**INTRODUCTION**

Le premier terme à définir est celui d’impôt. Le mot renvoie au verbe imposer, les impôts sont obligatoires et s’imposent à nous. On peut difficilement les éviter car on ne peut pas concevoir un État sans finances (Paul AMSELEK). La meilleure définition juridique des impôts a été fournie par Gaston JÈZE (1869-1953) : Un impôt est une prestation pécuniaire, perçue régulièrement par voie d’autorité, à titre définitif et sans contrepartie directe (cet élément est le plus important selon Gaston JÈZE[[1]](#footnote-1)), en vue de couvrir les charges publiques. Cette définition a été affinée par le Doyen Georges VEDEL (1910-2002).

Pour commencer ce cours, tentons de caractériser le Droit fiscal. Il s’agit de la branche du Droit qui concerne les impôts. Vu des impôts, c’est la partie de la science fiscale qui a pour objet les questions juridiques relatifs à l’impôt. On peut dégager 3 caractères essentiels du Droit fiscal : 1 c’est un Droit de superposition qui se situe au-delà de la distinction entre Droit public et Droit privé. 2 c’est une discipline juridique qui tente de concilier de multiples tensions et contradictions. 3 Sur le plan de l’application des normes, c’est un Droit dans lequel les éléments de fait, les éléments matériels, jouent un rôle décisif.

**1 Le Droit fiscal est un Droit de superposition** qui se situe au-delà de la distinction classique entre le Droit public et le Droit privé. Cette matière présente la particularité d’être à la fois dans le Droit public et dans le Droit privé. Vu de l’État et de la puissance publique, le Droit fiscal est un Droit public. Vu du contribuable et des particuliers ou des entreprises, le Droit fiscal appartient au Droit privé. Pourquoi le Droit fiscal est-il un Droit de superposition ? tout simplement parce qu’il touche des situations juridiques déjà régies par le Droit public ou le Droit privé. C’est donc un Droit de référence aux concepts et aux normes de ces disciplines (Droit public ou Droit privé). Mais le Droit fiscal présente la particularité d’assimiler ces concepts et ces normes en transformant leur définition. Quelles sont les conséquences de ce premier caractère du Droit fiscal ? Il y en a trois. La première est que le Droit fiscal ne peut être classé dans le seul Droit public du simple fait que le Droit fiscal découle du pouvoir fiscal qui est un pouvoir souverain, un pouvoir régalien. La seconde est que le Droit fiscal ne peut pas être autonome comme le Droit administratif ou le Droit civil puisqu’il s’applique à des rapports juridiques déjà existants et qui sont régis par d’autres Droits qui sont opposables à l’administration fiscale et au juge de l’impôt. Mais en assimilant ces concepts et ces normes, le Droit fiscal peut leur donner un contenu différent de celui qu’ils avaient à l’origine dans la discipline mère. C’est en cela que réside ce que le Doyen Louis TROTABAS (1898-1985) appelait l’autonomie du Droit fiscal[[2]](#footnote-2). En dernier lieu, ce caractère du Droit fiscal justifie les pouvoirs étendus du juge fiscal qui pourra interpréter beaucoup de choses. On trouvera ainsi de très nombreuses interprétations du juge fiscal pouvant porter non seulement sur le Droit fiscal mais aussi sur les normes de base du Droit public ou du Droit privé sur lesquelles le Droit fiscal va se superposer.

**2 Le Droit fiscal est une discipline juridique qui tente de concilier de multiples tensions et contradictions**. Le Droit fiscal est un champ de tensions, un terrain d’affrontements entre des intérêts opposés, entre des exigences, des principes et des objectifs contradictoires. On voit bien que le Droit fiscal est un Droit dans lequel la conciliation est souvent difficile car les intérêts en jeu sont contradictoires. D’un côté la puissance publique cherche à s’imposer et à prendre l’argent là où il se trouve, de l’autre, le contribuable cherche à résister et à contourner la contrainte pour préserver ses intérêts. Le Droit fiscal devra s’efforcer de concilier les appétits financiers des budgets publics et les objectifs variés et pas toujours cohérents des politiques interventionnistes fondées sur des discriminations fiscales entre les contribuables. Pour se défendre, le contribuable va se prévaloir du principe d’égalité devant l’impôt. Pour lutter contre le fisc, le contribuable va se prévaloir du principe de liberté de la vie privée, liberté de gestion des affaires privées, liberté de choix de la solution la moins coûteuse fiscalement. Mais l’administration fiscale usera de ses pouvoirs de contrôle nécessairement inquisitoriaux mais heureusement pas illimités. Côté administration, on trouvera des prérogatives de puissance publique et des privilèges. Mais côté contribuable, on trouvera des garanties qui ont été étendues. Le résultat est une formidable complexité de la règle fiscale qui change très vite et qui est assortie de règles de procédures très importantes qui peuvent être contentieuses ou non. Le Droit fiscal qui résulte de ces tensions est à la fois un Droit réaliste et un Droit formaliste. Pour le réalisme du Droit fiscal, c’est aussi une grande théorie du Doyen Louis TROTABAS. Le Droit fiscal est à la fois un Droit de puissance publique et un Droit de l’autonomie de la volonté. Un Droit protecteur du contribuable et un Droit attentatoire aux libertés. C’est un Droit qui génère une insécurité juridique permanente pour deux raisons contradictoires : d’abord les insuffisances des textes ou de la jurisprudence permettent à l’administration de porter atteinte aux libertés ; ensuite, l’administration fiscale dispose d’un pouvoir discrétionnaire d’appréciation des situation de fait qui lui permet d’aller très loin.

**3 Sur le plan des normes, c’est un Droit dans lequel les éléments de fait, les éléments matériels, jouent un rôle décisif.** Cette idée a été développée par le Professeur Jean LAMARQUE (1932-20019). Plus que tous les autres Droits, le Droit fiscal est un Droit qui porte sur le domaine du fait. Dans la majorité des cas, le litige ne porte pas sur l’interprétation de la règle de Droit mais sur l’appréciation des circonstances de fait dans lesquelles s’applique la loi fiscale. Le juge de l’impôt fait preuve d’une plus grande minutie, sinon d’une plus grande rigueur, dans l’analyse et la qualification des situations de fait de l’espèce au regard du Droit fiscal. Cette importance du fait en Droit fiscal explique pourquoi la plupart des décisions de jurisprudence sont des décisions d’espèce qui ne sont pas toujours transposables à d’autres cas car les faits sont quelquefois très différents. Voilà pourquoi, une partie de la doctrine considère qu’il n’existe pas de grands arrêts en Droit fiscal car ce sont presque tous des solutions d’espèce.

**CHAPITRE 1 LES GRANDS PRINCIPES DU DROIT FISCAL**

**Section 1 Le principe de la légalité de l’impôt :**

A l’origine de ce principe se trouve l’article 14 de la DDHC de 1789 qui a établi le principe du consentement à l’impôt au niveau constitutionnel. Rappelons-nous ces mots chargés d’histoire :

«*Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

En 2020, c’est l’article 34 C qui reprend cette formulation avec une expression légèrement différente :

*« La loi fixe les règles concernant :*

*- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; »*

Le principe de la légalité de l’impôt comporte deux branches :

Tout d’abord, l’impôt doit être conforme au principe de la légalité et donc conforme au droit pour éviter l’arbitraire. La légalité signifie la conformité à une norme supérieure. En effet, l’impôt est une réalité qui frappe, qui manifeste l’autorité du pouvoir de l’État. Le pouvoir fiscal est un pouvoir régalien de l’État, une prérogative de puissance publique exorbitante du droit commun. Il est indispensable que ce pouvoir soit encadré par une norme car nous vivons dans un État de Droit.

Ensuite, l’impôt doit découler d’une loi c’est-à-dire d’un texte voté par le parlement. Tout ce qui est fiscal relève du domaine de la Loi et non du pouvoir règlementaire. Toute la matière fiscale relève de la compétence législative. C’est la dimension démocratique du principe, il faut que les impôts soient autorisés par les élus qui seront les députés et les sénateurs.

On étudiera l’étendue et les limites du principe de la légalité de l’impôt.

A/ L’étendue du principe de légalité fiscale : Ce principe attribue un champ de compétence très large au législateur en matière fiscale ce qui signifie que tout ce qui est fiscal relève du domaine de la loi.

§1 La compétence du parlement en matière fiscale est très générale. Elle concerne tous les impôts : impôts d’État, impôts locaux, impôts affectés aux administrations de sécurité sociale ou aux établissements publics ou opérateurs. On s’imagine à tort que les impôts locaux sont décidés par les organes délibérants des collectivités territoriales : conseils municipaux, conseils départementaux ou régionaux. En réalité, les impôts locaux sont comme les autres : ils doivent être autorisés par le législateur. A partir du moment où l’autorisation de percevoir les impôts n’a pas été votée par le parlement, les élus locaux ne peuvent rien faire. La souveraineté n’appartient qu’à l’État. Cette autorisation de percevoir les impôts se trouve dans la Loi de Finances de l’année et elle se trouve toujours en tête de la LFI. C’est pour cette raison qu’en cas de grand retard, le parlement doit au moins voter le premier article de la Loi de Finances.

§2 Le législateur est tenu d’exercer lui-même cette compétence fiscale dans tous les domaines relevant de la loi fiscale : assiette, taux et modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. La jurisprudence constitutionnelle a même décidé que les catégories de redevables relevaient du domaine de la Loi. Cette obligation faite au législateur est tout simplement destinée à éviter que ce soit le pouvoir règlementaires qui décide. En effet, le consentement à l’impôt relevant du parlement, c’est lui qui doit décider de tout en matière fiscale. Si le législateur s’aventure à déléguer une partie de ses compétences fiscales au pouvoir règlementaire, le conseil constitutionnel décidera qu’il s’agit d’un cas d’incompétence négative ce qui est contraire à la Constitution. Le Conseil constitutionnel a ainsi décidé dans sa décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, Loi de Finances pour 1985, cons. 26, que la détermination d’un avantage fiscal relevait de la seule compétence du législateur et que celui-ci ne pouvait pas reporter ce qui lui appartenait sur le pouvoir règlementaire. La loi fiscale doit par ailleurs être suffisamment claire et intelligible pour être conforme à la Constitution. Lorsqu’une loi fiscale atteint un tel niveau de complexité que personne n’y comprend plus rien au point, le conseil constitutionnel décide que la disposition est contraire à l’article 14 de la DDHC (Décision n°2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de Finances pour 2006, cons. 78). Si la loi n’est pas assez claire, elle pourra donner lieu à plusieurs interprétations ce qui conduira à donner un pouvoir trop important aux administrations ce qui serait contraire au principe de légalité de l’impôt donc contraire à la Constitution. Par exemple, lorsque la loi fixe les conditions dans lesquelles l’administration donne des agréments fiscaux, elle doit être suffisamment précise et détaillée pour que l’administration n’ait plus de pouvoir discrétionnaire. Si la loi n’est pas assez précise, le conseil constitutionnel jugera la disposition de la loi contraire à la Constitution. Le législateur ne doit pas rester en deçà de sa compétence fiscale. Il doit exercer pleinement son pouvoir législatif et ne renvoyer au pouvoir règlementaire que pour la mise en œuvre de la loi c’est-à-dire l’application de la loi. De plus, la jurisprudence constitutionnelle considère que si le législateur dépasse sa propre compétence en précisant des mesures d’exécution de la loi fiscale, il n’est pas possible de le censurer pour contrariété avec la Constitution. Pourquoi ? tout simplement parce qu’il existe une procédure spéciale prévue par l’article 37 alinéa 2 de la Constitution qui permet d’opérer une délégalisation. Cet article de la Constitution permet sans délai au premier ministre, titulaire du pouvoir règlementaire, de faire constater l’empiètement par le Conseil constitutionnel qui décidera que la matière relève du pouvoir règlementaire. Cette jurisprudence de 1982 appelée Blocage des prix, du nom de la loi, indique que même si le législateur déborde en intervenant dans le domaine du règlement, il peut le faire car la loi est votée par le parlement ce qui signifie que la loi fiscale peut tout faire.

B/ Les limites du principe de la légalité de l’impôt :

§1 : Même si c’est le législateur qui dispose de la compétence constitutionnelle et qui vote les textes fiscaux, la plupart du temps, ils sont issus de Projets de Lois d’origine gouvernementale. Dans la réalité des faits, ces textes fiscaux sont élaborés par la Direction de la législation fiscale ou plus globalement par les services de Bercy qui sont à l’origine d’un très grand nombre de textes fiscaux. Il y aurait un article à écrire sur le thème de BERCY LÉGISLATEUR. On verra dans la leçon 2 que les normes européennes peuvent également être transposées par des Lois fiscales nationales. Mais il faut apporter un tempérament à ce constat : les parlementaires ne se privent pas de faire des amendements et pour cela, ils les préparent au sein de la commission des Finances.

§2 : Le gouvernement peut faire voter les dispositions fiscales au sein de la Loi de Finances. Or, la LOLF et la Constitution prévoient des délais et une procédure d’urgence de plein droit qui accélèrent le rythme de discussion et de vote ce qui facilite la transformation des dispositions fiscales écrites par le gouvernement en textes ayant juridiquement valeur de Loi de Finances. De très nombreuses réformes fiscales ont donc été votées dans le cadre de Lois de Finances et non de Lois ordinaires. LF-1991 qui a créé la CSG, LF-2010 qui a créé la CET, LF-2018 qui a supprimé l’ISF et qui l’a remplacé par l’IFI, LF-2020 qui supprime progressivement la TH. Et on pourrait multiplier les exemples.

§3 : Le principe de la légalité de l’impôt ne s’applique qu’aux impositions de toutes natures et non aux taxes parafiscales qui existaient entre 1959 et 2004, ni aux autres prélèvements obligatoires ou non qui n’ont pas de caractère fiscal. Il en va ainsi des redevances pour services rendus et des droits de douanes. On en reparlera dans la leçon 2 sur les sources.

**Section 2 Le principe d’égalité :**

Le principe d’égalité peut être décomposé en trois branches : égalité devant la Loi, égalité devant l’impôt et égalité devant les charges publiques.

A /L’égalité devant la loi : A l’origine de ce principe se trouve l’article 6 de la DDHC de 1789 qui dispose : « *La loi doit être la même pour tous, soit qu’elle protège soit qu’elle punisse* ». Cet article signifie que la loi ne doit pas comporter de discrimination injustifiée, c’est-à-dire de régime fondé sur l’origine, la religion ou la race du contribuable. On peut imaginer toutes sortes de discriminations. Elles sont interdites sur le fondement de l’article 1er de la Constitution.

B/L’égalité devant l’impôt : Article 13 de la DDHC : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Lorsque l’article 13 parle de facultés, il s’agit des facultés contributives des citoyens ce qui signifie une certaine justice du prélèvement fiscal. Ce principe d’égalité constitue pour le juge administratif un principe général du Droit qui s’impose au législateur et au juge (CE 4 février 1944, Sieur GUIESSE, Rec. P. 45). L’une des décisions les plus importantes du Conseil constitutionnel qui a annulé des dispositions fiscales pour violation du principe d’égalité est la décision n°73-51 DC du 27 décembre 1973, Loi de Finances pour 1974. On l’appelle la décision taxation d’office car la loi porte sur cette question. Un article issu d’un amendement du gouvernement instituait une discrimination entre les citoyens pour apporter la preuve contraire à une décision de taxation d’office. Mais comme il y avait une discrimination entre les personnes selon la fortune car il y avait en gros deux procédures : une pour les grandes fortunes et une autre pour les gens ordinaires. Le président du Sénat Alain POHER a saisi le Conseil qui a annulé cet article qui, par ailleurs ne respectait pas les règles d’irrecevabilité financière.

L’article 13 a également une autre signification interdisant par principe au législateur d’instituer un régime fiscal différent entre les contribuables. En effet, la loi devant être la même pour tous, il n’est pas possible que la loi institue des discriminations entre les contribuables. Seule une discrimination fondée sur une différence de situation peut être conforme à la Constitution. Exemple différence de situation personnelle ou familiale, différence de catégorie professionnelle ou encore selon sa on comportement économique. Il suffit qu’il existe une différence objective de situation entre les contribuables pour que le législateur retrouve une grande marge de manœuvre. Dans la Décision n°86-209 DC du 3 juillet 1986, le Conseil constitutionnel a décidé que le législateur pouvait parfaitement établir des règles non identiques pour des personnes se trouvant dans des situations différentes. Le législateur a la possibilité également d’inciter à la création et au développement d’un secteur d’activité concourant à l’intérêt général pourvu qu’il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels. Si la loi fiscale institue des différences de régimes, elles doivent être justifiés par une différence de situation et de but poursuivi. Le Conseil a une formule consacrée qu’il utilise souvent en la matière : il considère que le principe d’égalité devant l’impôt ne s’oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations relevant de catégories différentes, ni à ce qu’il déroge au principe d’égalité pour des raisons d’intérêt général pourvu que, dans l’un et dans l’autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l’objet de la loi qui l’établit.

C/ Le principe d’égalité devant les charges publiques : il s’agit d’un principe très large qui sert aussi de fondement à la responsabilité sans faute. Le législateur peut opérer des discriminations conformes à la Constitution si elles reposent sur des situations objectivement différentes mais il ne faut pas que ces discriminations conduisent à une rupture caractérisée de l’égalité des citoyens devant le charges publiques. Ce n’est que s’il y a une rupture caractérisée que le Conseil constitutionnel pourra sanctionner le législateur.

**CHAPITRE 2 : LES AUTRES PRINCIPES DU DROIT FISCAL**

Section 1 Les principes déjà vus :

A/ Le principe de l’annualité de l’impôt : il découle du principe du consentement à l’impôt (article 14 DDHC) et signifie que les dispositions fiscales sont annuelles et autorisées par le premier article de la Loi de Finances de l’année.

B/ Le principe de nécessité de l’impôt : On le trouve aux articles 13 et 14 de la DDHC du 26 août 1789. Il signifie que l’impôt ne doit pas être justifié par autre chose que la couverture des dépenses. Par conséquent, un impôt doit avoir pour justification de financer les charges publiques sans que cela signifie qu’il y ait affectation des recettes.

Section 2 : Un principe nouveau :

Le principe de l’assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales. C’est l’article 8 de la DDHC qui fixe la règle de base : « *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ». On trouve ici le principe de légalité des délits et des peines et le principe de non rétroactivité de la loi pénale. En matière fiscale, il existe une rétroactivité des dispositions fiscales de la Loi de Finances. En effet, les dispositions relatives à l’IR et à l’IS rétroagissent jusqu’au 1er janvier. Cela ne semble pas grave mais en réalité, on ne peut adapter son comportement à la fiscalité dans la mesure où la loi intervient en fin d’année avec effet rétroactif. D’autres cas, heureusement plus rares, fournissent des exemples de rétroactivité : les validations législatives qui permettent de contrer les décisions de justice contraires aux intérêts de l’administration, les lois interprétatives destinées à consacrer rétroactivement l’interprétation d’un texte fiscal et enfin les lois supprimant un avantage fiscal accordé antérieurement par le législateur pour plusieurs années. Le Conseil constitutionnel a interdit les validations législatives destinées à contredire les décisions de jurisprudence (Conseil constitutionnel, Décision n° 2002-458 DC du 7 février 2002). Le Conseil constitutionnel a considéré que les sanctions fiscales devaient être assimilées aux sanctions pénales avec une interdiction de la rétroactivité. Décision n° 84-155 DC du 30 décembre 1982, Loi de Finances pour 1983. Mais en dehors de ce cas précis, les dispositions fiscales peuvent être rétroactives (Conseil constitutionnel, Décision n° 84-184, du 29 décembre 1984, Loi de Finances pour 1985).

**CHAPITRE 3 : LES CLASSIFICATIONS FISCALES**

**Section 1 : Impôts directs et impôts indirects**

A/ La distinction de principe :

**§1 Impôt direct :** A la Révolution il a été décidé de créer des impôts directs qui ont été les 4 vieilles contributions directes en 1790 et 1791. Un impôt direct est perçu par voie de rôle. Le rôle des impôts directs est une liste de contribuables dressée par les services fiscaux. Sur cette liste figurent les sommes que doivent payer chaque contribuable. Le rôle est homologué par le Préfet qui le rend exécutoire. L’impôt direct est directement payé par le contribuable au Trésor public. Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés sont des impôts directs de même que les impôts directs locaux + CSG et CRDS. Le contentieux relève des juridictions administratives.

**§2 Impôt indirect :** Les impôts de l’Ancien Régime étaient majoritairement des impôts indirects avec des droits de passage et des péages. Ils ont été supprimés par les Révolutionnaires qui voulaient faciliter les échanges. Mais pour des raisons de rentabilité, ils furent rapidement rétablis. Actuellement, c’est la TVA qui est l’impôt qui rapporte le plus, c’est un impôt indirect. D’autres impôts indirects pèsent lourd dans les Finances publiques : TICPE, Taxes sur les tabacs et sur les alcools, TTF, Cartes grises, IFI. Le contentieux relève du juge judiciaire.

B/ Les difficultés : Certains impôts qui semblent indirects sont en réalité directs comme par exemple l’ancienne vignette automobile ou le malus écologique. Le vrai critère est celui des rôles.

**Section 2 Les autres classifications fiscales**

A/ Distinction entre impôt personnel et impôt réel : RES et PERSONA (distinction d’assiette). Certains impôts peuvent être les deux à la fois par exemple IR et TH

B/ Distinction entre impôt proportionnel et impôt progressif : l’impôt proportionnel a un taux qui est toujours le même pour tout le monde quel que soit le niveau de la matière imposable. L’impôt progressif a des taux qui augmentent avec le niveau de la matière imposable.

C/ Distinction entre impôt analytique et impôt synthétique

L’impôt analytique porte sur une opération ou un élément : TICPE, accises sur les tabacs et alcools – l’impôt synthétique porte sur un ensemble d’opérations : IR, patrimoine,

D/ La Distinction entre impôts sur les revenus, sur la dépense

et impôt sur le capital. C’est une distinction d’assiette. Chaque assiette a ses avantages et ses inconvénients.

E/ La distinction entre impôts spécifiques et impôts *ad valorem* est une distinction d’assiette. Spécifique signifie que l’impôt est établi en fonction de la nature de la matière imposable, par exemple tabac et alcools, l’impôt est calculé par rapport à la chose elle-même, son poids, son volume ou sa surface.

*Ad valorem* signifie qu’on va taxer la valeur de la chose, il peut s’agir d’un bien ou d’une activité. Exemple TVA

F/ Impôts de quotité et impôts de répartition (distinction de liquidation). L’impôt de répartition est celui qui prévoit une somme fixe qui sera répartie entre les contribuables alors que l’impôt de quotité fixe au départ une proportion et l’applique à la base imposable. Dans la pratique, l’impôt de répartition n’existe plus.

☺

1. En réalité, cette définition a été diffusée au sein de la doctrine par le Doyen Georges VEDEL (1910-2002), voir à ce sujet Olivier NÉGRIN, une légende fiscale : la définition de l’impôt de Gaston JÈZE, RDP 2008, n°1, pp. 139-151. [↑](#footnote-ref-1)
2. Maurice COZIAN 51936-2008), auteur autodidacte et grand professeur de Droit Fiscal a répondu à cette théorie avec son propos désobligeant sur une tarte à la crème : l’autonomie et le réalisme du Droit Fiscal. Dans son Précis de Fiscalité des entreprises, il a toujours adoré glisser des exemples dans ce qu’il appelait : le coin de amateurs. [↑](#footnote-ref-2)