

Introduction :

➤ Définition du Droit Fiscal général :

- Le terme de DROIT : **Il s'agit d'un ensemble de règles positives, c'est-à-dire applicables, qui mettent en relation l'Etat et les contribuables**, pouvant être aussi bien des particuliers que des personnes morales (moyen propre, budget propre), de droit public ou de droit privé.
- Le terme de Fiscalité, la notion d'impôt. **La fiscalité pénètre dans toutes les activités juridiques**, et elle concerne tout particulier qui dispose de revenus d'un patrimoine. Elle est donc au cœur de la vie économique et social, et a **d'ailleurs un rôle de plus en plus relationnel, qui sous entend qu'il faut faire accepter l'impôt**. Il ne suffit pas de prévoir des règles (assiette, tarif, modalité de recouvrement), le plus important est l'acceptation en montrant sa finalité. **L'impôt doit surtout être juste**.

➤ Situation de la matière

Cette matière **s'inscrit dans le prolongement des finances publiques**, qui alimentent le budget par l'impôt.

Elle se distingue cependant, car l'impôt est très procédural, c'est-à-dire qu'on parle + des procédures fiscales d'imposition, que de la finalité de l'impôt. **Elle est procédurale car relationnelle**.

➤ Les enjeux de la fiscalité...

Ils sont liés à la réforme du système fiscal français :

- En France, **nous avons encore plus de 250 impôts**, alors que la moyenne européenne est de 44-45 : Problème d'architecture des impôts. Fusion des impôts pour améliorer le rendement et le rendre plus juste (CSG et IR ... ?)

- Contribution sur le revenu local....

- Approche plus globale des impôts sur le patrimoine, c'est-à-dire les droits de mutation que l'on paie lorsque l'on vend un bien, les impôts locaux fonciers, droits de successions...

- Harmonisation fiscale européenne. La fiscalité a de plus en plus un cadre européen. Cet encadrement pèse fortement sur les Etats.

- La fiscalité écologique. Depuis 2003, Le conseil des impôts a souligné que l'outil n'a jamais été appliqué à des fins écologiques.

- Réforme de la fiscalité locale, comme la TP qui devrait être partiellement supprimée.

Biblio : Droit fiscal, 4^{ème} édition, Que sais-je....

PREMIERE PARTIE : LA THEORIE GENERALE DE L'IMPOT

L'impôt est subsidiaire, c'est-à-dire qu'on applique d'abord à partir du code général des impôts, et s'il y a désaccord on peut regarder la compatibilité sur les directives, traités, européens.

CHAPITRE 1 : LA NOTION D'IMPOT

Deux moyens de financer les finances publiques : l'impôt et l'emprunt. L'Etat attend avant tout des recettes fiscales, budgétaires, évaluées de 266 milliards d'euros en 2009 à 230 milliards.

L'impôt est très lié au rôle de l'Etat, et bien sur aux transformations du rôle de l'Etat. **Plus l'Etat est interventionniste, plus l'Etat a besoin de l'impôt**, qu'il peut orienter soit dans un sens taxatif ou incitatif.

Gabriel Ardant « Histoire de l'impôt », soulignait que l'impôt est une technique de vie en société, c'est-à-dire qu'il **met en relation le citoyen redevable avec l'Etat**, le cadre de cette relation étant les lois de finances (LFI et LFR), ce cadre étant voté annuellement, c'est-à-dire que **tous les ans, le législateur peut changer les impôts**.

L'évolution historique de l'Etat **montre aussi l'évolution du rôle de l'impôt en France** :

- Dans l'antiquité, l'impôt était conçu **comme un simple attribut du prince**, comme en temps de Guerre.

- A partir du 16^{ème} et surtout 18^{ème}, l'impôt va se transformer dans sa nature même. Au lieu d'être fondé sur les pouvoirs du prince, **l'impôt va reposer sur les droits des individus** : On va parler de contribution volontaire. **On va parler de consentement à l'impôt.**

L'impôt est la contrepartie du service rendu par l'Etat, c'est-à-dire **une sorte d'assurance contractée par les contribuables pour que l'Etat le garantisse de tout un ensemble de risques économiques, sociales, environnementales**. Sachant que c'est le Parlement qui décide du coût de cette assurance.

Pour Montesquieu : L'impôt est une portion que chaque citoyen donne sur son bien pour avoir la sûreté de l'autre.

L'équilibre doit cependant être respecté.

- A partir du 19^{ème} siècle, nouveau changement dans la nature de l'impôt lié à la transformation du rôle de l'Etat : **On va parler du caractère obligatoire et contraignant de l'impôt**. Caractère inconditionnel de l'impôt mais adapté aux capacités contributives réelles.

- **Au 20^{ème} siècle, réformisme social de l'impôt**, comme en 1982 : L'ISF, couplé avec la création du RMI, devenu RSA, prendre à ceux qui ont plus, pour donner à ceux qui ont moins.

- En début de 21^{ème} siècle, on met l'accent sur **la bonne gouvernance fiscale** :
- **Améliorer le rendement des impôts**, comme le télépaiement, télé déclaration
- Réduire la fraude. Combattre l'évasion fiscale.

Section 1 : Définitions et typologies des impôts.

Le législateur définit un régime juridique, les règles d'impositions, le tarif, les personnes concernées, modalités de recouvrement, **mais n'a jamais donné de définition de l'impôt**.

I) Définitions juridiques

A) Définition positive de l'impôt

Gaston Jèze montre que l'impôt « est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitive et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ».

L'impôt est un Prélèvement Obligatoire, pécuniaire, [sauf exception aux dations en paiement, en matière de droit de succession, où l'on paie en nature (objet d'art, immeubles)] requis des personnes physiques et morales de droit public et privé, **par voie législative de façon autoritaire et à titre définitif**, car en principe l'impôt n'est pas affecté (sauf CSG), **sans contrepartie**, en vue de la **couverture des charges publiques, et en vue de l'interventionnisme de la puissance publique.**

La jurisprudence constitutionnelle assimile les taxes administratives instituées par la loi, mais en relation avec un SP **utilisé ou non** :

- Taxe d'ordure ménagère
- Droits d'inscription à la FAC
- Redevance audiovisuelle : Contribution à l'audiovisuelle publique.

On paye, même si on n'utilise pas....

B) Définition à contrario de l'impôt

Il s'agit des redevances pour services rendus et les cotisations sociales.

a) Redevances pour services rendus.

Ce sont des PO, mais en contrepartie d'un service rendu, la jurisprudence exigeant **un rapport proportionnel entre le prix payé et le service rendu.**

CE 13 mai 1977 : Péage d'autoroute...

Le régime des redevances est plus souple, car elles peuvent être mises en place par des autorités règlementaires (art C37).

b) Cotisations sociales.

Il s'agit d'apport des personnes protégées ou de leurs employeurs (salariales ou patronales) à des institutions (Caisse maladie, vieillesse), octroyant des prestations sociales, en vue d'acquérir et de maintenir le droit à ces prestations.

Ce ne sont pas des impôts car c'est un but social, et il y a une contrepartie (prestation sociale).

Ce ne sont pas des RPSR car il n'y a aucune proportion entre les montants des cotisations (16% du PIB 300 milliards €) et le coût des prestations.

C) Le taux global des Prélèvements obligatoires (TGPO)

Il s'agit de mesure par Etat, et chaque année, le poids de l'ensemble des PO par rapport à la richesse nationale (PIB). C'est un indicateur qui permet de connaître l'ensemble des prélèvements fiscaux et sociaux, et qui révèle par conséquent les choix fiscaux, sociaux, économiques de chaque Etat par année.

Il y a une évolution qui se dessine :

- En 2006, nos PO (impôts, taxes administratives, RPSR, cotisations) ont représenté **792,5 milliards d'€**(On peut distinguer 497 milliards au titre des impôts, et 295 milliards au titre du reste).
- **En 2008, 846 milliards d'€.**

Globalement il y a donc une tendance à la hausse.

Pour mesurer le TGPO, on additionne au numérateur l'ensemble des PO que l'on va diviser par le PIB *100.

- En ce qui concerne le taux, il a beaucoup augmenté depuis 1974, avec le 1^{er} choc pétrolier.
- **Puis une année record en 1999, avec 45,7 % du PIB.**
- En 2005, les impôts représentaient 65,2% des PO alors que les cotisations représentaient 37,8%.

- ✓ **Aujourd'hui notre TGPO tourne autour des 44 % du PIB.** Mais ce taux dépasse de plus de 4 points la moyenne européenne, tout en restant inférieur à 2 pays record :
 - Suède : 51,3%
 - Danemark : 50,3%. Ce sont les politiques fiscales qui sont à l'origine. Ils ont des choix nationaux économiques et sociaux très développés, et cela suppose donc de recourir davantage à l'impôt.

Selon la Commission Européenne, **la France se situe en 4^{ème} position pour sa fiscalité sur le travail, et en 2^{ème} position pour la fiscalité sur le capital dans la zone €.**

- ✓ La commission européenne a souligné que depuis 1999, les recettes tirées des **taxes environnementales ont atteint en France leur plus bas niveau, avec 2,6% du PIB seulement :**
 - **La fiscalité environnementale est une fiscalité incitative**, en orientant les comportements tant pour les ménages que les entreprises pour protéger l'environnement.
- ✓ Le législateur a voté depuis 2008 **des mesures fiscales environnementales** (bonus malus). Il a aussi voté pour 2011, **une taxe nationale sur les véhicules de marchandises**
- ✓ **Au niveau international, l'OCDE a montré qu'il fallait un TGPO** à la fois pour montrer les besoins attendus de l'Etat, et en même temps ce que supporte les ménages et les entreprises.

On remarque cependant des disparités :

- Le TGPO des 27 dépasse de 13 points celui des USA.
- ✓ **La question se pose toujours s'il faut limiter le TGPO** (ne pas dépasser les 44%). **Il est cependant impossible** de plafonner globalement le poids des PO. Les Etats n'y parviennent pas. **Le plafonnement peut se faire seulement par impôt ou contribuable (bouclier fiscal).**

Tous les Etats cherchent à faire accepter l'impôt. **Disraeli, Homme d'Etat et écrivain Britannique qui relevait deux formules :**

- Il faut un maximum de rendement en matière d'impôt pour un minimum de mécontentement. Le législateur quand il fixe un taux, doit toujours se préoccuper de la répercussion sur le contribuable.
- Les hauts taux, tuent les totaux.

En France, on a multiplié les plafonnements individuels, ce qui a compliqué les dispositifs.

II) Typologie des impôts.

La pluralité d'impôt permet de combiner des prélèvements obligatoires importants, avec des prélèvements mineurs, c'est-à-dire de compenser la baisse d'un impôt majeur comme la TVA, par le rendement d'un impôt mineur comme la TIPP.

Ces classifications servent avant tout à l'administration fiscale d'Etat (DGFIP) qui gère l'impôt.

Il y aussi des classifications économiques qui servent surtout à mesurer l'impact dans notre économie nationale de l'impôt :

- + d'impôt sur la consommation ou sur les revenus ?

A) Les classifications administratives

1) La classification administrative, impôt direct, impôt indirect.

L'impôt direct est un impôt établi par voie de rôle (acte administratif contestable, liste de contribuables soumis en permanence à l'impôt, auquel l'administration fiscale va envoyer une déclaration à remplir). **Il est donc nominatif :**

- **Impôt sur le revenu**
- **Taxe d'habitation**
- **L'ISF**

L'impôt indirect, il n'y a pas de rôle nominatif. Il concerne une imposition occasionnelle :

- La TVA qui est liée aux activités économiques.

Elle est aussi importante en contentieux fiscal : C'est le JA qui s'occupe de l'IR, l'IS.
En revanche pour l'ISF c'est le juge judiciaire.

2) La classification administrative, impôt personnel et impôt réel.

- **L'impôt personnel concerne la situation personnelle du contribuable.** On va prendre en compte sa situation personnelle qui peut changer d'une année sur l'autre. On va donc rechercher si le contribuable est célibataire, marié. On va aussi cerner ses capacités contributives.

Par conséquent l'impôt personnel est l'impôt le plus juste, mais cependant l'impôt le plus compliqué, puisque on prend en compte ses charges et ses recettes d'une année sur l'autre :

- IR, l'impôt le plus juste, avec le système du Quotient Familial, et le barème progressif par tranche.
- Taxe d'habitation, direct et personnel
- Droits de successions, direct.

- **L'impôt réel, qui porte sur des immeubles, des activités, des biens sans prendre en compte la situation personnelle du contribuable.** Ils ne sont donc pas juste, puisque le tarif sera le même que l'ont soit célibataire, marié, avec ou sans enfants :

- **La TVA**

3) La classification administrative, impôt synthétique et impôt analytique.

Depuis le 20^{ème} siècle, nous avons avant tout des impôts synthétiques, c'est-à-dire qu'on cherche une base d'imposition la plus globale, **pour apporter le plus de rendements :**

- Impôt sur le revenu global du foyer fiscal de 1959.
- La TVA.

On a encore des impôts analytiques, au niveau de la fiscalité du patrimoine :

- **Les droits de successions :** On a un actif successoral qui est d'abord réparti selon le lien de parenté (enfants) et ensuite les collatéraux (frères, sœurs), et on va calculer sur chaque part (qui porte sur une part donc analytique). Il y a autant de calculs que de parts répartis en lignes directes.

B) Les classifications économiques

Il s'agit ici de rechercher l'impact dans l'économie nationale de l'impôt, de sa pression de sa charge fiscale sur chacun.

Il y a 3 impacts :

- Soit l'impôt **touche les revenus disponibles**.
- L'impôt peut toucher aussi **les patrimoines des ménages**, c'est-à-dire ses biens bâtis ou non bâtis et ses biens en capitaux
- La charge fiscale touche aussi **les dépenses des ménages**.

C'est la classification qui intéresse le + la Doctrine pour la réforme fiscale. On se préoccupe davantage de s'interroger sur la répartition de l'impôt et de son impact sur l'économie nationale.

Fondamentalement, **les impôts sont liés à la notion de revenu disponible** (net de frais, de charges), car la consommation est l'utilisation d'un revenu, même le patrimoine lié au revenus ultérieurs.

Il y a encore en France un déséquilibre entre les 3 impôts d'Etat : TVA, IR, IS, TIPP à deux niveaux :

- **Ils représentent à eux seuls, 90 % des impôts d'Etat.**
- La forte dégradation des finances publiques conduisent de plus en plus à **améliorer le rendement des principaux impôts d'Etat** :
 - ❖ De la TVA, grâce aux télédéclarations, avec moins de frais administratives et des rentrées plus rapides.
 - ❖ Revoir tous les impôts sur le patrimoine : ISF, taxes foncière, d'habitation.

Section 2 : Les techniques d'établissement des impôts.

Il faut d'abord déterminer **l'assiette de l'impôt** (base d'imposition nette avant calcul). Ensuite, il faut **appliquer à l'assiette un tarif, fixé par le législateur**, soit proportionnel, soit progressif (**la liquidation**). Enfin, il faut **trouver les modalités de recouvrement**.

Ces opérations sont propres à chaque impôt, déterminé par le législateur.

1) L'assiette de l'impôt

Il y a 3 étapes dans la détermination de l'assiette de l'impôt :

- **Le choix de la matière imposable**
- **L'évaluation de cette matière : comment l'évaluer pour trouver une base nette imposable**
- **La constatation d'un fait générateur.**

a) Le choix de la matière imposable

Le choix de la matière imposable est un choix législatif. Si les révolutionnaires de 1791, avait choisi des impôts personnels, aujourd'hui, **les choix seront davantage réels pour des questions de rendement**.

Il appartient au contribuable de déclarer sa matière imposable. Ce système déclaratif suppose la bonne foi du contribuable. Mais l'Administration Fiscale peut montrer qu'il y a une erreur, une insuffisance, une omission (contrôle fiscal).

Pour les impôts locaux, le montant est directement envoyé.

b) Comment mesurer la base de l'impôt

Il y a 3 méthodes :

- **La méthode normale** : C'est la méthode réelle, c'est-à-dire qu'il faut tout déclarer. C'est une méthode contrôlée, car l'Administration peut remettre en cause la sincérité du citoyen. Il y a eu deux éléments de modernisation :
 - ❖ **La DPR : Déclaration pré remplie** envoyé au foyer fiscal, et qui concerne certains montants connus à l'avance à l'administration fiscale, cela concerne les revenus, les pensions ou encore les capitaux mobiliers.
 - ❖ **La télédéclaration en ligne**. Sur 36 millions de foyer fiscaux, il y a aujourd'hui plus de 8 millions de foyer fiscaux qui télé déclarent.

- **La méthode d'évaluation forfaitaire** : Le forfait s'agit de retenir une partie de la base d'imposition, de façon approximative, avantageuse pour le contribuable. **C'est une méthode d'évasion fiscale**. Il y a deux types de forfait :
 - ❖ **Un forfait légal agricole** : Chaque année, c'est le législateur qui fixe dans la loi un bénéfice moyen à l'hectare par type d'agriculture, et par département. Il suffit ensuite de multiplier par le nombre d'hectare ou de tête pour connaître le montant. On ne retient pas le CA.
 - ❖ **Le forfait individuel** : Soit le petit commerçant, ou les professions libérales, qui ne dépassent pas un montant de recettes. **C'est le régime des micros entreprises, sorte de régime transitoire, avec évaluation forfaitaire à partir du CA, puis dès qu'elle dépassera le CA max, elle passera au régime normal.**

- **La méthode sanction** : Le législateur peut calculer une base d'imposition à partir de signes extérieurs, pour les contribuables défaillant.

c) La constatation d'un fait générateur : un évènement qui déclenche l'imposition

C'est donc soit un évènement, soit un acte juridique, une situation économique (achat de marchandises pour fabriquer un bien et le revendre), qui rend passible de l'impôt, qui déclenche l'imposition. **Il faut donc le constater, et diffère selon les impôts. Chaque impôt à son propre fait générateur.**

Pour l'IR, c'est le fait évènement de disposer au 1^{er} janvier de l'année civile de disposer d'un revenu.

C'est aussi le 1^{er} janvier pour l'IS, TP.

Il ne faut pas confondre le fait générateur, avec la période d'imposition.

Pour la TVA, le fait générateur est le fait pour un vendeur qui achète pour revendre, à disposition d'un acheteur, que ce soit un bien ou un service. Cela déclenche obligatoirement un calcul de TVA.

Pour les impôts sur le Patrimoine, il y a plusieurs faits générateurs :

- Soit la transmission d'un bien, maison...
- Le fait de détenir un patrimoine au 1^{er} janvier estimé à 790 000€ pour l'ISF.
- La constatation d'une plus value entre deux dates.

La constatation du fait générateur conditionne l'application de la loi dans le temps, c'est-à-dire pour l'IR, les revenus de 2009, le calcul se fera en 2010, mais on appliquera le calcul de 2009. **Le tarif applicable est toujours celui du fait générateur**, même chose pour une succession (on applique le tarif le jour du décès).

La constatation du fait générateur conditionne l'application de la loi dans l'espace. Elle ne peut appliquer l'impôt que si la matière imposable est en France.

2) La liquidation de l'impôt.

En matière tarifaire, le tarif peut répondre à deux objectifs distincts :

- **Soit le législateur met en place un tarif qui a pour but le rendement**, c'est-à-dire pour augmenter les recettes fiscales.
- **Soit le législateur fixe un tarif qui a pour but la justice fiscale**, qui a pour but de cerner et de prendre en compte les capacités contributives réelles.

Ces objectifs ont permis de distinguer deux catégories d'impôts :

- **Impôts de répartition**, avec objectif de rendement où on connaît le rendement de l'impôt.
- **Impôts de quotité**, avec objectif de justice. On ne connaît pas le rendement de l'impôt. Le tarif varie selon la matière imposable, et qui va être plus sensible à la conjoncture économique (TVA, IR).

Il y a deux grands tarifs, liés à la base d'imposition nette :

- **Soit un tarif proportionnel**, quelque soit le montant de base imposable (voiture). **Cependant il n'est pas juste**, car ce sera le même taux quelque soit la voiture.
- **Soit un tarif progressif, par tranche**. Les taux d'imposition vont varier selon les tranches du barème, avec un taux d'imposition progressif : Plus la tranche s'élève dans son montant, plus le taux va s'élever. **C'est un élément de personnalisation de l'impôt. Le revers est sa complexité.**

Il y a une politique fiscale des taux d'imposition :

- Il arrive que le législateur n'augmente pas le taux d'imposition, mais modifie l'assiette, en augmentant l'assiette : Pour la CSG. En 2005, le législateur voulait augmenter le taux normal qui était de 5,5%. Cependant il a réduit les abattements, ce qui revenait au même.

3) Les modalités de recouvrement

On n'a pas de modalités de recouvrement performantes. On n'arrive pas à faire coïncider le fait générateur de l'impôt, le calcul, et les modalités de recouvrement. Chaque étape est décalée dans le temps.

On a 3 grandes modalités de recouvrement :

- **Le paiement au comptant** : l'administration attend le fait générateur : dépôt d'une déclaration, d'un acte notarié. Dès ce moment, le même agent, liquide les droits d'enregistrements (hypothèque).
- **Le paiement après constatation** : On a deux services compétents :
 - ❖ **Les services d'assiette et de liquidation** chargés de recevoir les déclarations et de calculer l'impôt.
 - ❖ **La mise en recouvrement** : Elle doit attendre l'avis d'imposition.
- **La retenue à la source** : On prélève directement à la source, dès le revenu disponible, dès la constatation du fait générateur. Mais cela suppose des collecteurs d'impôts, des personnes qui prélèvent à la source pour reverser à l'Etat : 80 % de la CSG qui arrive à la SS.

Section 3 : Les fonctions des impôts

A quoi sert l'impôt, quelles sont les justifications des impôts ?

Passage de l'impôt du Prince, puis à l'impôt volontaire, puis à l'impôt obligatoire.

On dévalorise la fonction budgétaire au profit de la conjoncture économique.

On a 3 fonctions de l'impôt :

- Budgétaire
- Economique
- Sociale

A) La fonction budgétaire

L'Etat tire l'essentiel de ses ressources, des recettes fiscales annuelles.

Cette fonction financière et budgétaire **répond aussi à deux règles** :

- **La productivité de l'impôt** : Pour qu'il y ait du rendement, il faut multiplier les impôts. Il faut aussi que le rendement de l'impôt suscite un minimum de mécontentement :

- ❖ L'impôt sur le revenu des personnes physiques. Il ne rapporte qu'autour de 53 milliards alors que la CSG 80 milliards.

- **L'Elasticité de l'impôt** : Cela veut dire que l'impôt va varier selon la conjoncture économique, les revenus des ménages :

- ❖ La TVA : Avec une baisse de 1% en 2000, on a remarqué une augmentation de la consommation

B) La fonction économique

Elle s'oppose de plus en plus à la fonction budgétaire. Elle est de plus en plus liée au rôle de l'Etat.

L'objectif n'est pas la recette fiscale, **mais dans un but de dépense fiscale** :

- en accordant **des exonérations** (pas d'IS pendant un certain temps...)
- Cela peut être aussi **des abattements**
- **Le quotient familial**

L'interventionnisme fiscal de l'Etat met en œuvre des dépenses fiscales dérogatoires, exceptionnelles, toujours lié à la conjoncture économique.

C'est ce qu'on appelle aussi des niches fiscales ou encore dépenses fiscales dérogatoires.

Le rapport de la Cour des Comptes a très bien montré que ces dépenses fiscales dérogatoires ont provoqué **une diminution de recettes pour l'année 2008 de 7,6 milliards d'€**

L'AN a formulé en juin 2008 **une liste de propositions pour maîtriser la dépense fiscale dérogatoire**. En 2003, il y avait 418 niches fiscales.

Une petite réforme a été faite pour 2009 :

- Le législateur a décidé de **plafonner certains avantages fiscaux**, pour limiter la dépense fiscale.

C) La fonction sociale

Le législateur doit se préoccuper d'une juste répartition entre les citoyens, en raison de leur capacité contributive : **l'impôt citoyen**.

L'article 13 de la DDHC prévoit qu'une contribution commune est indispensable.

Elle doit être également répartie entre tous les citoyens : **C'est l'égalité horizontale, mais aussi verticale** : demander + à ceux qui ont plus, pour donner à ceux qui ont moins.

Les exonérations ne doivent être donc que dérogatoires et justifiées.

L'égalité devant l'impôt est un principe à valeur constitutionnelle qui s'impose au législateur et pour lequel la personne peut être sanctionnée.

C'est le CE qui a d'abord érigé les principes d'égalité devant l'impôt. Le CE en a fait un PGD, qui s'impose à tous. **Dans un arrêt de principe du 4 février 1944 : Sieur Guieysse :** Le CE souligne que l'égalité devant l'impôt s'apprécie en fonction d'une stricte identité de situation, c'est-à-dire que deux personnes doivent payer le même impôt, seulement si elle se trouve dans une situation rigoureusement identique, c'est ce qu'on appelle une égalité de traitement.

Arrêt du CE 10 novembre 1976 : Sieur Flûtet. Le CE affirme que l'égalité devant l'impôt est une égalité catégorielle. Autrement dit, deux catégories de revenus différents, peuvent être imposées différemment, sans rupture d'égalité devant l'impôt.

Qui contrôle le principe d'égalité devant l'impôt ?

- Le Conseil Constitutionnel à chaque fois qu'une loi de finance lui est soumise.

Les modalités du contrôle sont très bien exprimées dans sa décision du 28 décembre 1990, contrôlant la LF de 1991, mettant en place les 3 CSG affectées au budget de la SS :

Le CC précise dans sa décision que « dans la mesure où les contributions instituées ont pour finalité commune la mise en œuvre du principe de solidarité nationale, la détermination des redevables des différentes contributions, ne sauraient aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » :

- Cela veut dire que le CC se préoccupe de l'identification des catégories de redevables (ceux qui vont payer), et si le législateur en oublie une, sans justification, il est sanctionné, parce qu'il y aura une rupture d'égalité devant les charges publiques.
- Une exonération non justifiée sera annulée
- Le contrôle porte sur la répartition de la charge fiscale.
- Ce contrôle garanti l'impôt citoyen

Décision du CC du 27 décembre 2002 : Annulation de la taxe sur l'élimination des déchets liés à la distribution des journaux gratuits et d'imprimés publicitaire : Parce que en prévoyant d'exclure du champ d'application un grand nombre d'imprimés susceptibles d'accroître le volume des déchets.

Décision du CC du 29 décembre 2005, à propos de la LF de 2006. Le CC a justifié le bouclier fiscal, la restitution de l'impôt, en soulignant que l'exigence du principe d'égalité devant l'impôt, ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire, ou faisait peser sur une catégorie de contribuable une charge excessive au regard de leur faculté contributive :

- Le bouclier fiscal est juste pour éviter l'impôt confiscatoire
- Le bouclier fiscal est donc constitutionnel

Conclusion :

Un bon impôt est un impôt socialement juste (principe d'égalité devant l'impôt), économiquement raisonnable, techniquement simple et enfin rapporter beaucoup à l'Etat car c'est le principal moyen de financement.

Mais comme on le voit c'est d'abord la fonction sociale, puis économique, puis budgétaire, donc c'est inversé.

CHAPITRE 2 : LES SOURCES DU DROIT FISCAL

La principale source est la loi, et l'impôt procède entièrement de la loi. Sa suppression dépend toujours du législateur.

La loi nécessite des interprétations pour appliquer à des situations concrètes, et ces interprétations sont données grâce à **des sources interprétatives, ou bien l'administration fiscale**.

Les sources internes sont nombreuses, comme celle de la loi.

On retient aussi le principe de subsidiarité : On applique d'abord le code général des impôts. Ce n'est que si le contribuable applique un traité, directive ou règlement.

Section 1 : Les sources internes

A) Les fondements constitutionnels

1) La nécessité de l'impôt

Inscrit à l'article 13 de la DDHC de 1789. Elle prévoit que pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses de l'administration, **une contribution commune est indispensable**.

Ce fondement est utilisé par la jurisprudence pour **justifier la poursuite des fraudeurs**, c'est-à-dire ceux qui volontairement, fuient l'impôt.

2) La Loi : Art C34

Elle fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures (y compris les taxes administratives).

Le législateur ne peut pas déléguer sa compétence en matière d'impôt (CC 29/12/86 : Il ne peut pas s'en remettre au Gouvernement).

3) Annualité de l'impôt

L'origine résulte de l'ordonnance du 2 janvier 1959, modifiée par la LOLF de 2001. **Chaque année, il faut une autorisation législative pour percevoir l'impôt** (même l'IR). Ce principe vient conforter la légalité de l'impôt.

A ne pas confondre avec la période d'imposition qui concerne les contribuables, ce qui va permettre le calcul de l'impôt entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre.

4) L'Égalité devant l'impôt, art 13 DDHC

On regarde la juste répartition entre catégories de redevables.

B) Les sources codifiées

Elles concernent les lois et les règlements administratifs d'application. Ces sources sont codifiées dans le code général des impôts, apparu en 1948.

A partir des années 60, on a relevé une **extrême complexité fiscale législative** et réglementaire, liée à l'émiettement :

- On a une numérotation latine
- Pas de partie L ou R

La 1^{ère} réforme se passe en 1982, avec la **mise en place du livre des procédures fiscales** :

- Alléger le code général des impôts, pour les transférer dans le livre des procédures fiscales.

Depuis 1982, on a le code général des impôts et le livre des procédures fiscales (d'imposition, de contrôle ou de contentieux).

L'ensemble (CGI + LPF) constitue le nouveau code des impôts :

- Beaucoup critiquent l'illisibilité du CGI, qui entraîne donc du contentieux.
- Il y a eu un effort de simplification pour la sanction fiscale.

C) Les sources non codifiées : Interprétatives

Il y a deux sources interprétatives

1) Le Juge de l'impôt

Il y a deux juges en matière fiscale :

- Le JA est le principal juge de l'impôt, au vu de l'article L199 du LPF. Cet article répartit les compétences **entre le JA et le Juge Judiciaire, en fonction de la nature de l'impôt** :
 - ❖ Les impôts directs et personnels relèvent en principe du JA, c'est-à-dire des impôts d'Etat (IR, IS), mais aussi locaux (TP, TF, TH). Il est aussi compétent en matière de TVA. **Tous les grands impôts relèvent donc du JA.**
 - ❖ Le JJ s'occupe cependant de l'ISF. Il est aussi compétent pour connaître les droits indirects, droits d'enregistrement, à titre onéreux ou gratuit (impôts patrimoine), + droits sur alcool, tabac, huile.

Le JA est une source interprétative de la loi fiscale en relation avec une situation de fait. **Il a dérogé le réalisme du droit fiscal**, comment il interprétait la loi fiscale.

Le Commissaire du Gouvernement a rendu **un arrêt du 21 janvier 1921 : Syndicat des agents généraux des compagnies d'assurance**. La notion de réalisme du droit fiscal, fonction interprétative du juge de l'impôt. Selon Corneille : La loi fiscale est une loi destinée à frapper la matière imposable, telle qu'elle apparaît en fait sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. La Loi fiscale frappe donc des situations de fait et non pas des situations de droit.

Cela veut dire que même si une personne physique ou morale, se mêle à une activité illicite ou illégale, il y a une matière imposable, des revenus, un résultat, il y aura donc imposition

La situation de fait prédomine sur la situation de droit :

- Elle répond donc à la nécessité de l'impôt.
- Cela répond aussi au réalisme, c'est-à-dire à tenir compte et à faire prévaloir, même si cette situation apparente est contraire à la loi.

Le Juge pourra donc élargir la matière imposable. Cela concerne donc les activités occultes, c'est-à-dire non déclarées.

2) La doctrine fiscale de base

C'est un ensemble de textes fiscaux, essentiellement des instructions fiscales, destinées à faire circuler les informations aux services de bases, pour permettre une application uniforme sur tout le territoire.

C'est ce qu'on appelle une doctrine fiscale de base, car elle va permettre d'établir l'impôt.

La doctrine fiscale de base est une pratique administrative, à destination des agents des impôts, des finances, mais ce ne doit pas être l'expression d'un pouvoir réglementaire (elle ne peut pas ajouter ou retrancher par rapport à la loi).

Mais cette source interprétative révèle deux questions :

- Il arrive que l'instruction fiscale ajoute ou retranche un élément du texte législatif ou réglementaire. **C'est donc illégal, et sera donc annuler.** Il y a donc un risque de renversement de la hiérarchie des normes, l'instruction s'appliquant de toute façon en pratique, **mais si elle a un caractère réglementaire, elle doit être annulée.**
- **Il y a une prolifération des instructions fiscales, et donc une difficulté d'insécurité juridique,** et un risque important de reprise d'imposition, ou de majoration.
 - ❖ Mais à partir de 1959, un article très utilisé est le L80A du LPF qui a été complété en 1986, par un article L80B du LPF.
 - **Ces articles offrent une garantie contre les changements de doctrine.**
 - Il y a aussi une **garantie contre les changements d'appréciation contre les situations de fait :**
 - Il s'agit donc de garantir de bonne foi, et sous certaines conditions, la sécurité juridique, c'est-à-dire **d'empêcher l'administration fiscale, de reprendre l'imposition.**
 - Comment le législateur a-t-il pu garantir légalement des atteintes administratives à la légalité, c'est-à-dire des instructions fiscales qui ne correspondent pas à la loi fiscale.

Le but de l'art L80A est en faveur des contribuables, c'est-à-dire empêcher le droit de reprise de l'administration fiscale. C'est une garantie de sécurité juridique.

La publicité des textes administratifs a été renforcée grâce à deux décrets :

- Celui du 8 décembre 2008
- Celui du 28 avril 2009.

Depuis le 1^{er} mai 2009, **les instructions de l'administration publiées** doivent être mises à disposition du public, sur un site internet relevant du 1^{er} ministre
<http://www.circulaires.gouv.fr>

Concernant les instructions fiscales :

- On retrouve le site du 1^{er} ministre
- Il y a aussi une publication effectuée, sur le site du bulletin officiel des impôts

Section 2 : Les sources internationales et communautaires

Elles viennent déroger aux sources internes, avec une valeur supérieure à la loi fiscale, supra législative.

Il y a une internationalisation du droit fiscal, avec de plus en plus de conventions bilatérales signées.

Depuis 1993, ouverture du marché unique, **on a aussi une libre circulation des capitaux, des revenus, des personnes, des biens, des marchandises**, et ce principe de circulation est sanctionnée par la cours de justice.

A) Les conventions fiscales internationales

1) Les conventions fiscales bilatérales

Ce sont des traités internationaux soumis à l'article C55. Ils ont une autorité supérieure à la loi, mais sous condition.

Elles sont signées entre deux Etats, et on pour but d'éviter une double imposition, ou empêcher une absence d'imposition.

Elles sont généralement couplées avec des accords administratifs de coopération, qui permettront de savoir s'il y a absence ou double imposition.

Toutes conventions fiscales déterminent la position de résident, son lieu de résidence.
Pour les personnes morales, elles déterminent une position fiscale stable.

Elles déterminent un droit d'imposition, quel Etat va détenir l'impôt. On peut mettre en place un droit d'imposition partagé :

- C'est à dire que l'Etat de la source du revenu retient une partie de l'imposition, c'est-à-dire un impôt forfaitaire.
- L'autre Etat, c'est-à-dire l'Etat de résidence va calculer l'impôt.

Cela suppose donc la transparence.

Le CE a bien montré que le contribuable pouvait invoquer aussi une instruction fiscale (L80A) incompatible avec une convention fiscale :

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- Dans un arrêt du 22 décembre 1982, le CE fait prévaloir une instruction fiscale qui interprétait la convention franco-ivoirienne en soulignant que la convention franco-ivoirienne ne s'appliquerait pas rétroactivement.- Or la convention même, prévoyait la convention rétroactive, donc le contraire.- Le contribuable en faisant prévaloir l'instruction fiscale, a raison selon le JJ, en protégeant le contribuable, plutôt que de respecter la hiérarchie des normes. |
|---|

2) Les conventions européennes des droits de l'Homme

En ce qui concerne l'article 6 §1: Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement, dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial qui décidera des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, ou du bien fondé de toute accusation en matière pénale, dirigé contre elle.

Le droit au procès équitable, ne peut pas s'appliquer aux procédures fiscales. Mais il y a quand même une influence de la convention à deux niveaux :

- **L'article 6, s'applique en situation de délai raisonnable de jugement.** L'Etat français a été condamné à plusieurs reprises pour la longueur du délai de jugement, sachant que la procédure.
- **L'article 6 concerne aussi les sanctions fiscales de majoration de droit** (40% qui viennent s'ajouter à l'imposition pour manquement délibéré, mauvaise foi).
- L'article 6 concerne aussi les amendes (sanctions pénale)

Pour les sanctions fiscales ou pénales, l'article 6 § 1 s'appliquait (mais pas à la procédure d'imposition).

29 avril 1997, Mr Ferreira : La Cour de cassation a reconnu un principe de modulation des sanctions fiscales. Cela veut dire que le JJ, qui estime qu'il a un pouvoir de pleine juridiction « au lieu de mettre 40%, on met 30% ».

En revanche, le CE et donc les juridictions administratives, ont estimé que dès l'instant où le législateur a fixé un taux pour un manquement libéral, le juge de l'impôt ne pouvait qu'appliquer la loi fiscale. Donc pour le JA :

- Soit il y a manquement délibéré, l'administration a porté la preuve de la mauvaise foi du contribuable, et donc on maintient les 40%
- S'il n'y a pas assez de preuve, on peut faire tomber la sanction.

Le CE a décidé dans un arrêt du 30 novembre 2005, société SIDEME, confirmé dans un autre arrêt de 2008, que lorsque cela est possible de vérifier que la loi elle-même a assuré dans une certaine mesure la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés : Autrement dit de **prendre en considération différentes pénalités pour vérifier si la sanction retenue est adaptée au comportement incriminé.**

Rapport Fouquet de 2008 : Remplacer des taux uniques, par des taux davantage modulés, gradués, selon le comportement des contribuables.

La convention européenne des droits de l'homme, jouent donc un rôle important en matière de sanction.

B) Primauté du droit fiscal communautaire

Dès le traité de Rome de 1957, **limitation de la compétence nationale du droit fiscal, dans un but d'intégration fiscale.**

Le traité interdit aux Etats membres d'utiliser l'impôt ou les taxes administratives pour remplacer les barrières douanières abolies : Les Etat membres ne peuvent pas utiliser l'impôt comme moyen protectionniste

Le traité de 1957 a confié aux organes communautaires la compétence pour **harmoniser les législations fiscales nationales :** l'harmonisation fiscale n'est pas l'uniformisation.

C'est-à-dire que l'harmonisation fiscale vise seulement à détecter dans les législations nationales, des dispositions anti concurrentielles, afin de permettre une concurrence loyale.

La reconnaissance de traités communautaires supérieurs aux lois est l'arrêt Nicolo de 1989.

Arrêt Compagnie Alitalia de 1989, primauté des directives communautaires sur les dispositions du code général des impôts. Le CE annule 3 dispositions réglementaires du code général des impôts incompatibles avec la 6^{ème} directive TVA.

Cela a donc mis longtemps à s'affirmer. Aucune disposition du CGI ne peut être contraire aux traités, directives ou règlement.

2 conséquences pratiques vis-à-vis de cette primauté du droit fiscal communautaire :

- La directive communautaire est une sortie d'interprétation de la disposition du CGI. Tout contribuable peut demander à un juge d'interpréter, et de regarder la compatibilité

- Arrêt du 22 décembre 89 : Mortier. Le Ce souligne la règle d'interprétation du CGI au regard de la 6^{ème} directive de 1977, en jugeant que les dispositions de l'article 256B du CGI, ayant été prise pour l'adaptation de la législation nationale, devait être considéré comme signifiant (règle d'interprétation) que les personnes morales de droit public sont obligatoirement assujetties à la TVA, pour résoudre une opération de cantine. **Autrement dit, l'article 256B doit être interprété au regard de la disposition de la 6^{ème} directive, qui ne prévoyant pas d'exonération expresse des personnes morales de droit public (collectivités locales), l'assujettissement est donc de droit.**

- Malgré l'absence des faits directs des directives dans notre droit interne puisqu'il faut toujours un vote de loi de transposition. Le CE a souligné que la règle nationale, le CGI, qui ne respecte pas la directive communautaire est dépourvue de base légale : Annuler ou non applicable : **La directive communautaire est quand même invocable, et le juge pourra annuler un règlement incompatible, ou écarter l'application de la loi, qui n'est pas compatible avec la directive, et ceux même si il n'y a pas eu transposition.**

Les directives communautaires ont donc bien en matière fiscale, une force contraignante, qui s'impose à tous, ce qui révèle la primauté du droit fiscal communautaire.

Conclusion Section 2 : Les Etats organisent dans leur législation nationale de façon paradoxale, l'évasion fiscale. Les Etats cherchent à attirer soit des personnes physiques ou morales, des capitaux, des revenus, et l'on parle ainsi de paradis fiscaux. Paradoxalement, ce sont les même Etats qui fixent les règles pour poursuivre les fraudeurs. En même ils imposent très peu les grands fortunes.

Pour reconnaître un paradis fiscal :

- Il y a des conditions fiscales, mais surtout des conditions extra fiscales. L'Etat peut ou non imposer, c'est un choix politique.
- Il y a un régime fiscal privilégié avec pas ou peu d'impôts (pas d'IR en Irlande pour les artistes, pas d'IR en Belgique, car impôt forfaitaire). Cela attire donc les grandes fortunes avec revenus ou capitaux.
- Les législations prévoient des conditions extra fiscales. **Il faut un régime politique stable, un réseau bancaire dense (Jersey).**
- **Les Moyens de communication. On peut transférer des bénéfices en un clic.**

La Suisse s'apprête à faire des efforts. La France a signé un avenant à la convention franco-suisse. **La Suisse s'est donc engagée à fournir des réponses détaillées, vis-à-vis des personnes physiques et morales, pour vérifier s'il y a bien imposition.**

On appelle aux 27 pour une meilleure gouvernance fiscale : + de transparence et de meilleurs échanges administratifs.

Ce n'est cependant pas la fin des paradis fiscaux.

CHAPITRE 3 : PRESENTATION GENERALE DU SYSTEME FISCAL FRANÇAIS

Section 1 : L'évolution historique du système fiscal français

3 grandes Etapes :

- La fin de l'Ancien Régime, car la révolution française a commencé avec une révolution fiscale.
- La révolution, avec la mise en place des impôts indiciaries
- La place des 3 grands impôts d'Etat

A) Notre système fiscal à la fin de l'Ancien Régime

Il résultait des anciens droits féodaux du Moyen Age. Les anciens droits étaient fondés sur les missions de SP, et en contrepartie exonération de l'impôt pour le Clergé et la Noblesse.

Après chaque guerre, la pression fiscale alourdie était mal ressentie.

La Gabelle (sel) était mal répartie.

A la fin de l'ancien régime, le document le plus important est le cahier de doléance, **remis aux Etats Généraux de 1789, et qui dénonce l'injustice fiscale, en montrant que les impôts sont :**

- Injustes :

- Exonération de la Noblesse et du Clergé, car même si ils exerçaient une mission de SP, la corrélation n'apparaissait pas.
- Alourdissement sur le Tiers Etat, car nombreux.

- Anachroniques :

- Ils n'étaient pas adaptés. On avait bien des impôts directs, mais aucune adaptation selon les charges des familles. Mal adapté à la situation personnelle du contribuable.

- Inefficaces :

- Puisque les plus riches ne payaient pas d'impôt, c'est déjà une forme d'inefficacité.
- Les Impôts étaient collectés par des percepteurs privés :
 - Compte tenu de la complexité, la tendance était la collecte forfaitaire,
 - Il y avait un système corrompu.

B) Notre système fiscal à la fin de l'Ancien Régime

Le système à la fin de l'Ancien régime a montré qu'il fallait bouleverser complètement les impôts issus des anciens droits féodaux et aggraver beaucoup de défauts : La capitation (IR) Impôts des 20^{ème} (IR) Gabelle (Sel).

Les révolutionnaires vont bouleverser ce système. Ils vont mettre en place des impôts plus modernes et plus justes, mieux adaptés aux réalités économiques et sociales, et mieux répartis à tous.

Cet apport a conduit à la mise en place de 3 principes :

- **Le principe d'égalité devant l'impôt**, et permet de faire sanctionner par la JA la loi fiscale pour tous.
- **Les révolutionnaires ont condamné toute atteinte à la vie privée des contribuables** : Ils ont voulu imposer des biens réels, on parle d'impôts indiciaires, sur des immeubles par exemple (impôts locaux de nos jours).
- **Ils ont condamné la fiscalité indirecte, car injuste.** Dès le directoire, à la fin du 18^{ème}, les révolutionnaires vont réintroduire des impôts sur la consommation des ménages (huiles, tabacs, alcools, sucres).

Les 4 impôts phares des Révolutionnaires :

- **La contribution foncière**, créée dès 1790.
- **La contribution mobilière** : Système de taxation cumulatif, avec la taxe civique (montant forfaitaire équivalent à 3 journées de travail).
- **La contribution des patentes (taxe pro)** : Capacité contributives des commerçants, négociants, assise sur la valeur locative du local professionnel avec un mécanisme lié au loyer payé par le professionnel.
- **La contribution des portes et des fenêtres** : dès 1798, pour des raisons budgétaires, c'est ce qu'on a appelé la banqueroute des 2/3, pour diminuer de 2/3 sa dette.

Ils ont été dénommés les 4 vieilles, car jusqu'en 1950, ils vont durer en tant qu'impôt d'Etat.

A partir de là, transfert aux collectivités locales, jusqu'en 1974. Par conséquent, longévité des impôts révolutionnaires qui entraîne aussi une inadaptation aux réalités socio économiques des ménages, de l'entreprise.

C) 19^{ème} siècle, période de rationalisation des impôts.

Apparition des régies fiscales :

- La régie des contributions directes
- La régie des contributions indirectes
- La régie de l'enregistrement (hypothèque)
- La régie des douanes

Mise en place du cadastre en 1807, pour permettre à l'administration d'établir ses bases d'imposition.

Le système français n'appréhendait pas toutes les richesses. **Avec la Révolution industrielle, apparition des grandes entreprises, et donc des 1^{ers} profits.** Il fallait donc revoir les impôts dans une approche globale, et mettre en place des impôts synthétiques pour mieux cerner les capacités contributives réelles des entreprises ou des ménages.

D) Le système français au 20^{ème} siècle : Impôts synthétiques.

Décret loi du 9 décembre 1948 : Création de l'impôt général sur l'ensemble du bénéfice de la société, personne morale : **IS**.

Loi du 10 avril 1954, création de la TVA, définie comme une taxe unique et générale, sur l'ensemble des activités de production.

Loi du 28 décembre 1959, création d'un impôt général sur l'ensemble des revenus des personnes physiques : IRPP.

Ce 20^{ème} siècle a voulu dans un objectif de rendement, mettre en place des impôts plus performants, appréhendant de façon globale la matière imposable.

C'est aussi l'internationalisation du droit fiscal, avec la mise en place de conventions fiscales bilatérales.

Ceci est renforcé avec un souci constant de personnaliser l'impôt, c'est-à-dire de cerner le plus possible les capacités contributives, en multipliant les crédits d'impôts, aux entreprises et aux ménages. **Il y a aussi le quotient familial, lié aux personnes à charges, et donc un système d'adaptation, de justice fiscale.**

Section 2 : Présentation des principaux impôts d'Etat et les perspectives de réforme fiscale

Avec seulement 3 grands impôts d'Etat (TVA, IR, IS), les 2/3 des recettes fiscales sont couvertes. Mais paradoxalement, le législateur maintient un système fiscal à 250 impôts, c'est à dire mineurs.

Il faut ainsi multiplier les impôts, pour qu'il soit productif. **Mais la moyenne européenne est de 48.**

1) Les principaux impôts d'Etats et le maintien d'impôts mineurs directs ou indirects.

- **La TVA est de très loin le principal impôt d'Etat : 45 % des recettes fiscales brutes de l'Etat.** Elle est entièrement gérée par la DGFIP.

L'année record en 2004, avec 47,1 % des recettes fiscales brutes. Elle est en effet très liée à la consommation des ménages.

La TVA est un impôt réel, car porte sur les biens, les marchandises, les services et pas lié tout du aux revenus des ménages.

Il y a encore beaucoup d'activités économiques exonérées de TVA, comme les activités bancaires.

- **L'impôt sur le revenu : 53 milliards d'euros : Seulement ½ contribuable paye l'IR.**

Il représente entre 16-18% des recettes fiscales brutes de l'Etat.

- **L'impôt sur les sociétés : Très forte chute cette année :**
 - ❖ **Beaucoup d'exonérations, avec augmentation des zones franches.**
 - ❖ **Baisse de bénéfices**

L'IS est donc très concentrée, une petite minorité paye l'IS, c'est donc un défaut qu'il faudrait corriger.

Rendement en baisse de ces 3 impôts, sur la crise économique et financière.

Le législateur maintient des impôts mineurs indirects ou directs pour des raisons fiscales :

- **Indirects :**
 - ❖ **TIPP.** C'est un impôt partagé, mais aussi régional et départemental (25 milliards d'euros).
 - ❖ **Les droits d'enregistrement** comme la mutation d'un bien, soit à l'occasion d'une vente, d'un décès (20 milliards d'€).
 - ❖ **Les droits sur la consommation d'alcool, tabac**
- **Directs :**
 - ❖ **La taxe sur les salaires**, lorsqu'un employeur emploi des salariés et qu'il n'est pas assujetti à la TVA :
 - Les professions médicales (secrétaires, femmes de ménage)
 - ❖ **L'ISF** : - de 1% entre 3,7 et 4 milliards d'€, due à la baisse des prix de l'immobilier. Il y a en revanche de plus en plus d'assujetti à l'ISF, avec tout de même chaque année pratiquement **plus de 60 000 foyers fiscaux.**

Il y a eu un effort de simplification structurelle et significatif de notre système fiscal français entre 1998 et 2000.

Le législateur a supprimé sur cette période une cinquantaine d'impôts mineurs, comme les droits de timbres sur les cartes d'identités, de permis de conduire, eaux naturelles.

2) Perspectives de réformes fiscales en France

La marge de manœuvre est tout de même assez délicate et difficile pour le législateur français en raison **d'au moins 4 contraintes** :

- **On a une trop forte concentration en termes de rendement budgétaire sur seulement 3 grands impôts d'Etat**, ce qui rend par conséquent difficile un rééquilibrage structurel entre les impôts indirects et directs.
- **La contrainte communautaire : Elle pèse sur toute la fiscalité indirecte**, la TVA, entièrement dictée par les directives communautaires. De plus, les revenus de capitaux, pour laquelle la encore la Commission des taxations minimales et de la concurrence loyale.

- **L'explosion constante de la fiscalité locale, très liée au rôle de l'Etat** : C'est le contribuable national qui va supporter cette compensation et du même coup faire peser sur son contribuable national.
- **L'augmentation constante et inquiétante des dépenses sociales**, qui nécessite un mode de financement de plus en plus par l'impôt. Il faut donc toujours diversifier le financement des dépenses sociales, et donc + d'impôts.

Les axes de réformes fiscales :

- **La simplification et la neutralité pour éviter une rupture caractérisée d'égalité devant l'impôt, c'est-à-dire viser toutes les catégories.**
- **La réforme fiscale doit viser un certain équilibre entre l'impôt ménage, et l'impôt entreprise : Les ménages payent + que les entreprises.**

Qui est chargé de la réforme fiscale en France ?

- Depuis 1971, on a une institution officielle chargée de préparer la réforme fiscale en France, qui s'appelait **le Conseil des Impôts, placé auprès de la Cour des Comptes. Il constatait la répartition de la charge fiscale et en mesure l'évolution, compte tenu notamment des caractéristiques économiques et sociales des catégories de redevables concernées.**
- Le Conseil des impôts a rendu 23 rapports publiés par le JO sur le site de la Cour des Comptes :
 - L'IR est l'impôt le plus juste dans sa technique d'imposition, avec barème progressif par tranche.
 - Le 11^{ème} rapport de 1990, **consacré à l'IR et qui prévoit la réforme du recouvrement**, mais blocage de l'hostilité des employeurs qui ne veulent pas avoir à calculer l'IR, en plus de la TVA.
 - Le 19^{ème} rapport est **consacré à la TVA dans ses aspects européens.**
 - Un rapport sur la fiscalité dérogatoire : les dépenses fiscales dérogatoires, qui ne doivent pas perdurer.
 - Le 23^{ème} **consacré à la fiscalité et à la protection de l'environnement** de 2005, avec les éco taxes.

Ce Conseil des Impôts s'est transformé en avril 2005, entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2005, en Conseil des Prélèvement obligatoires, avec une nouvelle mission :

- **Mission élargie à tous les PO.** Il est chargé d'avoir une mission complète des prélèvements obligatoires en France. Il ne s'intéresse plus aux impôts mais aussi aux cotisations sociales.
- **Chargé aussi d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire des impositions de toutes natures et des cotisations sociales.**

La Composition du CPO s'est élargie :

- **Le 1^{er} président de la Cour des Comptes**
- **Les 8 fonctionnaires universitaires ou conseillers référendaires.**
- **On a ajouté 7 personnalités qualifiées, en raison de leur expérience professionnelle.**

Les rapports du CPO sont remis au Président de la République, mais aussi au Parlement, ce **qui renforce le contrôle Parlementaire.**

Il y a la technique fiscale, mais aussi le rôle de l'Etat qui est de plus en plus interventionniste, avec la fiscalité verte mise en place.

Y-a-t-il eu des réformes fiscales ?

Il y a eu des innovations fiscales :

- **Création d'impôts sociaux**, plus neutre que les cotisations sociales, comme la CSG (affecté au budget de la SS).
- **La mise en place de la prime pour l'emploi** : Depuis le 30 mai 2001, codifié sous l'article 200 sexies : Droit à récupération fiscale.

Le CC dans sa décision du 19 décembre 2000 avait annulé la mise en place par le législateur d'une réduction dégressive de CSG et de CRDS sur les seuls revenus d'activité pour rupture d'égalité devant l'impôt.

- o **Le crédit d'impôt** : Il est plus avantageux que la réduction d'impôt (bien que si on paye l'IR). Si on ne paye pas d'impôt, on a une restitution d'impôt (négatif). **Il est attribué en fonction des facultés contributives, c'est-à-dire que la prime pour l'emploi se calcule pour un foyer fiscal.**

- Si on paye l'IR, le montant de la PPE calculé pour le foyer fiscal va venir en diminution du montant de l'IR.

- Si le montant de la PPE est supérieur au montant de l'IR, il y a bien un crédit d'impôt remboursable (négatif), l'Etat fait un chèque au contribuable.

- Si il n'y a pas d'IR, il y a un montant de prime pour l'emploi. On parle ici de prestation versée au contribuable.

Cette prime pour l'emploi est complexe et porte atteinte au principe de neutralité fiscale, car un impôt ne doit pas interférer sur un autre : la PPE porte atteinte à l'IR.

C'est de l'assistanat fiscal, contraire à l'impôt citoyen. Mais il le faut pour des raisons de justice sociale.

Le cout de la PPE monte en puissance, il a doublé en 1 an : 500 millions à 1 milliard entre 2006 et 2007.

- **Autre droit à restitution fiscale : Le bouclier fiscal.**

Il a été mise en place par la LF, appliquée en 2007, réformé en 2008 et 2009, selon l'article 1649-OA du CGI.

Le Conseil a justifié le Bouclier Fiscal, pour éviter l'impôt confiscatoire.

La France s'est inspirée de l'Espagne. **C'est un plafonnement d'impôt individuel pour justice fiscale.**

Il s'agit de limiter et donc de plafonner certains impôts directs (IR, ISF, Prélèvements Sociaux, la Taxe Foncière, la Taxe d'habitation de la résidence principale). Tout cet ensemble doit être inférieur à 50% des revenus disponibles de l'année précédent l'imposition.

S'il y a dépassement, le contribuable a le choix :

- Soit il demande à l'Etat de rembourser la différence, c'est-à-dire le surplus lié au plafonnement.

- Soit il peut aussi auto liquidé son bouclier fiscal, il peut imputer directement sa créance fiscale sur ses impôts locaux.
- **On a 3 mesures significatives liées à une fiscalité verte :**
 - ❖ **La taxe carbone** qui va concerner aussi bien les ménages que les entreprises : Il s'agit d'une et d'un impôt sur la consommation de certaines énergies fossiles : Pétrole, fuel, gaz, charbon : 17 € la tonne de carbone en 2010, ce qui équivaut à 4,11 centimes par litre d'essence.
 - ❖ Mais une compensation viendra réduire l'IR avec **un chèque vert sous forme de crédit d'impôt**, qui s'imputera à ceux qui paye l'impôt, 48 euros en ville, 66 euros par adulte en campagne + 10 euros par enfant à charge.
 - ❖ **Le Bonus-malus Automobile** : En 2010, le bonus automobile sera maintenu entre 200 et 5000 euros pour l'achat d'un véhicule émettant – de 125 grammes de CO2. Le Malus va s'appliquer aux véhicules de + de 156 grammes de CO2 et 151 en 2011.
 - ❖ **La TIPP** : Les régions sont autorisées à augmenter leur part de TIPP jusqu'à 1,35 € par hectolitre pour le gazole, et 0,73€ par hectolitre pour l'essence.
- **La taxe professionnelle** : Une partie de la taxe professionnelle va être remplacée par la cotisation économique territoriale (CET). Le cout global est estimé a 4-5 milliards d'€.
- **Les activités financières vont avoir une taxe supplémentaire de 1% qui vont s'ajouter à la CET.**
- **Les entreprises de réseau télécom, énergie, ferroviaire, vont payer une nouvelle taxe : Imposition forfaitaire sur les entreprise de réseaux : IFER : Cela rapportera 1,5 milliards d'€.**

DEUXIEME PARTIE : LES PRINCIPAUX IMPOTS D'ETAT

Les impôts directs sont fondamentalement liés aux impôts révolutionnaires :

- Avec l'égalité devant l'impôt.
- Avec plus de justice fiscale, prendre + à ceux qui ont +, et enfin un impôt qui s'adapte aux capacités contributives réels des contribuables.

Les impôts directs doivent être justes : avec un barème imposable, et prendre en compte les capacités personnelles.

Ces impôts directs touchent tant les personnes physiques que morale, recherchent la meilleure adaptation aux catégories de contribuables. Ce sont donc les plus justes. L'IR n'est paradoxalement pas juste, car supporté que pour 1 sur 2.

Chapitre 1 : L'impôt sur le revenu des particuliers

C'est autour de 53 milliards d'€, mais c'est quand même le 2^{ème} impôt français. Il est très mal réparti, il y a un problème de réforme fiscale.

Il y a une hyper concentration de l'IR :

- **49,2% des contribuables qui disposent par ailleurs de 20,7% du revenu imposable, ne sont pas imposés, ne payent pas l'IR.**
- **De plus, 25% des ménages payent 84% du montant de l'impôt, alors qu'ils ne disposent que de 57% de revenu imposable.**

L'IR en France, a eu beaucoup de mal à se mettre en place contrairement aux autres pays Européens :

- Pour le R-U, dès 1872, il était en place.
- Pour l'Allemagne, le Japon, les USA, dès 1900 il était en place.
- **En France, il faudra attendre la loi du 28 décembre 1959 :**

o **La technique d'imposition :**

- ***Dès 1872, impôt cédulaire (catégoriel).*** C'est ce qui a été retenu pour la CSG. Cela permet de dévaluer la matière compte tenu de la nature du revenu.
 - Cela permet d'évaluer différemment les revenus du capital (8,2%), par rapport aux revenus d'activité (7,5%).
 - On ne peut cependant pas personnaliser l'impôt, comme les charges de familles, et du coup il n'est pas juste.
- ***Le système Caillaux,*** deux lois montrant l'imposition mixte :
 - Avec la loi de 1914 qui crée **un impôt général** sur le revenu, c'est-à-dire unitaire, et progressif par tranche (justice fiscale).
 - Il fera voter une 2^{ème} loi le 31 juillet 1917, qui crée **des impôts cédulaires (6)**, c'est-à-dire imposant séparément des catégories de revenus, comme ceux du travail.

Il suscitera beaucoup de mécontentement, avec la guerre, et des disparités fiscales, comme l'aménagement pour les agriculteurs et les professions libérales, et alourdant les commerçants.

- ***Décret loi du 9 décembre 1948, avec la réforme du système Caillaux, et il crée l'Impôt sur les sociétés :***
 - Unification de l'IR, tout en maintenant les deux formes d'imposition du système Caillaux :
 - o L'impôt général de 1914 est remplacé par **une surtaxe progressive.**
 - o Maintient des 6 catégories de cédules, **mais chacune a le même taux,** pour empêcher les disparités fiscales.
- Loi du 28 décembre 1959, art 1A du CGI, et qui met en place un impôt unique et général sur le revenu des personnes physiques.
 - Les impôts cédulaires sont supprimés.

Que veut dire Unification de l'IR ? Cela veut dire que tous les revenus, quel qu'en soit l'origine imposable sont soumis au même barème.

- o **La notion de revenu imposable :** Elle ne sera jamais définie par le législateur, il a seulement prévu 8 catégories de revenus imposables, soumis par l'impôt. Evolution lente dans le temps.
 - **Grâce à 2 arrêts du CE :**
 - **10 avril 1933, Il définit le Revenu imposable comme ce qui est susceptible de se renouveler, même une seule**

fois. Il s'agit de savoir, si en + de revenus d'activité, on pouvait imposer aussi les primes annuelles, commissions.

- **20 octobre 1941, le CE souligne qu'une somme d'argent perçue en dehors de l'exercice d'une profession (commission), doit être soumise à l'IR.**
- Il y a toujours une distinction entre les revenus du travail et les revenus du capital. Mais, compte tenu des interprétations extensives du CE (plus value privée, vente d'une résidence secondaire), la frontière s'est déplacée, **il reste très peu de revenus du capital non imposable :**
 - Les dommages et intérêts.
 - Pour les indemnités de licenciement, si le montant respecte le montant légal ou conventionnel, il n'y a pas non plus d'imposition. Si c'est supérieur :
 - Soit l'excédent répare un préjudice distinct de la perte financière (déménagement, préjudice moral), pas d'imposition.
 - Soit il répare un préjudice financier, il y a imposition.
 - Hors plan social, jusqu'à 3000 euros, pas d'imposition. Mais l'année prochaine, imposé dès le 1^{er} euro.

Les 3 conséquences pratiques de la conception large du revenu imposable, mise en place par le CE :

- Aujourd'hui la doctrine fiscale définit le RI comme « **un enrichissement net d'une personne physique au cours d'une période donnée** ». (1^{er} janvier-31 décembre). Cet enrichissement net peut résulter non seulement de gains périodiques, tirés d'une **activité professionnelle**, et de la **gestion courante d'un patrimoine** (location de loyer), mais aussi de **gain en capital** provenant par exemple de la cession d'éléments patrimoniaux (vente d'immeuble).
- **La Jurisprudence a été amenée d'inclure dans les gains perçus en argent (salaire, traitement), les avantages en nature.** Il faut déclarer les avantages en nature qui viennent s'ajouter aux salaires, primes (voiture de fonction, nourriture). En revanche jusqu'à 3000 euros, l'ordinateur, formation, logiciels, sont exonérés.
- **Cela conduit à prendre en compte des revenus innomés ou bien encore des activités occultes :**
 - Les revenus des hommes et femmes du culte, n'ont pas de qualification fiscale : Donc BNC.
 - Les revenus des prostituées sont aussi innomés. Il faudra les inclure dans la catégorie résiduelle des BNC (bénéfice non commerciaux).
 - Idem pour les gains de course à voile qui sont donc dans les BNC.
- **Les exceptions sont listées dans l'article 81 du CGI :**
 - Les rentes servies en matières d'accident du travail, pas d'IR ni de CSG.
 - Les prestations familiales.

Section 1 : Le champ d'application de l'IR

A) Les personnes physiques imposables

Toute personne physique, française ou non, titulaire de revenu imposable, quelque soit sa situation civile (seule, mariée, divorcée, veuve...), quelque soit son activité ou non, **sera soumise à l'IR.**

Les personnes physiques sont toujours regroupées en un foyer fiscal de base. Cette notion permet une imposition commune à plusieurs personnes physiques, permettant de regrouper l'ensemble des revenus imposables des personnes physiques.

Le foyer fiscal est déterminé au 1^{er} janvier de l'année civile, mais s'il y a une augmentation des charges de famille (naissance d'un enfant durant l'année), il sera compté à charge pour toute l'année).

La composition du foyer fiscal peut être composée :

- **Du contribuable seul** comme un célibataire.
- **Mais aussi du contribuable + d'un partenaire pacsé ou époux, épouse.** En France, cette imposition commune est une spécificité française qu'on ne trouve nulle part. Ils ne peuvent pas comme c'est le cas dans les autres Etats Européens, demander l'imposition séparée. L'UE encourage l'imposition distincte (on peut demander l'imposition séparée pour payer moins d'impôts).
- **De personnes à charges :**
 - o **Les personnes à charges de droit (art 196, CGI) :**
 - **Automatique** (enfants célibataires mineurs, infirmes quelque soit l'âge, célibataires mineurs recueilli au foyer fiscal du contribuable y compris entre des concubins). **La conséquence est l'augmentation du QF,** qui procure des demi-parts au foyer fiscal.
 - **Par voie de rattachement.** C'est une formalité administrative demandée au contribuable (enfant majeur jusqu'à 25 ans, et quelque soit l'âge si il effectue son service national). Cela augmente le nombre de parts du QF.

La composition du foyer fiscal est complexe, pour se défaire et se refaire :

- **L'année de la majorité de l'enfant,** la personne qui a à charge l'enfant, garde le bénéfice de la demi-part. Mais puisqu'il devient majeur, il peut choisir le parent qui va l'accueillir, et donc choisissait l'autre parent, et avait un autre avantage. **Il cumulait donc les demi-parts. Situation obsolète depuis 2004, puisque l'enfant reste à charge seulement du parent qu'il a à charge** depuis le 1^{er} janvier. Mais l'année qui suit, il aura le choix.

B) Localisation des personnes physiques en France à partir d'un domicile fiscale en France.

L'art 4A prévoit que **les personnes physiques qui ont en France un domicile fiscal sont passibles de l'IR,** à raison de l'ensemble de leurs revenus. C'est ce qu'on appelle la règle de l'obligation fiscale illimitée : Sauf convention fiscale contraire invoquée par le contribuable, **tous les revenus du contribuable, même non rapatriée (paradis fiscaux) sont soumis à l'IR.**

L'art 4B fixe les critères pour définir le domicile fiscal en France dans cet ordre :

- **L'ordre personnel :**
 - o C'est le plus important. Le contribuable a en France son foyer, **c'est-à-dire qu'il a son lieu d'habitation avec sa famille, ou bien encore il séjourne en France plus de 183 jours (6mois).**
 - o Le CE a montré que le critère prioritaire est le lieu de résidence avec sa famille, peu importe que le contribuable effectue des séjours hors de France de façon régulier pour des circonstances personnelles.
- **L'ordre professionnel :**
 - o C'est-à-dire que l'administration peut identifier **une activité professionnelle principale.**
- **L'ordre économique :**

- Lorsque le contribuable effectue en France ses principaux investissements économiques.

En revanche pour les personnes physiques qui n'ont pas 183 jours effectifs, pas d'activité professionnelle, **il y a une obligation fiscale limitée au seul revenu de source française**, mais l'article 164B donne une liste exhaustive des revenus de source française. Or, cette liste s'allonge de jours en jours :

- Pensions de revenus français, habitant l'étranger, il y a imposition.

On a donc une conception très large et très réaliste de l'imposition française.

Malheureusement le législateur va réduire cette assiette avec des exonérations...

L'imposition va se faire le + possible à la source. On peut demander aux pensions de prélever à la source.

Section 2 : La détermination des revenus catégoriels nets imposables.

En France, on a un principe d'unicité de l'impôt avec un seul tarif pour tous les revenus. **Mais on a tout de même 8 catégories de revenus imposables.** Il faut trouver la qualification fiscale correspond à la catégorie :

- **Traitement et salaires, pensions alimentaires, pensions de retraites.** Elles couvrent 80% de l'assiette de l'IR. Le critère de qualification fiscale est le lien de subordination vis-à-vis de l'organisme payeur.
 - Les PDG de SA relèvent de la catégorie traitements et salaires, car ce sont des subordonnés.
- **Des bénéficiaires industriels et commerciaux**, avec une possibilité de régime de micro entreprise, avec des avantages fiscaux.
- **Les bénéficiaires agricoles pour les agriculteurs**, avec une possibilité d'évaluation forfaitaire des bénéfices, légiférés par le législateur.
- **Les bénéficiaires non commerciaux**, comme les professions libérales, médecins, notaires, expert comptable.
- **Les revenus innomés**, droits d'auteurs, revenu du culte ou de la prostitution.
- **Rémunération de certains dirigeants de sociétés**, celle visées à l'art 62 du CGI.
- **Les revenus fonciers**, tirés de la location nue d'un immeuble.
- **La catégorie des revenus de capitaux mobiliers**, qui concerne les actionnaires, devant déclarer les dividendes perçus d'actions ou d'obligations.
- **Les plus values privées** : A l'occasion de la cession d'un élément du patrimoine, comme un immeuble, une résidence secondaire.

Pour chacune des 8 catégories, il y a des règles d'évaluation propre à la catégorie :

- **Pour la catégorie traitements et salaires** : détermination des revenus nets catégoriels. **Il y a au titre de l'IR quelques exonérations sur justification du législateur**, prévues sous les articles 81 et suivant du CGI. **Il y a 4 catégories d'exonérations** :
 - **La catégorie des applications spéciales pour frais d'emplois** : Journalistes. Pour la rémunération du Journaliste, il peut enlever tout de suite 7250€. Son revenu brut à déclarer sera donc diminué de 7250€.
 - **Les exonérations à caractère social** : On retrouve les prestations familiales légales.
 - **La reconnaissance nationale** : Cela concerne surtout les militaires, comme les pensions d'invalidité, pas d'IR, mais de la CSG.
 - **Les exonérations diverses incitatives** : Quand il y a un contrat d'apprentissage, exonération de CS, mais de l'IR au 2/3. Idem pour

les étudiants, exonération de leur rémunération à raison de 3 SMIC
= Pas de déclaration.

Il y a 2 revenus bruts :

- Le revenu brut qu'il perçoit par l'employeur.
- Le revenu brut à déclarer :
 - o En enlevant les cotisations sociales obligatoires et la part déductible de CSG.
 - o Possibilité de retirer aussi les intérêts d'emprunts des salariés : Les salariés qui vont emprunter pour avoir les capitaux pour racheter l'entreprise. Ils vont pouvoir déduire les intérêts de l'emprunt.
 - o Il y aura ensuite la déduction des frais professionnels au choix du contribuable :
 - - 10 % du revenu brut déclaré, avec un minimum de déduction et un plafond.
 - S'il déplace le plafond, il peut demander à renoncer à la déduction forfaitaire et choisir la déduction de ses frais professionnels réels, en fournissant une liste de ses dépenses professionnelles dont il demande la déduction intégrale (péage d'autoroute, repas).

Cependant :

- Les dépenses dont on demande la déduction pour leurs montants réels, doivent être nécessitées par leur profession : Vêtements de protection.
- Il faut que la dépense ait un caractère normal : Cela concerne surtout les frais de trajet : Domicile > Lieu de travail. Le CE a fixé une distance normale de 40 km aller, soit 80 km par jour. Si on dépasse cette distance, pour que l'Administration accepte, il faut que l'éloignement soit justifié par des circonstances non personnelles.

Une fois que ces frais sont admis, on a un revenu net catégoriel salarial.

Pour les pensions, pas de frais professionnels, mais par assimilation on appliquera les mêmes règles : On part d'un revenu brut, on enlève la part de CSG à hauteur de 4,2%, mais on fait quand même un abattement spécifique de 10%/, avec cependant un plafond moins avantageux.