

DROIT FISCAL GÉNÉRAL

François GOLIARD

en poche
6^e édition 2022

À jour de la loi de finances
pour 2022

- L'imposition des particuliers applicable en 2022
- Comprendre toutes les règles juridiques relatives à l'impôt et à ses fonctions



Gualino

un savoir-faire de

Lextenso

DROIT FISCAL GÉNÉRAL

François GOLIARD

en poche
6^e édition 2022

À jour de la loi de finances
pour 2022

Du même auteur, dans la même collection :

- Droit fiscal des entreprises, 2022.
- Les principes budgétaires en France, 2021.

François Goliard est Maître de conférences en droit public à la Faculté de droit, de science politique et de management de La Rochelle.

Suivez-nous sur



www.gualino.fr

Contactez-nous gualino@lextenso.fr



© 2022, Gualino, Lextenso
1, Parvis de La Défense
92044 Paris La Défense Cedex
978-2-297-17287-5
ISSN 1962-6428

Sommaire

1	Définition et fonctions de l'impôt	4
2	Les sources juridiques du droit fiscal	7
3	Les grands principes du droit fiscal	11
4	La distinction de l'impôt des autres prélèvements	14
5	Les classifications des impôts	18
6	La procédure d'imposition	21
7	L'imposition des revenus et des bénéfices : l'impôt sur le revenu	23
8	L'imposition des revenus et des bénéfices : les prélèvements sociaux ayant la nature d'impôts.....	32
9	L'imposition des bénéfices : l'impôt sur les sociétés..	34
10	L'imposition des transmissions du patrimoine	37
11	L'imposition de la détention du capital : l'IFI	39
12	L'imposition générale de la dépense : la TVA	41
13	Les impôts locaux	45

DÉFINITION ET FONCTIONS DE L'IMPÔT

Le droit fiscal est l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt. Il reste à délimiter la définition même de l'impôt, et à appréhender ses fonctions générales.

■ LA DÉFINITION DE L'IMPÔT

Il n'existe pas de définition légale de l'impôt, aucun texte n'ayant jamais explicité précisément ce terme. Il faut donc se reporter aux définitions doctrinales, qui sont nombreuses. L'impôt est en général présenté comme un prélèvement de nature pécuniaire, obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, afin de couvrir les charges publiques.

■ L'impôt, un prélèvement pécuniaire

L'impôt opère un transfert de richesses du patrimoine du contribuable au patrimoine de la collectivité publique bénéficiaire. Le caractère pécuniaire se retrouve au niveau de l'assiette, de la liquidation et surtout du recouvrement de l'impôt.

■ Au niveau de l'assiette

L'assiette (l'élément retenu pour le calcul de l'impôt) est le plus souvent basée sur des éléments monétaires : montant du revenu annuel pour l'impôt sur le revenu, montant des bénéfices pour l'impôt sur les sociétés, etc. Parfois, l'impôt peut être basé sur des éléments matériels. Par exemple, les droits indirects de consommation des alcools dépassant un certain pourcentage de titre alcoométrique sont calculés par hectolitre d'alcool.

■ Au niveau de la liquidation

La liquidation (opération consistant à évaluer l'assiette et à calculer le montant de l'impôt à payer à partir de l'assiette) est en général effectuée en fonction d'un pourcentage des revenus, des bénéfices, du chiffre d'affaires, donc d'éléments à encore monétaires.

■ Au niveau du recouvrement

Le recouvrement de l'impôt est, quant à lui, assuré en argent (espèces, chèque, virement à un compte bancaire...). Il existe toutefois des cas particuliers. Par exemple, les droits de mutation à titre gratuit, l'impôt sur la fortune immobilière et le droit de partage peuvent, lorsqu'ils dépassent un certain montant (et sous réserve d'un agrément préalable) être payés par la remise d'œuvres d'art, de livres, de bois, forêts et espaces naturels, ou de certains immeubles...

■ L'impôt, un prélèvement de caractère obligatoire

Les contribuables ne peuvent évidemment pas décider du principe et du montant de leur imposition, ni déterminer les modalités de recouvrement... L'impôt est un prélèvement imposé unilatéralement. Ne peut présenter le caractère d'une imposition au sens de l'article 34 de la Constitution un versement dont la détermination est subordonnée à l'accord de la personne qui doit le régler (*Cons. const.*, 29 déc. 1989, *Loi de finances pour 1990*, à propos du versement,

par la Caisse des dépôts, d'une fraction de son résultat net à l'État. La détermination du versement ne pouvant être effectuée sans l'accord de la Caisse, le versement « n'a pas le caractère d'une imposition »).

Le contribuable peut être contraint à payer sa dette fiscale. Mais, bien sûr, le caractère unilatéral et contraignant de l'impôt ne justifie pas que celui-ci ne respecte pas certaines règles dans un État de droit. L'impôt ne peut être institué que par le législateur. À ce propos, le principe de libre consentement à l'impôt, souligné dans la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, ne concerne réellement que le consentement de l'ensemble des citoyens, et non le consentement de chacun des contribuables...

Quelques précisions sur le caractère obligatoire de l'impôt : certaines personnes, qui entrent normalement dans le champ d'application d'un impôt, peuvent en être **exonérées** par une disposition législative. Des exonérations s'appliquent de plein droit, d'autres sur demande des intéressés.

■ L'impôt, un prélèvement effectué en vertu de prérogatives de puissance publique

L'impôt, parce qu'il est indispensable à la vie d'un État, est établi et perçu en vertu de prérogatives de puissance publique. Plus peut-être que pour d'autres branches du droit public, le droit fiscal est fortement marqué par l'inégalité entre les services fiscaux et les contribuables.

Les prérogatives de puissance publique s'expriment pleinement en matière d'impôts au bénéfice de l'administration fiscale : demandes d'éclaircissements ou de justifications, droit de communication de documents ou de renseignements détenus par certaines personnes ou organismes, même s'ils sont astreints au secret professionnel (tribunaux, organismes de sécurité sociale, banques, etc.), contrôles sur pièces, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, imposition d'office dans certains cas, rehaussement d'imposition, pénalités fiscales...

■ L'impôt, un prélèvement effectué à titre définitif

Lorsque l'impôt a été légalement établi, il n'existe pas de possibilité de restitution. Un impôt n'est pas un emprunt. Le caractère définitif de l'impôt ne s'oppose pas, bien sûr, à la rectification d'erreurs effectuées au préjudice des contribuables.

■ L'impôt, un prélèvement effectué sans contrepartie déterminée

Un prélèvement effectué sans contrepartie déterminée pour la personne qui s'en acquitte constitue un impôt. Il s'agit là d'une des caractéristiques essentielles de l'impôt. Ainsi, le Conseil d'État a-t-il pu préciser qu'une contribution assortie d'aucune contrepartie ne constituait pas une redevance pour services rendus, mais une imposition (*CE, 13 nov. 1987, Syndicat national des transporteurs aériens*).

Cette notion d'absence de contrepartie déterminée, identifiable, appelle quelques remarques :

- l'accès aux différents services publics n'est pas conditionné par le paiement ou non des impôts, ou de tel ou tel impôt. Tout citoyen bénéficie de l'accès aux services publics ;
- selon le Conseil d'État (*13 mai 1987*), « les conditions dans lesquelles le produit des impôts sont utilisés est sans influence sur la régularité et le bien-fondé des impositions et ne peuvent être utilement contestées devant le juge de l'impôt » (un contribuable demandait une réduction de son impôt sur le revenu au motif qu'une partie de cet impôt serait affectée au remboursement de frais d'interruption volontaire de grossesse et que ce remboursement serait contraire au préambule de la Constitution et à diverses conventions internationales) ;

- l'impôt, prélèvement sans contrepartie identifiable, constitue en principe une recette sans affectation spéciale. En principe, seulement : certains prélèvements, dont le produit est bel et bien affecté, sont quand même des impôts. Il en va ainsi pour la contribution sociale généralisée (CSG). Le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 28 décembre 1990, considère que la CSG, créée par la loi de finances pour 1991, entre dans la catégorie des impositions de toutes natures visées à l'article 34 de la Constitution, bien que son produit soit affecté à un établissement public (voir *infra*).

■ L'impôt, un prélèvement destiné à couvrir les charges publiques

En règle générale, l'impôt permet le financement des charges publiques de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs. Très rarement, des établissements publics industriels, voire des personnes morales de droit privé, peuvent bénéficier d'impôts. Le Conseil constitutionnel l'a souligné dans sa décision du 29 décembre 1999 : « aucun principe fondamental reconnu par les lois de la République n'interdit que le produit d'une imposition soit attribué à un établissement public ou à une personne privée chargée d'une mission de service public ». Mais cette affectation, très encadrée, demeure marginale.

■ LES FONCTIONS DE L'IMPÔT

On ne peut pas résumer l'impôt à sa seule fonction de financement des charges publiques.

L'impôt peut permettre d'agir sur les comportements des différents acteurs (acteurs économiques, particuliers...) dans un but économique, social... Dans ce cadre, il aura des objectifs d'incitation ou de dissuasion. Ces notions de dissuasion et d'incitation soulèvent de nombreuses questions : l'impôt peut-il avoir une valeur de sanction ? Un impôt dissuasif n'a-t-il pas pour vocation de s'éteindre de lui-même, lorsque les comportements des contribuables ont changé ?

L'impôt peut, dans l'absolu et grâce à différentes techniques (progressivité, etc.), réduire les inégalités de revenus et de patrimoines. Mais ceci est difficile à mettre en œuvre dans la réalité. Les facultés contributives des citoyens ne sont pas toujours correctement prises en compte, du fait notamment de la complexité et des multiples aménagements de certains impôts (l'impôt sur le revenu en étant l'illustration classique).

En tout état de cause, l'impôt permet à un État, non seulement d'exister réellement, mais aussi de mettre en œuvre des politiques.

Pour ce qui concerne les sources du droit fiscal, on retrouve la hiérarchie des normes classiques. Toutefois, il faut souligner, d'une part, que la doctrine administrative en matière fiscale occupe une place très particulière, et d'autre part, que le pouvoir fiscal procède directement de la souveraineté nationale. Le pouvoir de lever l'impôt constituant un des pouvoirs majeurs d'un État, les sources du droit fiscal sont essentiellement d'ordre interne. Toutefois, les sources internationales – et plus spécifiquement le droit de l'Union européenne – occupent une place substantielle.

LES SOURCES JURIDIQUES INTERNES

Les sources internes du droit fiscal se déclinent, classiquement, avec les règles constitutionnelles, les règles législatives – qui occupent une place primordiale en droit fiscal, en application de la Constitution –, les règlements, la jurisprudence... La doctrine administrative fiscale présente, elle, une originalité certaine.

Les règles constitutionnelles

Selon la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 :

- « 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 » (art. 14) : ce sont les représentants des citoyens qui peuvent fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de l'impôt.
- « 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, en raison de leurs facultés » (art. 13) : l'impôt est nécessaire (en tant qu'instrument de financement des dépenses publiques), mais sa charge doit être établie de façon égalitaire, et pondérée en fonction des capacités contributives de chacun.

Les notions actuelles d'égalité et de personnalisation de l'impôt découlent directement de ces dispositions.

L'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 précise quant à lui que « La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». La conception des impositions est présentée de manière large (« *de toutes natures* »), de même que l'attribution de la compétence fiscale du Parlement. Cette attribution est en effet mentionnée au 2^e alinéa de l'article 34 (« La loi fixe les règles concernant... ») et non à l'alinéa concernant les domaines pour lesquels la loi « détermine les principes fondamentaux ». Seul le législateur est compétent pour créer, modifier ou supprimer un impôt (les collectivités territoriales n'ont aucun pouvoir en la matière, sauf celui, par exemple, de fixer les taux d'impôts locaux, mais dans les conditions et limites prévues par la loi). La compétence étendue du législateur en matière fiscale limite d'autant l'intervention du pouvoir réglementaire autonome de l'article 37.

■ Les règles législatives

La loi constitue, comme nous venons de le voir, le texte de base dans le domaine fiscal (la Cour de cassation rappelait déjà, dans un arrêt du 2 février 1825, que la loi sur les finances du 28 avril 1816 interdit toutes les contributions, directes ou indirectes, autres que celles autorisées par cette loi). Or, les lois fiscales sont très – trop – nombreuses. Elles se sont accumulées, au détriment de leur compréhension générale, l'ensemble étant marqué par de fréquents et multiples changements : dans le domaine fiscal, la stabilité n'est pas de mise...

Les lois fiscales (et bien sûr les textes de nature réglementaires d'application) font l'objet de codifications, finalement assez récentes. Le Code général des impôts, promulgué en 1950, présente les règles relatives à l'assiette, la liquidation et au recouvrement de l'impôt. Depuis 1981, il est complété par le Livre des procédures fiscales, portant sur les dispositions relatives à la procédure fiscale proprement dite (notamment, contrôle, contentieux des impôts, etc.).

Le CGI est devenu d'un maniement délicat, du fait du grand nombre de textes, et de la multiplication d'articles portant le même numéro, articles parfois très longs (par exemple, l'article 39 relatif aux charges déductibles du bénéfice imposable des entreprises, comporte... près de 60 subdivisions).

■ Les règlements

Du fait de l'étendue du pouvoir législatif en matière fiscale, le pouvoir réglementaire autonome n'intervient que de manière très limitée, principalement dans les domaines de l'administration, de la juridiction, de la procédure fiscale.

Pour le reste, le Gouvernement utilise son pouvoir réglementaire d'application traditionnel, afin d'assurer la mise en œuvre des textes législatifs, sans y apporter de modifications. Le Gouvernement ne pourra ainsi pas édicter de dispositions plus rigoureuses (par exemple, règlement fiscal étendant le champ d'application d'un impôt ou réduisant le champ d'application d'une exonération fiscale...) ou plus favorables que celles de la loi (par exemple, création d'une exonération non prévue par le législateur).

■ La doctrine administrative

La matière fiscale étant complexe, l'administration fiscale produit une quantité importante d'instructions, de circulaires, de notes de service... destinées à aider les agents dans leur compréhension des textes et de la jurisprudence fiscaux.

Les textes rédigés par l'administration à destination de ses agents n'ont pas de valeur juridique à l'égard des contribuables, car élaborés par des autorités ne disposant pas de pouvoir réglementaire. Il existe toutefois le risque que les agents du fisc appliquent cette doctrine administrative en lieu et place des textes fiscaux originaires. Mais il faut rappeler que les circulaires, instructions... (peu importe leur dénomination) qui modifient un texte – législatif ou réglementaire – sont illégales. En matière fiscale, l'illégalité d'une circulaire pourra parfois aboutir à un rehaussement d'imposition pour le contribuable (lorsqu'elle est plus favorable que le texte réellement applicable, et que l'administration revient rétroactivement sur sa position. Le juge confirmera alors l'application du texte juridiquement applicable...).

Mais le droit fiscal permet, dans des cas précis prévus aux articles L. 80 A et L. 80 B du LPF, de protéger le contribuable contre les changements de doctrine administrative.

L'article L. 80 A permet aux contribuables de se prévaloir des interprétations réalisées par l'administration de textes fiscaux, qu'il s'agisse d'interprétations de caractère individuel (concernant directement un contribuable) ou général (comme des circulaires publiées). L'interprétation doit être écrite (lettre adressée à un contribuable, par exemple) ou publiée (dans le cas des interprétations de caractère général). L'article L. 80 B étend la garantie accordée au contribuable aux appréciations par l'administration de situations de fait (et non plus, comme dans l'alinéa précédent) de textes fiscaux.

Ainsi, grâce à ce système et dans les hypothèses où elle modifie son interprétation initiale, l'administration fiscale ne peut procéder ensuite à un rehaussement d'impositions antérieures. Bien sûr, plusieurs conditions doivent être remplies, en dehors de l'obligation de formalisme de l'interprétation : il doit s'agir d'une véritable interprétation, le contribuable doit être de bonne foi, etc.

Cette protection du contribuable est très remarquable parmi l'ensemble des matières juridiques, en tant qu'il permet de se prévaloir d'une doctrine administrative illégale. Mais les conditions de mise en œuvre de cette protection, draconiennes, et la position plutôt stricte, voire un peu complexe du juge en limitent l'application réelle. Dans la pratique, très peu d'interprétations sont effectivement opposables.

■ La jurisprudence

La jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État a permis de dégager de grands principes de droit fiscal. Parfois, le juge peut être à l'origine de véritables créations prétoriques dans le domaine du droit fiscal, comme le Conseil d'État avec la notion d'acte anormal de gestion, ou, plus souvent, apporter des précisions sur des questions données. Le droit fiscal a pu être ainsi explicité, voire complété, par le Conseil constitutionnel, le Conseil d'État, la Cour de cassation... et également par des juridictions européennes.

Le contentieux fiscal est réparti entre les deux ordres de juridiction, la juridiction administrative et la juridiction judiciaire (LPF, art. L. 199) : le **juge judiciaire** est compétent en matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions. Le **juge administratif** est quant à lui compétent en matière d'impôts directs, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes similaires. C'est donc le juge administratif qui a le domaine de compétence le plus étendu en matière fiscale, puisqu'il connaît des litiges relatifs à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés, à la TVA...

■ LES SOURCES INTERNATIONALES ET EUROPÉENNES

En droit fiscal, s'appliquent classiquement les règles de supériorité du droit international. L'impôt touchant directement aux activités régaliennes de l'État et lui permettant d'exister, la place occupée par le droit international en matière fiscale sera particulière. Par ailleurs, l'impact du droit de l'Union européenne en matière fiscale est, dans certains cas, remarquable.

■ Les conventions fiscales internationales

Selon l'article 55 de la Constitution, les traités et accords régulièrement ratifiés, c'est-à-dire incorporés dans l'ordre juridique interne par un vote du Parlement, ont une valeur juridique supérieure à celle des lois, sous réserve de réciprocité (application du traité ou de l'accord par l'autre partie).

La supériorité des conventions internationales sur les lois internes – qu'elles soient antérieures ou postérieures – est reconnue, à la fois par le juge judiciaire et le juge administratif. Les conventions internationales représentent une source substantielle du droit fiscal. Il peut s'agir de conventions qui n'ont pas à proprement parler un objet fiscal, mais qui peuvent avoir des incidences fiscales : conventions de protection des droits de l'Homme (régime des voies de recours, par exemple), accords de coopération technique, etc. Ce sont surtout des conventions qui ont pour but de prévenir la non-imposition, ou la double imposition. Les conventions permettent d'empêcher que des contribuables soient, dans certains cas, imposés deux fois : en effet, si tous les États imposaient sur l'ensemble de leurs revenus leurs résidents et leurs expatriés, les contribuables travaillant en dehors de leur pays devraient payer une double imposition, dans l'État où ils résident et dans l'État dont ils sont ressortissants... Les conventions internationales ont également pour objectif de réduire les cas de non-imposition, des contribuables pouvant jouer avec des réglementations fiscales différentes pour payer moins d'impôts.