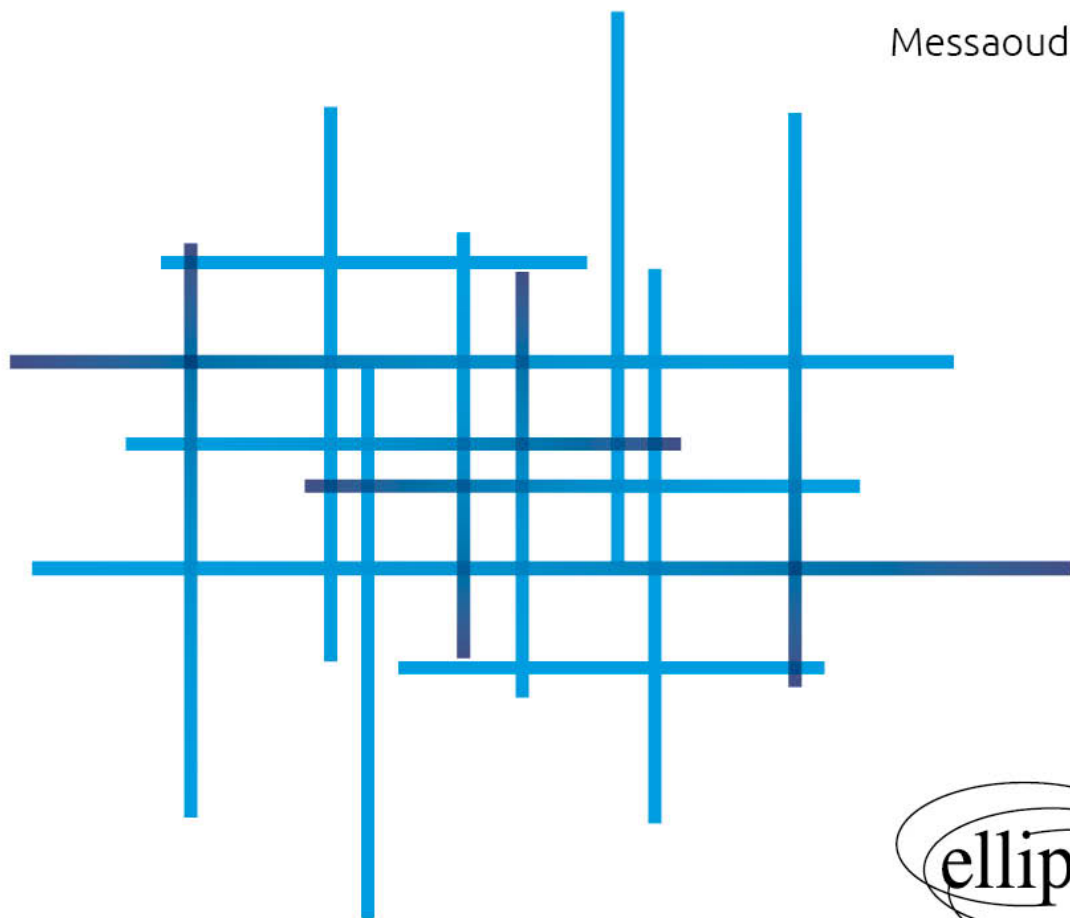


LE DROIT EN FICHES ET EN TABLEAUX

Le droit fiscal général en tableaux

3^e
édition

Messaoud Saoudi



Données préalables

Les ressources publiques : ressources des administrations publiques

Les prélèvements obligatoires (PO) : impôts, taxes et cotisations sociales

Les prélèvements fiscaux : les impositions de toutes natures

Les ressources publiques : ressources des administrations publiques

Les ressources publiques, constituées de ressources fiscales et non fiscales, recouvrent les ressources prélevées sur les entreprises et les ménages au profit des administrations publiques pour couvrir leurs dépenses. Ces ressources couvrent ainsi les dépenses des administrations publiques que sont les administrations publiques centrales ou APUC (État et ODAC), les administrations publiques locales ou APUL (Collectivités territoriales et ODAL), les administrations de sécurité sociale ou ASSO (Sécurité sociale et ODASS) et l'Union européenne ou UE.

Les ressources publiques fiscales sont les ressources prélevées au titre des impôts et taxes d'État (taxe sur la valeur ajoutée ou TVA, impôt sur le revenu ou IR, impôt sur les sociétés ou IS), au titre des impôts et taxes locaux (taxe d'habitation ou TH, taxe foncière sur les propriétés bâties ou TFPB, taxe foncière sur les propriétés non bâties ou TFPNB, contribution économique territoriale ou CET avec ses deux composantes, la contribution foncière des entreprises ou CFE et la contribution à la valeur ajoutée des entreprises ou CVAE), au titre des impôts et taxes sociaux (contribution sociale généralisée ou CSG, contribution au remboursement de la dette sociale ou CRDS et autres prélèvements sociaux additionnels), impôts et taxes européens (droits de douane, droits agricoles).

Les ressources publiques non fiscales, outre les cotisations sociales versées à la Sécurité sociale, sont les ressources tirées des revenus du patrimoine public (recettes domaniales, dividendes), de l'exploitation industrielle et commerciale de certaines activités de service public (recettes tarifaires), l'emprunt public et recettes non fiscales diverses (amendes, fonds de concours).

Le taux de ressources publiques ou TRP est le rapport entre le montant de ressources fiscales et non fiscales sur le produit intérieur brut (PIB) qui est l'indicateur économique permettant de mesurer la richesse créée dans un pays durant une année : ainsi en 2025, le TRP s'élève en France à 51,5 % du PIB contre 52,9 % du PIB en 2020. Quant au taux de dépenses publiques ou TDP, qui est le rapport entre le montant des dépenses publiques sur le produit intérieur brut (PIB) : le TDP s'élève en France en 2025 à 56,9 % du PIB mais à 61,9 % du PIB en 2020 lors de la crise économique provoquée par la pandémie du Covid-19. L'écart entre le TRP et le TDP est un solde négatif soit un déficit public de - 5,4 % du PIB en 2025 (seuil européen limité à - 3 % du PIB).

Les ressources publiques : ressources des administrations publiques

Ressources publiques

Ressources publiques fiscales	Ressources publiques non fiscales
<i>Impôts et taxes d'État (État central et déconcentré)</i>	<i>Revenus du patrimoine public</i>
<i>Impôts et taxes locaux (Collectivités territoriales)</i>	<i>Revenus d'exploitation industrielle et commerciale</i>
<i>Impôts et taxes sociaux (Sécurité sociale)</i>	<i>Revenus d'emprunt public</i>
<i>Impôts et taxes européens (Union européenne)</i>	<i>Revenus divers : amendes, fonds de concours...</i>

Taux de ressources publiques (TRP)

Montant des ressources publiques (RP) rapporté au produit intérieur brut (PIB) : RP/PIB
<i>Le TRP mesure la part des ressources publiques prélevée pour couvrir les dépenses publiques</i>
<i>Le TRP s'élève en France en 2025 à 51,5 % du PIB</i>

Les ressources publiques : ressources des administrations publiques

Le montant total des ressources publiques s'élève en 2023 en France à 1454,5 Md€ dont au moins 1280 Md€ de prélèvements obligatoires ou PO (impôts, taxes et cotisations sociales). Les bénéficiaires de ces ressources publiques sont les administrations publiques ou APU dont principalement les administrations de sécurité sociale ou ASSO (56,2 % des PO), les administrations publiques centrales ou APUC (27 % pour l'État et 1,6 % pour les organismes divers d'administration centrale ou ODAC), les administrations publiques locales ou APUL (14,6 %) et l'Union européenne ou UE (0,5 %).

Les prélèvements obligatoires (PO) que sont les impôts, taxes et cotisations sociales, représentent en effet près de 80 % des ressources publiques. Les PO constituent ainsi la principale source de financement des budgets des administrations publiques.

Les ressources publiques : ressources des administrations publiques

Composition des ressources publiques

Les prélèvements obligatoires ou PO (impôts, taxes et cotisations sociales) représentent près de 80 % des ressources publiques (RP). Ces dernières se décomposent en deux grandes catégories
<i>Les ressources publiques issues des PO (impôts, taxes et cotisations sociales)</i>
<i>Les ressources publiques hors PO (emprunt, amendes, dividendes, redevances pour service rendu...)</i>

Les ressources publiques bénéficient aux administrations publiques (APU)

Administrations publiques centrales (APUC)	Administrations publiques locales (APUL)	Administrations de sécurité sociale (ASSO)	Union européenne (UE)
État : <i>administration centrale et déconcentrée</i> ODAC : Organismes divers d'administration centrale <i>(Universités, CNRS, ENS,...)</i>	Collectivités territoriales et EPCI <i>Communes, départements, régions...</i> EPCI : <i>Métropoles, communautés d'agglomération,...</i> ODAL : Organismes divers d'administration locale <i>(lycées, collèges, SDIS, CCI, CCAS...)</i>	ASSO : <i>Caisses nationales de sécurité sociale (CNAM, CNAF, CNAV...)</i> ODASS : Organismes dépendant des assurances sociales <i>(caisses locales de sécurité sociale, hôpitaux publics)</i>	<i>Commission, Parlement, Conseil, Banque centrale européenne, Cour des comptes européenne, Banque européenne d'investissement, Conseil économique et social européen...</i>

Les prélèvements obligatoires (PO) : impôts, taxes et cotisations sociales

Si la notion de ressources publiques est assez large, celle de prélèvements obligatoires est une notion limitée aux seuls impôts, taxes et cotisations sociales.

Les prélèvements obligatoires (PO) sont les prélèvements fiscaux (impôts et taxes) et sociaux non fiscaux (cotisations sociales) perçus auprès des agents économiques (entreprises et ménages) au profit des administrations publiques (APU) qui, une fois assuré le financement de leur activité non marchande, les redistribuent sous forme de prestations de service public et/ou de versements d'allocations familiales et d'aides sociales.

Ainsi en 2025, ces PO (impôts, taxes et cotisations sociales) représentaient en France 1299,8 Md€.

Au sein des PO, la part des impôts et taxes représente 60 % et la part des cotisations sociales 40 %.

L'évolution et la structure des PO en France sont caractérisées respectivement par une augmentation continue du montant des PO depuis l'émergence de l'État providence (1945) et une répartition inégale au bénéfice des ASSO du fait du besoin croissant de financement de la protection sociale. Cette double tendance s'explique à la fois par des facteurs démographiques (vieillesse de la population, financement des régimes de retraite), économiques (coût de la médecine robotique) et sociaux (chômage structurel avec perte de cotisations sociales invitant dès lors à privilégier une fiscalisation de la protection sociale c'est-à-dire un financement par l'impôt).

Le taux de prélèvements obligatoires (TPO), appelé aussi taux de pression fiscale, est le rapport suivant : montant des PO sur le PIB. En France, le TPO s'élève en 2025 à 43,5 % du PIB (contre 43,2 % en 2023 et 42,8 % en 2024).

La hausse continue du TPO en France s'explique par le besoin croissant de financement de la protection sociale. Les PO bénéficient ainsi en 2023 à près de 56,2 % aux administrations de sécurité sociale (ASSO). Les ressources de ces dernières proviennent à près de 60 % des cotisations sociales et à près de 40 % des impôts et taxes sociaux notamment de la CSG et CRDS.

Les prélèvements obligatoires (PO) : impôts, taxes et cotisations sociales

Les prélèvements obligatoires (PO) sont constitués

De prélèvements fiscaux	De prélèvements sociaux non fiscaux
<i>Impôts et taxes</i>	<i>Cotisations sociales</i>
<i>Part dans les PO : environ 60 %</i>	<i>Part dans les PO : environ 40 %</i>

Les prélèvements obligatoires ou PO

Principale source de financement des budgets des administrations publiques

Régime juridique des prélèvements obligatoires (PO)

De prélèvements fiscaux	De prélèvements sociaux non fiscaux
<i>Impôts et taxes établis par la loi</i>	<i>Cotisations sociales établies par la loi et le règlement</i>
<i>Lois ordinaires et/ou lois de finances (lois de finances, lois de financement de la sécurité sociale, lois de programmation des finances publiques)</i>	<i>Compétence législative en matière d'assiette et des bénéficiaires et compétence réglementaire en matière de taux et de répartition de charge sociale entre employeurs et salariés</i>
<i>En principe absence totale (impôt) ou partielle (taxe) de contrepartie déterminée individualisée</i>	<i>En principe la contrepartie est le droit à prestations sociales Parfois droit à prestation sans conditions de cotisations sociales (minima sociaux, CMU...)</i>

Évolution et structure des PO

Évolution des PO en France	Structure des PO en France en 2023
<i>Hausse continue depuis 1945 TPO avant 1945 : près de 10 % du PIB TPO depuis 1945 : près de 44 % du PIB</i>	<i>56,2 % des PO bénéficient aux ASSO 28,6 % des PO bénéficient aux APUC 14,6 % des PO bénéficient aux APUL 0,5 % des PO bénéficient à l'UE</i>

Les prélèvements obligatoires (PO) : impôts, taxes et cotisations sociales

Le TPO révèle le système fiscal et social d'un État (choix de société entre individualisme ou solidarisme) : prise en charge par l'individu ou par la solidarité nationale du financement de certains besoins sociaux (éducation, santé, sécurité, culture). Ainsi un système de sécurité sociale universel appelle un financement par la collectivité qui se traduit par l'importance du montant des impôts, taxes et cotisations sociales c'est-à-dire par un TPO assez élevé. Ce TPO est lié au taux de dépenses publiques (TDP) d'un État : ainsi il y a souvent corrélation entre un taux élevé de dépenses publiques et un fort taux de prélèvements obligatoires nécessaire à la couverture de ces dépenses publiques. On estime en 2023 en France que pour 1000 € de dépenses publiques, 565 € sont consacrées à la protection sociale dont 254 € pour la vieillesse (retraites, dépendance), 205 € à la santé, et 40 € à la famille, 88 € à l'éducation et à la recherche, 39 € aux transports, 71 € pour les aides et subventions publiques aux ménages et aux entreprises, 66 € à l'administration générale, 32 € à la défense, et enfin 31 € à la charge de la dette (remboursement des intérêts d'emprunt). Ces 1000 € de dépenses publiques sont couvertes par 796 € de PO (510 € d'impôts et taxes et 286 € de cotisations sociales), 108 € de ressources hors PO et 96 € d'emprunts publics,

Seuls les prélèvements fiscaux (impôts et taxes) sont l'objet d'étude du droit fiscal général.

Les prélèvements obligatoires (PO) : impôts, taxes et cotisations sociales

Taux de prélèvements obligatoires ou TPO

Le TPO ou « taux de pression fiscale » est le rapport : montant des PO sur le PIB
<i>Le TPO s'élève en France en 2025 à 43,5 % du PIB contre 45,6 % du PIB en 2023</i>
<i>Le TPO révèle le système fiscal et social d'un État (choix de société)</i>
<i>Le TPO est lié au taux de dépenses publiques (TDP) d'un État</i>

Comparaison européenne du TPO en 2023

<i>TPO en France : 45,6 % du PIB</i>	<i>Faible TPO dans les pays de l'Est et anglo-saxons</i>
<i>TPO dans l'UE-27 pays : 40 % du PIB</i>	<i>Fort TPO dans les pays de l'Ouest et nordiques</i>
<i>TPO dans la zone euro-20 pays : 40,6 % du PIB</i>	<i>Dans l'OCDE (36 États membres), le TPO allant de 17,7 % (Mexique) à 43,8 % du PIB (France)</i>
<i>TPO dans l'OCDE : 33,9 % du PIB</i>	

Les prélèvements fiscaux : les impositions de toutes natures

On distingue les prélèvements fiscaux (impôts et taxes) des prélèvements non fiscaux (cotisations sociales, redevances pour service rendu...). Le droit fiscal général se limite à l'étude des prélèvements fiscaux. Ces derniers recouvrent sur le plan juridique la notion générique d'« impositions de toutes natures » au sens de l'article 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958.

Cette notion générique comprend l'impôt au sens strict (absence de contrepartie) mais aussi l'impôt au sens large (contrepartie admise comme pour la taxe) : si l'impôt se caractérise par l'absence de contrepartie, la taxe est perçue à l'occasion de l'utilisation d'un service public (ainsi les droits d'inscription à l'université). Si contrepartie il y a, le montant de la taxe perçue est en principe toujours inférieur au coût réel du service rendu : il n'y a pas équivalence entre la taxe payée et le coût réel du service supporté par l'administration (c'est ce qui distingue on verra la taxe de la redevance qui elle au contraire est équivalente au coût réel du service rendu). Le champ d'application personnelle de l'impôt est plus large (la population dans son ensemble) alors que le champ d'application personnelle de la taxe est limité aux seules catégories sociales bénéficiaires du service public (public cible intéressé).

Impôts et taxes sont contenus dans la notion générique « d'impositions de toutes natures » et par conséquent seule une loi peut créer, modifier ou supprimer un impôt ou une taxe. La compétence législative est exclusive pour définir le champ d'application d'un impôt et taxe et aussi son régime dérogatoire. Le principe de légalité domine le régime juridique des impôts et taxes.

Cette loi peut prendre la forme d'une loi ordinaire, d'une loi de finances voire d'une loi de financement de la sécurité sociale si, dans le cas de cette dernière, elle vise à affecter une recette fiscale au financement de la protection sociale. Seule une loi de finances peut autoriser la perception d'une recette fiscale que celle-ci soit affectée à l'État, aux collectivités territoriales et EPCI à fiscalité propre ou encore à la sécurité sociale. Ces impositions de toutes natures au sens de l'Art. 34 de la Constitution de 1958 établies par la loi recouvrent les impôts et taxes.

Les prélèvements fiscaux : les impositions de toutes natures

Notion générique : les impositions de toutes natures (Art. 34 C. 1958)

Cette notion recouvre les impôts et les taxes

Éléments communs

Impôts	Taxes
<i>fondement constitutionnel</i>	<i>fondement constitutionnel</i>
<i>principe de légalité de l'impôt</i>	<i>principe de légalité de la taxe</i>

Éléments distincts

Impôts	Taxes
<i>absence de contrepartie directe individualisée</i>	<i>contrepartie non équivalente au coût réel du service ou à la valeur économique du service</i>
<i>champ d'application personnelle large</i>	<i>champ d'application personnelle limitée</i>

Éléments de confusion

Sont des impôts	Sont des taxes
<i>TVA, TH, TFPB, TFPNB, CET, TA... CSG, CRDS, prélèvements additionnels DMTG, DMTG... Redevance départementale et communale des mines...</i>	<i>Contribution à l'audiovisuel public Droits d'inscription à l'Université Droits sur l'alcool et le tabac (accises) Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) Taxes sur les cartes grises</i>

Les prélèvements fiscaux : les impositions de toutes natures

Cependant les textes ou la pratique de l'administration fiscale recourent à d'autres dénominations (contribution sociale généralisée, contribution à l'audio-visuel public, contribution économique territoriale, participations d'urbanisme...) pour désigner des impôts ou taxes voire induisent le contribuable en erreur en employant le terme de taxe alors qu'il s'agit juridiquement d'un impôt (taxe sur la valeur ajoutée, taxe d'habitation sur les résidences secondaires, taxes foncières...) ou encore le terme de redevance alors qu'il s'agit là aussi juridiquement d'un impôt (redevance des agences de l'eau, redevance communale et départementale des mines). Ce « marketing fiscal » vise on l'aura compris à rendre acceptable et supportable certaines impositions de toutes natures en recourant à une terminologie plus audible les rendant ainsi parfois plus indolores et donc parfois plus acceptables.

En détail ces PO sont en 2023 constitués principalement de cotisations sociales (33,9 % du total), d'impôts sur les revenus (27,3 % comme l'IR, CSG, IS et prélèvements sociaux sur le capital), la TVA (16,8 %), impôts sur les produits hors TVA (9,1 %), impôts divers sur la production (6,2 % comme taxes foncières, CET, C3S), impôts sur les salaires (4,5 % comme versement mobilité, taxe sur les salaires, contribution à l'apprentissage), droits de donations et de succession (1,8 %), TH et IFI (0,5 %). Par ces chiffres, outre l'importance des prélèvements sociaux non fiscaux (les cotisations), on souligne que les principaux prélèvements fiscaux auxquels s'intéresse le droit fiscal recouvrent la TVA, la CSG et autres contributions, l'IR, l'IS, , les impôts et taxes locaux (CVAE, CFE, taxes foncières et TH), les accises sur l'alcool et le tabac, les DMTO et les DMTG. Ce sont tous ces prélèvements fiscaux qui retiennent notre attention dont le régime juridique sera par la suite précisé.

« Il n'y a pas de démocratie sans consentement à l'impôt. Ce principe se traduit au plan constitutionnel, conformément à la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, par la souveraineté du Parlement dans l'élaboration de la règle fiscale. Mais, dans les sociétés modernes, il implique également une acceptation personnelle par les contribuables des contraintes que leur impose l'existence de l'impôt ». Est ainsi soulignée dans cette charte des droits et obligations du contribuable d'août 2018 la nécessité de concilier légitimité et légalité de l'impôt.

C'est pourquoi faut revenir aux fondements de l'impôt afin de préciser le régime juridique des impositions de toutes natures.

Les prélèvements fiscaux : les impositions de toutes natures

Distinction entre taxe et redevance

Taxe	Redevance
<i>Contrepartie non équivalente au coût réel du service ou à la valeur économique du service</i>	<i>Contrepartie équivalente au coût réel du service ou à la valeur économique du service</i>
<i>Compétence de principe du pouvoir législatif</i>	<i>Compétence en principe du pouvoir réglementaire</i>

Illustrations : taxe et redevance

Taxe	Redevance
<i>Taxe de séjour, taxe sur la publicité, taxe sur les remontées mécaniques...</i>	<i>Redevance pour service rendu, redevance d'occupation du domaine public, redevance de péage d'autoroute</i>

Illustrations la TVA en métropole : un impôt au produit fiscal prépondérant pour l'État

Une TVA au taux pluriel	Une TVA, un impôt d'État partagé et régi par le droit de l'Union européenne (Directive TVA modifiée)
<i>Taux normal de 20 %</i>	<i>TVA d'État</i>
<i>Taux intermédiaire : 10 %</i>	<i>TVA sociale</i>
<i>Taux réduit : 5,5 %</i>	<i>TVA régionale</i>
<i>Taux super-réduit de 2,1 %</i>	<i>TVA départementale</i>

Introduction

Introduction

L'impôt a préexisté au droit de l'impôt ou droit fiscal. Pendant longtemps, le pouvoir royal s'est attribué la compétence fiscale de lever l'impôt sans le consentement des sujets du Royaume : ainsi sous la France d'Ancien Régime, de 1640 à 1789, a dominé le principe exclusif du consentement royal de lever l'impôt. Situation quelque peu différente dans le cas britannique. Le texte alors souvent invoqué est la Grande charte de 1215 (*Magna Carta*) où le Roi Jean sans Terre accepte de consulter les représentants de ses sujets avant toute imposition nouvelle. La Révolution française de 1789 semble marquer à son tour une certaine rupture en posant le principe non exclusif de consentement royal à l'impôt. **Le principe historique du consentement à l'impôt (légitimité de l'impôt) est alors à concilier avec le principe du consentement de l'impôt (légalité de l'impôt)** qui invite à une compétence partagée entre le Roi et le Parlement pour autoriser sous forme de loi la levée de l'impôt c'est-à-dire les recettes de l'État notamment fiscales et aussi, après moult épisodes de conflits entre ces deux autorités exécutive et législative financières, autoriser également l'emploi de l'impôt c'est-à-dire les dépenses de l'État.

La doctrine juridique va alors peu à peu distinguer le consentement de l'impôt (contrainte juridique fondée sur le principe de légalité) du consentement à l'impôt (contrainte sociologique établie selon le principe de légitimité). Depuis le XVIII^e siècle **l'impôt comme droit souverain du Peuple/Nation** se substitue alors à **l'impôt comme droit souverain du Roi/Reine**. Cette double **autorisation** matérielle (recette et dépense) et institutionnelle (Parlement et Gouvernement) prend un caractère **annuel et se réalisera sous forme législative** (loi budgétaire à loi de finances). **Le principe d'annualité** fiscale ainsi que le **principe de légalité** (« pas d'impôt sans loi ») sont ainsi consacrés en s'inspirant du principe anglo-saxon ainsi formulé *no taxation without representation*. Ainsi seule une loi peut autoriser la perception de l'impôt, loi votée par les représentants des citoyens-contribuables siégeant au Parlement.

S'élabore progressivement un droit des finances publiques ou droit public financier qui trouve ses bases constitutionnelles dans la fameuse Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) de 1789 qui constituera le Préambule de la première Constitution écrite française de 1791. Ainsi l'établissement d'un nouvel ordre social (**impôt comme attribut des droits de l'individu à travers son consentement et non plus attribut du Prince à travers sa volonté unilatérale**) semble précéder un nouvel ordre politique (régime parlementaire à caractère monarchique puis à partir de 1945 à caractère démocratique). Il s'agit d'un consentement collectif (nation) et non pas individuel (Art. 14 de la DDHC). Le consentement à/de l'impôt est ainsi lié au régime représentatif où le parlement est le siège et le lieu d'expression de la volonté générale ou volonté nationale. Le droit financier public est ainsi aux fondements de nos institutions politiques démocratiques.

Introduction

Le principe du consentement à l'impôt

Principe historique du consentement à l'impôt	Consentement à l'impôt et droit souverain
<i>Avant la Révolution : impôt, pouvoir du Prince (prélèvement arbitraire)</i>	<i>Droit souverain du Roi/Reine</i>
<i>Après la Révolution : impôt, droit de l'individu (prélèvement consenti)</i>	<i>Droit souverain du Peuple/Nation</i>

Consentement à l'impôt

Fondement sociologique de l'impôt	Légitimité sociopolitique de l'impôt
<i>Contrainte sociologique</i>	<i>Légitimité démocratique</i>
<i>Acceptation de l'impôt</i>	<i>Concilier impôt et droit de propriété</i>

Consentement de l'impôt

Fondement juridique de l'impôt	Légalité de l'impôt
<i>Contrainte juridique</i>	<i>Principe de légalité</i>
<i>Caractère légal-rationnel de l'impôt</i>	<i>Concilier égalité et légalité</i>

Consentement annuel sous forme législative

<i>Annualité de la recette</i>	<i>Principe de légalité de l'impôt (droit fiscal)</i>
<i>Annualité de la dépense</i>	<i>Loi budgétaire à loi de finances (droit budgétaire)</i>

Consentement et obligation fiscale

Consentement collectif (Art. 14 DDHC)	Absence de consentement individuel
<i>Obligation fiscale unilatérale imposée par la loi</i> <i>Principe de légalité de l'impôt</i> <i>Principe d'égalité en matière fiscale (égalité devant l'impôt, devant la loi fiscale et les charges publiques)</i> <i>Obligation de perception des recettes notamment des recettes fiscales s'imposant au comptable public, agent de l'État</i>	<i>Obligation fiscale non contractuelle</i> <i>Statut légal et réglementaire du contribuable</i> <i>Mais formes de contractualisation admises en matière de pénalités et sanctions fiscales</i>

Introduction

Ce droit financier public, dans ses trois branches que sont le droit budgétaire (ensemble de règles relatives à la prévision et à l'autorisation des dépenses et recettes publiques), le droit de la comptabilité publique (ensemble de règles relatives à l'exécution et au contrôle de l'exécution de ces dépenses et recettes) et le droit fiscal (ensemble des règles relatives aux impositions de toutes natures), **est un droit qui vise à légitimer l'autorisation parlementaire des dépenses et recettes et leur exécution gouvernementale afin de satisfaire des besoins d'intérêt général (sécurité, éducation, santé, transport,...).** Le **droit fiscal** en particulier puise ses fondements juridiques dans les articles 13, 14 et 15 de la DDHC de 1789. Le droit fiscal, entendu comme l'ensemble des règles et procédures relatives aux impositions de toutes natures, vient ainsi fonder le monopole de la violence fiscale légitime de l'État.

Le principe du consentement à l'impôt renvoie à la question de sa légitimité : le fait de rendre l'impôt acceptable et supportable pour le contribuable. Pour ce faire, **le régime de l'impôt doit résulter d'une décision démocratique et ne pas porter atteinte au droit de propriété.** C'est alors que s'affirme le principe de consentement de l'impôt à travers un droit fiscal libéral dont la source juridique principale demeure la loi. Le droit fiscal libéral a ainsi des fondements politiques démocratiques et poursuit certaines finalités d'intérêt général à caractère économique et social. Pour ce faire, ce droit est à la recherche d'un équilibre entre consentement à l'impôt (légitimité) et consentement de l'impôt (légalité).

Introduction

Droit financier public

Discipline de droit public s'intéressant aux moyens financiers des personnes publiques ou privées chargées d'une mission de service public

Trois branches du droit financier public : le droit budgétaire, le droit de la comptabilité publique et le droit fiscal

Droit fiscal

Branche du droit public financier s'intéressant à l'étude des règles et procédures relatives aux impositions de toutes natures (impôts et taxes)

Importance du droit fiscal

Importance économique et sociale	Importance juridique
<i>Importance des recettes fiscales de l'État mesurée par le TPO (taux de pression fiscale de 43,5 % en 2025 en France), taux élevé du montant des impôts et taxes comparé à celui des cotisations sociales</i>	<i>Tout rapport juridique a des incidences fiscales (mariage, actes de commerce, activité salariée et non salariée, transaction immobilière, détention et transmission de patrimoine mobilier, cession de biens et services...)</i>
<i>Toute activité économique est soumise en principe à l'impôt et/ou taxe : droit fiscal ayant d'importantes incidences économiques</i>	<i>Le droit fiscal, reflet du système juridique dans son ensemble (nature et portée des autres règles de droit)</i>
<i>Importance sociale : le droit fiscal est le reflet des rapports de force dans toute société humaine (inégalités, répartition des richesses)</i>	<i>Droit fiscal, un droit de superposition (il semble dominer et éclairer les autres branches de droit public et de droit privé)</i>

1. Les fondements de l'impôt

Les fondements politiques, économiques et sociaux de l'impôt doivent être rappelés pour saisir et comprendre ses fondements juridiques qui seront précisés et détaillés par la suite.

1.1. Les fondements politiques : le consentement à l'impôt

« L'impôt est une technique de vie en société » (G. Ardant) au sens où l'impôt met en relation le citoyen-contribuable avec l'État, ce rapport juridique est formalisé par la loi de finances adoptée chaque année par l'organe représentant les citoyens-contribuables à savoir le Parlement. En France comme ailleurs, le « Parlement est le fils de l'impôt » : le principe historique du consentement à l'impôt, acquis suite à des révolutions (Grande charte britannique de 1215 et Déclaration française de 1789), se trouve au fondement de nos institutions politiques démocratiques.

Ainsi, depuis le XVIII^e siècle, l'impôt se fonde sur le droit des individus et non celui des pouvoirs du Prince ; la victoire du législatif (Parlement) sur l'exécutif (Roi ou Reine) légitimée par le principe du consentement à l'impôt va s'institutionnaliser à travers le principe du consentement de l'impôt donnant ainsi naissance au principe constitutionnel de légalité de l'impôt ; de plus le caractère économique de l'impôt s'affirme (théorie de l'équivalence au sens où l'impôt a un caractère d'échange, il constitue la contrepartie d'un service rendu par l'État selon A. Smith, Necker ou encore Montesquieu dans son ouvrage *L'esprit des lois*). Mais dès 1914, les crises et guerres européennes appellent une action accrue de l'État au moyen de l'impôt pour répondre aux besoins de leurs citoyens confrontés aux difficultés économiques et sociales. Les fondements économiques et sociaux de l'impôt s'affirment alors.

1.2. Les fondements économiques et sociaux de l'impôt : solidarité et justice sociale

La conception de l'impôt évolue avec le rôle de l'État. Ainsi dès le milieu du XIX^e siècle, on voit émerger un nouveau rôle de l'État celui de l'État acteur économique et social (État providence sur le modèle britannique du *Welfare State*) : les besoins financiers accrus de l'État interventionniste conduisent à une nouvelle conception de l'impôt ; on va davantage **insister sur son caractère obligatoire moins sur celui du libre consentement** ; on va mettre **l'accent sur son caractère inconditionnel et moins sur l'idée de contrepartie d'un service rendu**.

1. Les fondements de l'impôt

1.1. Les fondements politiques : le consentement à l'impôt

1.2. Les fondements économiques et sociaux de l'impôt : solidarité et justice sociale

Les fondements politiques : le consentement à l'impôt

Rapport politique	Rapport juridique
<i>Relation de pouvoir : citoyens-contribuables et État</i>	<i>Relation de droit : lois de finances et lois ordinaires fiscales</i>

Les fondements économiques et sociaux de l'impôt : solidarité et justice sociale

Caractère de l'impôt moderne	Fonction de l'impôt moderne
<i>Du libre consentement à l'obligation</i>	<i>Fonction de rendement</i>
<i>De contrepartie à l'absence de contrepartie</i>	<i>Fonction économique</i>
<i>Impôt comme instrument de réforme</i>	<i>Fonction sociale</i>

1.2. Les fondements économiques et sociaux de l'impôt : solidarité et justice sociale

Enfin le xx^e siècle marqué par l'affirmation de droits économiques et sociaux (Préambule de 1946 auquel renvoie l'actuelle Constitution française du 4 octobre 1958) et aussi de nouveaux droits (Charte de l'environnement de 2004 auquel renvoie l'actuelle Constitution de 1958) fait désormais de l'impôt un instrument de réforme sociale et aussi de protection de l'environnement. Le régime de l'impôt devient alors assez complexe car il s'agit à la fois de satisfaire un objectif de rendement (productivité et élasticité de l'impôt), un objectif économique (interventionnisme fiscal sous forme de mesures législatives de dégrèvements, d'exonérations induisant un coût ou perte fiscale pour l'État et que recouvre la notion complexe de « dépense fiscale ») et enfin un objectif social voire environnemental (l'idéal c'est l'égalité par l'impôt ; en réalité on se limite à une simple égalité devant l'impôt c'est-à-dire une égale répartition de l'impôt en tenant compte des facultés contributives de chaque contribuable, personne physique ou morale notamment pour faire participer chacun à la protection de l'environnement).

La poursuite de ces objectifs parfois contradictoires (ainsi comment concilier rendement de l'impôt et mesures dérogatoires d'allègement voire suppression d'impôt ?) explique la complexité de la matière fiscale aujourd'hui codifiée dans le Code général des impôts (CGI) et Livre des procédures fiscales (LPF) et partant du régime juridique de l'impôt à savoir ses fondements juridiques.

1.3. Les fondements juridiques de l'impôt : État de droit et impôt

Les sources juridiques internes et internationales encadrent l'évolution du droit fiscal général.

1.2. Les fondements économiques et sociaux de l'impôt : solidarité et justice sociale

1.3. Les fondements juridiques de l'impôt : État de droit et impôt

Les fonctions de l'impôt moderne

Fonction de rendement	Fonction économique	Fonction sociale
<i>Accroître les ressources fiscales</i>	<i>Modifier le comportement des agents économiques (investir, consommer ou épargner)</i>	<i>Redistribution et justice sociale</i>
<i>Productivité de l'impôt</i>	<i>Intervention économique au moyen de l'impôt</i>	<i>Réformer la société au moyen de l'impôt</i>

Les fondements juridiques de l'impôt : État de droit et impôt

Impôt et État de police	Impôt et État de droit
<i>Insécurité juridique du contribuable</i>	<i>Sécurité juridique du contribuable</i>
<i>Arbitraire fiscal</i>	<i>Absence d'arbitraire fiscal</i>

Sources juridiques de l'impôt

Sources juridiques internes	Sources juridiques internationales
Constitution	Conventions fiscales internationales sur le modèle ONU ou modèle OCDE
Lois <i>Lois organiques, ordinaires...</i>	Traités sur l'Union européenne (TUE) Règlements, directives, décisions de l'UE Recommandations, avis... des institutions européennes
Règlements (décrets, arrêtés)	
Décisions individuelles	Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDH) de 1950
Jurisprudence fiscale nationale	
Doctrines administrative fiscale	Jurisprudence fiscale internationale et européenne

1.3.1. Les sources internes du droit fiscal

Ses sources internes sont bien sûr soumises au respect de la hiérarchie des normes : sources constitutionnelle, législative, réglementaire, jurisprudentielle et doctrinale. On peut avant d'évoquer l'importance prise par les sources internationales du droit fiscal, résumer en ces termes les sources internes : « **bloc de constitutionnalité** » (DDHC de 1789 et ses articles 13, 14 et 15, la Constitution et ses articles 34 et 55 ainsi que la LOLF de 2001), **les sources législatives** (lois organiques et ordinaires financières), **les sources réglementaires** (réglementation nationale et réglementation locale), **la jurisprudence fiscale** (constitutionnelle, administrative et judiciaire) et enfin **la doctrine fiscale administrative** (instructions, circulaires, notes de service, réponses ministérielles, les rescrits et les agréments fiscaux).

Les sources constitutionnelles renvoient à l'interprétation par le Conseil constitutionnel (CC) des principes de **nécessité de l'impôt** (Art. 13 DDHC 1789), **principe d'annualité de l'impôt** (Art. 4 LOLF de 2001), **principe d'égalité en matière fiscale dans ses trois dimensions dégagées par le CC : égalité devant l'impôt, égalité devant la loi fiscale et égalité devant les charges publiques** (Art. 13 et 14 DDHC 1789) et **principe de légalité** (Art. 34 C. 1958). Le CC admet la rétroactivité de la loi fiscale (Décision n° 84-184 DC du 29/12/1984 considérant 32) mais dans certaines limites : exigence d'un motif d'intérêt général suffisant, interdiction des atteintes à l'autorité de la chose jugée, l'interdiction de rétroactivité des sanctions plus sévères (Art. 8 DDHC) et la loi fiscale rétroactive ne doivent méconnaître aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle. Le CC a aussi consacré le principe d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi fiscale (Décision n° 2005-530 DC du 29/12/2005 considérant 89). La compétence exclusive du législateur peut être déléguée notamment aux collectivités territoriales (loi de 1980 attribuant aux assemblées locales le pouvoir de déterminer l'assiette et de voter les taux des quatre impôts directs locaux). Seules certaines collectivités d'outre-mer (COM comme la Polynésie française) où à statut *sui generis* (Nouvelle-Calédonie) disposent d'une compétence fiscale autonome. Ces principes à valeur constitutionnelle dégagés par le CC s'imposent au législateur financier et fiscal.

Les sources législatives (ordinaires et organiques ou sous forme d'ordonnance ratifiée) et les sources réglementaires (sous forme de décrets ou arrêtés) sont pour l'essentiel codifiées dans le CGI et le LPF, codes mis à jour chaque année suite à l'adoption des lois de finances dont le régime est précisé par la LOLF de 2001. Il existe par ailleurs depuis 2019 un Code des impositions des biens et services (CIBS) pour les impôts et taxes indirects (TVA, droits de douane, droits sur l'alcool et le tabac, accises sur l'énergie...) perçus par la DGDDI puis désormais par la DGFIP.

1.3.1. Les sources internes du droit fiscal

Sources constitutionnelles

« Bloc de constitutionnalité »	Jurisprudence
Normes de références : Préambule, corps du texte constitutionnel et « Constitution financière » <i>Préambule : DDHC (articles 13, 14 et 15)</i> <i>Principe d'égalité en matière fiscale, de légalité et de nécessité de l'impôt</i> <i>Corps du texte : Art. 34 et s. de la Constitution de 1958</i> <i>« Constitution financière de l'État » (LOLF de 2001 modifiée)</i>	<i>Jurisprudence issue du contrôle de constitutionnalité de lois a priori</i> <i>Décisions DC</i> <i>Jurisprudence issue du contrôle de constitutionnalité de lois a posteriori</i> <i>Décisions QPC</i>

Sources législatives

Sources organiques et ordinaires	Codification des règles
Sources organiques <i>LOLF de 2001 et autres lois organiques (LOMGFP de 2021)</i> Sources législatives <i>Lois de finances, lois fiscales ordinaires</i> <i>Ordonnances de l'Art. 38 C. 1958 ratifiées</i>	<i>Codification des règles de fond dans le CGI</i> <i>Codification des règles de forme ou de procédure dans le LPF</i> <i>Codification des règles de fond et de forme ou de procédure dans le CIBS</i>

Sources réglementaires

Mesures d'application des lois	Codification dans le CGI et le LPF
<i>Décrets et arrêtés</i>	<i>R. 199-1 du CGI : tribunaux compétents en matière fiscale</i>

1.3.1. Les sources internes du droit fiscal

Les sources internes comprennent enfin **la jurisprudence et la doctrine fiscales**.

La jurisprudence fiscale est source essentielle d'interprétation de la loi fiscale et de ses textes d'application (décret et arrêté). Cette jurisprudence résulte des décisions du juge de l'impôt qui n'est pas un juge unique : en effet en matière fiscale, on retrouve la dualité juridictionnelle qui caractérise la France au sens où le contentieux fiscal est partagé entre le juge administratif (impôts directs et TVA) et juge judiciaire (impôts indirects). En pratique, le juge administratif est le principal juge de l'impôt, il connaît en effet 80 % du contentieux fiscal.

Ces dernières années **la jurisprudence constitutionnelle** a pris une part importante du fait de l'instauration en 2010 de la procédure QPC, les premières QPC ont d'ailleurs intéressé la matière fiscale. Ainsi en est-il du principe majeur d'égalité devant l'impôt (souci de juste répartition de l'impôt entre les citoyens à raison de leurs facultés contributives).

Quant à **la doctrine fiscale**, qui permet la mise en œuvre de la loi fiscale, elle a ici un sens particulier : elle renvoie aux mesures d'ordre intérieur (directives, instructions, circulaires, réponses ministérielles, commentaires de jurisprudence, note de l'administration à ses agents). Depuis 2012, cette doctrine administrative fiscale est accessible à partir du portail *impôts.gouv.fr* et aussi (depuis 2009) sur le site *www.circulaires.gouv.fr*, seule la doctrine publiée au *Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP)* est opposable à l'administration fiscale c'est-à-dire applicable et donc invocable par le contribuable dans les conditions prévues aux articles L80 A et L80 B du LPF. Notons l'existence de **rescrits fiscaux** (prise de position du fisc opposable) et d'**agréments fiscaux** (régime légal d'autorisation).

1.3.1. Les sources internes du droit fiscal

Sources jurisprudentielles

Jurisprudence administrative	Contentieux des impôts directs et TVA
<i>Juge administratif</i>	<i>Impôt sur le revenu, taxe d'habitation, taxes foncières, TVA...</i>
Jurisprudence judiciaire	Contentieux des impôts indirects et IFI
<i>Juge judiciaire</i>	<i>Droits de succession, droits de donation, IFI...</i>

Sources doctrinales

Doctrines administrative fiscale	Publication au BOFiP
<i>Prise de position du fisc opposable au contribuable</i>	<i>Site internet du gouvernement</i>
<i>Instruction, circulaire, réponse ministérielle...</i> <i>Rescrits et agréments fiscaux</i>	<i>www.impots.gouv.fr</i>

1.3.2. Les sources internationales du droit fiscal

Le droit fiscal comme toute branche du droit subit le phénomène dit d'« internationalisation du droit », phénomène venant limiter l'application du droit interne. Ce d'autant plus que les contribuables à la recherche de territoires fiscaux privilégiés ou « paradis fiscaux » ne peuvent se voir limiter dans leur action que par un droit visant à lutter contre l'évasion fiscale internationale et/ou européenne et une nécessaire coopération entre États. C'est l'objet du droit international et européen. Ses sources internationales et européennes comprennent les conventions fiscales internationales, la CESDH de 1950 et surtout le droit de l'UE.

Les conventions fiscales internationales bilatérales poursuivent trois objectifs à savoir éliminer les doubles impositions, lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale (c'est-à-dire au fond à lutter contre la non-imposition) et enfin protéger les contribuables (clauses de non-discrimination). Il s'agit pour l'essentiel de traités bilatéraux de nature fiscale visant les impositions des revenus et du patrimoine voire parfois les donations, successions et timbres ; quant aux taxes sur le chiffre d'affaires et droits indirects ils ne sont en général pas concernés. Ces conventions internationales conclues en vertu de l'Art. 55 C. 1958 sont de deux types : le modèle de l'OCDE qui date de 1958 et mis à jour régulièrement est utilisé par les pays développés (ainsi les États de l'UE sont liés entre eux par des conventions type OCDE) ; le modèle ONU qui date de 1979 et mis également à jour régulièrement intéresse les rapports pays développés et pays en développement et concerne notamment les doubles impositions. En cas de conflit de normes, le juge administratif (Conseil d'État) fait **application en matière fiscale du principe de subsidiarité** : seules les dispositions du CGI fondent juridiquement l'impôt. On examine la situation fiscale du contribuable au regard du droit national avant de l'examiner au regard d'une convention fiscale internationale sur le modèle OCDE ou ONU (« la loi fiscale nationale d'abord, la convention fiscale internationale ensuite »). Principe qui n'est pas appliqué par le juge judiciaire de l'impôt (Cour de Cassation) qui fonde son raisonnement en se référant directement à la norme fiscale internationale existante et applicable au litige et non à la norme nationale.

Les conventions fiscales internationales multilatérales visent pour l'essentiel la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et sont élaborées principalement au sein de l'OCDE (projet BEPS, Instrument multilatéral ou IM, règles dites GloBE en faveur d'un taux minimal d'IS) et intéressent les impositions frappant les personnes physiques et morales qui sont susceptibles de profiter de la mobilité de leur source de revenu du travail et/ou du capital (contribuables fortunés, entreprises du numérique). Ces conventions sont souvent intégrées aux droits des États membres de l'Union européenne (projet ACCIS initié en 2011, Directive de 2022 transposant les règles dites GloBE Pilier 2 adoptées par l'OCDE).

Pour ce qui est des **sources juridiques de l'Union européenne (UE)**, rappelons d'abord que la fiscalité demeure la compétence des seuls États souverains mais la construction de l'Europe économique puis politique conduit à une influence grandissante de la législation européenne sur les législations fiscales nationales : celles-ci doivent désormais se conformer aux principes et politiques européennes.

1.3.2. Les sources internationales du droit fiscal

Les conventions fiscales internationales bilatérales : trois objets et un principe

Trois objets de ces conventions	Un principe quant au rapport loi/convention
<i>Éviter la double imposition</i> <i>Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (lutter contre la non-imposition)</i> <i>Garantir les droits du contribuable</i>	<i>Principe de subsidiarité appliqué par le juge administratif (Conseil d'État)</i> <i>« La loi d'abord, la convention après »</i> <i>Mais principe de subsidiarité non appliqué par le juge judiciaire (Cour de cassation)</i>

Les conventions fiscales internationales et la France

Nature et portée des conventions	Procédure de négociation et conclusion
<i>Conventions fiscales bilatérales</i> <i>Traités internationaux dont l'objet est de répartir le droit d'imposer entre deux États afin d'éviter que les entreprises et particuliers subissent une double imposition. L'autre objectif est aussi de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales c'est-à-dire d'éviter la double non-imposition</i> <i>130 conventions conclues par la France en 2020 soit un réseau de pays couvrant 97 % de ses importations et 98 % de ses exportations</i> <i>Conventions fiscales multilatérales</i> <i>Traités internationaux dont l'objet principal est la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Elles sont pour l'essentiel négociées et conclues au sein de l'OCDE (projet BEPS, Instrument multilatéral ou IM, règles dites GloBE en faveur d'un taux minimal d'IS)</i>	<i>Négociation par la Direction de la législation fiscale (DLF) et le Ministère de l'Europe et des affaires étrangères (MEAE)</i> <i>Mise en œuvre surveillée par la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI) située au sein de la Direction générale des finances publiques (DGFIP)</i> <i>La France a ratifié le 12 juillet 2018 la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), adoptée à Paris le 24 novembre 2016 dans le cadre de l'OCDE et entrée en vigueur le premier juillet 2018 (Instrument multilatéral ou IM)</i>

1.3.2. Les sources internationales du droit fiscal

Le « **droit fiscal de l'Union européenne** » comprend ainsi les actes de droit originaire (traités) et les actes de droit dérivé que sont les directives, les règlements, décisions ; le souci d'harmonisation de la fiscalité indirecte (TVA et droits de consommation et de circulation) et de coordination de la fiscalité directe (IR, IS...) conduit à privilégier les actes de droit dérivé que sont les directives et dans une moindre mesure les règlements tels qu'interprétés par la jurisprudence de la CJUE (composée de la Cour de justice, du Tribunal) qui s'impose au juge national du fait de l'appartenance de la France à l'UE. La jurisprudence de la CJUE devient une source importante du droit fiscal.

Les textes fiscaux français doivent aussi se conformer au **droit conventionnel européen des droits de l'homme** contenu dans la fameuse Convention européenne des droits de l'homme qui avec ses protocoles additionnels contribue à la garantie des droits. Cette convention a été adoptée en 1950 au sein de l'organisation paneuropéenne appelée le **Conseil de l'Europe** créée en 1949 et qui comprend plus de 47 États membres. La Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) veille au respect de ladite Convention. La Cour a ainsi étendu à la matière fiscale l'application des articles 6 § 1 (droit à un procès équitable) et 14 de la Convention (principe de non-discrimination) ainsi que l'art. 1^{er} al. 1 du Premier Protocole additionnel ou 1P1 (protection des biens et du droit de propriété). Ainsi le respect de l'art. 6 § 1 (droit à un procès équitable) s'appliquant aux sanctions fiscales ayant le caractère de punition au sens pénal : arrêt CEDH 24 février 2004 *Bendenoun*, solution reprise par le Conseil d'État (CE 5 octobre 2016 *M et M^{me} Teles Pinto*) et la Cour de Cassation (Cass com. 29 avril 1997 *Ferreira*). L'art. 6 § 1 trouve également à s'appliquer aux perquisitions fiscales car elles portent atteinte à des droits de caractère civil (respect de la vie privée et du domicile) : CEDH 21 février 2008 *Ravon c/ France*, l'art. L 16 B du LPF a été modifié par la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 pour se conformer à cet arrêt.

1.3.2. Les sources internationales du droit fiscal

Les traités de l'Union européenne, actes dérivés et jurisprudence

Traité de Lisbonne 2007-2009 <i>Compétence fiscale des États membres de l'UE</i> <i>Harmonisation de la fiscalité indirecte</i> <i>Coordination de la fiscalité directe</i> Actes dérivés <i>Règlements européens</i> <i>Directives européennes (TVA et accises)</i> <i>Décisions européennes</i>	Jurisprudence CJUE (Cour de justice, Tribunal) <i>Recours en annulation</i> <i>Recours en responsabilité</i> <i>Recours préjudiciel</i> <i>Recours en manquement</i>
--	---

La Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales de 1950 (CESDH) dite aussi « Convention européenne des droits de l'homme » (CEDH)

Articles de la Convention <i>Art. 6 de la CEDH (droit à un procès équitable, présomption d'innocence, droits de la défense)</i> <i>Art. 14 (non-discrimination fiscale)</i> <i>Protocole 1P1 (protection des biens et du droit de propriété)</i>	Jurisprudence <i>Cour européenne des droits de l'homme</i> <i>Principe de proportionnalité des sanctions fiscales à caractère punitif, des sanctions pénales et des perquisitions fiscales portant atteinte à la vie privée et familiale</i>
--	---

2. Les finalités de l'impôt

Les finalités de l'impôt consistent à s'interroger sur ce qui justifie l'impôt, il s'agit d'évoquer les politiques fiscales et leur limite.

2.1. Les politiques fiscales (efficacité économique et justice fiscale)

Une politique fiscale vise au-delà de l'objectif de rendement financier (procurer des recettes à l'État), un objectif économique (on parle d'interventionnisme fiscal c'est-à-dire l'action économique au moyen de l'impôt sous forme d'exonérations, réductions ou crédits d'impôt) et un objectif de justice sociale (juste répartition de l'impôt entre les citoyens selon leur capacité contributive). Les dépenses fiscales ou « niches fiscales » sont une manifestation majeure de cet interventionnisme fiscal de la puissance publique.

Par ces mesures, l'État peut nous inciter à consommer, investir ou épargner. Les premiers objectifs de rendement et objectifs économique peuvent parfois s'opposer d'où les limites à toute politique fiscale. Le soutien à l'activité économique peut se réaliser au moyen d'une action sur les prélèvements fiscaux notamment leur baisse augmentant ainsi le revenu disponible des particuliers mais l'effet multiplicateur est moindre car ce revenu supplémentaire est davantage épargné par les entreprises et les ménages que réellement consommé. De telles politiques feront peser le « fardeau fiscal » soit davantage sur les entreprises soit davantage sur les ménages à moins de réduire de manière drastique la dépense publique pour neutraliser ce double effet. La difficulté majeure tient à ce que ces décisions sont étroitement liées à la situation de l'économie nationale et internationale et notamment européenne comme l'a montrée la crise sanitaire de 2020. Ce qui révèle leur limite.

2.2. Leurs limites (incidence, coût et consentement de l'impôt)

Ces limites se manifestent à travers l'incidence parfois imprévisible d'un impôt (tel impôt visant telle catégorie de contribuable est en fait transféré sur une autre catégorie), également le coût pour l'État de mesures incitatives ou dissuasives (coût des « niches fiscales ») et enfin parfois les contribuables veulent échapper à certains impôts. Chacun connaît la fameuse expression « trop d'impôt tue l'impôt », « trop d'impôts pas d'impôts », ou les « hauts taux tuent les totaux » et théorisée notamment par l'économiste américain Arthur Laffer avec sa représentation d'une courbe graphique en forme de cloche (courbe inspirée en réalité de la réflexion de Jules Dupuit développée dans la revue *Annales des Ponts et Chaussées* en 1844).

2. Les finalités de l'impôt

2.1. Les politiques fiscales (efficacité économique et justice fiscale)

2.2. Leurs limites (incidence, coût et consentement de l'impôt)

Les politiques fiscales

Action sur les ressources fiscales	Action sur les dépenses fiscales	Action sur les dépenses sociales
Baisse ou hausse des impôts d'État, locaux et/ou sociaux	Agir sur le comportement des agents économiques (entreprises et ménages) « niches fiscales »	Agir sur les charges sociales patronales et/ou salariales « niches sociales »

Les limites des politiques fiscales

Incidence de l'impôt	Coût de l'impôt	Consentement à/de l'impôt
Impact attendu ou inattendu Instrument fiscal : un « monstre redoutable » (Maurice Lauré).	Coût croissant des dépenses fiscales ou « niches fiscales » et/ou « niches sociales » Perte de ressources pour l'État et/ou la sécurité sociale	Fuite devant l'impôt évasion fiscale légale (optimisation) ou illégale (fraude) si pression fiscale élevée

2.2. Leurs limites (incidence, coût et consentement de l'impôt)

On veut, par-delà la critique que l'on peut porter à une telle approche idéologique de l'impôt (courbe Laffer), signifier par ces expressions que l'instrument fiscal est des plus délicats à manier (instrument qualifié alors de « monstre redoutable » par le « père de la TVA », Maurice Lauré) car on n'en évalue pas toujours toutes les conséquences ; de plus il est toujours possible pour un redevable de transférer sa charge fiscale sur un tiers (le redevable légal peut ne pas être le redevable effectif, l'exemple bien connu est la TVA, principale ressource fiscale de l'État où l'entreprise assujettie est le redevable légal, le consommateur final est le redevable effectif) ; par ailleurs une hausse continue et non maîtrisée des taux d'impositions peut conduire à une réduction de leur assiette et donc du produit recouvré auprès des contribuables par l'administration fiscale. Il y aurait ainsi une limite à la pression fiscale (schématiquement pour reprendre la « courbe de Laffer » le montant du produit fiscal recouvré serait nul que l'on applique un taux d'imposition de 0 % ou de 100 %). Le risque donc est d'assister à ce que l'on dénomme « l'évasion fiscale » ou la « fuite devant l'impôt » (ainsi un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu à la hausse réduira son activité salariée ou non salariée qui constitue l'assiette principale de cet impôt voire préférera l'oisiveté au travail pour échapper en partie ou totalement à ce prélèvement fiscal).

Pour des impositions dont l'assiette est mobile (capital, biens et services), le contribuable peut décider de s'expatrier pour être soumis à un régime fiscal plus avantageux surtout dans le contexte international et européen de concurrence fiscale entre les États.

2.2. Leurs limites (incidence, coût et consentement de l'impôt)

Politiques et concurrence fiscales européenne et internationale

Assiette mobile	Assiette immobile	« Paradis fiscaux »
Biens mobiliers (capital, biens et services) propriétés des personnes physiques (particuliers) et morales (entreprises)	Biens immobiliers propriétés des personnes physiques (particuliers) et morales (entreprises)	Rendre attractif un territoire (État ou micro-État) soit par l'absence d'impositions soit par des impositions réduites et ce au bénéfice des personnes physiques (Monaco, Andorre, Irlande) et/ou morales (Îles Bermudes, Luxembourg, Pays-Bas...) par la technique de l'évasion fiscale légale (optimisation fiscale) ou illégale (fraude fiscale)

Régulation de la concurrence fiscale par les conventions internationales

Modèle ONU	Modèle OCDE	Notion commune : établissement stable
- Convention conclue où l'un des États parties est qualifié de pays en développement - En général, convention plus favorable pour les pays ainsi qualifiés pour promouvoir leur développement économique (principe de discrimination positive fiscale dominant) - Notion d'établissement stable pour les entreprises - Notion de résidence fiscale pour les particuliers - Vers la notion d'« établissement stable numérique ou virtuel » pour les entreprises proposant des services numériques	- Convention conclue entre pays développés (principe de non-discrimination fiscale dominant) - Notion d'établissement stable pour les entreprises - Notion de résidence fiscale pour les particuliers - Émergence de la notion d'établissement stable virtuel avec l'économie numérique	Notion d'établissement stable : toute installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité Critères admis : un siège de direction ou d'exploitation; une succursale; un bureau; une usine; un atelier; une mine, carrière ou autre lieu d'extraction de ressources naturelles; un chantier de construction; un chantier de montage dont la durée est supérieure à six mois; un magasin de vente Critères non admis : notamment des installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise; marchandises appartenant à l'entreprise entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison; marchandises appartenant à l'entreprise entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise

Droit fiscal substantiel

Chapitre préliminaire. Approches juridique et technique de l'impôt

Chapitre 1. Les impositions sur le revenu

Chapitre 2. Les impositions sur la dépense : TVA et autres impôts indirects

Chapitre 3. Les impositions sur le capital

Chapitre préliminaire.

Approches juridique et technique de l'impôt

Devant l'absence de définition législative de l'impôt, c'est la définition doctrinale qui est alors souvent retenue. La notion constitutionnelle d'« impositions de toutes natures » vient préciser cette dernière définition mais aussi l'élargir.

Section 1 : Définition de l'impôt

Selon la doctrine (G. Jèze et G. Vedel) l'impôt peut être défini comme « un prélèvement pécuniaire, requis des personnes physiques et morales de droit public ou privé, par voie législative, de façon autoritaire et à titre définitif, sans contrepartie directe et en vue de la couverture des charges publiques et de l'interventionnisme de la puissance publique ». Précisons chacun de ces termes :

- « *prélèvement pécuniaire* » : l'impôt est payé sous forme monétaire sauf exception (dations en paiement des DMTG ou encore l'IFI, ici paiement sous conditions sous forme non monétaire telle la remise à l'État d'œuvres d'art, objets de collection, tableaux d'art au titre des DMTG et/ou de l'IFI...);
- « *personnes physique et morale de droit public et privé* » : les personnes publiques dès lors que leur activité est assimilée à celle des personnes privées sont assujetties aux impôts économiques (TVA, IS, CET...);
- « *par voie législative* » : le régime de l'impôt est défini par la loi, acte du Parlement; principe de légalité (« pas d'impôt sans loi »); acte législatif unilatéral et non acte contractuel;
- « *de façon autoritaire et à titre définitif* » : obligation de payer l'impôt à défaut il y a sanction; l'État dispose de la « violence fiscale légitime »; obligation légale et non contractuelle; impôt, une recette définitive et non provisoire (emprunt);
- « *sans contrepartie directe* » : au sens de contrepartie indéterminée, l'impôt se caractérisant par l'absence de contrepartie individualisée;
- « *couverture des charges publiques* » : l'impôt sert d'abord et avant tout à couvrir les charges publiques; financement de tout service public et non d'un service public en particulier;
- « *l'interventionnisme de la puissance publique* » : l'impôt est aussi un instrument d'action économique et social afin d'agir et modifier les comportements des agents économiques (consommer, investir ou épargner), on parle alors d'interventionnisme fiscal au sens d'action économique au moyen de l'impôt.

1. La notion d'« impositions de toutes natures » : une définition négative

Comme il n'existe pas de définition législative de l'impôt, on retient la notion générique « d'impositions de toutes natures » de l'Art. 34 de la Constitution française du 4 octobre 1958. La jurisprudence constitutionnelle semble privilégier une définition négative des impositions de toutes natures.

Chapitre préliminaire.

Approches juridique et technique de l'impôt

Section 1 : Définition de l'impôt

1. La notion d'« impositions de toutes natures » : une définition négative

Définition positive de l'impôt

Définition doctrinale	Définition juridique
<i>Prélèvement pécuniaire sans contrepartie directe et en vue de la couverture des charges publiques et de l'interventionnisme de la puissance publique</i>	<i>Impositions de toutes natures au sens de l'Art. 34 C. 1958; sont ainsi qualifiés d'impositions de toutes natures, les impôts et taxes</i>

Définition négative de l'impôt

Ne sont pas des impositions de toutes natures : les cotisations sociales, redevances pour service rendu, dividendes, droits d'exploitation du domaine public, amendes, participations d'urbanisme...

1. La notion d'« impositions de toutes natures » : une définition négative

Ainsi ne sont pas des impositions de toutes natures : les cotisations sociales, les redevances pour service rendu, droits d'exploitation du domaine public, les participations d'urbanisme, les amendes... Toujours est-il que les impôts et taxes appartiennent à la catégorie des impositions de toutes natures. La compétence législative est exclusive pour définir le champ d'application d'un impôt ou d'une taxe et aussi son régime dérogatoire.

2. La distinction entre impôts et taxes

Les impôts et taxes sont des prélèvements fiscaux qui se caractérisent par le principe de légalité (le législateur est seul compétent pour déterminer le régime d'un impôt ou taxe). L'impôt au contraire de la taxe se caractérise toutefois par l'absence de contrepartie directe et individualisée. On sait cependant que ces termes sont employés les uns pour les autres : pour éviter toute confusion terminologique, il est prudent de se référer aux textes ayant créé l'impôt ou taxe à défaut on se reportera à la jurisprudence fiscale.

1. La notion d'« impositions de toutes natures » : une définition négative

2. La distinction entre impôts et taxes

La distinction entre impôt et taxe

Impôt	Taxe
<i>Pas de contrepartie directe équivalente individualisée</i>	<i>Une contrepartie non équivalente au coût réel du service ou à sa valeur économique</i>

La distinction entre prélèvements fiscaux (impôt et taxe) et prélèvements non fiscaux (PNF)

Impôt et taxe	PNF : Redevance, prix, condamnation pécuniaire, emprunt...
Fondement législatif exclusif (principe de légalité fiscale exigé) Impôt : pas de contrepartie déterminée Taxe : une contrepartie déterminée non équivalente au montant payé par le redevable	Fondement législatif non exclusif (principe de légalité fiscale non exigé) : outre la loi, règlement, acte unilatéral ou contractuel,... Redevance : une contrepartie unilatérale équivalente au coût réel du service ou à sa valeur économique Prix : contrepartie contractuelle équivalente au coût réel du service ou à sa valeur économique Condamnation pécuniaire : caractère punitif au contraire de l'impôt Emprunt : ressource provisoire au contraire de l'impôt qui est une ressource définitive Cotisations sociales : droit à prestation sociale en général

Sont assujetties aux impôts et taxes

Les personnes morales	Les personnes physiques
Les personnes morales de droit privé <i>Les groupements à but lucratif (sociétés de capitaux et sociétés de personnes)</i> <i>Les groupements à but non lucratif dans leur activité concurrentielle</i> Les personnes morales de droit public <i>La personne publique souveraine (l'État) et les personnes publiques non souveraines (collectivités territoriales, établissements publics) dans leur activité concurrentielle</i>	<i>Imposition directe des personnes physiques (individus au titre de l'IR, les entrepreneurs individuels) ou imposition indirecte (les associés de sociétés de personnes)</i>

Section 2 : Classification de l'impôt

On compte en France plus de 250 impôts et taxes alors que la moyenne européenne est de 50 ! La diversité des impôts existants conduit à opérer une classification : l'une privilégie une approche administrative et intéressant l'administration fiscale afin de contrôler voire pour établir des données statistiques (classification administrative) ; une autre classification privilégie une approche économique c'est-à-dire s'attache à l'incidence économique de l'impôt (classification économique).

1. Classification administrative

Cette classification intéresse pour l'essentiel l'administration fiscale ou fisc qui distingue impôt direct/impôt indirect ; impôt réel/impôt personnel ; impôt analytique/impôt synthétique.

1.1. Distinction impôt direct/impôt indirect

L'impôt direct se caractérise par le fait que le redevable légal (l'assujetti) est aussi le redevable réel (le contribuable effectif) ; de plus l'impôt direct est en général établi par voie de rôle (liste de contribuable) et se formalise par l'envoi par le fisc d'un avis d'imposition. Quant à l'impôt indirect, le redevable légal peut ne pas être le redevable effectif ; de plus l'impôt indirect n'est pas établi en général par voie de rôle ; par ailleurs l'impôt indirect permet de transférer la charge fiscale sur un tiers. On distingue ainsi des impôts directs d'État (IR, IS, IFI...), des impôts directs locaux (TH et TFPB et TFPNB, CET) et des impôts directs sociaux (CSG, CRDS) comme on distingue les impôts indirects d'État (TVA, TICPE, DMTG) des impôts indirects locaux (DMTO, taxes sur les cartes grises...) des impôts indirects sociaux (taxes sur l'alcool et sur le tabac et TVA sur le tabac, l'alcool et les produits pharmaceutiques).

Pour l'État, ses impôts indirects représentent 2/3 et ses impôts directs 1/3 de l'ensemble de ses impôts ; pour les collectivités territoriales c'est l'inverse (2/3 d'impôts directs et 1/3 d'impôts indirects). Les services fiscaux organisent leur activité selon qu'il s'agit de gérer la fiscalité directe ou la fiscalité indirecte. Cette distinction induit également un partage du contentieux entre le juge administratif (impôts directs sauf exception comme la TVA) et le juge judiciaire (impôts indirects sauf exception l'IFI).