



# CHAPITRE I

## LA NOTION D'IMPÔT

*Il convient de définir juridiquement l'impôt et d'envisager les différentes classifications des impôts.*

### SECTION I : LA DÉFINITION JURIDIQUE DE L'IMPÔT

---

*L'impôt est généralement défini de manière négative : est un impôt ce qui ne constitue pas une redevance pour services rendus ou une taxe. Un tel raisonnement conduit à conférer à l'impôt une nature résidentielle alors que l'impôt est quand même la ressource principale des finances publiques. C'est pourquoi, il convient, dans un premier temps, d'essayer de définir l'impôt pour, ensuite, le distinguer des autres types de ressources prélevées au profit du budget de l'État.*

## § I : LES ÉLÉMENTS DE LA DÉFINITION DE L'IMPÔT

L'impôt est généralement défini comme un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs. Certains de ces caractères doivent être précisés.

### ●●● A. UN PRÉLÈVEMENT PÉCUNIAIRE

Le caractère pécuniaire de l'impôt apparaît à deux moments. L'assiette est le plus souvent constituée d'éléments monétaires. L'impôt est alors prélevé sur une certaine somme d'argent ou sur une valeur convertie en termes monétaires. C'est le cas pour les avantages en nature liés à la jouissance d'un véhicule automobile ou d'un logement de fonction en matière de traitements et salaires. L'impôt peut aussi être basé sur des éléments matériels. Les contributions indirectes de consommation ou de fabrication des alcools sont calculées sur le nombre d'hectolitre d'alcool pur et non pas sur la valeur pécuniaire.

C'est surtout au stade du recouvrement que le caractère pécuniaire de l'impôt prend toute sa signification. L'impôt est acquitté en argent, sous la forme de remises d'espèces, de chèques, voire de virement bancaire ou postal. Les exceptions au paiement en argent ont disparu. Le recouvrement en nature qui évoque les corvées de l'Ancien Régime est un procédé totalement archaïque. On ne peut pas ne pas évoquer la dation en paiement, même si celle-ci ne constitue pas une véritable exception à ce principe. Cette procédure, d'abord limitée au paiement des droits de succession, a été rendue applicable aux droits dus sur les mutations à titre gratuit entre vifs ainsi qu'au droit de partage. Prévue à l'article 1716 bis du CGI, elle s'inscrit dans le cadre des mesures qui tendent à assurer la protection du patrimoine national ; elle répond à la préoccupation de lutter contre le transfert à

l'étranger des œuvres d'art françaises. Cette procédure de dation qui a été étendue à la remise d'immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres suppose un agrément de l'administration qui apprécie l'intérêt de l'opération de manière discrétionnaire.

### ●●● D. UN PRÉLÈVEMENT DE CARACTÈRE OBLIGATOIRE

Les contribuables n'ont pas la faculté de déterminer eux-mêmes le principe de leur imposition, le montant de leurs cotisations et d'en fixer les modalités de recouvrement. Il s'agit d'un prélèvement imposé unilatéralement, d'une obligation qui pèse sur le contribuable, selon le juge constitutionnel. Un versement dont la détermination est subordonnée à l'accord de la personne qui doit le régler ne peut présenter le caractère d'une imposition au sens de l'article 34 de la Constitution (CC, 29 décembre 1989, n° 89-268, relative à la LF pour 1990 : *Dr. fisc.* 1990, comm. 57). Le lien de droit en vertu duquel le contribuable peut être contraint par l'État de payer sa dette fiscale découle directement de la loi qui le constitue débiteur. Aucun acte de volonté du contribuable n'est susceptible d'intervenir dans ce rapport juridique lequel, dans son principe et son contenu, est déterminé unilatéralement.

Le principe du caractère obligatoire reçoit cependant un certain nombre de dérogations ou de tempéraments. Ces dérogations sont toujours prévues par le législateur, mais elles laissent place à une liberté de choix des contribuables (J. Schmidt, *Les choix fiscaux des contribuables*, D. 1974, chron. p. 23). Les exceptions concernent le principe même de l'imposition. On peut indiquer, tout d'abord, l'hypothèse de personnes qui entreraient normalement dans le champ d'application de l'impôt, mais qui en sont exonérées par une disposition expresse du législateur. Une autre hypothèse concerne les personnes qui devraient être en principe exonérées mais qui souhaitent néanmoins être assujetties pour bénéficier de certains avantages. En matière de TVA, une personne dont l'activité est en principe située en dehors du champ

d'application, peut demander à l'acquitter pour pouvoir bénéficier du système de la déduction. Un contribuable peut demander également à être inscrit au rôle des contributions directes d'une commune pour être éligible au conseil municipal. Les aménagements atténuent seulement le caractère contraignant de l'impôt. Certains s'expliquent par la volonté de préserver les libertés locales : c'est ainsi que chaque collectivité locale fixe les taux d'imposition dans une fourchette déterminée par le législateur. Enfin, d'autres tempéraments permettent aux contribuables de choisir le régime d'imposition qui leur paraît le plus favorable. Dans ce cas, on parle d'option. Ainsi un salarié peut opter pour la déduction des frais réels générés pour obtenir le revenu et non pour l'abattement de 10%. L'option est intéressante lorsque le montant de ses frais professionnels est supérieur à l'abattement de 10%. Une entreprise nouvelle peut opter pour le régime d'exonération des bénéfices prévu à l'article 44 sexies du CGI dès lors qu'elle remplit les conditions d'application.

### ●●● C. UN PRÉLÈVEMENT EFFECTUÉ EN VERTU DE PRÉROGATIVES DE PUISSANCE PUBLIQUE

L'impôt est établi et perçu en vertu de prérogatives exorbitantes du droit commun, qui n'ont d'équivalent ni en droit privé, ni en droit administratif.

La généralisation de la formule de la déclaration contrôlée et des régimes d'imposition d'après le bénéfice réel a entraîné un accroissement des prérogatives conférées à l'administration fiscale pour contrôler les déclarations et établir elle-même l'impôt en cas de carence du contribuable. Ces pouvoirs sont exorbitants du droit commun, qu'il s'agisse du droit de communication, de la vérification de comptabilité, du droit de visite et de saisie prévu à l'article L. 16 B du LPF ou encore du pouvoir de sanctionner les contribuables sous le contrôle *a posteriori* du juge de l'impôt. Le contribuable est constitué débiteur par voie de décision unilatérale.

rale. L'administration se délivre à elle-même un titre exécutoire, en vertu de son privilège du préalable. Ce privilège signifie que la décision administrative est conforme au droit. Pour obtenir le recouvrement de l'impôt, l'administration dispose cette fois du privilège du Trésor, c'est-à-dire que le Trésor est payé après les salariés, les créanciers d'aliments et les créanciers gagistes. Le Trésor bénéficie aussi de l'hypothèque légale prévue à l'article 1929 *ter* du CGI.

Depuis 1954, le législateur s'est efforcé d'accroître les garanties des contribuables tout en attribuant parallèlement des pouvoirs de plus en plus redoutables à l'administration. On ne saurait donc considérer que l'évolution législative s'est produite dans le sens d'une libéralisation. Il résulte de cette situation que le droit fiscal est toujours un droit où l'administration se trouve en situation de supériorité par rapport aux contribuables. C'est un droit d'inégalité.

### ●●● D. UN PRÉLÈVEMENT EFFECTUÉ À TITRE DÉFINITIF

Dès lors qu'il est justifié, l'impôt ne peut faire l'objet d'une restitution de la part de la personne publique qui en est bénéficiaire. Par là, il se distingue de l'emprunt forcé. Il se différencie également de l'impôt négatif qui consiste en une allocation dégressive sur le revenu destinée à assurer à ses bénéficiaires un revenu minimum garanti. Celui-ci ne les incite pas à demeurer inactif tout en leur permettant de subsister. Le législateur a adopté ce mécanisme de l'impôt négatif lorsqu'il a créé la prime pour l'emploi constitutive d'une aide au retour à l'emploi et au maintien de l'activité, destinée à compenser pour les actifs les plus modestement rémunérés, salariés ou non, une partie des prélèvements sociaux et fiscaux pesant sur le travail. À l'origine, avant la censure du Conseil constitutionnel, la prime devait prendre la forme d'une réduction de la CSG et de la CRDS accordée aux personnes disposant de revenus d'activités d'un montant inférieur à 1,4 SMIC. Cette prime constitue un crédit d'impôt.

Il existe ainsi des exceptions au fait que l'impôt est un prélèvement effectué à titre définitif. L'avoir fiscal, supprimé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, était un mécanisme qui avait pour but d'inciter l'investissement des particuliers en actions. Il permettait d'atténuer la charge fiscale résultant, pour les bénéfices distribués, de l'application successive de l'impôt sur les bénéfices des sociétés au niveau de la société distributrice et ensuite de l'impôt personnel dû par les bénéficiaires des dividendes. La loi attribuait à ces derniers un avoir fiscal égal à la moitié des sommes distribués. Dans un premier temps, le montant de l'avoir fiscal était ajouté à celui des dividendes, en vue de la détermination du revenu global du contribuable. Dans un second temps, le montant de l'avoir fiscal était déduit du montant de l'impôt sur le revenu. Le crédit d'impôt était considéré comme une restitution d'une fraction de l'impôt sur les sociétés acquitté par la société ou un simple acompte versé par la société sur l'impôt sur le revenu dû par l'actionnaire bénéficiaire des dividendes.

La loi de finances pour 2006 a introduit dans le CGI un nouvel article 1 qui prévoit que les impôts acquittés par un contribuable ne peuvent pas représenter plus de 60% de ses revenus, dispositif communément appelé «bouclier fiscal». Des dispositifs analogues existent dans d'autres États membres de l'Union européenne. En Suède, le total de l'impôt sur le revenu national et local et de l'impôt sur la fortune ne peut pas dépasser 60% des revenus. L'Espagne connaît un dispositif similaire à une exception près, puisqu'il n'existe pas d'impôt local sur le revenu. En Finlande, le montant cumulé de l'impôt sur le revenu national, municipal et cultuel, de l'impôt sur la fortune et des prélèvements sociaux ne peut pas excéder 60% des revenus. Le système français se limite à l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune, la taxe d'habitation et la taxe foncière relatives à l'habitation principale. Les prélèvements sociaux et la CSG qui constitue pour le Conseil constitutionnel une imposition de toutes natures sont exclus. Les revenus pris en compte sont ceux perçus par le contribuable l'année précédent celle du paiement de l'impôt à l'exception de certaines allocations et des plus-values exonérées.

Le droit à restitution est exercé par le contribuable et se traduit par un reversement des sommes prélevées de manière indue.

### ●●● E. UN PRÉLÈVEMENT EFFECTUÉ SANS CONTREPARTIE DÉTERMINÉE

Cela signifie tout d'abord qu'un prélèvement qui est perçu sans contrepartie pour celui qui le paie est par définition un impôt. Dès lors, le paiement de l'impôt n'est pas une condition de l'accès aux services publics. L'impôt n'est pas le prix payé par chaque contribuable pour les services qui lui sont rendus par les collectivités publiques bénéficiaires. Qu'il paie l'impôt ou qu'il ne le paie pas, tout citoyen a accès aux services publics.

L'absence de contrepartie déterminée entraîne une autre conséquence : un contribuable ne peut pas refuser d'acquitter l'impôt en invoquant le fait que son produit servirait à financer des dépenses contraires à ses idées, comme l'armée ou le remboursement des frais d'interruption volontaire de grossesse (CE, 13 mai 1987, *RJF* 1987, p. 433). Parce qu'il est prélevé sans contrepartie déterminée, l'impôt constitue une recette sans affectation spéciale. Néanmoins, certains prélèvements dont le produit est affecté constituent des impositions de toutes natures. Il en est ainsi de la CSG qui a été instituée par la loi de finances pour 1991. Le juge constitutionnel a énoncé qu'elle faisait partie des impositions de toutes natures (CC, 28 décembre 1990, décision n° 90-285, *recueil*, 95).

## § 2 : LA DISTINCTION DE L'IMPÔT ET DES AUTRES TYPES DE PRÉLÈVEMENTS

L'impôt doit être distingué de la redevance pour service rendu et de la taxe fiscale.

### ●●● A. LA REDEVANCE POUR SERVICE RENDU

La rémunération pour service rendu dont la création, la fixation des modalités d'assiette, de taux et de recouvrement relève de l'autorité réglementaire est définie comme la somme versée par l'utilisateur d'un service public ou d'un ouvrage public déterminé et qui trouve sa contrepartie directe et immédiate dans les prestations fournies par ce service ou dans l'utilisation de l'ouvrage. Cette rémunération pour service rendu n'est due que par les usagers qui utilisent effectivement le service ou l'ouvrage mis à leur disposition. Il s'ensuit, en particulier, qu'elle ne peut être instituée en vue de la création d'un service public ou avant sa mise en fonctionnement, alors même que certaines dépenses auraient déjà été engagées à cet effet par la collectivité publique.

Comme en matière d'impôt, le tarif de la redevance est fixé de manière unilatérale par le service administratif. Ce caractère unilatéral sauvegarde l'égalité des usagers devant le service public. En conséquence, le tarif est basé sur des éléments de caractère général et son application ne peut être modulée en considération des personnes qui y ont recours. Suivant la jurisprudence du Conseil d'État (CE Sect., 10 mai 1974, *Denoyez*, *AJDA* 1974, p. 298), la fixation de tarifs différents pour un même service n'est possible que lorsqu'elle est la conséquence nécessaire d'une loi. C'est également possible lorsqu'il existe entre les usagers des différences de situation appréciables ou lorsqu'une nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service ou de l'ouvrage commande cette mesure. Mais le tarif n'est pas fixé de manière discrétionnaire. La rémunération pour service rendu obéit au principe dit de l'équivalence financière. Ce principe signifie qu'il doit exister une certaine proportionnalité entre son montant et le coût réel des services rendus aux usagers. Autrement dit, le taux doit être calculé de telle sorte que son produit n'excède pas sensiblement le montant des dépenses occasionnées par le fonctionnement du service. Enfin, la recette doit être intégralement affectée au service public selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Toutefois, la notion d'affectation est entendue lar-