

La fiscalité en France

Pierre Beltrame

Professeur émérite – Aix-Marseille Université

20^e édition • 2014

hachette
SUPÉRIEUR

Table des matières



CHAPITRE 1	
Les éléments fondamentaux de l'impôt	9
I. L'impôt et les prélèvements obligatoires	9
A – La notion de prélèvements obligatoires	9
B – La notion d'impôt	9
C – Les prélèvements obligatoires autres que l'impôt	12
II. Les classifications fiscales	14
A – Les classifications traditionnelles	14
B – Les autres classifications	15
III. La procédure d'imposition	17
A – L'assiette de l'impôt	17
B – La liquidation de l'impôt	19
C – Le recouvrement de l'impôt	22
CHAPITRE 2	
L'impôt sur le revenu	25
I. L'évolution de l'impôt sur le revenu	25
A – L'évolution des techniques d'imposition	25
B – L'évolution de la notion de revenu imposable	27
II. Le champ d'application de l'impôt le revenu	28
A – Les personnes imposables	28
B – La territorialité de l'impôt sur le revenu	30

III. La détermination des revenus catégoriels	31
A – Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.....	32
B – Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC).....	34
C – Les bénéfices agricoles (BA).....	38
D – Les bénéfices non commerciaux (BNC).....	40
E – Les revenus mobiliers.....	41
F – Les revenus fonciers.....	44
G – Les plus-values.....	45
H – Rémunérations des dirigeants de certaines sociétés (CGI, art. 62).....	47
IV. La détermination du revenu imposable	48
A – Les règles générales de détermination du revenu imposable.....	48
B – La détermination forfaitaire du revenu imposable.....	49
V. La liquidation et le paiement de l'impôt sur le revenu	50
A – La liquidation de l'impôt.....	50
B – Le paiement de l'impôt.....	53
C – Les impositions additionnelles à l'impôt sur le revenu.....	54

CHAPITRE 3

L'impôt sur les sociétés..... 55

I. Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés	56
A – Les personnes morales imposables.....	56
B – Les personnes morales exonérées.....	58
C – La territorialité de l'IS.....	59
II. La détermination du bénéfice imposable	60
A – Les principes de détermination du bénéfice.....	60
B – Les éléments positifs du bénéfice.....	61
C – Les éléments négatifs.....	65
III. La liquidation et le paiement de l'impôt	69
A – La liquidation.....	69
B – Le paiement de l'impôt.....	70

CHAPITRE**4****Les impôts sur la dépense**.....71**I. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)**.....71

- A - TVA et taxes sur le chiffre d'affaires.....71
- B - Le champ d'application de la TVA.....73
- C - Le calcul de la TVA brute ou TVA facturée.....79
- D - Calcul de la TVA nette : le régime des déductions.....82
- E - Les obligations des redevables.....85
- F - Les régimes particuliers.....87

II. Les autres impôts sur la dépense.....88

- A - Les droits indirects de consommation et de circulation.....88
- B - Les droits de douane.....89

CHAPITRE**5****Les impôts sur le capital**.....91**I. Les droits d'enregistrement**.....91

- A - La formalité de l'enregistrement.....92
- B - Les droits de mutation à titre onéreux.....93
- C - Les droits de mutation à titre gratuit.....95

II. L'impôt de solidarité sur la fortune.....97**III. La fiscalité immobilière locale**.....98

- A - Les caractéristiques de la fiscalité locale.....98
- B - La mise en œuvre des impôts locaux.....99
- C - Le devenir de la fiscalité locale.....101

CHAPITRE**6****Les fondements du droit fiscal**.....103**I. Les sources internes**.....103

- A - Les bases constitutionnelles du droit fiscal.....103
- B - Les sources législatives et réglementaires.....106
- C - Les sources jurisprudentielle et doctrinale.....107

II. Les sources internationales	108
A- Les conventions fiscales internationales.....	108
B- Les limites du droit fiscal conventionnel.....	110
C- Les directives fiscales communautaires.....	111

CHAPITRE 7

L'administration de l'impôt	113
------------------------------------------	-----

I. L'administration fiscale	113
A- L'administration fiscale, organe d'exécution technique.....	113
B- L'administration fiscale, organe de médiation.....	116
II. Les procédures d'imposition	119
A- Le contrôle fiscal.....	119
B- Les procédures de rectification.....	122
C- Les procédures de recouvrement.....	126

CHAPITRE 8

Le contentieux fiscal	129
------------------------------------	-----

I. Les juridictions compétentes	129
A- Le principe du partage des compétences juridictionnelles.....	129
B- La compétence des juridictions administratives.....	130
C- La compétence des juridictions judiciaires.....	132
II. Le procès fiscal	133
A- La réclamation préalable.....	134
B- Les pouvoirs du juge fiscal.....	135
C- La charge de la preuve en droit fiscal.....	136
III. Le devenir du contentieux fiscal	136
A- L'encombrement du contentieux fiscal.....	136
B- La portée du contentieux fiscal.....	137

CHAPITRE 9**Les fondements de la politique fiscale**..... 139**I. Les fondements économiques**..... 139

A – Développement économique et rendement fiscal..... 139

B – Structures économiques et structures fiscales..... 143

II. Les fondements sociologiques..... 144

A – Le consentement fiscal..... 144

B – Les doctrines fiscales..... 147

CHAPITRE 10**Les modalités de la politique fiscale**..... 149**I. Les finalités de la politique fiscale**..... 149

A – L'efficacité économique..... 149

B – La justice fiscale..... 153

II. Les limites de la politique fiscale..... 156

A – L'incidence de l'impôt..... 156

B – Le coût de l'interventionnisme fiscal..... 158

C – Les résistances à l'impôt..... 160

Les éléments fondamentaux de l'impôt

I. L'impôt et les prélèvements obligatoires

A– La notion de prélèvements obligatoires

Devant l'arborescence du phénomène fiscal qui se ramifie quasiment à l'infini, il fallait, afin d'apprécier le poids de la fiscalité dans l'économie, élaborer un concept suffisamment global pour inclure toutes les formes d'imposition. Pour cela les statisticiens ont eu recours à la notion de prélèvements obligatoires. **Les prélèvements obligatoires constituent** « l'ensemble des contributions obligatoires effectuées sans contrepartie au profit des administrations publiques et des institutions communautaires européennes » (OCDE).

Rapporté au produit intérieur brut, le montant des prélèvements obligatoires permet de mesurer, avec la part d'erreur et d'incertitude que comporte toute mesure statistique globale, le niveau de la fiscalité dans nos sociétés. « Il est (...) un indicateur de frontière des fonds soumis à affectation publique » (P. Llau) dont nous aurons à discuter la pertinence (v. « chapitre » 9).

Ainsi, de nos jours, **dans le monde occidental, 40 % en moyenne de la richesse produite chaque année** est reprise sous forme de prélèvements obligatoires et redistribuée. Des centaines de millions d'individus et d'entreprises sont concernés par ces prélèvements. Toutes les formes d'activité sociale y sont directement ou indirectement assujetties. On peut le déplorer mais c'est un fait : nos sociétés modernes sont des sociétés fiscalisées.

L'impôt, qui constitue le principal de ces prélèvements, a une spécificité qu'il est indispensable de faire apparaître, avant d'examiner le statut des autres prélèvements obligatoires, dont l'étude détaillée ne relève pas de cet ouvrage.

B– La notion d'impôt

En l'absence de définition législative, l'impôt peut être défini comme **une, prestation pécuniaire requise des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opère,**

par voie d'autorité, un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique.

Cette définition doctrinale fait apparaître les trois éléments essentiels qui caractérisent l'impôt :

- c'est un *acte de puissance publique* ;
- il opère un *prélèvement sur la propriété* ;
- il est *perçu dans un but d'intérêt général*.

1. L'impôt, acte de puissance publique

Dans toutes les langues, le vocabulaire n'est que trop expressif : impôt, *tax*, *tributo*, *belasting*... L'impôt est un prélèvement obligatoire perçu par voie d'autorité. Cette autorité peut aller jusqu'à la contrainte, mais elle n'est, en principe, ni arbitraire ni sans limite.

D'abord, le pouvoir d'imposer est une **compétence exclusive de l'autorité souveraine dans l'État**. Ainsi, dans les régimes démocratiques, seul le législateur peut créer, modifier ou supprimer un impôt (art. 34 de la Constitution de 1958). Ce pouvoir n'appartient même pas, dans les États unitaires, aux assemblées représentatives des collectivités territoriales.

De plus, de nos jours, l'impôt est généralement assis et recouvré par une administration publique spécialisée qui constitue un organe essentiel de l'État. Toutefois le recouvrement des impositions peut aussi être effectué par des organismes privés placés sous le contrôle de l'État, tels que les URSSAF (CC, 28 décembre 1990).

Cependant, imposé à chaque contribuable, **le prélèvement fiscal doit être consenti**. Même si la réalité de ce consentement populaire à l'impôt est discuté, il demeure le fondement de nos démocraties représentatives (v. p. 144).

Enfin, la mise en œuvre de l'impôt peut faire bénéficier le contribuable de possibilités d'option (v. notamment la TVA).

2. L'impôt, prélèvement sur la propriété

L'impôt, par la voie d'un prélèvement de caractère généralement pécuniaire, opère un **transfert de richesse d'un patrimoine à un autre**.

L'impôt en nature, injuste et incommode, n'existe plus. Mais, même perçu en espèces, sur des flux de revenus ou à l'occasion de prestations de services, l'impôt reste un prélèvement patrimonial, car il diminue de façon définitive la richesse globale de son débiteur. De ce point de vue, l'impôt se distingue de l'emprunt qui, même obligatoire, devra être un jour remboursé. La nature définitive du prélèvement fiscal n'exclut pas une possibilité de compensation financière par d'autres voies (redistribution). L'impôt peut donc être conçu comme une sorte de placement.

En principe, le transfert patrimonial opéré par l'impôt s'effectue des patrimoines privés vers le patrimoine de la collectivité publique qui bénéficie de l'imposition. **L'impôt postule donc l'existence d'une propriété privée**. De fait, dans les économies collectivistes,

l'impôt strictement défini ne joue qu'un rôle mineur. Mais ce gain réalisé par les contribuables n'est obtenu qu'au prix d'une réduction de leur liberté. Ainsi se vérifie l'idée, remarquablement démontrée par G. Ardant, selon laquelle l'impôt, appliqué avec tact et mesure, est à la fois l'indice et le garant de la liberté.

Dans nos économies mixtes, les patrimoines des personnes publiques qui possèdent une autonomie financière effective par rapport aux collectivités publiques bénéficiaires de l'impôt et qui ont des activités industrielles ou commerciales (régies autonomes locales, EPIC), sont soumis à l'obligation fiscale afin, notamment, de ne pas fausser les conditions de la concurrence.

Même justifié dans son principe, le prélèvement fiscal deviendrait arbitraire et confiscatoire s'il n'était pas limité dans son montant et sa périodicité. L'impôt doit donc être **établi d'après les facultés contributives des contribuables**. Mais celle-ci étant difficile à définir et à mesurer, le législateur a fixé, dans certains pays, un plafond d'imposition globale (v. p. 142).

3. L'impôt, prélèvement à finalité collective

→ Les finalités de l'impôt

L'impôt constitue la ressource des personnes publiques qui poursuivent un but d'intérêt général. Il ne peut donc avoir de contrepartie déterminée pour le contribuable. On touche là à l'essence même de l'impôt qui est une participation globale à un projet collectif.

L'impôt assure, en premier lieu, la **couverture des charges publiques**. De ce fait, en raison de l'extrême diversification du champ des interventions publiques dans la plupart des États modernes, l'impôt remplit déjà des finalités multiples. Mais il peut aussi être utilisé comme un **instrument d'intervention économique et sociale** (v. chap. 10). C'est dire que **l'impôt est, par essence, multifonctionnel**, et qu'il n'a d'autres objectifs que ceux qui lui sont assignés dans le cadre de la politique fixée par les pouvoirs publics. Cela s'exprime parfaitement dans la **règle de non-affectation des recettes aux dépenses** qui préside à l'élaboration des budgets publics.

→ L'absence de contrepartie directe

L'impôt ayant une finalité collective, il ne saurait avoir de contrepartie déterminée pour le contribuable qui le paie. Chaque fois qu'il existe une corrélation préalablement définie, et dûment calculée, entre la prestation du redevable et la valeur des services ou avantages que lui offrent les institutions publiques, on est en présence d'une taxe administrative ou d'une redevance, mais non d'un impôt au sens strict.

→ Impôt et taxe administrative

Cependant, actuellement, dans un souci de clarification, la jurisprudence range les taxes administratives perçues à l'occasion d'un service rendu ou simplement offert, dans la catégorie plus large des « impositions de toute nature » (art. 34 de la Constitution de 1958).

En effet, ces taxes sont instituées par la loi, elles sont dues dès lors que le service est mis à la disposition du redevable et leur montant n'est pas proportionnel à la valeur du service rendu (taxe d'enlèvement des ordures ménagères, droits d'inscription dans les universités).

C – Les prélèvements obligatoires autres que l'impôt

Les prélèvements obligatoires autres que « les impositions de toute nature » sont désormais :

- les *redevances ou rémunérations pour services rendus* ;
- les *cotisations sociales*.

Ces deux catégories de prélèvements diffèrent profondément, tant en raison de leur poids économique que de leur régime juridique.

Avant de les présenter, rappelons que les *taxes parafiscales*, qui constituaient auparavant une catégorie originale de prélèvements obligatoires, ont été remplacées, à compter du 1^{er} janvier 2004, par des taxes fiscales entrant dans la rubrique des « *impositions de toute nature* ».

→ Les taxes parafiscales

En vertu de l'article 4 de l'*ordonnance du 2 janvier 1959*, les taxes parafiscales étaient « *perçues dans un intérêt économique ou social, au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs* ».

Ces taxes touchaient aux domaines les plus divers de l'activité nationale : agriculture, équipement, promotion commerciale, solidarité, préservation de l'environnement, culture, mais la plus importante d'entre elles était la *redevance télévision*, représentant 2 milliards d'euros sur les 2,6 milliards de recettes parafiscales.

Les taxes parafiscales avaient un régime juridique proche de l'impôt quoique fixé essentiellement par décret ; de plus, n'étant pas perçues au profit de l'État ou des personnes publiques contributaires de l'impôt, elles constituaient une sorte de « fiscalité privée ».

Le nombre de ces taxes parafiscales avait considérablement diminué depuis une trentaine d'années, passant de 113 taxes en 1975 à seulement 43 en 2002 mais, à l'occasion de la réforme des procédures budgétaires, il a été décidé, afin d'accroître le contrôle du Parlement sur les recettes budgétaires, de substituer à ces taxes des prélèvements entrant dans la catégorie « impositions de toute nature ».

→ Des taxes parafiscales aux « impositions de toute nature »

Conformément à l'un des objectifs fixés par la *loi n° 2001-692 du 1^{er} août 2001* qui abroge l'ordonnance du 2 janvier 1959, les taxes parafiscales ont été supprimées au 31 décembre 2003 et remplacées, par la loi de finances pour 2004, par des taxes fiscales affectées aux mêmes organismes avec des tarifs identiques.

La transformation des taxes parafiscales en impositions de toute nature est subordonnée à la condition que l'organisme bénéficiaire poursuive une mission d'intérêt général.

1. Les redevances ou rémunérations pour services rendus

→ Définition

Le principe du financement des dépenses d'administration par l'impôt ne fait pas obstacle à ce que les charges d'un service public particulier ou d'un ouvrage public soient directement supportées par les usagers. Ainsi, *l'article 4 de la loi du 1^{er} août 2001* autorise le pouvoir réglementaire à établir des redevances ou rémunérations pour services rendus.

Pour être légalement instituées, celle-ci doivent trouver leur **contrepartie directe et proportionnelle** dans les prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage.

→ Le critère de l'équivalence

La redevance se rapproche ainsi du prix du service en ce sens qu'il doit exister une corrélation directe entre son montant et la valeur du service rendu. Ce critère, dit « de l'équivalence », a été consacré tant *par le Conseil d'État* (CE, 21 novembre 1958, Syndicat national des transporteurs aériens) que *par le Conseil constitutionnel* (décision 92L du 6 octobre 1976 – Droits de port et de navigation). *La corrélation entre le service rendu et la redevance conduit la jurisprudence à exiger :*

- que le produit de la rémunération soit intégralement affecté au service prestataire ;
- que la redevance ne soit due que par les usagers effectifs ;
- et que le service bénéficie exclusivement aux redevables du prélèvement exigé.

Les droits et taxes perçus à l'entrée des musées nationaux, les redevances téléphoniques, les péages d'autoroute constituent des rémunérations pour services rendus.

2. Les cotisations sociales

→ Définition

Les cotisations sociales définies par l'INSEE comme « *les apports des personnes protégées ou de leurs employeurs à des institutions octroyant des prestations sociales, en vue d'acquérir et de maintenir le droit à ces prestations* », constituent une forme particulière de prélèvement obligatoire.

En effet, en dépit de leur caractère obligatoire, les cotisations sociales, **versées dans un but déterminé et comportant une contrepartie, ne constituent pas des impôts** (v. p. 8).

Elles ne sauraient non plus être assimilées à des redevances, car **l'obligation de cotiser est déterminée par la loi indépendamment de l'ouverture d'un quelconque droit à prestations** et leur montant n'est pas fixé **en proportion des risques encourus par l'assuré, mais en fonction de sa capacité contributive** telle qu'elle résulte des dispositions impersonnelles de la loi.

→ Régime juridique

Quant à leur régime juridique, les cotisations sociales relèvent en grande partie de la loi. En effet, l'institution des cotisations, la définition des principes relatifs aux règles d'assiette et de recouvrement, la détermination des assujettis à l'obligation de cotiser relèvent de la **compétence du législateur** en tant qu'ils se rattachent aux principes fondamentaux de la Sécurité sociale. En revanche, la fixation du taux des cotisations sociales et de leurs modalités d'application relèvent du **pouvoir réglementaire**. En outre, les cotisations sont affectées exclusivement au financement des régimes de Sécurité sociale et leur perception incombe aux seuls organismes de recouvrement mis en place à cet effet (URSSAF et autres).

→ Le poids des cotisations sociales

Les prélèvements sociaux obligatoires constituent une lourde charge (464 milliards d'euros en 2014) qui grève essentiellement les coûts de main-d'œuvre, alors que les recettes fiscales du budget de l'État pour 2014 ne devraient pas dépasser 290 milliards. Afin de ne pas pénaliser les entreprises et nos exportations, une partie des charges sociales est financée par l'impôt (fiscalisation de la Sécurité sociale), si bien que les cotisations sociales effectives ne représentent plus que 55 % des prélèvements obligatoires destinés à la Sécurité sociale contre 97 % en 1978.

II. Les classifications fiscales

Même strictement comprise, la notion d'impôt recouvre en réalité une grande diversité de prélèvements. L'organisation de la connaissance fiscale nécessite donc, en premier lieu, le dénombrement et la classification des différents types d'impôts qui constituent un système fiscal.

On examinera d'abord les classifications traditionnelles, puis les autres classifications.

A – Les classifications traditionnelles

1. Impôt direct et impôt indirect

C'est une distinction ancienne et commode qui a longtemps servi de fondement à l'organisation de notre administration fiscale (régie des contributions directes, régie des contributions indirectes). Pourtant, **quel que soit le critère sur lequel on tente de l'établir**, elle demeure irrévocablement empirique.

▶ Si l'on retient le critère de l'**incidence**, la distinction s'établirait entre les impôts qui restent à la charge de ceux qui y sont assujettis (impôt directs) et ceux dont le fardeau peut être reporté par les contribuables sur des tiers qui deviennent ainsi les véritables redevables (impôts indirects). Ce critère de l'incidence fait dépendre la classification

de phénomènes économiques de translation et de répercussion de l'impôt qui sont très complexes et largement conjoncturels. De plus, il s'applique très imparfaitement. Ainsi, l'impôt sur les sociétés est généralement classé parmi les impôts directs alors qu'il est, le plus souvent, répercuté dans les prix. Au contraire, l'impôt sur les successions, l'un des impôts les moins répercutables, est regardé comme un impôt indirect.

► Le critère du **fait générateur** et du **rôle**, qui est lié à la mise en œuvre administrative de l'impôt, paraît plus solide. L'impôt direct est alors celui qui atteint, de façon périodique, des situations ayant un certain caractère de permanence, et pour l'établissement duquel il est possible de dresser une liste des contribuables : le rôle. L'impôt indirect, au contraire, vise des événements (transactions, mutations de propriété) dont le caractère occasionnel et imprévisible rend impossible toute tentative d'enrôlement. Mais fonder la distinction entre l'impôt direct et indirect sur le critère du fait générateur et du rôle, c'est la faire dépendre de contingences purement administratives. Ainsi, une taxe sur le chiffre d'affaires peut aussi bien être perçue lors de chaque transaction que sur le chiffre d'affaires annuel du contribuable. Impôt indirect dans le premier cas, elle se transforme en impôt direct dans le second sans que rien d'autre que sa modalité de perception n'ait changé. Une classification qui permet de tels « tours de passe-passe » n'est pas scientifiquement fondée.

2. Impôt réel et impôt personnel

L'opposition entre l'impôt réel et l'impôt personnel est aussi très ancienne.

► L'**impôt réel** est celui qui porte sur un élément économique *sans considération de la situation personnelle de son détenteur* ; les taxes foncières locales, les droits d'enregistrement sur les immeubles sont, en principe, des impôts réels.

► L'**impôt personnel** atteint l'ensemble de la capacité contributive du redevable en *tenant compte de sa situation et de ses charges de famille*. L'impôt sur le revenu, les droits de succession sont des impôts personnels.

On notera la tendance du législateur à personnaliser même les impôts qui, par nature, sont des impôts réels. Ainsi, un impôt de consommation comme la TVA est personnalisé par l'adoption d'un tarif échelonné qui va de l'exonération des produits de première nécessité à la surtaxation des produits de luxe. Il y a lieu de s'interroger sur la portée et l'intérêt d'une telle politique.

B – Les autres classifications

1. Impôt analytique et impôt synthétique

La distinction entre **impôts analytiques** et **impôts synthétiques** consiste à opposer les impôts qui *ne frappent qu'un élément d'un patrimoine ou une catégorie de revenu* à ceux

qui *atteignent une valeur ou une situation économique prise dans son ensemble*. Ainsi, l'impôt cédulaire sur le revenu est un impôt analytique qui n'atteint qu'une catégorie de revenu, alors que l'impôt général sur le revenu porte sur le revenu global d'un contribuable, toutes sources de revenus confondues. L'impôt analytique est le plus souvent proportionnel, alors que l'impôt synthétique se prête volontiers à la progressivité. En fiscalité, le sens de l'histoire, c'est le passage d'un système fiscal formé d'impôts analytiques à un système fiscal composé d'impôts synthétiques. En effet, l'impôt synthétique est à la fois plus neutre économiquement et d'un meilleur rendement que l'impôt analytique.

2. Impôt sur le revenu, impôt sur la dépense, impôt sur le capital

Les distinctions qui viennent d'être examinées sont utiles dans l'étude du phénomène fiscal ; elles n'ont cependant pas le caractère de généralité que présente la *classification économique de l'impôt*, qui prend comme critère la ressource économique atteinte par le prélèvement fiscal.

Cette typologie, actuellement la plus employée, distingue entre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur le capital et l'impôt sur la dépense.

- ▶ Les **impôts sur le revenu** frappent l'acquisition d'un revenu par le contribuable (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur les sociétés).
- ▶ Les **impôts sur la dépense** grèvent les dépenses de consommation ou d'investissement (droits indirects de consommation, taxe sur la valeur ajoutée, etc.) ;
- ▶ Enfin, les **impôts sur le capital** portent sur le patrimoine mobilier et immobilier, soit lors de ses mutations (droits de mutation à titre onéreux, droits de succession et de donation), soit du simple fait de sa détention (impôt annuel et général sur la fortune). Cette distinction est claire, bien qu'il existe à la limite quelques difficultés pour distinguer le revenu du capital lorsqu'on adopte une notion large de revenu, ou même le revenu de la dépense dans le cas où cette dernière est soumise à un impôt général et progressif. Il est certain, cependant, que cette classification est la plus sûre de toutes celles examinées jusqu'ici car elle repose sur *l'élément essentiel du fait fiscal : sa nature économique*.

3. Les regroupements fonctionnels

Les différents impôts peuvent être aussi regroupés en fonction de *leur objet* (fiscalité immobilière, fiscalité de l'épargne, fiscalité des assurances) ou en considération du *sujet de l'obligation fiscale* (impôts sur les entreprises et impôts sur les ménages). Toutefois, ces regroupements, commodes tant pour l'administration que pour l'étude des divers prélèvements, ne constituent pas de véritables classifications dans la mesure où ce sont souvent les mêmes impôts qui sont appliqués, dans des conditions différentes, aux différents objets et sujets.

En outre, les **modalités de liquidation de l'impôt** peuvent servir de fondement à d'autres classifications (v. p. 19).

En définitive, il semble illusoire de vouloir élaborer une classification utilisable dans tous les domaines de la connaissance fiscale. Dans la panoplie des typologies existantes, l'utilisateur devra chercher celle qui est la plus adaptée aux fins qu'il se propose d'atteindre.

III. La procédure d'imposition

Tout prélèvement fiscal donne lieu à trois opérations principales : l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

A– L'assiette de l'impôt

C'est l'ensemble des opérations administratives qui ont pour but de rechercher et d'évaluer la matière imposable. Ainsi, asséoir l'impôt aboutit à **déterminer la base d'imposition**. Il arrive donc que le terme d'assiette soit utilisé comme un synonyme de base imposable.

1. La recherche de la matière imposable

La recherche de la matière imposable s'effectue par le procédé du recensement ou par celui de la déclaration d'existence.

► Le **recensement** conduit les agents de l'administration à se déplacer pour rechercher la matière imposable. Ce procédé n'est utilisé que pour les anciens impôts (impôts directs locaux ou certaines contributions indirectes), qui sont établis le plus souvent sur des signes extérieurs.

► La **déclaration d'existence** est plus couramment employée actuellement. Il appartient alors au contribuable de déclarer l'existence de son activité ou de son entreprise à l'administration. Les redevables des taxes sur le chiffre d'affaires et ceux assujettis à l'impôt sur les sociétés sont soumis à cette obligation qui concerne aussi les redevables des droits de consommation ou de circulation et des droits de douane.

En matière d'impôt sur le revenu, la déclaration annuelle est à la fois une déclaration d'existence (renseignements relatifs au contribuable et à sa famille) et l'évaluation des bases d'imposition du contribuable.

2. L'évaluation de la matière imposable

Trois méthodes peuvent être utilisées pour déterminer les bases d'imposition des contribuables : l'évaluation **indiciaire**, l'évaluation **forfaitaire** et l'évaluation **réelle**, dite « déclaration contrôlée ».

→ L'évaluation indiciaire

Elle consiste à évaluer les bases d'imposition d'un redevable à partir de *signes extérieurs*, ou *indices*, facilement dénombrables et difficiles à dissimuler.

Ces **impôts indiciaires**, dont l'application dépend de la constatation des signes extérieurs, ne sont plus guère employés dans les systèmes fiscaux modernes. L'**impôt sur les portes et fenêtres**, qui constituait le type même de ces impositions, a été supprimé en 1926. Cependant, les indices étant par définition difficiles à dissimuler, la détermination des bases d'imposition par la méthode indiciaire est parfois utilisée à titre de moyen subsidiaire ou de contrôle (imposition d'après les signes extérieurs de richesse).

→ L'évaluation forfaitaire

Forfait signifie étymologiquement « à prix fait ».

Le **forfait fiscal** n'est jamais un contrat, pas toujours un accord, mais on retrouve dans l'évaluation forfaitaire en matière fiscale l'élément d'approximation, d'aléa, qui caractérise tout forfait.

Le forfait fiscal est un moyen relativement simple pour évaluer les bases d'imposition d'un contribuable. Bien qu'il tende à disparaître dans les systèmes fiscaux modernes au profit de l'évaluation réelle, il joue encore en France un rôle non négligeable.

L'évaluation forfaitaire **peut être collective et objective**, l'administration répartissant entre chaque redevable les bases d'imposition (v. forfait collectif agricole). Elle **peut être individuelle et subjective**, chaque contribuable débattant avec le fisc le montant de son revenu imposable (v. l'ancien forfait individuel en matière de bénéfices industriels et commerciaux).

La loi de finances pour 1999 a supprimé le **forfait individuel BIC** et **l'évaluation administrative des bénéfices non commerciaux** qui donnaient lieu à des procédures complexes, pour les remplacer par le **régime des micro-entreprises**, qui consiste à évaluer le bénéfice imposable en appliquant simplement sur le chiffre d'affaires ou de recettes annuel du contribuable un abattement, fixé par la loi, afin de tenir compte de ses frais.

Cette méthode d'évaluation quasi indiciaire facilite l'évaluation des bénéfices des petites entreprises individuelles et permet à l'administration de consacrer davantage d'effectifs aux tâches de contrôle.

→ L'évaluation réelle ou « déclaration contrôlée »

Cette méthode est la plus couramment répandue dans les systèmes fiscaux des pays développés.

Dans ce cas, le contribuable doit établir une déclaration dans laquelle il procède, conformément aux prescriptions de la loi fiscale, à la détermination de sa base d'imposition, sous le contrôle de l'administration. Ce procédé, dit de la déclaration contrôlée, est utilisé en matière d'impôt sur le revenu, de taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement et de douane.

La **déclaration contrôlée** revêt l'allure d'une « confession fiscale » dont elle possède les avantages et les inconvénients.

L'avantage fiscal est que le contribuable est mieux placé que quiconque pour connaître le montant exact de la matière imposable (revenu, chiffre d'affaires ou capital) qui le concerne. En revanche, cette déclaration impose au contribuable un travail complexe qui constitue une charge sur le plan économique et une source de tension sur le plan psychologique. De plus, les confessions ne sont pas toujours sincères. De ce fait, l'efficacité de la méthode déclarative dépend surtout de *l'efficacité des contrôles*. Cela introduit les inégalités dans la connaissance de la matière imposable entre les catégories de contribuables pour lesquels les contrôles sont relativement aisés (salariés, professions réglementées ou conventionnées, propriétaires immobiliers, détenteurs de capitaux mobiliers) et celles pour lesquelles les « recoupements » sont plus difficiles.

B – La liquidation de l'impôt

La liquidation a pour objet de **déterminer le montant de la dette fiscale**, par application, à la base d'imposition, du tarif de l'impôt.

La portée juridique de l'opération de liquidation de l'impôt a été controversée. Celle-ci ne crée pas la créance qui préexiste à cette mesure technique, mais elle rend la dette fiscale liquide, c'est-à-dire payable et exigible dans un certain délai. Cette notion d'exigibilité de l'impôt joue un rôle important, notamment en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

En principe, la liquidation de l'impôt incombe à *l'administration*. C'est notamment le cas lorsque l'impôt est perçu par voie de rôle (impôt sur le revenu, taxes locales). Cependant, en matière d'impôt sur les sociétés et de taxes sur le chiffre d'affaires, la liquidation incombe au **contribuable**, l'administration se bornant à contrôler les calculs effectués par le redevable. Enfin, dans les cas où l'impôt est perçu par voie de prélèvement à la source (ce qui est le cas pour l'impôt sur le revenu dans la plupart des pays développés, sauf la France), la liquidation est opérée par le **tiers** qui verse le revenu imposable.

1. Le tarif de l'impôt

→ Définition

Appliqué à la base d'imposition, le tarif de l'impôt permet de calculer le montant de l'impôt dû.

Le tarif est une notion complexe qui inclut les abattements pratiqués sur la base d'imposition, le ou les taux applicables et les majorations ou minorations d'impôt. L'impôt sur les successions offre un excellent exemple de la complexité de la notion de tarif (v. p. 95). L'élément essentiel du tarif est cependant le **taux de l'impôt**, sauf pour l'impôt de répartition.

→ Impôt de répartition et impôt de quotité

► Dans le système de l'impôt de répartition, où le montant global de l'impôt (contingent) est connu à l'avance, puis réparti ensuite entre les contribuables, le taux de l'impôt est secondaire puisqu'il résulte du **rapport entre la masse d'impôt à répartir et la valeur totale des bases d'imposition**.

► Dans le système de l'impôt de quotité, au contraire, **le taux de l'impôt est primordial** puisqu'il est fixé à l'avance, tandis que le produit de l'impôt est seulement évalué de façon plus ou moins approximative.

Dans les systèmes fiscaux modernes, le procédé de la répartition a pratiquement disparu. En effet, il est mal adapté aux impôts synthétiques dont la base d'imposition, définie de manière comptable (revenu, chiffre d'affaires), est très fluctuante. De plus, il requiert, en principe, la proportionnalité de l'impôt par rapport à la base, alors que le système de la quotité permet d'aménager sans difficulté une progressivité du taux.

Donc, actuellement, tous les impôts sont des impôts de quotité et le taux de l'impôt, défini par le législateur, est un élément essentiel de l'imposition.

2. Le taux de l'impôt

Il existe deux types de taux d'imposition : les taux **spécifiques** et les taux **ad valorem**. Parmi les taux ad valorem – les plus couramment répandus – on distingue le taux proportionnel et le taux progressif. Ces distinctions servent parfois de base à des classifications fiscales.

→ Taux spécifique et taux « ad valorem »

► Le taux est dit **spécifique** quand il est **fixé en unités monétaires par unité de quantité ou de volume de la base d'imposition**. Le taux spécifique ne se rencontre plus guère actuellement que dans les anciens droits indirects de consommation ou accises sur les alcools, les tabacs, l'essence. Ainsi, le droit général de consommation sur l'alcool est perçu au taux spécifique de 1 450 € par hectolitre d'alcool pur. Le taux spécifique est d'application simple, mais il nécessite une constante adaptation en fonction des variations de valeur qui peuvent affecter les produits.

► C'est pourquoi il est généralement abandonné, dans les économies modernes, au profit des taux **ad valorem**, qui sont **fonction de la valeur des bases d'imposition**. Le taux ad valorem, contrairement au taux spécifique, est indifférent à la nature de la matière imposable. C'est un facteur d'unification du système fiscal, mais pas toujours de simplification, car certains taux ad valorem, comme les taux progressifs, peuvent être d'application très complexe.

→ Taux proportionnel et taux progressif

► Le taux est **proportionnel** lorsqu'il constitue un pourcentage fixe de la base d'imposition. Tel est le cas de l'impôt sur les sociétés, par exemple, pour lequel l'impôt dû sera toujours égal à 331/3 % du bénéfice imposable, que le montant de ce dernier soit de 10 000 € ou de 1 000 000 €.

► Le taux est dit **progressif** lorsqu'il croît plus vite que la base d'imposition. Ainsi, par exemple, le taux sera de 5 % pour une base d'imposition de 500, de 15 % pour une base d'imposition de 1 000, etc.

La progressivité est généralement aménagée par **tranches**, c'est-à-dire que chaque élément du taux croissant n'atteint que la tranche qu'il concerne. Pour obtenir le montant de l'impôt, il faut totaliser les différents produits obtenus en multipliant chaque tranche par l'élément de taux correspondant.

Soit, par exemple, un revenu de 80 000 € soumis au barème suivant :

TRANCHES DE REVENU IMPOSABLE	TAUX	IMPÔT
0 à 20 000	5 %	1 000
20 000 à 40 000	10 %	2 000
40 000 à 80 000	20 %	8 000
		11 000

Pour 80 000 € de base imposable, le contribuable paye un impôt de 11 000 €. Le **taux moyen** d'imposition, donné par le rapport entre l'impôt total et le montant total des bases d'imposition, est de :

$$(11000/80000) \times 100 = 13,75 \%$$

tandis que le **taux marginal** d'imposition est celui applicable à la dernière tranche de revenu imposable, soit en l'occurrence 20 %. Il importe de bien distinguer ces deux taux car le contribuable a tendance à réagir en fonction du taux marginal, qui est souvent sans commune mesure avec le taux moyen, toujours inférieur et souvent bien moindre.

La justification sociale du recours à la progressivité de l'impôt a été l'objet de vives controverses. Actuellement, même si elle n'est pas remise en cause, la progressivité est considérée par une grande partie de l'opinion comme inhibitrice, voire spoliatrice (v. p. 155).

→ La politique des taux d'imposition

D'une manière générale, la tendance est à la décrue des taux d'imposition. Mais ce mouvement ne doit pas faire illusion. Le taux de l'impôt n'indique pas toujours le poids de l'impôt. D'abord, il faut distinguer le **taux légal** et le **taux réel** : le taux réel d'imposition sera plus élevé que le taux légal si ce dernier porte sur des prix taxes incluses. De plus, la complexité des tarifs d'impôts peut permettre de compenser une baisse du taux par une **manipulation des autres éléments du tarif** (abattements, réductions d'impôt). Enfin, une

réduction effective du taux peut masquer une **extension de l'assiette de l'impôt**, si bien que le gain du contribuable sera réduit à néant.

En fait, comme l'avait souligné Louis Trotabas, les taux semblent obéir à une loi sociologique. Faible lorsque l'impôt est créé, le taux augmente avec la maturité de l'impôt, pour diminuer avec sa vieillesse. Si cette loi est vraie et si la tendance à la baisse des taux constatée depuis quelques années se poursuit, peut-être est-ce le signe d'une crise de la société fiscalisée.

C – Le recouvrement de l'impôt

Le recouvrement est l'ensemble des procédures par lesquelles l'impôt passe du patrimoine du contribuable dans les caisses du Trésor public.

1. Les modes de recouvrement

Le recouvrement de l'impôt a été tantôt affermé, tantôt confié à des délégués des contribuables, avant d'être, de nos jours, confié aux administrations financières de l'État.

- ▶ **Affermer l'impôt** consiste à concéder le recouvrement de l'impôt à un « fermier » (particulier ou société) qui s'engage à verser à l'État une certaine somme. Même si les fermiers sont parvenus, sous l'Ancien Régime, à mettre sur pied une administration efficace, ils s'enrichirent de façon éhontée, aux dépens tant des contribuables que du Trésor.
- ▶ Le procédé de la **collecte par des délégués**, qui fut aussi pratiqué sous l'Ancien Régime, ne se révéla pas plus heureux. En effet, les collecteurs manquaient souvent d'impartialité et surtout d'autorité, si bien que le rendement fiscal était médiocre.
- ▶ C'est pourquoi, sous la Révolution, les tâches de perception de l'impôt furent confiées aux « **régies financières** » **de l'État**, qui ont, jusqu'en 1948, constitué l'ossature de l'administration fiscale française.

Si le recouvrement direct (en régie) par l'administration d'État est toujours actuellement la règle, il n'est pas interdit aux pouvoirs publics de faire percevoir des impôts par des organismes privés placés sous leur contrôle : c'est le cas pour la contribution sociale généralisée (CSG) qui est perçue par l'URSSAF. Ainsi semble s'établir un nouveau mode de recouvrement de l'impôt : la concession du recouvrement.

2. Les modalités de paiement

Le paiement de l'impôt peut être le fait soit du contribuable lui-même, soit d'un tiers.

- ▶ **Lorsque le paiement de l'impôt est le fait du contribuable lui-même**, il peut être soit **ordonné**, soit **spontané**. Dans le premier cas, le contribuable reçoit un avis d'imposition qui lui indique le montant de l'impôt dû et les délais de paiement. Il en est ainsi toutes

les fois où l'impôt est perçu par voie de rôle (impôt sur le revenu, taxes directes locales) ou encore lorsque le contribuable a négligé d'effectuer un paiement spontané auquel il était astreint (impôt sur les sociétés, taxes sur le chiffre d'affaires).

► **Le paiement de l'impôt peut aussi être effectué par un tiers.** Dans ce système, le prélèvement de l'impôt est effectué directement par la « partie versante » (employeur ou banquier) sur le montant des salaires ou des revenus mobiliers payés. Les sommes ainsi retenues sont ensuite versées au fisc.

La technique du *prélèvement à la source* simplifie la tâche de l'administration fiscale, elle améliore la trésorerie publique en accélérant les rentrées, et elle anesthésie le contribuable, qui s'habitue à raisonner en termes de salaires et revenus nets d'impôts. Cependant, la retenue à la source renforce les sujétions imposées par l'État aux entreprises, et peut conduire à une surimposition des salariés dans les pays où ils sont mal organisés pour protéger leurs intérêts.

En France, le prélèvement à la source n'est pas pratiqué bien que son instauration ait été l'objet de débats (v. *Rapports du Conseil des impôts*, 1990 et 2000). La réforme fiscale envisagée pour 2015 devrait aboutir à son institution