



Introduction

L'étude du droit fiscal général, c'est-à-dire de l'ensemble des règles de droit qui régissent les impôts, ne se résume pas à l'examen des régimes d'imposition en vigueur. Par-delà les dispositions fluctuantes et conjoncturelles qui organisent ces régimes, il existe, en effet, des principes directeurs dotés d'une relative permanence qui forment la structure même de la matière fiscale. Le présent ouvrage a pour ambition de déceler ces lignes forces de la fiscalité, qui sont imprégnées tout autant de règles juridiques que de considérations économiques, sociales et politiques, et d'esquisser ainsi une « *théorie générale de l'impôt* » qui permettra d'éclairer les mécanismes généraux de la fiscalité et de mieux comprendre la technique fiscale propre à la réglementation des différents impôts.

Dans cette perspective, ces leçons d'initiation à la fiscalité ont été organisées autour de quatre grands thèmes qui forment les quatre parties du cours théorique proposé dans cet ouvrage. Une première partie consacrée à l'histoire de l'impôt retracera les différentes étapes ayant contribué à l'élaboration de notre système fiscal moderne. La deuxième partie décrira les principes généraux qui permettent de cerner tout à la fois la définition, les catégories, la création et la mise en œuvre de l'impôt. Une troisième partie examinera le rôle absolument fondamental joué par les administrations de l'impôt

dans le système fiscal à travers leurs structures, leurs pouvoirs et leur doctrine. Enfin, la quatrième partie sera dédiée aux rapports que l'impôt entretient avec les conventions internationales, qu'elles soient bilatérales ou multilatérales, et en particulier avec la Convention européenne des droits de l'homme et les traités communautaires.

Cet ouvrage se veut d'abord à destination de tous les étudiants qui doivent maîtriser les bases du « *droit fiscal général* », en ce compris notamment le « *droit fiscal constitutionnel* » ou le « *droit fiscal des affaires* », ainsi que celles des « *finances publiques* », en vue de se présenter à des examens ou à des concours portant sur ces matières. De telles épreuves sont organisées non seulement par les universités de droit, que ce soit dans le cadre d'un cursus normal ou au sein de leurs instituts ou magistères spécialisés, mais aussi par les instituts d'études politiques et par tous les centres de formation et les écoles qui préparent à l'exercice de professions du droit et du chiffre (avocats fiscalistes, notaires, experts-comptables, commissaires aux comptes).

Dès lors, dans un souci pédagogique et conformément aux spécificités propres à la collection des « *Leçons de droit* », l'ouvrage est divisé en 14 leçons autonomes (2 dans la première partie, 4 dans la deuxième, 4 dans la troisième et 4 également dans la quatrième), chacune étant complétée par une

rubrique dénommée « *repères* » qui permet de présenter, de manière synthétique, les éléments essentiels des thèmes abordés et par une autre rubrique intitulée « *pour gagner des points* » à l'usage des lecteurs qui souhaiteraient approfondir l'un des aspects du sujet traité afin d'en avoir une vue plus complète. En outre, sont proposés, à la fin de cet ouvrage, les corrigés de 2 sujets classiques et de 2 sujets plus difficiles qui consistent dans des dissertations et des commentaires d'arrêts, ainsi

qu'un questionnaire à choix multiples (QCM) de révision permettant de s'assurer que les points examinés dans chacune des leçons ont été assimilés. Une sélection de lectures renvoie, enfin, à des ouvrages de référence portant sur l'ensemble des thèmes étudiés, tandis qu'un index thématique facilitera la recherche des notions abordées et qu'un index chronologique de jurisprudence récapitulera l'ensemble des décisions de justice citées.



Partie 1

L'histoire de l'impôt

Il est essentiel, pour comprendre ce qu'est l'impôt, l'importance qu'il a pris dans notre société et les principes qui sous-tendent son élaboration et son application, d'en étudier l'histoire. L'impôt est, en effet, une œuvre civilisationnelle qui s'inscrit dans une continuité vieille de plusieurs millénaires et reflète les évolutions politiques, économiques, sociales et idéologiques des époques qu'il a traversées. Il est, ainsi, le fruit d'une longue évolution historique qu'il est nécessaire de retracer, afin de mieux cerner non seulement ses caractéristiques permanentes, mais aussi les modifications profondes qui l'ont façonné et les rôles qui lui ont été successivement assignés par l'État.

Schématiquement, l'histoire de l'impôt peut être scindée en deux grandes périodes, dont la ligne de partage est constituée par la Première Guerre mondiale.

Durant la première période, qui s'étend de la création de l'impôt au début du XX^e siècle, les impôts que l'on peut qualifier d'« *anciens* » ont accompagné la naissance, la détérioration puis le renforcement de l'État, en étant toujours en quête de leur légitimité à travers une variété de fondements alternant entre autorité et consentement (leçon 1).

Puis, à partir de la Grande guerre de 1914-1918, la nature même de l'impôt se transforme sous l'influence d'une nouvelle idéologie et sous la pression d'impératifs budgétaires sans précédents qui ont donné naissance à l'impôt « *moderne* », tel que nous le connaissons (leçon 2).



Leçon 1

Les impôts anciens (des origines au début du XX^e siècle)

- I. L'avènement de l'impôt
- II. La lutte pour l'impôt
- III. Le nouvel ordre fiscal

Né de croyances religieuses ou de violences guerrières, puis enraciné dans le génie Romain (I), l'impôt a constitué pendant des siècles l'enjeu d'une lutte de pouvoirs entre le Roi et d'autres puissances fiscales concurrentes (II), avant que la Révolution ne fonde un nouvel ordre fiscal qui perdurera tout au long du XIX^e siècle (III).

I. L'avènement de l'impôt

A. La naissance de l'impôt

1. Les sources originelles

Nul ne connaît ni la date, ni même l'époque exacte de l'institution du premier impôt, tant son origine remonte loin dans l'histoire de l'humanité. Il est néanmoins probable qu'il ait pris sa source dans deux des phénomènes les plus anciens et les plus constants de nos sociétés : la religion et la guerre.

Certains anthropologues ont, ainsi, avancé, sur la base des travaux de Marcel Mauss dans son *Essai sur le don* (1924), que l'impôt aurait initialement constitué une **offrande** sacrificielle faite par l'homme, né débiteur des Dieux qui sont à l'origine du monde, envers le chef de sa tribu, représentant terrestre de la puissance divine. Par l'impôt, l'homme rachète ainsi la dette dont il est

redevable envers ses créateurs dont il reconnaît ainsi symboliquement qu'ils sont sources de toutes choses. Et, en contrepartie de l'acquittement de cette dette spirituelle, il obtient la protection, ici-bas, du détenteur du pouvoir divin en la personne du chef de la tribu. L'impôt aurait ainsi pour origine un échange de dons – un don compensé par un contre-don – dans le cadre d'une transaction avec le monde céleste, né d'une croyance profonde en une transcendance et d'un sentiment de gratitude envers les créateurs. De cette origine sacrée de la dette fiscale, la Bible en porte témoignage qui la qualifie d'« *offrande prélevée pour l'Éternel* » « *pour racheter [la] personne [des enfants d'Israël]* » (Exode, 30-11) ou encore de paiement offert à Dieu au sanctuaire en reconnaissance du « *pays que le Seigneur a juré à nos pères de nous donner* » et

« pour tout le bonheur que le Seigneur ton Dieu t'a donné, à toi et à ta maison » (Deutéronome, 26-1 à 11). On la retrouve également dans le rite sacré de l'« *epithesis* », que l'on traduit par « *imposition* » et qui désignait, en grec ancien, l'imposition des mains par laquelle est reçue le don de Dieu.

Mais, d'autres chercheurs relient l'émergence de l'impôt aux besoins de la guerre. Les premiers prélèvements fiscaux seraient, en effet, apparus sous la forme de **tributs** imposés aux peuples vaincus à la suite de la conquête de leurs territoires, en remplacement du pillage et du partage du butin qui tenait lieu de solde à l'armée. Et, de fait, les conquérants, pour faire face à des dépenses militaires sans cesse renouvelées, ont fini, au terme d'une réflexion stratégique, par préférer à des prélèvements sporadiques et brutaux satisfaisant des besoins immédiats, la perception d'une ressource plus pérenne et productive capable de répondre à des besoins collectifs au-delà même du service de l'armée. L'impôt, en épargnant les populations soumise et en préservant ainsi le renouvellement de la matière imposable, a dès lors constitué un véritable progrès, ce qui a permis à l'historien Gabriel Ardant de le qualifier de « *technique libérale* » (*Histoire de l'impôt, L. I, de l'Antiquité au XVII^e siècle*, Fayard, 1971) puisqu'il permettait aux tributaires, outre de conserver leur vie, de se voir reconnaître un droit de propriété sur leurs biens et d'organiser de manière libre et autonome leur activité pour s'acquitter de leur dette, ce qui a pu contribuer au développement de l'activité économique. Là réside tout le paradoxe de l'impôt qui implique tout à la fois la contrainte et la liberté de ceux qui en sont redevables.

2. Les premiers systèmes fiscaux

La perception des premiers impôts, que ce soit sous la forme d'offrandes ou de tributs, n'a pu être possible qu'à la faveur de la conjonction de plusieurs éléments : un pouvoir fort, capable, par sa puissance de coercition, d'assurer les prélèvements ; un peuple sédentarisé et stable ayant la capacité

de se projeter dans l'avenir ; et une conscience de l'intérêt général ayant pour finalité la réalisation d'œuvres communes.

On comprend, dès lors, que les premiers systèmes fiscaux connus se soient développés dans les régions fluviales fertiles où se sont bâtis les **Empires mésopotamiens, égyptiens et chinois**. Le texte le plus ancien relatif à l'impôt date ainsi du III^e millénaire avant J.-C., à l'époque sumérienne, dans lequel il est question d'une réforme du Roi Urukagina, qui a régné sur la cité de Lagash en Mésopotamie au XXIV^e siècle avant J.-C., ayant fait disparaître « *les percepteurs* » en restaurant ainsi « *la liberté* », ce qui donne quelque idée de la violence et de l'arbitraire avec lesquels les impôts étaient alors prélevés. L'Égypte des pharaons connaissait, à la même époque, un système fiscal comprenant un impôt foncier, le *oudjeb*, des droits de douane, un tribut imposé aux peuples vaincus et de multiples corvées ayant permis l'édification et l'entretien des pyramides et de nombreux ouvrages hydrauliques. La Chine du III^e millénaire avant J.-C. avait elle aussi institué un impôt foncier, de même qu'une capitation (frappant les personnes dans leur existence même) et des taxes sur les activités commerciales.

On retrouve également un système d'impositions développé dans la **Grèce antique**. Au V^e siècle avant J.-C., à l'époque où Athènes assurait son hégémonie sur plus de 200 cités méditerranéennes confédérées au sein de la « *Ligue de Délos* », il existait, ainsi, un impôt sur le capital appelé « *eisphora* » établi sur la base de déclarations, frappant tant les immeubles que les « *meubles* », qui comprenaient alors les esclaves, et auquel étaient assujettis tous les citoyens (propriétaires fonciers, paysans, artisans), à l'exception des « *thètes* », citoyens les plus pauvres louant leurs services à la tâche. S'y ajoutaient de nombreuses prestations en nature ou *liturgies* (« *ergon leitos* »), mises à la charge des citoyens les plus aisés désignés par l'« *ecclésia* », l'assemblée de tous les citoyens. Elles pouvaient consister, non seulement dans l'organisation de cultes religieux, mais aussi dans l'armement de galères (ou « *trières* ») ou la représentation de tragédies théâtrales. Un tribut

annuel est, par ailleurs, payé par tous les participants à la Ligue de Délos, dénommé « *phoros* » qui, en grec ancien, signifie « *celui qui porte* » (de « *pherein* », « *porter* »). Ce tribut était établi par la « *Boulè* », conseil restreint de 500 membres tirés au sort, après que les stratèges aient fixé les besoins par une estimation, avant d'être collecté auprès des confédérés sous le contrôle de magistrats athéniens, les « *episcopoi* » (« *observateurs* ») et acheminé jusqu'au Trésor situé à Athènes. Ceux qui faisaient commerce étaient également frappés de taxes indirectes, non seulement sur les marchés où était prélevée une taxe sur les transactions du centième (« *ekatostai* ») portant sur certaines denrées telles que le vin, mais aussi aux frontières terrestres et maritimes, sous la forme de droits de douane à l'importation et à l'exportation au taux du 50^e de la valeur des marchandises.

B. Les fondations de l'impôt

1. Le système fiscal romain

C'est l'**Empire Romain** qui, dans nos contrées, a posé les bases durables d'une fiscalité dont l'armature devait traverser les âges jusqu'à l'époque moderne. À l'époque où elle a été conquise par César au I^{er} siècle avant J.-C., la Gaule celtique ne connaissait que le don volontaire ou *herriban*, sous la forme de prestations en nature, et des taxes sur la vente des marchandises ou leur passage aux frontières. Progressivement, Rome va imposer aux provinces gauloises un système fiscal très complet et très élaboré.

Il se compose, tout d'abord, de plusieurs **impôts directs** frappant directement la matière imposable à raison de son existence même. C'est ainsi qu'a été institué un impôt sur le capital foncier, le *tributum civium romanorum*, proportionnel à la valeur des terres recensée par les censeurs dans le cadre du *cens* (« *census* ») et consignée dans un cadastre, dont le but était d'encourager l'exploitation et la mise en valeur des terres. S'y est ajouté, au III^e siècle, une patente, la *lustralis collatio*, pesant à un taux proportionnel sur les bénéficiaires commerciaux ou

les capitaux engagés et établie sur la base de la *matricula*, registre tenu par les commerçants eux-mêmes, ancêtre du registre du commerce. Puis, au IV^e siècle, a été instauré un impôt sur les personnes, la *capitatio humana*, due par tête (« *caput* ») par les propriétaires à raison de leur cercle familial et des colons attachés à leur terre, établi en partie à partir de la propre déclaration (« *professio* ») de ces chefs de famille.

S'applique, par ailleurs, toute une variété de **droits indirects** proportionnels, les *vectigalia*, qui frappent indirectement la matière imposable à raison de son utilisation : des taxes sur les mouvements de marchandises comprenant des droits de douane ou *portoria* aux frontières et dans les ports, des *octrois* à l'entrée des villes et des péages ou *telonia* sur les chemins et les ponts ; des taxes sur les transactions, dont un droit général sur les ventes de marchandises, le *vectigal rerum venalium*, des taxes spéciales sur la vente de certains « *biens* » tels que le vin, le sel, mais aussi les esclaves, ainsi que des droits de marché ; et, à partir du III^e siècle, des droits d'enregistrement, perçus par la formalité de l'*insinuatio*, à raison de l'affranchissement des esclaves, des procès et des successions.

Ces impôts permanents étaient complétés par l'obligation ponctuelle de fournir des **prestations en nature** appelées *munera*. Tel était le cas de l'*annone* qui impliquait de fournir certains biens pour les magasins de l'armée (blé, vin, chevaux, peaux) ou pour les jeux du cirque à Rome ou Nîmes (loups, ours). Tel était également le cas des corvées pour la construction et l'entretien des voies et des édifices publics ou religieux (forums, temples), ainsi que de la fourniture de services pour le logement des militaires (monture, gîte et couvert).

2. L'impôt autoritaire

À cette époque naît la conception de l'« *impôt autoritaire* » ou « *impôt-contrainte* », dans laquelle la décision d'imposer est un acte d'autorité de la puissance étatique. Fruit de la domination, l'impôt est le seul fait du Prince dont il symbolise la souveraineté. Public et obligatoire, il est décrété unilatéralement

par l'Empereur sans que les assujettis aient à le consentir en assemblée. L'étymologie latine du mot « *impôt* », venant de *impositum*, participe passé du verbe *imponere* signifiant « *faire supporter quelque chose à quelqu'un* », reflète cette notion d'**impôt-tribut**. Les impôts directs sont en conséquence perçus par des fonctionnaires d'État qui diffèrent selon la classe sociale à laquelle appartenaient les contribuables : *gouverneurs* des provinces pour ceux des classes supérieures, *exactores* des municipalités pour ceux des classes moyennes ou magistrats populaires appelés *curiales* pour ceux des classes inférieures. Et si les droits indirects sont, quant à eux, affermés auprès de sociétés privées de *publicains* s'étant engagées à en reverser une partie à Rome, ces compagnies devaient être officiellement autorisées et étaient étroitement contrôlées par le pouvoir central qui leur délguait une parcelle de puissance publique. L'ensemble des recettes fiscales est, par ailleurs, recueilli par le « *fisc* » impérial qui dépend directement de l'Empereur, le terme *fiscus* désignant à l'origine une corbeille destinée à recevoir des raisins ou des olives pressées. Comme le rappelle Sénèque, « *Caesar omnia habet [...]*

II. La lutte pour l'impôt

Après la chute de l'Empire Romain d'Occident au V^e siècle (en 476) et l'avènement des Mérovingiens avec Clovis (en 481), puis, au VIII^e siècle, des Carolingiens avec Charles Martel, l'autorité royale se désagrège. On assiste alors à l'éclatement et à la privatisation de l'impôt au profit de trois nouveaux pouvoirs : seigneurial, ecclésiastique et communal. Ceux-ci, non contents d'obtenir des immunités fiscales, sous forme d'exemptions bénéficiant à de grands propriétaires terriens et à certains centres névralgiques de l'Église ou de *franchises* au profit de certaines villes, vont s'accaparer le pouvoir de lever des impôts.

nam id quoque quod tanquam alienum abjudicatur, aliter illius est » (César possède tout [...] car ce que la loi lui dénie comme revenant à autrui, est à lui sous un autre rapport) (« *De beneficiis* » [Des bienfaits], Livre VII, 6).

Tous les percepteurs étant, cependant, rémunérés par une quote-part du produit de l'impôt levé, le système engendra de nombreux **abus**, aggravés par la lourdeur des impôts résultant bien souvent de leur arbitraire, les recensements n'étant pas renouvelés de manière suffisamment fréquente, ainsi que par la brutalité avec laquelle ils étaient prélevés. Ces abus entraînèrent la fuite de nombreux contribuables qui abandonnaient leurs terres et se livraient au vagabondage, ainsi que des révoltes, dont l'une des plus connues a été celle des Bagaudes en Gaule à la fin du III^e siècle (en 286), reprise de manière sporadique aux IV^e et au V^e siècles. Nés en Armorique de paysans s'insurgeant contre l'oppression fiscale des représentants provinciaux de l'Empire (la racine du mot « *bagaude* » a donné le nom breton « *bagad* » qui signifie « *groupe* »), ces soulèvements ont été tout à la fois le symptôme et la cause du déclin du pouvoir romain.

A. Le morcellement de l'impôt

1. Une triple fiscalité

À la faveur des guerres incessantes qui l'opposent à ses puissants seigneurs voisins, le Roi des Francs, qui cherche à s'attacher leur fidélité, finit par leur reconnaître, par le capitulaire de *Quierzy* promulgué en 877 sous le règne de Charles le Chauve, un droit héréditaire d'imposer. C'est la naissance d'une **fiscalité féodale** qui s'avérera extrêmement prolifique. À des *droits de fief*, fondés sur la propriété foncière, s'ajoutent en effet des *droits de justice*, attachés à la suzeraineté du seigneur. Les droits de fief, qui pèsent exclusivement sur les serfs et les roturiers, comprennent : 1^o) des redevances liées à la concession des terres, qu'elles soient fixes comme le *cens* ou proportionnelles aux récoltes comme les

champarts, dont le taux était très variable (du 20^e dans le Dauphiné, du ¼ en Beaujolais); 2^o) des droits perçus en contrepartie de l'exploitation des moyens de production, que l'on appelait les *banalités*, tels que les droits de pressoir, de mouture (pour les moulins), de fourrage (pour les fours) ou de porc banal; 3^o) des droits pour l'usage de certains biens fonciers, appelés *monopoles*, tels que les droits de pâturage, de ramage (pour le bois de chauffe), de fouage (pour le bois de construction des maisons), de décenage (pour la pêche) ou de chasse (jusqu'au XIV^e siècle). Les droits seigneuriaux de justice comprennent, quant à eux: 1^o) des impôts directs comme la *taille*, impôt de capitation dû par les serfs et assis sur les revenus fonciers (dont le nom viendrait de l'*entaille* faite sur le bâton du collecteur pour justifier de son paiement), et l'*aide*, due ponctuellement par tous les sujets du seigneur dans certaines circonstances précises (emprisonnement, mariage de la fille aînée, adoubement du fils aîné et croisade); 2^o) de multiples droits indirects tels que des droits de succession (*aubaine* pour les serfs, *acapte* pour les roturiers, *relief* pour les vassaux), des droits d'actes de justice (greffe, geôle, sceau), des droits de cession immobilière (*lods* pour les roturiers, *quint* et *requint* pour les vassaux), mais aussi des péages pour le passage des hommes et des bêtes (droits de barrage, droits de pontage), des droits de douane aux frontières des provinces (traites foraines dans le Nord, droits de rêve dans le Midi) et des droits de marché pour l'occupation du sol et les marchandises vendues (*tonlieux*); 3^o) de nombreuses prestations en nature, qu'elles soient civiles comme les *corvées*, frappant serfs et hommes libres pour l'entretien du domaine (en général de 12 jours par an au plus), et les droits de *gîte* et de *prise* exigés lors du passage du roi, du seigneur ou de l'évêque, ou militaires, frappant notamment les vassaux, pour la défense des terres et les expéditions guerrières (*ost* pour la guerre, *chevauchée* pour de petites expéditions et *estage* pour la garnison).

Par ailleurs, face à l'expansion du catholicisme et à l'influence grandissante de l'Église qui devient, grâce à son œuvre de bâtisseur et à ses nombreuses

possessions, une véritable puissance économique, Pépin le Bref leur reconnaît, dès 756, le pouvoir de prélever la *dîme*, pièce maîtresse de la **fiscalité ecclésiastique**. Impôt en nature correspondant en principe au dixième des revenus de la terre, même si son taux pouvait varier selon les régions, les dîmes revêtaient principalement trois formes: les *grosses* portant sur les produits les plus rentables (blé, vin), les *menues* prélevées sur des animaux de la ferme (poules, cochons) et les *vertes* portant sur les autres produits (fèves, oignons). Cet impôt réel, frappant les terres et non les personnes, était dû par tous de manière égalitaire: le roi et les nobles y étaient assujettis, tout comme les serfs et les roturiers; les catholiques comme les protestants et les juifs. La dîme était, par ailleurs, perçue par les prêtres au profit des évêques qui devaient la redistribuer en quatre parts: une pour eux-mêmes; une autre pour les clercs, que l'on appelait la *portion congrue*; une troisième pour l'entretien du chœur des églises; et une dernière pour les pauvres. Signe de sa prééminence, le concile d'Avignon devait préciser, en 1209, que la dîme devait être payée prioritairement par rapport à tout autre droit royal ou seigneurial.

Enfin, grâce au développement considérable des bourgs, de nombreux bourgeois se liguèrent, à partir du XI^e siècle, en *communes* aux fins de s'administrer de manière autonome par des élus (*consuls* dans le Midi, *échevins* dans le Nord) et d'échapper à la pression fiscale royale, féodale et ecclésiastique. Naît alors une **fiscalité communale**, octroyée par le Roi, les seigneurs et les évêques et destinée à assurer les charges collectives de la cité, par l'appropriation du bénéfice de droits seigneuriaux tels que les *banalités*, la *taille* ou les droits de péage et de marché et la création d'impôts nouveaux comme des capitations ou des tailles municipales (dénommées *communs* dans le Midi) ou encore des péages à l'entrée des villes appelés *octrois*. Ces impôts locaux sont, en règle générale, approuvés par les contribuables après examen des comptes qui leur sont présentés.