



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

**La notion d'impôt
(cours)**

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	3
I – Essai de définition de l’impôt	4
A - La définition doctrinale de l’impôt.....	4
B - La définition de l’impôt selon le droit positif	5
II – Essai de classification des impôts	6
A - Les classifications économiques	6
B - Les classifications techniques.....	7
III – Les différentes phases du mécanisme d’imposition	9

INTRODUCTION

Appréhender la notion d'impôt suppose d'adopter une démarche en trois temps. Ainsi, il faut d'abord tenter de définir cette notion (I). L'impôt peut, alors, être appréhendé au travers d'une part d'une définition doctrinale, et d'autre part du droit positif. Le premier point de vue conduit à définir l'impôt comme un prélèvement pécuniaire présentant un caractère obligatoire effectué à titre définitif et sans contrepartie immédiate. Si l'on se place sur le terrain du droit positif, il faut se référer à l'article 34 de la Constitution de 1958 qui réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des « impositions de toutes natures ». Cette dernière notion a été précisée par la jurisprudence constitutionnelle, ce qui a permis, a contrario, de déterminer les prélèvements qui ne présentent pas un caractère fiscal, à savoir les redevances d'une part, et les cotisations sociales d'autre part.

Second temps de la démarche, il faut tenter de classer les différents impôts existants (II). Plusieurs classifications peuvent être envisagées. Ainsi, si les impôts peuvent être classés en fonction de la personne attributaire, Etat, collectivités locales, Union européenne, ce sont les classifications d'ordre économique et technique qui sont les plus répandues. Les premières amènent à distinguer les impôts en fonction des éléments économiques taxés, des facteurs ou acteurs économiques frappés, ou encore des secteurs économiques visés. Les classifications techniques, elles, se basent sur les techniques et modalités administratives de la taxation : c'est ici que l'on retrouve les distinctions entre impôts directs et impôts indirects, entre impôts réels et les impôts personnels, ou encore entre impôts proportionnels et impôts progressifs.

Enfin, dernier temps du raisonnement, pourront être évoquées les différentes phases du mécanisme d'imposition : l'on distingue ici la phase d'assiette d'une part, et celle de la liquidation et du recouvrement d'autre part.

I – ESSAI DE DEFINITION DE L'IMPOT

L'impôt peut être appréhendé au travers d'une part d'une définition doctrinale, et d'autre part du droit positif, tel qu'il est posé depuis 1958.

A - La définition doctrinale de l'impôt

La doctrine classique définit l'impôt au travers de quatre éléments. Ainsi, l'impôt est :

⌘ un prélèvement pécuniaire. En effet, hormis le cas de la dation en paiement qui permet aux débiteurs de droits de succession ou de donation de s'acquitter de leur dette fiscale par la remise d'une œuvre d'art, les dispositifs anciens de règlement en nature ont disparu. L'on peut, à ce propos, noter que cette évolution a été facilitée par le développement de l'économie marchande.

⌘ un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité par l'Administration sur le fondement de ses prérogatives de puissance publique, ce qui implique que le contribuable ne peut ni se soustraire à ses obligations fiscales, ni négocier le montant de son impôt.

⌘ un prélèvement effectué à titre définitif, ce qui le distingue de l'emprunt qui, lui, doit être restitué.

⌘ un prélèvement sans contrepartie immédiate qui permet d'assurer indifféremment le financement de toutes les charges publiques, ce qui a, notamment, pour conséquence que le contribuable ne peut exiger que l'impôt qu'il paie soit affecté au financement d'un service public déterminé.

Cette définition connaît, cependant, de nos jours, des limites qui tiennent principalement au fait que l'impôt n'est plus, aujourd'hui, le seul prélèvement obligatoire. En effet, rentrent aussi dans cette catégorie juridique les cotisations sociales. Il faut, alors, se tourner vers le droit positif pour distinguer ces différents prélèvements.

B - La définition de l'impôt selon le droit positif

L'article 34 de la Constitution de 1958 réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des « impositions de toutes natures ». C'est la jurisprudence constitutionnelle qui a permis de préciser ce qui pouvait être qualifié de la sorte (1), et, à l'opposé, de déterminer les prélèvements qui ne présentent pas un caractère fiscal (2).

1 / La notion d'impositions de toutes natures recouvre les impôts proprement dits, mais aussi les taxes fiscales et les impositions quasi-fiscales. Les taxes fiscales sont perçues, comme les redevances, à l'occasion du fonctionnement d'un service public. Mais, elles s'en distinguent par le fait que leur paiement n'est pas la contrepartie du service rendu : ainsi, la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères doit être payée par tous les contribuables de la commune, même s'ils n'utilisent pas effectivement le service. Par ailleurs, l'équivalence entre service rendu et prix à payer n'est pas exigée. Quant aux impositions quasi-fiscales, elles se distinguent des deux précédentes catégories par le fait que le législateur peut les faire échapper aux règles du contentieux de l'impôt ou confier un large pouvoir au règlement pour fixer leurs taux, assiette ou modalités de recouvrement.

2 / Doivent être distinguées de la catégorie des impositions de toutes natures, d'une part les redevances, d'autre part les cotisations sociales.

⌘ En premier lieu, les redevances, qualifiées aussi de « rémunérations pour service rendu », se distinguent de l'impôt par le fait qu'elles ne constituent pas des prélèvements obligatoires, mais correspondent au prix payé par l'utilisateur d'un service public ou d'un ouvrage public en contrepartie de l'usage de ce service ou de cet ouvrage. S'agissant de cette dernière notion, juge constitutionnel et juge administratif ont récemment apporté des précisions. Ainsi, pour le premier, la contrepartie peut être seulement à venir. Quant au Conseil d'Etat, il estime que l'Administration peut fixer le montant d'une redevance en fonction non seulement du coût du service, mais aussi de la « valeur économique » de la prestation, c'est-à-dire de l'ensemble des avantages qu'en tire l'utilisateur, tel que, par exemple, la notoriété d'un hôpital pour la redevance des médecins libéraux exerçant au sein d'un tel établissement (CE, ass., 16/07/2007, Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital). Autre caractéristique de la redevance, elle est seulement payée par l'utilisateur. Surtout, le prix exigé doit avoir pour seule vocation de couvrir les charges assumées par l'Administration à l'occasion de la fourniture du service : ainsi, une redevance permettant de couvrir non seulement les coûts du service public de rattachement, mais aussi ceux d'autres services publics serait considérée comme une véritable imposition ; en pareille hypothèse, il s'agirait d'un impôt créé en toute illégalité qui aurait dû faire intervenir le législateur.

⌘ S'agissant des cotisations sociales, il faut noter qu'elles constituent tant des prélèvements obligatoires que des ressources publiques. Mais, elles se distinguent des impositions par le fait que leur versement comporte une contrepartie. En la matière, la compétence du législateur se limite à la fixation des principes fondamentaux de la Sécurité sociale et des conditions générales de l'équilibre financier des caisses de sécurité sociale. Si juridiquement la distinction entre impositions et cotisations sociales est fondamentale, d'un point de vue politique et économique, elle l'est moins : en effet, la question du poids de la dette publique et des déficits publics, notamment au regard des exigences communautaires et des impératifs de compétitivité économique, oblige à s'intéresser aux deux types de prélèvements.

II – ESSAI DE CLASSIFICATION DES IMPOTS

Plusieurs classifications peuvent être retenues. Ainsi, les impôts peuvent être classés en fonction de la personne attributaire : Etat, collectivités locales, organismes sociaux (CSG) ou Union européenne ; c'est la classification administrative. Mais, les classifications les plus répandues sont d'ordre économique et technique.

A - Les classifications économiques

Trois sous-classifications sont possibles.

1 / Il est, ainsi, d'abord possible de classer les impôts en fonction des éléments économiques taxés. Il peut, alors, s'agir de la taxation :

α des revenus : c'est par exemple l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou l'impôt sur les sociétés. S'agissant du premier, le Code général des impôts retient une conception large qui englobe les revenus non monétaires, c'est-à-dire les avantages en nature, mais aussi les gains exceptionnels comme les profits réalisés en Bourse.

α de la dépense, comme la TVA : il s'agit ici de taxer un bien ou un service lors de son acquisition.

α du capital : il s'agit ici de taxer le patrimoine, d'une part à raison de son existence même, comme avec l'ISF, et d'autre part à l'occasion de sa transmission, comme avec les droits de succession ou de donation.

2 / Les impôts peuvent, ensuite, être distingués selon les facteurs ou acteurs économiques qu'ils frappent : ménages (impôt sur le revenu, taxe d'habitation), entreprises (impôt sur les sociétés, contribution économique territoriale), produits (TVA, droits indirects).

3 / Enfin, il est possible de classer les impôts en fonction des secteurs économiques : fiscalité de l'épargne, fiscalité immobilière, ...

B - Les classifications techniques

Ces classifications se basent sur les techniques et modalités administratives de la taxation. Plusieurs classifications peuvent être envisagées.

1 / La plus utilisée est celle qui oppose impôts directs et impôts indirects. Cette distinction se fonde sur deux critères. Le premier est l'incidence de l'impôt : si l'impôt est supporté par celui qui y est assujéti, alors il s'agit d'un impôt direct (par exemple, l'impôt sur le revenu) ; à l'inverse, si l'assujéti fait supporter la charge de l'impôt sur les tiers, on parle d'impôt indirect (par exemple, la TVA). Second critère, le rôle, c'est-à-dire le document sur lequel figurent les bases d'impositions et les montants dus par chaque contribuable : ainsi, les impôts recouverts par voie de rôle sont des impôts directs (par exemple, la taxe d'habitation), alors que dans le cas inverse, c'est-à-dire dans l'hypothèse d'actes de production ou de consommation irréguliers dans le temps pour lesquels il n'est pas possible d'établir un rôle, il s'agit d'impôts indirects (par exemple, la TVA ou les droits d'enregistrement).

A ce propos, il est possible de noter les critiques adressées aux impôts indirects. Concrètement, à la différence des impôts directs qui permettent de tenir compte de la capacité contributive des contribuables, les impôts indirects frappent les produits de consommation de manière aveugle en quelque sorte. Par ailleurs, les familles modestes, pour qui la part de consommation de produits courants par rapport à l'ensemble de leur budget est importante, sont plus taxées que les familles aisées pour qui cette part est moindre.

2 / Une autre classification conduit à distinguer les impôts réels et les impôts personnels : les premiers frappent les contribuables sans considération de leur situation personnelle (par exemple, les impôts fonciers locaux), alors que les seconds prennent en compte leur situation familiale ou de fortune (par exemple, l'impôt sur le revenu). Lors de leur création, les impôts personnels ont fait l'objet de nombreuses critiques, dont notamment celle selon laquelle ce type d'impôt implique de dévoiler certains aspects de sa vie privée. Aujourd'hui, les débats sont moins passionnés, et les tenants de la personnalisation de l'impôt, pour qui il s'agissait de garantir une certaine justice sociale, l'ont emporté. Restent des querelles sur les modalités techniques d'application de cette personnalisation, telles que le quotient familial pour l'impôt sur le revenu.

3 / Il est aussi possible aussi de distinguer les impôts proportionnels des impôts progressifs : les premiers consistent à appliquer à la base d'imposition un taux fixe quel que soit le montant de cette dernière ; à l'opposé, avec les impôts progressifs, le taux d'imposition croit en fonction de la base d'imposition. A l'origine, les impôts étaient proportionnels car l'on estimait qu'il s'agissait d'une manière juste de déterminer le montant de la dette fiscale. Puis, le progressivité de l'imposition s'est affirmée en prenant appui sur l'idée qu'il paraissait juste de moins imposer la partie des revenus servant à satisfaire les besoins vitaux par rapport à la partie la plus haute en quelque sorte. Avec cette méthode, qui conduit à taxer plus lourdement les plus fortunés, s'imposait, ainsi, l'idée d'un impôt servant d'outils à une politique de redistribution. De nos jours, si le principe de la progressivité semble acquis, ses modalités d'application font l'objet de critiques : ainsi, en matière d'impôt sur le revenu, la hauteur des taux appliqués aux tranches de revenus les plus hautes pourrait conduire à freiner les investissements. D'autres invoquent le fait qu'une progressivité trop lourde serait source de découragement pour les contribuables.

4 / Enfin, il est possible de noter des classifications secondaires. L'on distingue ainsi :

⌘ les impôts spécifiques qui sont calculés en multipliant un poids ou encore une surface par une somme donnée (par exemple, les droits sur les alcools), et les impôts ad valorem qui sont calculés par application d'un tarif unique à la base imposable.

⌘ les impôts analytiques assis sur les éléments d'un patrimoine ou sur une opération isolée, tandis que les impôts synthétiques conduisent à appréhender un ensemble d'opérations ou de revenus et à taxer l'ensemble en une seule fois.

⌘ les impôts de répartition et les impôts de quotité. Avec les premiers, le produit total attendu est fixé à l'avance puis réparti entre les contribuables. Avec les seconds, c'est la démarche inverse qui est adoptée : un taux d'imposition est d'abord fixé, puis est appliqué à la matière imposable. Si les impôts de répartition assurent une certaine sécurité budgétaire, ils sont difficilement compatibles avec le principe de progressivité. Ainsi, s'expliquent que la plupart des impôts soient, aujourd'hui, des impôts de quotité.

III – LES DIFFERENTES PHASES DU MECANISME D’IMPOSITION

L’on distingue la phase d’assiette d’une part (1), et celle de la liquidation et du recouvrement d’autre part (2). Notons que ces deux phases peuvent être effectuées soit séparément, on parle, ainsi, de droits constatés, soit simultanément, on parle, alors, de droits au comptant.

1 / La phase d’assiette amène à procéder aux opérations suivantes :

⌘ il s’agit d’abord de déterminer la base d’imposition, ce qui implique d’une part de délimiter les éléments entrant de le champ de taxation, et d’autre part d’évaluer ces éléments.

⌘ il faut ensuite déterminer le fait générateur, c’est-à-dire l’évènement qui crée la dette fiscale : il peut s’agir d’un acte juridique (comme la présentation de l’acte de vente d’un immeuble à la formalité de l’enregistrement en matière de droits de mutation) ou d’une opération économique (comme la date de livraison de la marchandise en matière de TVA).

⌘ enfin, l’Administration fiscale doit déterminer le redevable de l’impôt. En la matière, il faut noter l’existence du mécanisme de translation fiscale qui conduit le redevable d’un impôt à faire supporter cette charge fiscale sur un tiers : si certaines translations sont organisées volontairement par la loi, comme en matière de TVA, il arrive que les acteurs économiques procèdent à de telles translations de manière clandestine pour ne pas supporter la charge fiscale. Pour illustrer cette dernière hypothèse, l’on peut citer la situation d’un industriel qui répercute une partie de sa charge fiscale sur le consommateur en augmentant le prix de vente de ses biens.

2 / Après avoir déterminé l’assiette, il faut liquider l’impôt, c’est-à-dire calculer la dette fiscale par application à la base d’imposition du taux d’imposition. Cette opération est faite soit par l’Administration, comme pour l’impôt sur le revenu, soit par le contribuable, comme pour l’impôt sur les sociétés ou la TVA, soit par un tiers, tel qu’une banque qui verse des revenus de capitaux mobiliers à un contribuable qui a opté pour le prélèvement à la source.

Enfin, il faut recouvrer l’impôt, c’est-à-dire le percevoir : soit le contribuable s’acquitte spontanément de sa dette fiscale (par exemple, pour la TVA), soit il paie son impôt après réception d’un avis d’imposition, comme pour l’impôt sur le revenu.