 186, 217, 218
 Doctrine administrative : 52 et s.,
 237 et s.
 Donation : 106
 Droit d'amendement : 184
 Droits d'apport : 104
 Droit de communication : 127
 Droits au comptant : 47
 Droits constatés : 47
 Droit d'enquête : 128
 Droits de la défense : 67
 Droits de mutation : 104
 Droit de reprise : 136
 Droit de succession : 106 et s.
 Droit de visite et de saisie : 63, 128
 Droits indirects : 102
- E**
- École des choix collectifs : 272
 Élasticité de l'impôt : 211
 Erreur non substantielle : 138
 ESFP : 130, 135
 Établissement à l'étranger : 100
 Évasion fiscale : 196
 Excès de pouvoir : 53, 164
- F**
- Fait générateur de l'impôt : 43
 Fédéralisme fiscal : 206
 Flagrance fiscale : 129
Flat tax : 280
 Foyer fiscal : 77
 Fraude : 147, 196 et s.
- G**
- Garanties du contribuable : 237
 Grève de l'impôt : 200
- I**
- Impositions de toutes natures : 27
 Impôts directs et indirects : 33 et s.
 Impôt-échange : 285
 Impôt-prix : 288
 Impôt-solidarité : 291
 Impôt de solidarité sur la fortune :
 103
- Impôt sur l'énergie : 265
 Impôt sur le revenu : 75 et s.
 Impôt sur les sociétés : 92
 Impôt unique : 253
 Impôts *ad valorem* : 41
 Impôts analytiques : 41
 Impôts de répartition : 41
 Impôts de quotité : 41
 Impôts directs : 33 et s.
 Impôts indirects : 33 et s.
 Impôts locaux : 111
 Impôts personnels : 36
 Impôts progressifs : voir Progressi-
 vité
 Impôts proportionnels : 38, 227, 306
 Impôts réels : 36
 Impôts spécifiques : 41
 Impôts synthétiques : 41
 Incidence : 33, 44
 Incitations fiscales : 213
 Initiative parlementaire : 183
 Intégration fiscale : 98
 Interlocuteur départemental : 133
- J**
- Juge fiscal : 161 et s.
 Justice fiscale : 36, 38, 46, 301
- L**
- Libertariens : 270
 Liberté (principe de) : 59
 Liquidation : 46, 82
 Livre des procédures fiscales : 236
 Lois interprétatives : 69
- M**
- Micro-entreprise : 88
 Mondialisation : 202, 304, 307
- N**
- Non-rétroactivité : 69
- O**
- Opposition :
 – à contrôle fiscal : 140

- à contrainte : 163
- à poursuites : 163

P

- PACS : 78, 103
- Personnalisation : 37
- Physiocrates : 45, 255
- Planification agressive : 198
- Plus-values : 80, 91, 95, 96, 97
- Prélèvements obligatoires : 28
- Prélèvement social : 119
- Pression fiscale : 214, 276
- Prime pour l'emploi : 293
- Principe d'annualité : 64
- Principe d'égalité : 58
- Principe d'équivalence : 287
- Principe de légalité : 50 et s., 170, 180, 238
- Principe de liberté : 59
- Principe de nécessité : 63, 169
- Principe du contradictoire : 70
- Prix de transfert : 205, 248
- Procédures de rectification :
 - contradictoire : 139
 - d'imposition d'office : 140
- Progressivité : 38, 65, 279, 303
- Proposition treize : 195
- Proposition de rectification : 135
- Psychologie fiscale : 234
- Public choice* : 272

Q

- Quotient familial : 82

R

- Réclamation préalable : 153
- Recours en responsabilité : 164
- Recours gracieux : 150
- Recours pour excès de pouvoir : 53, 164
- Recouvrement : 46 et s., 162
- Redevance : 28
- Réduction d'impôts : 85
- Réel normal : 88
- Réel simplifié : 88

- Référé fiscal : 156
- Réforme fiscale : 296
- Rescrit : 234
- Retenue à la source : 78
- Revenu : 31, 75, 86
- Revenus de capitaux mobiliers : 90
- Revenus fonciers : 89
- Révoltes : 191
- Rôle : 34

S

- Sanctions fiscales : 142
- Sanctions pénales : 147
- Sécurité fiscale : 229
- Sensibilité de l'impôt : 211
- Souveraineté fiscale : 203
- Stocks (évaluation) : 94
- Sursis de paiement : 155

T

- Taxation de la dépense : 31
- Taxation du capital : 32
- Taxation des revenus : 31
- Taxe : 28
- Taxe d'habitation : 113
- Taxe foncière sur les propriétés bâties : 112
- Taxe foncière sur les propriétés non bâties : 112
- Taxe professionnelle : 113
- Territorialité : 44, 68, 99
- Traitements, salaires, pensions et ventes viagères : 86
- Transaction : 151
- TVA : 101, 303

U

- UDCA : 194
- Union européenne : 205 et s.
- Utopies fiscales : 253

V

- Vérification de comptabilité : 132
- Vote bloqué : 184

La collection « Systèmes » entend répondre au besoin de synthèse et de spécialisation des savoirs qui s'affirme aujourd'hui. Destinée aux étudiants mais également à un public plus large, elle présente des ouvrages clairs et concis, permettant aux lecteurs d'approfondir leurs connaissances sur des sujets tels que droit constitutionnel, droit administratif, droit des affaires, droit civil, droit social, économie, administration, finances publiques, fiscalité, finances locales, sociologie et philosophie juridiques, questions européennes et droit communautaire...

ABATE B. : *La nouvelle gestion publique*, 2000.

ALLIX D. : *Le droit pénal*, 2000.

AUBY J.-B. : *La décentralisation et le droit*, 2006.

BARILARI A. : *L'État de droit, réflexion sur les limites du juridisme*, 2000.

BARILARI A., PRAT M. : *Les contrôles financiers, comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*, 2003.

BARILARI A. et BOUVIER M. : *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*, 2^e éd., 2007.

BARILARI A. : *La modernisation de l'administration*, 1994.

BARILARI A. : *Réussir vos dissertations*, 1995.

BASDEVANT-GAUDEMET B. (sous la direction de) : *Contrat ou institution : un enjeu de société*, 2004.

BASTION J.-CL. et CHABANNIER N. : *Le droit des élections locales*, 2004.

BIGAUT CH. : *La responsabilité pénale des hommes politiques*, 1996.

BIGAUT CH. : *Les cabinets ministériels*, 1997.

BLANC J. : *Les péréquations dans les finances locales*, 1996.

BLANC J. : *Finances locales comparées*, 2002.

BLUMANN CL. : *La fonction législative communautaire*, 1995.

BOISSEAU J.-L. : *Stratégie et tactiques de la presse territoriale*, 1996.

BORRAS P. et GARAY A. : *Le contentieux du recouvrement fiscal*, 1994.

BOSSIS G. et ROMI R. : *Droit du cinéma*, 2004.

BOUINOT J. : *La ville intelligente*, 2004.

BOURJOL M. : *La coopération intercommunale*, 1996.

BOUTAYEB C. : *Droit matériel de l'Union européenne*, 2009.

BOUVIER M. : *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 10^e éd., 2010.

BOUVIER M. : *Les finances locales*, 12^e éd., 2008.

BOUVIER M. BARILARI : *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*, 3^e éd., 2010.

BRANCHET B. : *La révision de la Constitution sous la V^e République*, 1994.

BRANCHET B. : *La fonction présidentielle sous la V^e République*, 2008.

BREHON N.-J. : *Le budget de l'Europe*, 1997.

BRURON J. : *Droit pénal fiscal*, 1993.

BRURON J. : *Droits et garanties du contribuable vérifié*, 1991.

BRURON J. : *Le contrôle fiscal*, 1991.

CALAMARTE-DOGUET M.-G. : *Le droit de la recherche*, 2005.

CAMBY J.-P. (coordonné par) : *La réforme du budget de l'État*, 2^e éd., 2004.

CASSIA P. : *Les référés administratifs d'urgence*, 2003.

- CHABANOL D. : *Le juge administratif*, 1993.
- CHAMBON F. et GASPON O. : *La déontologie administrative*, 1997.
- CHEVALLIER J. : *Institutions politiques*, 1996.
- CHIAVERINI PH. et MARDESSON D. : *Tribunaux administratifs et cours administratives d'appel*, 1996.
- COMMUNIER J.-M. : *Le droit communautaire des aides d'État*, 2000.
- DEFFERRARD F. : *Le suspect dans le procès pénal*, 2005.
- DELION A. : *Droit des entreprises et participations publiques*, 2003.
- DELOT D. : *Fiscalité personnelle des dirigeants d'entreprise*, 2003.
- DELOT D. : *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, 2003.
- DEMEESTÈRE R. : *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2^e éd., 2005.
- DESTAIS N. : *Le système de santé : organisation et régulation*, 2003.
- DONNAT F. : *Contentieux communautaire de l'annulation*, 2008.
- DOUAY M. : *Le recouvrement de l'impôt*, 2005.
- DUGRIP O. et SAÏDJ L. : *Les établissements publics nationaux*, 1992.
- DUPUIS G. : *Le centre et la périphérie en France*, 2000.
- DURAND V. et SALLÉ V. : *Introduction à l'analyse financière de l'entreprise*, 1997.
- FIALAIRE J. : *Le droit des services publics locaux*, 1998.
- GAUVIN A. : *La nouvelle gestion du risque financier*, 2000.
- GILLES W. : *Les principes budgétaires et comptables publics*, 2009.
- GOUIRAND P., SPINDLER J., DURAND H. : *Économie et politique du tourisme*, 1994.
- GOURION P.-A., PEYRARD G., SOUBEYRAND N. : *Droit du commerce international*, 4^e éd., 2008.
- GOURION P.-A. et RUANO-PHILIPPEAU M. : *Droit de l'internet dans l'entreprise*, 2003.
- DU GRANRUT Cl. : *La citoyenneté européenne*, 1997.
- DU GRANRUT Cl. : *Une Constitution pour l'Europe*, 2004.
- GHÉRARI H. : *Relations internationales*, 2010.
- GRÉGOIRE L. : *Le dépôt de bilan*, 1997.
- GRYNFOGEL C. : *Droit communautaire de la concurrence*, 3^e éd., 2008.
- GUETTIER Ch. : *La responsabilité administrative*, 1996.
- GUÉVEL D. : *Droit des successions et des libéralités*, 2009.
- GUÉVEL D. : *Droit du commerce et des affaires*, 3^e éd., 2007.
- GUGLIELMI G.-J. : *Introduction au droit des services publics*, 1994.
- HAMON F. : *Le référendum. Étude comparative*, 1995.
- HAMON F. : *Droit des fonctions publiques*, vol. 1 : *Organisation et gestion*, 2002, vol. 2 : *Carrières, droit et obligations*, 2002.
- HAMONIAUX T. : *L'intérêt général et le juge communautaire*, 2001.
- HAQUET A. : *La loi et le règlement*, 2007.
- HECKLY C. : *Fiscalité et mondialisation*, 2006.
- HEEM V. et HOTTE D. : *La lutte contre le blanchiment des capitaux*, 2004.
- HEYMANN-DOAT A. et CALVÈS G. : *Libertés publiques et droits de l'homme*, 9^e éd., 2008.
- ISAÏA H. : *L'évaluation des nouveaux contrats de plan État-Région (2000-2006)*, 1999.
- JAN P. : *Le procès constitutionnel*, 2001.
- JEULAND E. : *Droit processuel*, 2003.
- JOIN-LAMBERT CH. (sous la direction de) : *L'État moderne et l'administration*, 1994.
- KERNINON J. : *Les cadres juridiques de l'économie mixte*, 2^e éd., 1994.
- KHAYAT D. : *Le droit du surendettement des particuliers*, 1997.
- LABIA P. ET BERNARD-GÉLABERT M.-C. : *Zones d'aménagement du territoire, Mode d'emploi*, 1997.
- LABIE F. : *La fiscalité du sport*, 2000.
- LACHAUME J.-F. : *L'administration communale*, 2^e éd., 1997.

- LAMARQUE D. : *L'évaluation des politiques publiques locales*, 2004.
- LAPOUBLE J.-C. : *Droit du sport*, 1999.
- LAURENT Ph. : *Décentralisation : en finir avec les idées reçues*, 2009.
- LAURENT Ph. et BOYER B. : *La stratégie financière des collectivités locales*, 2^e éd., 1997.
- LAVAL N. : *Le juge pénal et l'élu local*, 2002.
- LE JEUNE P. : *Introduction au droit des relations internationales*, 1994.
- LEMMET J.-F. et THOMAZO P.-H. : *Le statut des agents territoriaux – Mode d'emploi*, 2010.
- LEYGUES J.-C. : *Les politiques internes de l'Union européenne*, 1994.
- LONDON C. : *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, 2001.
- LONG M. : *La tarification des services publics locaux*, 2001.
- MAGNET J. : *Éléments de comptabilité publique*, 5^e éd., 2001.
- MAGNET J. : *Les comptables publics*, 2^e éd., 1998.
- MAGNET J. : *Les gestions de fait*, 2^e éd., 2001.
- MAILLOT D. et FONTERS J.-L. : *La fiscalité des professions libérales*, 1992.
- MAISL H. : *Le droit des données publiques*, 1996.
- MALAURIE-VIGNAL M. : *L'abus de position dominante*, 2003.
- MANESSE J. : *L'aménagement du territoire*, 1998.
- MARIEL F. et WEYBERT J. : *Le droit des sociétés par actions et ses implications comptables*, 2004.
- MARKUS J.-P. : *Les juridictions ordinaires*, 2003.
- MARTIN J.-L. et CABANIS A. : *Histoire constitutionnelle et politique de la France de la Révolution à nos jours*, 2000.
- MARTINAT P. : *Les régions – Clefs de la décentralisation*, 2010.
- MATT J.-L. : *La Sécurité sociale : organisation et financement*, 2001.
- MATTRET J.-B. : *L'analyse financière des communes*, 3^e éd., 2009.
- MATTRET J.-B. : *La nouvelle comptabilité publique*, 2009.
- MELIN F. : *La faillite internationale*, 2004.
- MELIN F. : *Droit des obligations*, 2006.
- MESTRALLET G., SAMSON J. et TALY M. : *La réforme de la gouvernance fiscale*, 2005.
- MIALON M.-F. : *Les pouvoirs de l'employeur*, 1996.
- MIALON M.-F. : *Les relations collectives dans l'entreprise*, 1999.
- MOLINIER J. et DE GROVE-VALDEYRON N. : *Droit du marché intérieur européen*, 2^e éd., 2008.
- MOLINIER J. et LOTARSKI J. : *Droit du contentieux européen*, 2^e éd., 2009.
- MORAUD J.-CH. et PICQUENOT L. : *La nouvelle comptabilité des communes : un guide pour la M14*, 1996.
- MORDACQ F. : *La LOLF, un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État*, 2006.
- MORDACQ F. : *La réforme de l'État par l'audit*, 2009.
- MULLER-QUOY I. : *Le droit des assemblées locales*, 2001.
- NICINSKI S. : *Droit public de la concurrence*, 2005.
- ORSONI G. : *L'administration de l'économie*, 1995.
- PASTOREL J.-P. : *L'expertise dans le contentieux administratif*, 1994.
- PELLAS J.-R. : *La fiscalité du patrimoine culturel*, 2003.
- PELLET R. : *Finances sociales : économie, droit et politique*, 2001.
- PELLISSIER G. : *Le principe d'égalité en droit public*, 1996.
- PERTEK J. : *Les avocats en Europe*, 2000.
- PETIT Y. : *Droit international et maintien de la paix*, 2000.
- POUSSIN Ph. : *Histoire des idées économiques de Platon à Adam Smith*, 1994.
- RAMPENBERG R.-M. : *Repères romains pour le droit européen des contrats*, 2005.

- RANSAN N. et F. : *Les successions, aspects civils et fiscaux*, 2^e éd., 1995.
- RASERA M. : *La démocratie locale*, 2002.
- RICHER D. : *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, 1997.
- ROLIN E. : *Le Conseil d'État, juge de l'extradition*, 1999.
- ROUSSET M. : *L'action internationale des collectivités locales*, 1998.
- ROUTIER R. : *La responsabilité du banquier*, 1997.
- SAURON J.-L. : *Droit communautaire et décision nationale*, 1998.
- SCHULTZ P. : *Éléments du droit des marchés publics*, 2^e éd., 2002.
- SOUSSE M. : *Droit public des contrats de construction*, 1998.
- STIRN B. : *Les sources constitutionnelles du droit administratif*, 6^e éd., 2008.
- TERRAZZONI A. : *L'administration territoriale en Europe*, 1992.
- VALLEMONT S. (sous la direction de) : *Le débat public : une réforme dans l'État*, 2001.
- ZILLER J. : *Les Dom-Tom*, 2^e éd., 1996.



Fiscalité

systemes

Directeurs de la collection :

Michel BOUVIER, professeur à l'Université Paris I (Panthéon-Sorbonne)

Laurent RICHER, professeur à l'Université Paris I (Panthéon-Sorbonne)

Cet ouvrage d'introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt a été conçu en vue d'un double projet : initier le lecteur aux principaux mécanismes et procédures qui forment le contenu de ce droit ; le familiariser, à un moment où la fiscalité occupe une place essentielle dans les débats contemporains, à la diversité des terrains d'analyse que requiert la compréhension du phénomène fiscal. Le lecteur y trouvera une description pédagogique des techniques et procédures fiscales : la notion d'impôt, les grands impôts en France, l'organisation du contrôle et du contentieux fiscal. Il y trouvera également une présentation des grandes questions relatives à la légitimité du pouvoir fiscal et au consentement de l'impôt, ainsi qu'un exposé des doctrines, utopies et idéologies fiscales. La question de la sécurité fiscale comme celle de la justice et de la solidarité font aussi l'objet d'importants développements. Écrit dans un langage simple et accessible à tous, ce livre donne les clefs pour comprendre la fiscalité contemporaine.

Professeur à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne où il enseigne les finances publiques et la fiscalité, Michel Bouvier y dirige le Master « Droit et gestion des Finances publiques ». Auteur de plusieurs ouvrages, il dirige par ailleurs la Revue Française de Finances Publiques ainsi que le Groupement Européen de Recherches en Finances Publiques. Il est président de FONDAFIP (Association pour la Fondation internationale de Finances Publiques, www.fondafip.org). Il est membre de l'Observatoire des Finances locales du Comité des Finances locales. Il est également membre du Conseil des prélèvements obligatoires ainsi que du Comité d'experts de la délégation aux collectivités territoriales et à la décentralisation du Sénat et du Comité consultatif d'orientation du Conseil de normalisation des comptes publics.



Prix : 20 €

ISBN : 978-2-275-03495-9

www.lextenso-editions.fr