

DCG 4

Droit fiscal

MANUEL

Emmanuel DISLE

Agrégé d'économie et de gestion

Jacques SARAF

Agrégé d'économie et de gestion
Inspecteur général de l'Éducation nationale honoraire

Nathalie GONTHIER-BESACIER

Diplômée d'Expertise comptable
Maître de conférences à Grenoble IAE
Membre des commissions d'examen
de l'expertise comptable

Jean-Luc ROSSIGNOL

Docteur en sciences de gestion,
habilité à diriger des recherches
Membre des commissions d'examen
de l'expertise comptable

2018/2019



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD

Les auteurs et l'éditeur tiennent à saluer la mémoire d' Emmanuel DISLE, auteur attentif, enseignant passionné, homme enthousiaste et généreux.

Suivre l'actualité juridique DCG 4 Droit fiscal

Le droit fiscal est une discipline en constante évolution :
retrouvez sur nos sites l'actualité juridique liée à l'épreuve DCG 4 Droit fiscal.

⇒ **www.expert-sup.com**, le portail des étudiants et des enseignants en expertise comptable :
Dans le menu « Actualité expertise comptable »

⇒ **www.dunod.com** : Dans la fiche de présentation du Manuel DCG 4

Les textes, tableaux et graphiques de cet ouvrage sont protégés par le droit d'auteur.
Toute reproduction sans autorisation de l'éditeur est interdite.

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, 2018

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-077808-9

ISBN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

Pour réussir le DCG et le DSCG	V
Programme de l'épreuve n° 4 Droit fiscal	VI
Liste des abréviations	X
Chapitre 1 Introduction générale à la fiscalité	1
Partie 1 La taxe sur la valeur ajoutée	17
Chapitre 2 La TVA : principes et champ d'application	19
Chapitre 3 La territorialité de la TVA	36
Chapitre 4 La TVA exigible	59
Chapitre 5 La TVA déductible	81
Chapitre 6 La déclaration et le paiement de la TVA	121
Partie 2 L'imposition des résultats des entreprises individuelles (et sociétés assimilées)	155
Chapitre 7 L'imposition du résultat des entreprises : principes généraux	157
Chapitre 8 L'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux	166
Chapitre 9 Les produits imposables	172
Chapitre 10 Les charges déductibles	185
Chapitre 11 Le régime des plus ou moins-values	247
Chapitre 12 La détermination du résultat imposable	275
Chapitre 13 Les aides fiscales accordées aux entreprises	296
Chapitre 14 L'imposition des résultats des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu	310
Partie 3 L'impôt sur les sociétés	329
Chapitre 15 Principes et champ d'application de l'IS	331
Chapitre 16 L'assiette de l'impôt sur les sociétés	343

Chapitre 17 Les régimes d'imposition des plus ou moins-values dans les sociétés soumises à l'IS	360
Chapitre 18 La liquidation et le paiement de l'impôt sur les sociétés	386
Partie 4 L'impôt sur le revenu	425
Chapitre 19 Principes et champ d'application de l'impôt sur le revenu	427
Chapitre 20 Les traitements et salaires	442
Chapitre 21 Les revenus des capitaux mobiliers	453
Chapitre 22 Les rémunérations des dirigeants de sociétés	465
Chapitre 23 Les revenus fonciers	472
Chapitre 24 Les bénéficiaires non commerciaux	479
Chapitre 25 Les bénéficiaires agricoles	489
Chapitre 26 Les plus-values des particuliers	497
Chapitre 27 La liquidation, la déclaration et le paiement de l'IR	512
Chapitre 28 Contributions et prélèvements sociaux	547
Partie 5 L'imposition du capital	563
Chapitre 29 Les droits d'enregistrement	565
Chapitre 30 Les droits d'enregistrement et la constitution des sociétés	576
Chapitre 31 L'impôt sur la fortune immobilière (IFI)	588
Chapitre 32 Les impôts locaux	602
Partie 6 Études particulières	621
Chapitre 33 Les taxes assises sur les salaires	623
Chapitre 34 Le contrôle fiscal	634
Index	661
Table des matières	667

Pour réussir le DCG et le DSCG

Le cursus des études conduisant à l'expertise comptable est un cursus d'excellence, pluridisciplinaire, vers lequel se dirigent, à raison, de plus en plus d'étudiants.

Dunod dispose depuis de très nombreuses années d'une expérience confirmée dans la préparation de ces études et offre aux étudiants comme aux enseignants une gamme complète d'ouvrages de cours, d'entraînement et de révision qui font référence.

Ces ouvrages sont entièrement adaptés aux épreuves, à leur esprit comme à leur programme, avec une qualité toujours constante. Ils sont tous régulièrement actualisés pour correspondre le plus exactement possible aux exigences des disciplines traitées.

La collection Expert Sup propose aujourd'hui :

- des manuels complets mais concis, strictement conformes aux programmes, comportant des exemples permettant l'acquisition immédiate des notions exposées et complétés d'un choix d'applications permettant l'entraînement et la synthèse ;
- des livres de cas originaux, avec la série « Tout-en-Un », spécialement conçue pour l'entraînement et la consolidation des connaissances ;
- les Annales DCG, spécifiquement dédiées à la préparation de l'examen.

Elle est complétée d'un ensemble d'outils pratiques de révision, avec la collection Express DCG, ou de mémorisation et de synthèse avec les « Petits Experts » (*Petit fiscal, Petit social, Petit Compta, Petit Droit des sociétés...*).

Ces ouvrages ont été conçus par des enseignants confirmés ayant une expérience reconnue dans la préparation des examens de l'expertise comptable.

Ils espèrent mettre ainsi à la disposition des étudiants les meilleurs outils pour aborder leurs études et leur assurer une pleine réussite.

Jacques Saraf
Directeur de collection

Programme de l'épreuve n° 4

Droit fiscal

DURÉE DE L'ENSEIGNEMENT	NATURE DE L'ÉPREUVE	DURÉE	COEFFICIENT
(à titre indicatif) 150 heures 12 crédits européens	Épreuve écrite portant sur l'étude d'une ou de plusieurs situations pratiques et/ou un ou plusieurs exercices et/ou plusieurs questions	3 heures	1

SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS
1. Introduction générale au droit fiscal (5 heures)	
<p>Le pouvoir de prélever l'impôt est inscrit dans la Constitution. En pratique cependant, les impôts sont nombreux et contribuent de manière variable à alimenter les recettes budgétaires de l'État ou des collectivités locales. Cette diversité des prélèvements a donné naissance à différentes tentatives de classifications des impôts et taxes. Si la loi constitue la source essentielle du droit fiscal, il est nécessaire de prendre en considération d'autres sources d'origine interne mais également des sources supranationales liées par exemple à l'existence de conventions internationales ou encore à l'appartenance à l'Union européenne qui confère au droit communautaire une importance croissante.</p>	<p>Définition et caractéristiques de l'impôt Les principales classifications des impôts et taxes Les sources internes et supranationales du droit fiscal L'organisation de l'administration fiscale</p>
2. L'imposition du résultat de l'entreprise (60 heures)	
<p>Au plan fiscal, le Code général des impôts définit les règles de détermination du résultat des entreprises individuelles. Pour les sociétés, le droit fiscal opère essentiellement par renvoi aux règles des entreprises individuelles en ajustant ces dispositions pour tenir compte de l'exercice de l'activité dans un cadre sociétaire.</p>	
2.1 L'imposition des résultats dans le cadre des entreprises individuelles	
<p>L'imposition du résultat de l'entreprise individuelle n'est pas dissociable de l'imposition de l'exploitant dans le cadre de l'impôt sur le revenu. L'étude des bénéfices industriels et commerciaux, domaine dont les règles sont transposables pour la détermination du résultat d'un certain nombre de sociétés est essentielle. Pour la détermination du résultat, le législateur s'est efforcé de limiter ou de simplifier les obligations fiscales qui pèsent sur les entreprises les plus petites en taille. À côté de régimes normaux d'imposition coexistent ainsi des régimes plus ou moins simplifiés en fonction de la taille des entreprises.</p>	<p>Les bénéfices industriels et commerciaux :</p> <ul style="list-style-type: none"> • champ d'application • distinction entre les BIC professionnels et les BIC non professionnels • principes généraux de détermination du résultat imposable • produits imposables • charges déductibles • plus-values et moins values • détermination et déclaration du résultat fiscal • traitement des déficits



<p> La détermination du résultat des exploitations agricoles comporte certaines particularités inhérentes aux caractéristiques de l'activité agricole ou aux modalités d'exploitation de l'activité agricole. Les membres des professions libérales déclarent leur revenu imposable dans une catégorie spécifique, les bénéfiques non commerciaux. Cette catégorie de revenus est accessoirement le cadre d'imposition des revenus retirés de certaines activités particulières que le droit fiscal ne rattache pas à d'autres revenus catégoriels.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • régimes d'imposition : régime réel normal, régime simplifié, régime des micro-entreprises, régime de l'auto-entrepreneur • les centres de gestion agréés • et les associations de gestions et de comptabilité <p>Les bénéfiques agricoles :</p> <p>champ d'application</p> <ul style="list-style-type: none"> • les différents régimes d'imposition et les règles générales de détermination du résultat : évaluation réelle, évaluation forfaitaire • les centres de gestion agréés • et les associations de gestion et de comptabilité <p>Les bénéfiques non commerciaux :</p> <ul style="list-style-type: none"> • champ d'application • distinction entre les BNC professionnels et les BNC non professionnels • les régimes d'imposition et les règles générales de détermination du résultat : micro-BNC, évaluation réelle • les associations de gestion agréées et les associations de gestion et de comptabilité
<h3>2.2. L'imposition des résultats dans le cadre des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés</h3>	
<p>Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont des entités qui disposent de la pleine capacité fiscale. Il s'agit de sociétés ou de groupements qui vont déterminer un résultat, le déclarer et acquitter l'impôt correspondant.</p> <p>Les règles applicables empruntent en grande partie aux règles fiscales en vigueur dans l'entreprise individuelle mais avec un certain nombre de spécificités (tant au niveau des règles de détermination de la base imposable qu'au niveau du calcul de l'impôt).</p>	<p>Champ d'application et territorialité de l'impôt sur les sociétés</p> <p>Détermination et déclaration du résultat fiscal</p> <p>Liquidation et paiement de l'impôt sur les sociétés</p> <p>Traitement des déficits</p> <p>L'affectation du résultat et le régime des revenus distribués</p>
<h3>2.3 L'imposition des résultats dans le cadre des sociétés de personnes</h3>	
<p>Les sociétés de personnes sont des sociétés dotées d'une capacité fiscale limitée. Ces sociétés vont déterminer et déclarer un résultat mais l'impôt correspondant sera acquitté par les associés. C'est le régime dit de la transparence fiscale.</p>	<p>Champ d'application</p> <p>Détermination du résultat fiscal</p> <p>Détermination de la quote-part des résultats de chaque associé</p>
<h3>2.4 Les crédits d'impôt et les aides fiscales</h3>	
<p>Le législateur utilise fréquemment le droit fiscal comme outil incitatif en direction des entreprises, pour favoriser la création d'entreprises, développer l'investissement ou la recherche...</p> <p>À côté de mesures conjoncturelles ou temporaires, certains dispositifs se sont pérennisés.</p>	<p>Les crédits d'impôt accordés aux entreprises</p> <p>Les aides fiscales accordées aux entreprises</p>
<h3>3. L'imposition du revenu des particuliers (20 heures)</h3>	
<p>L'impôt sur le revenu, même s'il ne constitue pas le principal impôt dans le système fiscal français, revêt une grande importance à la fois sur le plan social, sur le plan symbolique et sur le plan économique.</p>	<p></p>

3.1 L'impôt sur le revenu	
Le revenu imposable qui sert de base au calcul de l'impôt est un revenu global, somme d'une série de revenus	Champ d'application de l'impôt sur le revenu Territorialité de l'impôt sur le revenu
catégoriels de source française comme de source étrangère. Il s'agit par ailleurs d'un revenu familial, la cellule fiscale de base étant le foyer fiscal, déterminé annuellement. Le passage du revenu imposable à l'impôt conduit à tenir compte des charges de famille du contribuable, afin d'atténuer la progressivité du barème de l'impôt, mais aussi de mesures d'incitation fiscale qui prennent la forme de réductions ou de crédits d'impôt.	Caractéristiques du revenu imposable Traitements et salaires Rémunérations des dirigeants Revenus des capitaux mobiliers Revenus fonciers Plus-values mobilières et immobilières Règles générales de calcul de l'impôt sur le revenu Principales charges déductibles du revenu global et modalités de prise en compte des réductions et crédits d'impôt Déclaration, liquidation et paiement de l'impôt sur le revenu
3.2 La contribution sociale généralisée, la contribution au remboursement de la dette sociale, le prélèvement social	
La « fiscalisation des charges sociales » a généré diverses contributions dont le rendement fiscal est important.	Les prélèvements sur les revenus d'activité Les prélèvements sur les revenus du capital
4. La taxe sur la valeur ajoutée (40 heures)	
Principale recette fiscale du budget de l'État, la TVA constitue le premier impôt sur la dépense. Son étude prend une importance particulière du fait de son caractère général et de son application dans l'ensemble des États de l'Union européenne. En principe fiscalement « neutre » pour l'entreprise, sa détermination, sa déclaration et son paiement n'en constituent pas moins une charge importante pour l'entreprise, principalement en raison de son coût de gestion élevé.	Champ d'application Territorialité de la TVA La TVA collectée (base, taux, fait générateur et exigibilité) La TVA déductible (conditions générales, coefficients de déduction, d'assujettissement, de taxation et d'admission, secteurs distincts d'activité et régularisations) Le crédit de TVA Modalités d'établissement des déclarations de TVA Paiement de la TVA Règles applicables aux petites entreprises
5. L'imposition du capital (15 heures)	
Dans le système fiscal français, c'est la détention ou la transmission d'un patrimoine qui peut faire l'objet d'une imposition.	
5.1 L'impôt de solidarité sur la fortune	
L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) vient taxer le patrimoine détenu par les personnes physiques dès que sa valeur excède certains seuils. Même si son rendement budgétaire est peu important, il exige du contribuable un inventaire détaillé de son patrimoine (à l'exception des biens qualifiés de professionnels qui ne sont pas imposés).	Champ d'application Personnes imposables Règles générales de détermination de la base imposable Principe du calcul
5.2 Les droits d'enregistrement	
Ancrés depuis fort longtemps dans le droit fiscal, les droits d'enregistrement frappent les mutations qui portent sur des éléments du patrimoine. Ils concernent aussi bien l'entreprise que le particulier.	Généralités sur les droits d'enregistrement Droits de mutation à titre onéreux sur : <ul style="list-style-type: none"> • les cessions d'immeubles • les cessions de fonds de commerce • les cessions de droits sociaux Les droits d'enregistrement et la constitution des sociétés

5.3 Les impôts locaux	
Au fil du temps, la fiscalité locale a pris une importance croissante et se révèle sensible aux yeux des contribuables. Si la taxe professionnelle relève du domaine de la fiscalité des entreprises et la taxe d'habitation, à l'inverse, de la fiscalité des ménages, la taxe foncière, elle, est susceptible de peser sur les deux catégories de contribuables. Si les règles d'assujettissement sont déterminées par le législateur, en revanche les taux d'imposition, voire certains dispositifs d'exonération, sont de la compétence des collectivités locales.	Principes et règles générales applicables en matière de fiscalité locale et notamment en matière de : <ul style="list-style-type: none"> • taxe foncière • taxe d'habitation • taxe professionnelle
6. Les taxes assises sur les salaires (5 heures)	
Les salaires versés par les entreprises servent de base d'imposition à différents prélèvements. Si leur rendement fiscal est assez faible, ces impositions n'en constituent pas moins une charge importante pour les entreprises.	La taxe sur les salaires La taxe d'apprentissage La participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue La participation des employeurs au financement de la construction
7. Le contrôle fiscal (5 heures)	
L'administration fiscale est dotée par la loi fiscale du pouvoir de contrôler l'application qui est faite de la réglementation et de sanctionner, le cas échéant, les erreurs ou les fraudes constatées. Le contrôle fiscal peut revêtir plusieurs formes, la vérification de comptabilité étant la vérification la plus approfondie à laquelle une entreprise puisse être confrontée.	Les différentes formes de contrôle fiscal Les principes généraux du contrôle fiscal La vérification de comptabilité

Indications complémentaires

- 2.1** Pour les bénéficiaires agricoles, l'étude est limitée à l'étude du champ d'application et de l'existence des différents régimes sans faire de calcul d'assiette. Pour les BNC, on exclut les régimes particuliers propres à certaines professions.
- 2.2** Les aspects liés à l'existence ou à l'appartenance à un groupe ne sont pas étudiés.
- 2.3** Les principes et les particularités de l'imposition des associés des sociétés de personnes sont présentés dans le cadre de la SNC, de l'EURL et de la SARL.
- 3.1** Pour les applications pratiques, l'étude des catégories « revenus fonciers » et l'imposition des « plus-values immobilières » se limitent aux règles générales.
- 3.2** Ces prélèvements présentant des spécificités selon les revenus auxquels ils s'appliquent, leur calcul sera abordé conjointement avec les revenus servant d'assiette à ces contributions ou prélèvements.
- 4.** On n'abordera pas l'étude des prestations de service immatérielles intra-communautaires.
- 5.1** Le contentieux, le contrôle fiscal et les modalités de calcul et de paiement concernant cet impôt ne sont pas abordés.
- 5.2** Les droits de succession et de donation ne sont pas abordés.
- 6.** L'étude est limitée au champ d'application, à la détermination de l'assiette et au calcul de l'impôt dans le cadre des situations les plus courantes pour l'entreprise.
- 7.** L'étude de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle est exclue.

Liste des abréviations

BA	Bénéfices agricoles
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
CET	Contribution économique territoriale
CFE	Cotisation foncière des entreprises
CICE	Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi
CSG	Contribution sociale généralisée
CRDS	Contribution pour le remboursement de la dette sociale
CVAE	Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
C3S	Contribution sociale de solidarité des sociétés
DIR	Rémunérations des dirigeants de sociétés
ENR	Droits d'enregistrement
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
PV	Plus-values professionnelles
PART	Plus-values des particuliers
RCM	Revenus des capitaux mobiliers
RF	Revenus fonciers
TH	Taxe d'habitation
TF	Taxes foncières
TS	Traitements et salaires
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
TVS	Taxe sur les véhicules des sociétés
UE	Union européenne

Introduction générale à la fiscalité

- A Notions fondamentales
- B Éléments de technique fiscale
- C Les sources du droit fiscal
- D L'organisation de l'administration fiscale
- E Les caractères du droit fiscal et ses conséquences sur l'économie
- F Fiscalité et comptabilité

A

NOTIONS FONDAMENTALES

Les définitions de l'impôt sont nombreuses et mettent le plus souvent l'accent sur ses caractéristiques en omettant sa fonction essentielle : assurer la couverture des dépenses publiques.

Cette couverture conduit à une répartition entre les différents contribuables des impôts votés par les instances délibérantes des collectivités qui en sont bénéficiaires.

Les dispositions qui régissent l'existence ou la nature des contributions trouvent leur origine dans les textes législatifs et réglementaires, ainsi que dans les décisions de jurisprudence.

1 Définition et caractéristiques de l'impôt

1.1 Définition

Nous retiendrons la définition fonctionnelle proposée par l'ancienne Direction générale des impôts (<http://www.impots.gouv.fr>) :

Les impôts sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique.

Cette définition repose sur le principe de l'égalité devant l'impôt.

Elle exprime l'idée de solidarité et d'égalité réelle face aux charges publiques et justifie la contribution des citoyens aux dépenses, indépendamment des avantages reçus (s'opposant en cela à la théorie de l'impôt-contrepartie).

Mais il faut observer que le financement par l'impôt ne concerne pas toutes les dépenses publiques, puisque certaines d'entre elles ne sont pas couvertes par des recettes fiscales (ce qui est le cas général des dépenses sociales financées, elles aussi, par des prélèvements obligatoires mais non fiscaux).

1.2 Les principales caractéristiques de l'impôt

a) La notion de prélèvement

Ce prélèvement est pécuniaire et définitif. Il s'oppose en cela aux prélèvements en nature de l'Ancien Régime, et aussi à l'emprunt, qui constitue un autre moyen de couverture des dépenses publiques.

Sur le plan économique, le prélèvement fiscal joue un rôle important dans l'intervention et la régulation économiques puisqu'il joue aussi bien sur le revenu disponible des ménages et des entreprises que sur le budget de l'État.

b) L'impôt est obligatoire

Ce caractère est lié à la légitimité de la puissance publique et au principe du consentement à l'impôt. Les contribuables sont tenus de s'acquitter de l'impôt sous peine des sanctions prévues en cas de retard, dissimulation ou fraude fiscale.

c) L'impôt ne comporte pas de contrepartie et n'est pas affecté

Cela le distingue :

- des redevances, qui sont réclamées en contrepartie d'un service public rendu et généralement à un niveau proportionnel au montant de ce service (c'est le cas de la redevance audiovisuelle ou des redevances pour l'enlèvement des résidus ménagers, par exemple) ;
- des taxes qui, en principe, rémunèrent également un service mais sans lien de proportionnalité avec le service rendu. Elles sont également obligatoires et définies par le législateur.

La non-affectation des recettes fiscales correspond à un principe budgétaire de la comptabilité publique.

2 Les classifications des impôts et taxes

Depuis des siècles, le débat sur l'unicité ou la multiplicité de l'impôt est ouvert. Économistes, fiscalistes, hommes politiques ont souvent recherché l'impôt idéal, confondant cette notion mythique avec la recherche d'un impôt unique et de la définition de sa base : impôt exclusif sur le revenu, sur le capital, ou sur la dépense.

Les recherches se sont orientées vers la notion d'impôt dominant, Maurice Allais (prix Nobel de sciences économiques en 1988) proposant de substituer aux impôts sur le revenu actuels un impôt dominant sur le capital, de rendement équivalent.

Au-delà du débat théorique, on observe généralement aujourd'hui que tous les pays industrialisés ont opté pour un système d'impôts multiples, pour des considérations tenant à la fois à l'inertie des systèmes déjà mis en place et aux politiques économiques et fiscales des gouvernements, établies en fonction des objectifs qu'ils poursuivent.

Cette diversité conduit à des classifications traduisant ces différentes approches.

2.1 La classification économique

Cette classification est fondée sur la distinction entre :

- l'origine de la richesse, qui se traduit :
 - soit par la possession ou la transmission d'un capital ou d'un patrimoine,
 - soit par la perception d'un revenu lié au travail ou à la propriété ;

– et ses emplois, par la dépense du revenu, ou encore la vente du capital lui-même.

Elle permet de définir l'élément économique sur lequel la contribution est assise, ce qui revient à préciser la matière imposable.

a) L'imposition du revenu

Le revenu est constitué par le total des sommes perçues par un individu (ou un « foyer ») pendant une année. Il provient soit du travail (salaires, par exemple), soit du capital (revenus fonciers, par exemple). Il peut également être mixte (bénéfices réalisés par l'exploitant d'une entreprise individuelle, par exemple).

En France, l'impôt sur le revenu est global et porte sur l'ensemble des revenus du contribuable. Il est annuel, progressif dans son barème et personnel dans la mesure où il prend en considération les caractéristiques particulières de chaque contribuable : situation familiale, personnes à charge, etc. À ce titre, l'impôt sur le revenu est souvent considéré comme un instrument de **justice sociale**. Depuis les années 1990, on lui a progressivement adjoint des prélèvements sociaux, de portée plus large (car généralisés à tous les revenus au-delà des seuls revenus d'activité ou de remplacement), calculés à un taux proportionnel ne tenant pas compte des situations personnelles et, autant que possible, prélevés à la source.

Le revenu des sociétés, quant à lui, est constitué par leur bénéfice imposable.

b) L'imposition de la dépense

Cette forme d'imposition frappe le revenu au niveau de son utilisation. En France, il s'agit essentiellement de la TVA, qui constitue un impôt général sur la dépense, et des différents droits indirects (sur les tabacs, alcools, produits pétroliers, etc.).

La TVA est d'application simple, puisqu'elle est incorporée au prix de vente et relativement peu visible, bien que ses effets sur les prix soient évidents et son poids écrasant dans les recettes fiscales françaises (dont elle représente plus de 50 %). Différents taux sont utilisés pour tenir compte de la volonté d'imposer plus légèrement les produits de première nécessité.

Ce type d'imposition est sensible aux variations de la conjoncture économique ; elle est d'un très bon rendement, grâce à son application générale à la quasi-totalité des ventes de biens et de services, et peut apparaître comme facteur de **justice fiscale** (son montant est calculé de la même façon pour tous les consommateurs sans tenir compte des situations individuelles). Mais cette qualité peut aussi constituer son principal défaut...

c) L'imposition du capital

Ce type d'imposition peut avoir pour base, soit le capital lui-même (ISF, par exemple), soit le revenu de ce capital (taxe foncière, par exemple).

Il peut être soit permanent, comme par exemple l'impôt foncier (impôt local perçu annuellement sur la propriété foncière) ou l'impôt de solidarité sur la fortune, soit réclamé à l'occasion de certaines opérations réputées conduire à un enrichissement, comme pour l'imposition des plus-values ou l'imposition des mutations et des successions (droits d'enregistrement).

2.2 La classification impôts directs/impôts indirects

Cette classification administrative ancienne a conduit, à une époque, à la spécialisation des services fiscaux, mais elle a perdu de son intérêt avec la création des services des impôts dont les compétences sont générales.

- Le critère essentiel est économique et concerne l'incidence de l'impôt : l'impôt direct est supporté « à titre définitif » par le contribuable, alors que l'impôt indirect peut être répercuté (souvent par l'intermédiaire des prix) sur d'autres contribuables.
- Sur le plan technique, l'impôt direct est permanent. Le fait générateur intervient à date fixe (définie par la loi ou l'Administration). L'impôt indirect est intermittent, puisqu'il est fondé sur des événements économiques qui relèvent de l'activité et de l'initiative des contribuables.
- D'un point de vue juridique, l'impôt direct est perçu par voie de rôle nominatif (c'est-à-dire un document établi par l'Administration au nom de chaque contribuable et portant mention de la matière imposable et de la somme due), alors que l'impôt indirect est perçu sans rôle et liquidé par le contribuable lui-même (cette distinction n'est cependant pas de portée générale, puisque certains impôts directs sont perçus sans qu'il y ait émission d'un rôle).

2.3 La distinction impôt réel/impôt personnel

L'**impôt réel** atteint un bien sans tenir compte de la situation personnelle de son détenteur. Les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA et droits indirects) répondent, par exemple, à cette définition.

Par contre, l'impôt personnel est censé prendre en considération l'ensemble de la situation économique, financière et sociale du contribuable. L'impôt sur le revenu en est un bon exemple.

2.4 La classification retenue par les services fiscaux

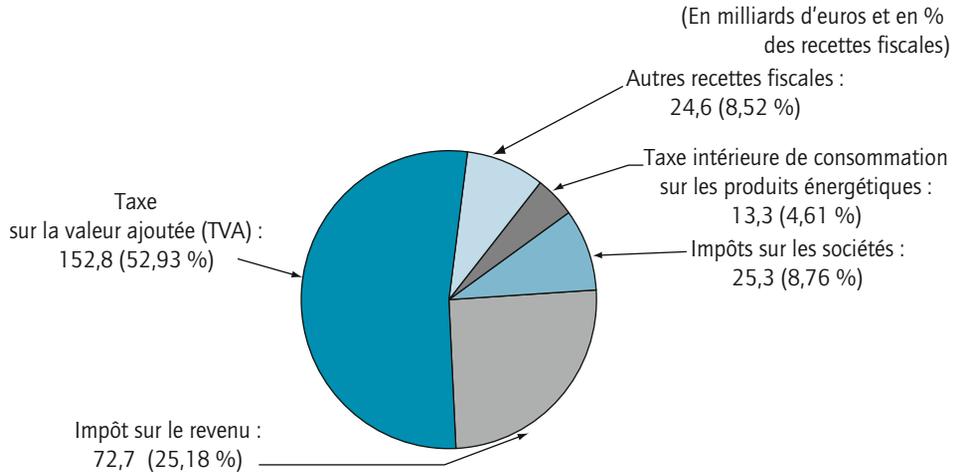
L'administration française utilise une classification qui sert en grande partie de critère pour l'organisation des services fiscaux. Elle distingue :

- la fiscalité personnelle comprenant les différentes catégories de l'impôt sur le revenu (sauf les bénéficiaires industriels et commerciaux) ;
- la fiscalité des entreprises (BIC et impôt sur les sociétés) ;
- les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA et droits indirects) ;
- la fiscalité immobilière ;
- les droits d'enregistrement ;
- les impôts directs locaux.

3 La structure des recettes fiscales de l'État

La répartition des recettes fiscales entre les différents impôts d'État est indiquée page suivante.

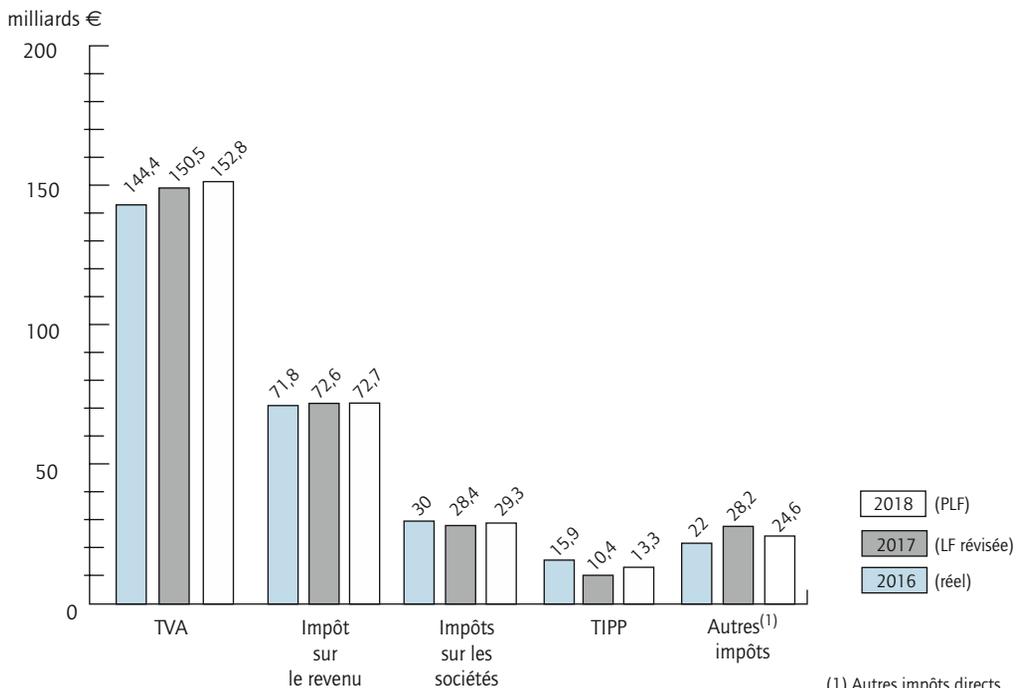
Répartition des recettes fiscales nettes (Projet de loi de finances pour 2018)



(En milliards d'euros)

Recettes fiscales	288,7
Recettes non fiscales	13,5
Recettes nettes	302,2

Évolution des recettes fiscales nettes



Source : www.economie.gouv.fr

B

ÉLÉMENTS DE TECHNIQUE FISCALE

L'application de l'impôt nécessite d'en expliciter le mécanisme, c'est-à-dire de définir :

- son champ d'application ;
- son assiette ;
- son exigibilité ;
- ses règles de calcul ;
- ses modalités de recouvrement.

1 Le champ d'application

Définir le champ d'application d'un impôt revient à préciser :

- les personnes imposables ;
- les opérations imposables ;
- les règles de territorialité.

■ *Les personnes imposables*

Ce sont celles qui sont désignées comme contribuables ou assujettis par la loi. Une personne est le plus souvent imposable en fonction des opérations qu'elle réalise.

C'est le cas des commerçants qui, par nature, réalisent des actes de commerce qui sont imposés dans le cadre de la fiscalité des entreprises.

Il s'agit soit d'une personne physique, soit d'une personne morale : société ou association.

■ *Les opérations imposables*

Ce sont les actes ou les événements relatifs au revenu, à la dépense ou au capital devant être soumis à l'impôt.

Selon les impôts et les taxes concernés, certaines opérations sont imposables par nature, par détermination de la loi, ou par option, alors que d'autres enfin sont exonérées.

■ *Les règles de territorialité*

Elles précisent les limites du territoire auquel s'applique la législation fiscale française, ainsi que les règles applicables lorsqu'interviennent des personnes ou des opérations mettant en jeu des pays autres que la France.

2 L'assiette de l'impôt

La détermination de l'assiette de l'impôt consiste à cerner la matière imposable et à fixer les règles d'évaluation correspondante.

Cela nécessite également de préciser l'événement déclencheur de l'imposition.

2.1 La matière imposable

C'est l'élément économique qui est à la source de l'impôt.

Son évaluation permet d'établir la base imposable, c'est-à-dire le montant auquel s'appliquera le tarif de l'impôt. Par exemple, le revenu net professionnel constitue la matière imposable dans le cadre de l'imposition sur le revenu des entrepreneurs individuels.

2.2 L'évaluation de la matière imposable

Il s'agit de définir la base imposable et de l'évaluer.

La législation fiscale définit (souvent avec une précision extrême) les modalités de détermination de la base imposable et les procédés retenus pour son évaluation.

On rencontre trois types d'évaluations :

■ *L'évaluation réelle*

Elle vise à connaître le montant réel de la base imposable, ce qui suppose, dans la plupart des cas, la tenue d'une comptabilité précise et détaillée.

Le plus souvent, le fisc se contente de la déclaration du contribuable. Mais cette confiance a pour contrepartie le droit de contrôle et de vérification que se réservent les services fiscaux.

■ *L'évaluation approchée*

Elle revient à renoncer à l'évaluation réelle parce qu'elle est trop contraignante ou trop coûteuse. La base imposable est déterminée de façon approximative par l'Administration à partir d'éléments jugés significatifs de l'activité du contribuable ou de sa capacité contributive.

L'avantage de ce procédé est sa simplicité et l'absence de contrôle, puisque c'est l'Administration qui fixe l'assiette mais, a contrario, cela revient presque toujours à sous-évaluer la base imposable.

■ *L'évaluation indiciaire*

Cette dernière est encore plus approximative et se fonde sur des critères extérieurs à la base imposable elle-même. Il s'agit, par exemple, de l'évaluation des valeurs locatives des bâtiments en matière d'impôts locaux, fondées sur le classement des immeubles en catégories présentant des caractéristiques de qualité ou de confort communes.

3 L'exigibilité

Il faut distinguer exigibilité et fait générateur.

- **L'exigibilité** est l'événement, l'acte ou la situation qui rend une personne redevable de l'impôt et qui donne naissance à la dette envers la collectivité bénéficiaire de l'impôt.

Par exemple, la TVA est exigible au titre du mois au cours duquel est intervenue la livraison consécutive à la vente d'un bien soumise à la TVA.

- Le **fait générateur** est une notion très voisine, puisqu'il s'agit de l'événement par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires à l'exigibilité de l'impôt et qui fait naître l'obligation fiscale. Par exemple, le fait générateur est fixé au 31 décembre de l'année au titre de laquelle l'impôt est établi en ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

Pour l'impôt sur les sociétés, c'est la date de clôture de l'exercice.

4 Le calcul de l'impôt

Une fois la base imposable évaluée, l'impôt est liquidé.

Liquider un impôt consiste simplement à en calculer le montant exigible une fois que sa base imposable a été définie et évaluée. En pratique, il s'agit le plus souvent d'appliquer un barème (comme pour l'impôt sur le revenu) ou d'appliquer un tarif ou encore d'utiliser un taux (comme pour la TVA).

La liquidation est effectuée :

- soit par le contribuable lui-même (TVA, IS, etc.) ;
- soit par l'Administration (IR, impôts locaux, par exemple).

5 Le recouvrement de l'impôt

Il s'agit de la dernière phase, qui consiste à opérer l'encaissement réel de l'impôt :

- soit après appel du montant par l'administration concernée. Le contribuable reçoit alors un extrait du « rôle » d'imposition ou un **avertissement à payer** qui émane du service des impôts chargé du recouvrement, avec la date limite de paiement. Cette procédure concerne surtout l'impôt sur le revenu et les impôts locaux ;
- soit **spontanément**. Dans ce cas, le contribuable adresse lui-même et sans recevoir de demande de l'Administration, l'impôt dont il est redevable. Ce mode de recouvrement est fréquent lorsque le contribuable effectue également la liquidation de l'impôt. C'est le cas pour l'impôt sur les sociétés et la TVA ;
- soit enfin par **retenue à la source**. L'Administration (ou une personne agissant pour son compte) effectue elle-même un prélèvement d'office sur un revenu. Il s'agit, par exemple, de la retenue à la source sur les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères.

C

LES SOURCES DU DROIT FISCAL

Le droit fiscal se crée et repose sur des textes d'origines variées. Pour des raisons de légitimité et de consentement à l'impôt, la loi a été longtemps le moyen privilégié de création du droit fiscal, renforçant ainsi la suprématie de la loi sur les sources réglementaires.

Mais cette suprématie du pouvoir législatif a paradoxalement conduit au développement du pouvoir réglementaire.

Le pouvoir judiciaire joue également son rôle dans l'interprétation des textes.

Parallèlement, l'Union européenne intervient maintenant dans le champ fiscal et impose ses directives aux États membres.

1 La loi

La loi constitue la source principale du droit fiscal. Cette suprématie est confirmée par l'article 34 de la Constitution, selon lequel :

« La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature. »

En conséquence, avant la fin de chaque année, le Parlement vote la loi de finances qui définit les recettes fiscales de l'État et qui indique aussi les nouvelles dispositions fiscales structurelles ou conjoncturelles résultant des choix politiques gouvernementaux.

Certaines dispositions fiscales peuvent être prises par ordonnance par l'exécutif (après autorisation du Parlement).

La loi de finances est annuelle (principe de l'annualité de l'impôt). L'Administration dispose d'un droit de reprise, c'est-à-dire d'un délai (en général trois ans) à partir de la survenance du fait générateur, pour réparer les omissions, les insuffisances et les erreurs constatées dans l'établissement des impositions.

En principe, la loi de finances, comme toutes les autres lois, ne peut pas comporter de dispositions rétroactives. Cependant, ce principe n'est pas un principe constitutionnel et rien n'empêche le législateur d'adopter des dispositions rétroactives, sous réserve qu'on ne puisse reprocher à un contribuable d'avoir ignoré une disposition qui n'existait pas encore au moment où il a réalisé des opérations imposables. Le Conseil de la simplification pour les entreprises suggère de nouveau, dans ses mesures proposées le 14 avril 2014, que les règles affectant l'imposition au cours d'une année donnée soient adoptées avant le début de celle-ci, sauf force majeure.

2 Les sources conventionnelles

Le droit fiscal ne peut naître de conventions internes. Il s'agit donc ici surtout des conventions internationales et des traités.

On peut distinguer principalement :

- **les conventions internationales dites de « double imposition »** qui sont passées entre deux États dans le but de régler la situation fiscale des personnes susceptibles d'être imposées, du fait de leur activité, de leur domicile ou de leurs revenus, dans chacun des deux États concernés. Ces conventions conduisent le plus souvent à l'imposition dans un État et à l'exonération dans l'autre ou bien à l'imposition dans l'État de la résidence principale ou de l'activité professionnelle, déduction faite de l'imposition subie dans l'autre État au titre des activités qui y sont exercées. Les traités et les conventions sont d'une force supérieure aux lois internes des pays signataires ;
- **les conventions internationales destinées à lutter contre la fraude fiscale** au plan international, que l'on peut assimiler aux conventions précédentes du point de vue de leur prééminence par rapport aux lois internes ;
- **les dispositions communautaires** résultant du traité de Rome et du fonctionnement de l'Union européenne.

Ces dispositions ont d'importantes répercussions sur le plan du droit fiscal interne. Le Conseil de l'Union européenne arrête des directives destinées à permettre l'harmonisation des législations nationales et le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives.

Les dispositions communautaires s'imposent en principe aux États membres. Les États concernés sont tenus d'appliquer les directives européennes dans la mesure où ils sont dans l'obligation d'intégrer ces dispositions dans leur législation. Il faut noter que c'est alors la loi nationale conforme à la directive qui s'applique et non pas la directive elle-même. En cas d'opposition entre une règle fiscale française et une directive européenne, la Cour de cassation et le Conseil d'État ont reconnu la supériorité des normes communautaires sur les normes nationales (arrêté, décret, loi).

Notamment, l'Union européenne a lancé en 2015 un plan d'action en matière de fiscalité des entreprises, en vue de parvenir en particulier à définir une assiette commune consolidée pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, à réduire la fraude et à renforcer la transparence fiscale au sein de l'UE.

3 Les règlements

Les lois sont complétées, en vue de leur mise en application, par les décrets et les arrêtés ministériels, de niveau hiérarchiquement inférieur aux lois.

Ce pouvoir réglementaire dans l'exécution des lois fiscales est autonome. Il se traduit par une prolifération de textes qui remet en cause, dans les faits, la hiérarchie des normes légale et réglementaire.

Les instructions⁽¹⁾ et circulaires ministérielles viennent compléter l'ensemble et constituent la **doctrine administrative**. Cette doctrine résultant de l'interprétation des textes est opposable à l'Administration par les administrés eux-mêmes, qui peuvent en contester la validité auprès des tribunaux.

Enfin, certains prélèvements obligatoires peuvent être créés par la voie réglementaire : ainsi les taxes parafiscales sont établies par décret en Conseil d'État.

L'ensemble des lois, règlements, décrets et arrêtés sont rassemblés dans le Code général des impôts qui se compose du Code lui-même, des annexes (règlements d'administration publique, décrets en Conseil d'État, décrets et arrêtés) et du Livre des procédures fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt).

Le Code intègre également les dispositions incluses dans les lois de finances annuelles.

4 La jurisprudence

Il s'agit des jugements rendus en matière fiscale par les juridictions contentieuses et qui concernent le plus souvent la contestation par un contribuable d'une interprétation de la loi par la doctrine administrative (instruction, circulaire, etc.).

(1) Les instructions fiscales intéressant principalement ou exclusivement les entreprises sont publiées à échéance mensuelle (le premier mercredi de chaque mois) sous la forme de mises à jour de la base BOFIP-impôts (celles qui intéressent les particuliers sont mises en ligne au fil de l'eau).

Le juge est ainsi conduit à donner l'interprétation de la loi, non seulement dans le litige et à l'égard du contribuable concerné par l'instance, mais aussi pour clarifier des notions que la loi n'a pas défini avec assez de précision (par exemple, la notion de rémunération excessive pour les dirigeants de sociétés).

Parfois, lorsque l'Administration constate que le juge adopte une orientation qui s'oppose à sa propre doctrine, elle peut intervenir pour obtenir du Parlement le vote d'une loi confirmant ses propres analyses et annulant la création jurisprudentielle.

Depuis quelques années, il est nécessaire d'examiner également la jurisprudence de la CJUE, conséquence de la primauté du droit européen sur le droit français.

En pratique, les tribunaux administratifs interviennent en matière d'impôts directs et de TVA, alors que la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire concerne les autres contributions indirectes, ainsi que les droits d'enregistrement.

D L'ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

L'administration fiscale française est organisée et déconcentrée selon trois niveaux :

- un niveau national dépendant directement du ministère de l'Économie et des Finances (l'appellation exacte peut varier selon les gouvernements) ;
- des services à compétence régionale et départementale ;
- des services dont la compétence est locale.

L'organisation est donc d'abord hiérarchique et géographique. Elle est complétée par une répartition fonctionnelle très détaillée des missions de chacun des services.

1 L'organisation des services centraux

Le ministère de l'Économie et des Finances comprend, entre autres, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) qui regroupe la direction de la fiscalité et la direction de la gestion publique.

La structure de la DGFIP est présentée page suivante.

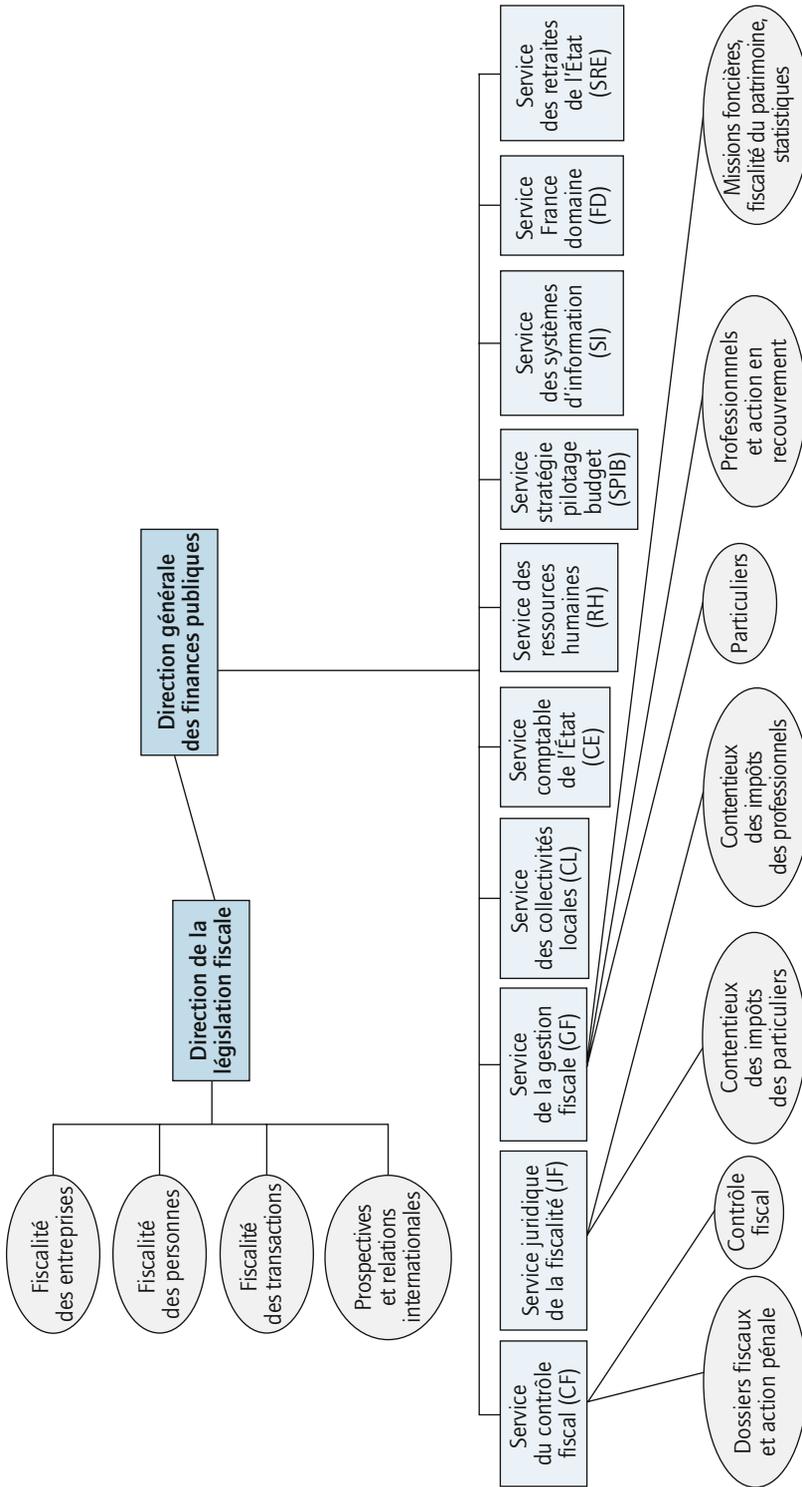
2 Les différents services déconcentrés de l'administration fiscale

Le niveau départemental comporte une direction départementale des finances publiques.

Le niveau communal comprend essentiellement :

- les services des impôts aux particuliers (SIP) ;
- les services des impôts aux entreprises (SIE) ;
- les centres des impôts fonciers ;
- les services de la publicité foncière.

Organigramme de la DGFIP (principaux services)



Source : www.economie.gouv.fr

2.1 Les services des impôts aux particuliers (SIP)

Ils regroupent, dans les villes, les compétences des anciens centres des impôts et des anciennes trésoreries. Ils constituent l'interlocuteur unique des particuliers pour les déclarations, les calculs, les exonérations, les réclamations, les paiements et les demandes de délais de paiement relatifs à l'impôt sur le revenu, les impôts locaux et la contribution à l'audiovisuel public.

2.2 Les services des impôts des entreprises (SIE)

Ils sont l'interlocuteur unique des PME, des commerçants, des artisans, des agriculteurs et des professions libérales pour le dépôt des déclarations professionnelles (déclarations de résultats, TVA, CFE, CVAE...) et le paiement des principaux impôts professionnels (IS, TVA, taxe sur les salaires...).

Remarque

Les grandes entreprises (personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires ou le total de l'actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros) dépendent de la Direction des grandes entreprises (DGE), située en région parisienne.

Cette direction, à compétence nationale, est chargée de la détermination de l'assiette, du recouvrement et du contrôle des principaux impôts des grandes entreprises.

La DGE est l'interlocuteur unique au sein du ministère de l'Économie et des Finances pour la gestion, la déclaration et le paiement des impôts de 35 000 grandes sociétés françaises représentant 650 groupes.

2.3 Les centres des impôts fonciers (bureaux du cadastre)

Ils établissent le plan cadastral, fixent les valeurs locatives pour les taxes foncières et la taxe d'habitation.

Ils participent à la gestion du domaine de l'État et au contrôle des opérations immobilières des collectivités publiques.

Le centre des impôts fonciers est compétent pour fournir des renseignements concernant la valeur locative qui sert de base au calcul des impôts locaux (taxe d'habitation, taxe foncière).

Remarques

- Le plan cadastral est accessible sur www.cadastre.gouv.fr.
- Dans certaines villes, ces missions sont assurées par les SIP.

2.4 Les services de la publicité foncière

Il s'agit des anciennes conservations des hypothèques ; ces services exercent des attributions civiles et fiscales en délivrant tous les renseignements relatifs à la propriété immobilière.

Ils sont notamment chargés de recouvrer la taxe de publicité foncière : ils enregistrent les actes soumis à publicité foncière (essentiellement les ventes de biens immobiliers) et reçoivent le paiement des droits correspondants (pratiquement ces opérations sont réalisées par le notaire chargé de la vente).

Ils fournissent des renseignements sur la situation juridique d'un bien immobilier (propriétaire, servitude...).



LES CARACTÈRES DU DROIT FISCAL ET SES CONSÉQUENCES SUR L'ÉCONOMIE

Il n'est pas possible d'étudier ici toutes les conséquences de la fiscalité sur l'économie, compte tenu de l'ampleur des politiques économiques menées par l'État, dont l'un des principaux instruments d'intervention est formé par la politique budgétaire.

Les éléments indiqués ci-dessous ne constituent donc que des simples rappels des repères fondamentaux.

1 Les prélèvements obligatoires

Ils sont composés de l'ensemble des impôts perçus par l'État, y compris ceux reversés aux collectivités locales et à l'Union européenne, ainsi que des cotisations sociales effectives versées par les assurés ou leurs employeurs.

Le taux des prélèvements obligatoires est exprimé en pourcentage du produit intérieur brut. L'évolution de ces prélèvements ces dernières années en France est indiquée dans le tableau ci-dessous.

Évolution des prélèvements obligatoires sur la période 2012-2015
(en points de PIB)

	2012	2013	2014	2015
État et organismes divers d'administration centrale	14,4 %	14,8 %	14,3 %	14,3 %
Administrations publiques locales	6,0 %	5,9 %	6 %	6,1 %
Administration de sécurité sociale	24,3 %	24 %	24,4 %	24,2 %
Union européenne	0,2 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %
Taux de prélèvements obligatoires	44,9 %	44,7 %	44,8 %	44,7 %

Source : insee.fr

Il faut observer que ce taux global reste assez élevé en France, mais que le prélèvement fiscal seul est lui-même assez faible.

2 L'impôt et la neutralité économique

Les thèses libérales sont favorables à la recherche d'une certaine neutralité économique du dispositif fiscal qui est soupçonné d'introduire des distorsions dans le libre jeu des marchés. Cette recherche de la neutralité économique exprime une préférence pour des choix fiscaux aussi conformes que possible à l'efficacité du système économique national.

Ces thèses devraient conduire, en théorie, à privilégier la fiscalité indirecte, moins sensible pour les consommateurs et qui, principalement pour la TVA, est sans incidence sur le résultat des entreprises (bien que la gestion de la TVA comporte un coût administratif et de trésorerie).

À l'inverse, la recherche d'une plus grande équité sociale mais aussi la nécessité de pallier les insuffisances des mécanismes régulateurs du marché et d'assurer les équilibres économiques fondamentaux, légitiment les interventions de l'État dont un des leviers d'action les plus puissants est constitué par les effets redistributifs d'une fiscalité différenciée.

La personnalisation de l'impôt sur le revenu en est l'exemple le plus évident.

Il faut également évoquer les « dépenses fiscales », qui sont constituées par l'ensemble des mesures d'allègement ou d'exonération accompagnant chaque loi de finances et qui sont autant de subventions et d'incitations pour une politique d'intervention sélective.

3 Les limites de la politique fiscale

L'action économique sélective par le biais des incitations ou des aides fiscales n'est pas nécessairement efficace. Les entreprises intègrent le paramètre fiscal dans leurs décisions et leur gestion. On a pu ainsi observer que les incitations à investir, outre le fait qu'elles pouvaient favoriser les investissements les moins rentables, étaient d'une portée limitée dans la mesure où elles n'entraînaient le plus souvent qu'une simple anticipation des investissements, avec un faible effet sur le volume de l'investissement lui-même. Cela a d'ailleurs conduit par le passé à préférer baisser directement le taux de l'imposition des bénéficiaires et à intervenir ainsi plus globalement sur les conditions économiques de l'investissement.

De même, les mesures concernant les ménages étant globalement reconduites d'année en année n'ont qu'un effet redistributif limité, la différenciation de l'imposition variant peu d'une année sur l'autre.

Les décisions prises en matière fiscale sont insérées dans un environnement juridique et conventionnel international de plus en plus complexe. En particulier, les directives de l'Union européenne limitent le champ d'intervention des États qui ne peuvent aider un secteur particulier de l'économie sans un accord des autorités européennes.

L'importance même de la pression fiscale, enfin, peut poser le problème de son efficacité. Outre les effets dissuasifs sur l'initiative privée d'un prélèvement fort et les aspects psychologiques négatifs d'un système souvent perçu comme bureaucratique et complexe, il faut souligner que « trop d'impôt tue l'impôt » et qu'un poids fiscal excessif tend à favoriser la fraude et la dissimulation.

F FISCALITÉ ET COMPTABILITÉ

L'existence de divergences entre la fiscalité et la comptabilité alimente un débat qui tend aujourd'hui à s'atténuer, du fait de l'intégration des normes comptables internationales dans le droit comptable français.

1 Les sources du droit comptable

Le droit comptable puise ses règles et ses principes :

- d'une part, dans le droit commercial qui définit, par exemple, les obligations comptables des commerçants ;

- d'autre part, dans le Plan comptable général qui précise les modalités et les normes de tenue des comptabilités ;
- et enfin, dans les règlements, avis et recommandations de l'Autorité des normes comptables (ANC).

2 Les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité

Les objectifs poursuivis sont différents.

■ *Le droit fiscal*

Il obéit à une logique propre qui consiste à apporter des recettes au budget de l'État (et des collectivités territoriales) et à fournir au gouvernement les instruments de la politique économique.

■ *Le droit comptable*

Il vise à établir des situations reflétant fidèlement la situation économique et financière de l'entreprise.

Il en résulte des divergences nombreuses mais qui, sans remettre en cause les documents comptables établis, tiennent plus aux modalités de définition de la matière imposable qu'aux principes et aux concepts eux-mêmes.

■ *Les divergences entre le droit fiscal et le droit comptable*

Le droit fiscal reprend pour l'essentiel les principes comptables.

En effet, le droit fiscal définit, par exemple, la notion de bénéfice en des termes équivalents à ceux du plan comptable.

De plus, le droit fiscal fait explicitement référence au Plan comptable et précise même que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le Plan comptable général », ce qui entraîne de facto que le droit fiscal reconnaît, en général, la validité des procédures comptables (l'administration fiscale n'exige-t-elle pas des entreprises qu'elles lui fournissent une déclaration de bénéfices incluant les documents comptables ?).

Il est donc excessif de prétendre que le droit fiscal exerce une suprématie sur le droit comptable, dans la mesure où le droit fiscal ne peut pas et ne doit pas intervenir dans les concepts et principes de tenue des comptabilités.

Il faut simplement souligner que, tout en poursuivant des objectifs différents, ces deux ordres de droit s'appliquent aux mêmes objets : les entreprises.

Les différences observées entre le droit fiscal et le droit comptable, et qui seront détaillées dans la suite de cet ouvrage, tiennent au « réalisme » du droit fiscal qui impose non seulement les situations de droit établies par la comptabilité, mais aussi les situations de fait et les situations et activités illicites (au-delà de toute considération morale) et réprime les actes simulés en les requalifiant (théorie de « l'abus de droit »).

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

- CHAPITRE 2** La TVA : principes et champ d'application
- CHAPITRE 3** La territorialité de la TVA
- CHAPITRE 4** La TVA exigible
- CHAPITRE 5** La TVA déductible
- CHAPITRE 6** La déclaration et le paiement de la TVA

La taxe sur la valeur ajoutée est le principal impôt français. Première recette fiscale et première recette budgétaire de l'État avec une prévision de 149,4 milliards d'euros représentant environ 53 % des recettes fiscales nettes de l'État (loi de finances pour 2017), la TVA est un impôt qui concerne la quasi-totalité des entreprises et plus de 3 000 000 d'assujettis.

La TVA est un impôt sur la consommation. Son assiette générale est constituée par le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises (ou les assujettis) à l'occasion de la vente de biens ou de prestations de services. En cela, la TVA est un impôt indirect dont l'assiette est liée à l'activité économique.

La TVA est une « invention française ». Institués en France en 1917, les impôts fondés sur le chiffre d'affaires des entreprises ont pris ensuite une importance croissante dans les recettes fiscales. La TVA, créée en 1954 puis généralisée à partir de 1968, a substitué aux différentes impositions d'application partielle un impôt simple, en principe fiscalement neutre pour les entreprises, productif et assurant des rentrées continues. Cette taxation fait le tour du monde et se trouve adoptée par de nombreux pays, et notamment par tous les États membres de l'Union Européenne.

La TVA : principes et champ d'application

- A La TVA : principes et mécanismes
- B Le champ d'application de la TVA
- C Les régimes particuliers de TVA

APPLIQUER LE COURS

A

LA TVA : PRINCIPES ET MÉCANISMES

1 Le principe de la TVA

La TVA est un impôt indirect sur la consommation, collecté par l'intermédiaire des entreprises ou personnes qui interviennent dans la circulation ou la production de la plupart des biens ou services.

Lorsqu'une opération taxable est réalisée, le vendeur ou prestataire de services :

- majore son prix de vente fixé économiquement du montant de la taxe calculée en pourcentage sur ce **prix hors taxe (HT)**, au taux fixé pour les produits ou activités, et encaisse le prix majoré de la **TVA collectée** et donc **taxe comprise (TTC)** ;
- peut déduire en principe la TVA qu'il a payée à ses fournisseurs, qui a grevé les divers éléments du coût du bien ou du service, y compris les immobilisations mises en œuvre, et qui est donc pour lui de la **TVA déductible** ;
- reverse au Trésor la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible.

EXEMPLE

Pour réaliser sa production, un industriel réalise les opérations suivantes (soumises à la TVA au taux de 20 %).

Il achète :

• des matières premières :	10 000 €	HT plus TVA :	2 000 €
• des fournitures :	1 000 €	HT plus TVA :	200 €
• des services (transports, électricité...) :	500 €	HT plus TVA :	100 €

Soit au total : 11 500 € 2 300 €

Il emploie de la main-d'œuvre :	4 000 €		
Il utilise une machine acquise :	8 000 €	HT plus TVA :	1 600 €
Il revend des produits facturés :	40 000 €	HT plus TVA :	8 000 €

Il doit reverser au Trésor public :

• la TVA collectée lors de la vente :	8 000 €
• déduction faite de la TVA qu'il a payée :	
– lors de l'achat des biens et services consommés :	– 2 300 €
– lors de l'achat de la machine :	– 1 600 €
	4 100 €

Soit une TVA à décaisser de :

<i>Remarque</i> : Ce montant correspond à :	
– la valeur ajoutée par l'industriel, soit la différence entre son prix de vente et la somme des consommations correspondantes :	40 000 €
	11 500 €
	28 500 €
– multipliée par le taux de TVA : 20 % =	5 700 €
– diminuée de la TVA déductible sur l'immobilisation consacrée à l'activité :	– 1 600 €
	4 100 €

Ainsi :

- pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service, le Trésor public reçoit de tous les intermédiaires successifs une fraction de l'impôt sans attendre la mise à disposition du bien ou du service au consommateur final ;
- la fraction de taxe perçue à chacun des stades est fonction de la valeur ajoutée à chacun d'entre eux ;
- au dernier stade, le cumul des versements est égal au montant de la taxe calculée sur le prix de vente final du produit ou du service. Cette imposition est totalement supportée par le consommateur final qui, payant le prix taxe comprise à son vendeur ou prestataire, ne pratique, lui, aucune déduction ;
- la taxe est intégralement collectée par les différents agents économiques intervenant sur le produit ou service.

2 Règles générales d'application

Pour des raisons pratiques, la mise en évidence et l'imposition de la valeur ajoutée par une entreprise ne sont pas réalisées au cas par cas pour chacun des produits ou services vendus mais globalement et pour une période d'activité, en principe mensuelle. À partir des informations extraites de la comptabilité, une déclaration est établie chaque mois ou, dans certains cas, chaque trimestre.

Elle récapitule les éléments suivants :

- la **TVA collectée** pendant la période (sauf dans le commerce de détail, elle figure sur les factures établies au nom des clients) ;
- la **TVA déductible** au titre de la période, portée sur les factures reçues des fournisseurs pour les achats d'immobilisations et de biens autres qu'immobilisations et services (BAIS) ;
- la **TVA nette due** égale à la différence : TVA collectée – TVA déductible.