

**CHRISTOPHE  
DE LA MARDIÈRE**

**Droit fiscal  
général**

**Champs** université

# CHRISTOPHE DE LA MARDIÈRE

## Droit fiscal général

Ce manuel, à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2012, est destiné aux étudiants en droit et AES (licence 2<sup>e</sup> ou 3<sup>e</sup> année), ainsi qu'aux candidats aux concours administratifs. Ne nécessitant pas de connaissances juridiques préalables, il est également accessible à quiconque souhaite s'initier à la fiscalité.

L'ouvrage commence par poser les notions essentielles du droit fiscal, ce que l'on appelle la théorie générale de l'impôt. La compréhension des règles fiscales suppose ensuite de connaître les implications économiques et sociologiques de l'impôt. L'étude du système fiscal (première partie), soit celle des principales impositions existant en France, consiste à « déballer le matériel ». L'examen des sources du droit fiscal (deuxième partie) permet d'en lire le mode d'emploi. En effet, remonter à la source d'un droit revient à classer ses règles par catégories, afin de déterminer leur valeur respective et de savoir comment les utiliser. Que faire, enfin, en cas de panne, de problème ? Les plus grandes difficultés, dans le domaine de l'impôt, naissent du contrôle fiscal. Le contentieux, autrement dit le procès fiscal, a pour objet de les résoudre. Contrôle et contentieux appartiennent à la procédure fiscale (troisième partie).

Professeur agrégé des facultés de droit, ancien inspecteur des impôts, **Christophe de la Mardière** enseigne le droit fiscal à l'université de Bourgogne.

Il a notamment publié *La Preuve en droit fiscal*, Litec, 2009.

Flammarion

# Droit fiscal général

*Du même auteur*

*Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002 (préface de Maurice Cozian).  
*La Preuve en droit fiscal*, Litec, 2009.

*Dans la même collection*

Éric Canal-Forgues et Patrick Rambaud, *Droit international public*, 2<sup>e</sup> édition.  
Michel Clapié, *Manuel d'institutions européennes*, 3<sup>e</sup> édition.  
Jean-Pierre Clavier et François-Xavier Lucas, *Droit commercial*.  
Emmanuel Dreyer, *Droit pénal général*.  
Rafael Encinas de Munagorri, *Introduction générale au droit*, 3<sup>e</sup> édition.  
Frédéric Rouvillois, *Droit constitutionnel 1. Fondements et pratiques*, 3<sup>e</sup> édition.  
Frédéric Rouvillois, *Droit constitutionnel 2. La V<sup>e</sup> République*, 3<sup>e</sup> édition.  
Bertrand Seiller, *Droit administratif 2. L'action administrative*, 4<sup>e</sup> édition.  
Bertrand Seiller, *Droit administratif 2. L'action administrative*, 3<sup>e</sup> édition.  
Sylvain Soleil, *Introduction historique aux institutions*, 3<sup>e</sup> édition.  
Jean-Louis Thireau, *Introduction historique au droit*, 3<sup>e</sup> édition.

Christophe de la Martière

# Droit fiscal général

**Champs** université

*Cet ouvrage est publié sous la direction de Frédéric Rouvillois.*

© Flammarion, 2012.

ISBN : 978-2-0812-8381-7

*À Fred et son fils puîné*





« Tout écrivain, pour écrire nettement, doit se mettre à la place de ses lecteurs, examiner son propre ouvrage comme quelque chose qui lui est nouveau, qu'il lit pour la première fois, où il n'a nulle part, et que l'auteur aurait soumis à sa critique ; et se persuader ensuite qu'on n'est pas entendu seulement à cause que l'on s'entend soi-même, mais parce qu'on est en effet intelligible. »

LA BRUYÈRE



## TABLE DES ABRÉVIATIONS

AMR	Avis de mise en recouvrement.
ATD	Avis à tiers détenteur.
BA	Bénéfices agricoles.
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux.
BNC	Bénéfices non commerciaux.
Cass.	Cour de cassation.
CC	Conseil constitutionnel.
CE	Conseil d'État.
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme.
CET	Contribution économique territoriale.
CGI	Code général des impôts.
chr.	chronique.
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes (devenue CJUE).
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne.
coll.	collection.
comm.	commentaire.
concl.	conclusions.
CRDS	Contribution au remboursement de la dette sociale.
CSG	Contribution sociale généralisée.
<i>D.</i>	<i>Recueil Dalloz.</i>
DB	Documentation de base.
DGFIP	Direction générale des finances publiques.
DO	Dégrèvement d'office.
<i>Dr. fisc.</i>	<i>Droit fiscal (Revue de).</i>
ESFP	Examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques.
HT	hors taxes.

IGF	Impôt sur les grandes fortunes.
<i>Infra</i>	ci-dessous.
IR	Impôt sur le revenu.
IS	Impôt sur les sociétés.
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune.
JEX	Juge de l'exécution.
JLD	Juge des libertés et de la détention.
<i>LPA</i>	<i>Les Petites Affiches.</i>
LPF	Livre des procédures fiscales.
PACS	Pacte civil de solidarité.
PIB	Produit intérieur brut.
PME	Petite ou moyenne entreprise.
<i>RJF</i>	<i>Revue de jurisprudence fiscale.</i>
<i>S.</i>	<i>Recueil Sirey.</i>
<i>Supra</i>	ci-dessus.
TS	Traitements et salaires.
TTC	Toutes taxes comprises.
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée.
TVS	Taxe sur les véhicules de sociétés.
v.	voir.

## INTRODUCTION

Où sommes-nous ? Il importe, avant toute chose, de situer le droit fiscal par rapport aux autres disciplines. Le droit de l'impôt est un sous-ensemble appartenant à un ensemble plus vaste nommé *finances publiques*. Ces dernières se rapportent aux questions de financement des personnes publiques, c'est-à-dire celles régies par le droit public. Ce sont, à titre principal, l'État et les collectivités locales (communes, départements et régions). Les questions de financement public intéressent plusieurs matières : le droit, l'économie, la sociologie et la science politique. Dans le domaine juridique, les finances publiques relèvent du *droit budgétaire*, constitué des règles se rapportant à l'élaboration et à l'exécution du budget des personnes publiques. Il y est particulièrement question des *lois de finances*, qui prévoient les ressources et dépenses de l'État. Le droit fiscal ne s'intéresse pas aux dépenses publiques mais seulement aux ressources, et parmi celles-ci – de très loin – la principale : l'impôt. Il regroupe l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt.

Mais comme nous nous trouvons toujours dans l'ensemble constitué par les finances publiques, le droit n'est pas le seul à s'intéresser à l'impôt. On trouve d'autres matières qui étudient le phénomène fiscal : l'économie, la gestion, la sociologie et la science politique. Parmi ces disciplines, le droit de l'impôt ne peut rester isolé. En effet, souvent, ses règles s'expliquent grâce aux autres branches de la science fiscale.

Par exemple, les entreprises de presse bénéficient d'un taux très faible de TVA (v. *infra* p. 102). On souhaite, par ce moyen, leur apporter une aide économique, en allégeant les coûts fiscaux qu'elles ont à supporter. Cette volonté poursuit un but politique, celui du pluralisme. En effet, plus il existe de journaux, plus les opinions exprimées sont nombreuses. L'aide économique représentée par l'avantage fiscal tend donc à favoriser le pluralisme politique.

Le souci de ne pas étudier le droit fiscal isolément des autres matières explique la construction des développements qui vont suivre. Il sera tout d'abord question de la théorie générale de l'impôt (chapitre premier), soit les notions fondamentales du droit fiscal. Puis on étudiera les implications économiques et sociologiques de l'impôt (chapitre II).

# **Chapitre premier**

## **THÉORIE GÉNÉRALE DE L'IMPÔT**

Dire que le droit fiscal se compose des règles juridiques relatives à l'impôt n'avance à rien si l'on ignore ce qu'est un impôt. On s'attachera donc, avant tout, à définir celui-ci, à en dégager la notion (section 1). Puis seront étudiées les différentes sortes d'impôts, sous la forme de classifications (section 2). Enfin, on examinera les mécanismes généraux de l'impôt (section 3), autrement dit son fonctionnement. Ces trois points correspondent donc aux questions suivantes : qu'est-ce qu'un impôt ? Comment cela se présente ? Comment cela marche ?

### **Section I**

#### **LA NOTION D'IMPÔT**

Cette notion est difficile (sous-section 1), elle oblige à définir l'impôt en dégageant ses caractères (sous-section 2), de manière à le distinguer des autres prélèvements publics (sous-section 3).

##### **Sous-section 1**

###### **LA DIFFICULTÉ À DÉFINIR L'IMPÔT**

À première vue, la définition de l'impôt ne cause pas de souci. Chacun sait qu'il s'agit d'un prélèvement opéré par une personne publique pour le financement

de ses activités. En réalité, la notion d'impôt est ardue. Cette difficulté tient au grand paradoxe de notre économie, qui repose sur les principes du libéralisme économique, tout en devant assurer le financement d'un important secteur public. En quoi le paradoxe tient-il ? Le libéralisme est fondé sur l'idée de liberté, en l'occurrence celle d'entreprendre : chacun est libre de créer son entreprise et de la diriger à sa guise. Cette doctrine suppose un État faible, aux compétences limitées, afin, précisément, de laisser dans la société le maximum de liberté. Or tout au contraire – en France particulièrement – le secteur public n'a pas cessé de devenir plus important. Pour le financer, il faut nécessairement ponctionner le secteur privé, puisque celui-ci est le seul à créer des richesses, au sens monétaire du terme. Dans ce but, l'État a multiplié le nombre des impôts, comme il en a alourdi le poids. Mais il a également cherché à diversifier ses modes de financement, en créant de nouveaux prélèvements, comme par exemple la contribution (v. *infra* p. 23-24). Ces ponctions nouvelles ressemblent à des impôts mais n'en sont pas. D'où la difficulté à définir l'impôt, car sa notion est proche de celles des autres prélèvements.

L'intérêt d'une notion est de lui faire correspondre un régime, soit un ensemble de règles juridiques venant régir ce qui a été défini. Ainsi la notion d'impôt commande l'application du droit fiscal : seuls les prélèvements fiscaux suivent entièrement les règles de ce droit. À l'inverse, les autres prélèvements publics se voient appliquer un régime différent, car ils répondent à une notion qui leur est propre. Ce régime est généralement plus souple que celui de l'impôt. Notamment parce que l'adoption d'un nouveau prélèvement non fiscal ne suppose pas, en principe, le vote d'une loi. Au contraire, créer un impôt nécessite un texte législatif, promulgué au terme d'une procédure lourde. C'est précisément pour échapper à cette pesanteur que l'État a choisi de



rendre plus facile la création de certains prélèvements non fiscaux : un simple décret ou arrêté suffit.

Il faut pouvoir reconnaître les prélèvements proches de l'impôt pour les distinguer de celui-ci. En effet, il arrive que la puissance publique crée une imposition en la faisant passer pour un prélèvement non fiscal. La manœuvre a pour but de profiter de la souplesse du régime de ce dernier. Or si le prélèvement revêt les caractères de l'impôt, il est illégal, car il aurait dû être adopté par le Parlement. Son produit doit donc être restitué à ceux qui l'ont payé. Pour distinguer l'impôt des autres prélèvements, il faut dégager ses caractères.

## Sous-section 2

### LES CARACTÈRES DE L'IMPÔT

Ils peuvent paraître simplistes, particulièrement les caractères secondaires (A), en opposition à ceux qui sont essentiels (B), pour traduire la nature du prélèvement fiscal. Pourtant, c'est uniquement grâce à ces attributs que l'on parvient à la définition, épineuse, de l'impôt.

#### A. Les caractères secondaires

L'impôt est un prélèvement *pécuniaire* (et non « pécunier », mot qui n'existe pas). Cela signifie tout simplement qu'il doit être payé par la remise d'une somme d'argent. À ce principe il existe cependant des exceptions. La plus connue se rencontre lors de la succession d'un grand peintre. Un célèbre artiste vient à mourir. Ses héritiers doivent payer un impôt calculé sur la base du patrimoine qui leur est transmis par le défunt : les droits de succession – droit étant ici synonyme d'impôt. Or, les toiles laissées par le maître sont

d'une si grande valeur que les héritiers n'ont pas d'autre choix que de les vendre pour être en mesure de payer les droits. Afin d'éviter cette situation, ils sont autorisés à acquitter l'impôt par la remise des tableaux. Ainsi l'œuvre de l'artiste n'est pas dispersée, car elle vient enrichir nos beaux musées nationaux. Ce mode de paiement est appelé une *dation*. C'est par celle-ci que fut réglée, notamment, la succession de Pablo Picasso.

L'impôt est *définitif*. C'est-à-dire que la somme qu'il représente reste acquise à la puissance publique. Bien entendu, n'est irrévocable que l'imposition qui a été prélevée de façon régulière ; celle établie illégalement doit être restituée. Ce caractère définitif de l'impôt permet de le distinguer d'un autre mode de financement public, l'*emprunt forcé*. L'État, généralement lorsqu'il traverse une crise financière grave, contraint ses contribuables les plus riches à lui prêter de l'argent. L'emprunt forcé rejoint l'impôt dès lors qu'il est obligatoire, mais ce n'est pas un prélèvement fiscal puisqu'il est remboursé. C'est en 1983 que la France, pour la dernière fois, a recouru à un emprunt forcé. Les personnes disposant des plus grosses fortunes et des plus hauts revenus devaient verser une somme égale à 10 % des impôts correspondants. Ce montant leur fut remboursé avec intérêts, sauf s'agissant des contribuables qui n'avaient pas souscrit l'emprunt dans le délai imparti. Pour ces retardataires (ou réfractaires) l'emprunt forcé prit donc la tournure d'un impôt.

L'impôt est prélevé pour assurer le *financement des charges publiques*. Ces dépenses sont celles supportées par les personnes publiques et les personnes privées chargées d'un service public. En effet, une personne de droit privé, telle qu'une société, peut se voir confier la gestion d'un service public. Ainsi, certaines caisses de Sécurité sociale sont des organismes de droit privé qui perçoivent des impositions comme la CSG (contribution sociale généralisée, v. *infra* p. 135-142).

Si les caractères secondaires sont indispensables pour définir un impôt, les attributs essentiels sont eux plus pertinents.

## B. Les caractères essentiels

L'impôt est *obligatoire*. C'est un prélèvement contraignant et unilatéral, en ce sens que l'obligation est imposée par la seule puissance publique. Cela signifie *a contrario* que le contribuable ne peut pas consentir à l'impôt, autrement dit faire valoir sa volonté pour décider de le payer ou non. Pourtant, il existe en droit fiscal un principe de consentement à l'impôt (v. *infra* p. 65-67). Mais, en réalité, ce ne sont pas les contribuables qui expriment cet acquiescement, mais leurs représentants, les parlementaires. Chaque année, en adoptant la loi de finances, députés et sénateurs consentent à l'impôt, en ce sens qu'ils autorisent l'État à le prélever. Le principe du consentement rejoint celui de la légalité de l'impôt (v. *infra* p. 191-198) : c'est lui qui explique qu'il faille adopter une loi pour créer une imposition.

L'impôt est prélevé *sans contrepartie déterminée*. Certes, il est utilisé pour le financement des services publics : éducation, santé, justice, défense, etc. Mais, en le payant, le contribuable ne peut prétendre à aucune contre-prestation précise. Par exemple, il ne saurait dire : « Entendu, je paye mon impôt sur le revenu mais, en échange, vous construirez une route pour accéder à ma maison de campagne car, lorsqu'il pleut, je m'embourbe. » L'absence de contrepartie est le résultat du *principe de non-affectation* de l'impôt. En effet, son produit est versé dans la caisse de l'État, le Trésor public, qui est unique : toutes les recettes servent au financement de l'ensemble des dépenses. Ce principe protège l'impôt car, faute d'affectation, il interdit au contribuable de contester l'usage qui est fait de son argent.

Ainsi une personne avait demandé la réduction de son impôt sur le revenu, en considérant que cette part de l'imposition servait au financement de l'interruption volontaire de grossesse. Opposée à l'avortement, elle soutenait que celui-ci était contraire à des principes juridiques supérieurs. Le juge a rejeté sa demande<sup>1</sup>, sur le fondement du principe de non-affectation : dès lors que le contribuable n'était pas en mesure de contester l'utilisation du produit de l'impôt, il ne pouvait refuser de le payer, même pour partie.

Au total, on peut retenir la définition suivante de l'impôt : c'est un prélèvement pécuniaire, obligatoire, définitif, sans contrepartie déterminée, dont le but est d'assurer le financement des charges publiques. Dans cette notion, on remarquera avant tout combien l'impôt (du latin *impositum*<sup>2</sup> : « ce qui est imposé ») est contraignant, pour ne pas dire autoritaire. Le contribuable ne peut et ne doit faire qu'une seule chose : payer. Cette contrainte est justifiée par l'aspect vital que représente l'impôt pour l'État. Sans lui, toute vie en société serait rendue impossible. D'où la nécessité d'obliger le contribuable à le payer. L'impôt est l'un des attributs de la souveraineté de l'État, à savoir la qualité qui confère à celui-ci la puissance suprême et absolue. Seul l'État, au travers de la loi, peut exiger le paiement d'impositions.

Ce sont les caractères essentiels de l'impôt qui permettent le mieux de le distinguer des autres prélèvements publics.

---

1. CE, 13 mai 1987, req. n° 68290, *RJF* 1987.7.807.

2. Le mot fisc vient quant à lui de *fiscus* : corbeille utilisée pour faire la quête.

1. Le fondement et les délais de la prescription..	285
2. L'interruption de la prescription .....	287
<b>B. Les procédures de rectification .....</b>	<b>288</b>
1. La procédure de rectification contradictoire ...	288
a) Le déroulement de la procédure .....	288
b) Les recours amiables .....	290
I. Les recours hiérarchiques .....	291
II. La commission départementale des impôts	291
2. La procédure d'imposition d'office.....	293
a) La mise en demeure.....	294
b) Une procédure pénalisante.....	295
3. Des procédures écrites .....	296
<b>Sous-section 2 : Le pouvoir de sanction .....</b>	<b>297</b>
<b>A. L'intérêt de retard.....</b>	<b>297</b>
1. Le principe de l'intérêt de retard .....	298
2. La réduction de l'intérêt de retard .....	298
3. La dispense d'intérêt de retard .....	299
<b>B. Les sanctions fiscales.....</b>	<b>301</b>
1. Les amendes.....	301
2. Les majorations.....	301
a) Les majorations de 10 % et 40 % .....	302
b) Les majorations de 80 % et 100 %.....	303
<b>C. Les sanctions pénales.....</b>	<b>304</b>

## Chapitre II : LE CONTENTIEUX FISCAL

### Section I : La phase administrative du contentieux fiscal

<b>Sous-section 1 : La réclamation gracieuse ....</b>	<b>307</b>
<b>A. La remise gracieuse.....</b>	<b>307</b>
1. Le principe de la remise gracieuse.....	308
2. Les limites du pouvoir de remise gracieuse ....	309
<b>B. Le dégrèvement d'office .....</b>	<b>310</b>
<b>Sous-section 2 : La réclamation contentieuse</b>	<b>312</b>
<b>A. L'utilité de la réclamation contentieuse.....</b>	<b>312</b>
<b>B. Le régime de la réclamation contentieuse.....</b>	<b>314</b>
1. L'intérêt à agir .....	314

2. Les règles de forme .....	316
3. La décision contentieuse .....	318
<b>Section II : La phase juridictionnelle du contentieux fiscal</b>	
<b>Sous-section 1 : Les contentieux spéciaux.....</b>	<b>320</b>
A. Le contentieux de l'urgence .....	321
1. Le référé fiscal .....	321
a) Le sursis de paiement .....	322
b) La procédure du référé fiscal .....	323
2. Le référé-suspension .....	324
B. Le contentieux de la responsabilité .....	326
C. Le contentieux de l'excès de pouvoir .....	327
1. La qualification du contentieux fiscal .....	328
2. Un recours marginal .....	330
<b>Sous-section 2 : Le contentieux de l'imposition.....</b>	<b>331</b>
A. L'instance .....	331
1. Le jugement du fond de l'affaire .....	332
a) La première instance .....	332
b) L'appel .....	334
2. Le contrôle de cassation.....	334
B. Les particularités du contentieux fiscal.....	336
1. La substitution de base légale .....	336
2. La compensation.....	338
<i>Glossaire critique</i> .....	341
Contributions exceptionnelles .....	341
Incidence et répercussion de l'impôt .....	342
Révolte fiscale .....	344
Procédures de recouvrement .....	346
Reconstitutions de recettes.....	348
Secret et publicité de l'impôt .....	350
Transaction .....	352
<i>Bibliographie</i> .....	355
<i>Index</i> .....	358