

**CHRISTOPHE  
DE LA MARDIÈRE**

**Droit fiscal  
général**

2<sup>e</sup> édition

**Champs** université

# CHRISTOPHE DE LA MARDIÈRE

## Droit fiscal général

2<sup>e</sup> édition

Ce manuel est destiné aux étudiants en droit et AES (licence 2<sup>e</sup> ou 3<sup>e</sup> année), à ceux des IEP, ainsi qu'aux candidats aux concours administratifs. Ne nécessitant pas de connaissances juridiques préalables, il est également accessible à toute personne souhaitant s'initier à la fiscalité.

L'ouvrage commence par poser les notions essentielles du droit fiscal, ce que l'on appelle la théorie générale de l'impôt. La compréhension des règles fiscales suppose ensuite de connaître les implications économiques et sociologiques de l'impôt. L'étude du système fiscal (première partie), soit celle des principales impositions existant en France, consiste à « déballer le matériel ». L'examen des sources du droit fiscal (deuxième partie) permet d'en lire le mode d'emploi. En effet, remonter à la source d'un droit revient à classer ses règles par catégories, afin de déterminer leur valeur respective et de savoir comment les utiliser. Que faire, enfin, en cas de panne, de problème ? Les plus grandes difficultés, dans le domaine de l'impôt, naissent du contrôle fiscal. Le contentieux, autrement dit le procès fiscal, a pour objet de les résoudre. Contrôle et contentieux appartiennent à la procédure fiscale (troisième partie).

**Christophe de la Mardière**, agrégé des facultés de droit, est professeur du Conservatoire national des arts et métiers (CNAM), titulaire de la chaire de fiscalité des entreprises. Il a été inspecteur des impôts et membre du comité de l'abus de droit fiscal.

Flammarion

# Droit fiscal général

## *Du même auteur*

*Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, 2002 (préface de Maurice Cozian).  
*La Preuve en droit fiscal*, Litec, 2009.

## *Dans la même collection*

Éric Canal-Forgues et Patrick Rambaud, *Droit international public*, 2<sup>e</sup> édition.

Michel Clapié, *Manuel d'institutions européennes*, 3<sup>e</sup> édition.

Jean-Pierre Clavier et François-Xavier Lucas, *Droit commercial*.

Emmanuel Dreyer, *Droit pénal général*.

Rafael Encinas de Munagorri, *Introduction générale au droit*, 4<sup>e</sup> édition.

Frédéric Rouvillois, *Droit constitutionnel 1. Fondements et pratiques*, 4<sup>e</sup> édition.

Frédéric Rouvillois, *Droit constitutionnel 2. La V<sup>e</sup> République*, 3<sup>e</sup> édition.

Frédéric Rouvillois, *Libertés fondamentales*.

Bertrand Seiller, *Droit administratif 1. Les sources et le juge*, 5<sup>e</sup> édition.

Bertrand Seiller, *Droit administratif 2. L'action administrative*, 5<sup>e</sup> édition.

Sylvain Soleil, *Introduction historique aux institutions*, 3<sup>e</sup> édition.

Jean-Louis Thireau, *Introduction historique au droit*, 3<sup>e</sup> édition.

Christophe de la Martinière

# Droit fiscal général

*2<sup>e</sup> édition*

**Champs université**

*Cet ouvrage est publié sous la direction de Frédéric Rouvillois.*

© Flammarion, 2012, 2015.  
ISBN : 978-2-0813-6773-9

*À Fred et son fils puîné*



« Tout écrivain, pour écrire nettement, doit se mettre à la place de ses lecteurs, examiner son propre ouvrage comme quelque chose qui lui est nouveau, qu'il lit pour la première fois, où il n'a nulle part, et que l'auteur aurait soumis à sa critique ; et se persuader ensuite qu'on n'est pas entendu seulement à cause que l'on s'entend soi-même, mais parce qu'on est en effet intelligible. »

LA BRUYÈRE



## TABLE DES ABRÉVIATIONS

AMR	Avis de mise en recouvrement.
ATD	Avis à tiers détenteur.
BA	Bénéfices agricoles.
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux.
BNC	Bénéfices non commerciaux.
BOFiP	Bulletin officiel des finances publiques.
Cass.	Cour de cassation.
CC	Conseil constitutionnel.
CE	Conseil d'État.
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme.
CET	Contribution économique territoriale.
CGI	Code général des impôts.
chr.	chronique.
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes (devenue CJUE).
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne.
coll.	collection.
comm.	commentaire.
concl.	conclusions.
CRDS	Contribution au remboursement de la dette sociale.
CSG	Contribution sociale généralisée.
<i>D.</i>	<i>Recueil Dalloz.</i>
DGFIP	Direction générale des finances publiques.
DGI	Direction générale des impôts.
DO	Dégrèvement d'office.
<i>Dr. fisc.</i>	<i>Droit fiscal (Revue de).</i>
ESFP	Examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques.

HT	hors taxes.
IGF	Impôt sur les grandes fortunes.
<i>Infra</i>	ci-dessous.
IR	Impôt sur le revenu.
IS	Impôt sur les sociétés.
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune.
JEX	Juge de l'exécution.
JLD	Juge des libertés et de la détention.
<i>LPA</i>	<i>Les Petites Affiches.</i>
LPF	Livre des procédures fiscales.
PACS	Pacte civil de solidarité.
PIB	Produit intérieur brut.
PME	Petite ou moyenne entreprise.
<i>RJF</i>	<i>Revue de jurisprudence fiscale.</i>
S.	<i>Recueil Sirey.</i>
<i>Supra</i>	ci-dessus.
TS	Traitements et salaires.
TTC	Toutes taxes comprises.
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée.
TVS	Taxe sur les véhicules de sociétés.
v.	voir.

## INTRODUCTION

Où sommes-nous ? Il importe, avant toute chose, de situer le droit fiscal par rapport aux autres disciplines. Le droit de l'impôt est un sous-ensemble appartenant à un ensemble nommé *finances publiques*. Ces dernières se rapportent aux questions de financement des personnes publiques, c'est-à-dire celles régies par le droit public. Ce sont, à titre principal, l'État et les collectivités locales (communes, départements et régions). Les questions de financement public intéressent plusieurs matières : le droit, l'économie, la sociologie et la science politique. Dans le domaine juridique, les finances publiques relèvent du *droit budgétaire*, constitué des règles se rapportant à l'élaboration et à l'exécution du budget des personnes publiques. Il y est particulièrement question des *lois de finances*, qui prévoient les ressources et dépenses de l'État. Le droit fiscal ne s'intéresse pas aux dépenses publiques mais seulement aux ressources, et parmi celles-ci – de très loin – la principale : l'impôt. Il regroupe l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt.

Mais comme nous nous trouvons toujours dans l'ensemble constitué par les finances publiques, le droit n'est pas le seul à s'intéresser à l'impôt. On trouve d'autres matières qui étudient le phénomène fiscal : l'économie, la gestion, la sociologie et la science politique. Parmi ces disciplines, le droit de l'impôt ne peut rester isolé. En effet, souvent, ses règles s'expliquent grâce aux autres branches de la science fiscale.

Par exemple, les entreprises de presse bénéficient d'un taux très faible de TVA (v. *infra* p. 102). On souhaite, par ce moyen, leur apporter une aide économique, en allégeant les coûts fiscaux qu'elles ont à supporter. Cette volonté poursuit un but politique, celui du pluralisme. En effet, plus il existe de journaux, plus les opinions exprimées sont nombreuses. L'aide économique représentée par l'avantage fiscal tend donc à favoriser le pluralisme politique.

Le souci de ne pas étudier le droit fiscal isolément des autres matières explique la construction des développements qui vont suivre. Il sera tout d'abord question de la théorie générale de l'impôt (chapitre premier), soit les notions fondamentales du droit fiscal. Puis on étudiera les implications économiques et sociologiques de l'impôt (chapitre II).

# **Chapitre premier**

## **THÉORIE GÉNÉRALE DE L'IMPÔT**

Dire que le droit fiscal se compose des règles juridiques relatives à l'impôt n'avance à rien si l'on ignore ce qu'est un impôt. On s'attachera donc, avant tout, à définir celui-ci, à en dégager la notion (section 1). Puis seront étudiées les différentes sortes d'impôts, sous la forme de classifications (section 2). Enfin, on examinera les mécanismes généraux de l'impôt (section 3), autrement dit son fonctionnement. Ces trois points correspondent donc aux questions suivantes : qu'est-ce qu'un impôt ? comment cela se présente ? comment cela marche ?

### **Section I**

#### **LA NOTION D'IMPÔT**

Cette notion est difficile (sous-section 1), elle oblige à définir l'impôt en dégageant ses caractères (sous-section 2), de manière à le distinguer des autres prélèvements publics (sous-section 3).

##### **Sous-section 1**

###### **LA DIFFICULTÉ À DÉFINIR L'IMPÔT**

À première vue, la définition de l'impôt ne cause pas de souci. Chacun sait qu'il s'agit d'un prélèvement opéré par une personne publique pour le financement

de ses activités. En réalité, la notion d'impôt est ardue. Cette difficulté tient au grand paradoxe de notre économie, qui repose sur les principes du libéralisme économique, tout en devant assurer le financement d'un important secteur public. En quoi le paradoxe tient-il ? Le libéralisme est fondé sur l'idée de liberté, en l'occurrence celle d'entreprendre : chacun est libre de créer son entreprise et de la diriger à sa guise. Cette doctrine suppose un État faible, aux compétences limitées, afin, précisément, de laisser dans la société le maximum de liberté. Or tout au contraire – en France particulièrement – le secteur public n'a pas cessé de devenir plus important. Pour le financer, il faut nécessairement ponctionner le secteur privé, puisque celui-ci est le seul à créer des richesses, au sens monétaire du terme. Dans ce but, l'État a multiplié le nombre des impôts, comme il en a alourdi le poids. Mais il a également cherché à diversifier ses modes de financement, en créant de nouveaux prélèvements, comme par exemple la contribution (v. *infra* p. 23-24). Ces ponctions nouvelles ressemblent à des impôts mais n'en sont pas. D'où la difficulté à définir l'impôt, car sa notion est proche de celles des autres prélèvements.

L'intérêt d'une notion est de lui faire correspondre un régime, soit un ensemble de règles juridiques venant régir ce qui a été défini. Ainsi la notion d'impôt commande l'application du droit fiscal : seuls les prélèvements fiscaux suivent entièrement les règles de ce droit. À l'inverse, les autres prélèvements publics se voient appliquer un régime différent, car ils répondent à une notion qui leur est propre. Ce régime est généralement plus souple que celui de l'impôt. Notamment parce que l'adoption d'un nouveau prélèvement non fiscal ne suppose pas, en principe, le vote d'une loi. Au contraire, créer un impôt nécessite un texte législatif, promulgué au terme d'une procédure lourde. C'est précisément pour échapper à cette pesanteur que l'État a choisi de

rendre plus facile la création de certains prélèvements non fiscaux : un simple décret ou arrêté suffit.

Il faut pouvoir reconnaître les prélèvements proches de l'impôt pour les distinguer de celui-ci. En effet, il arrive que la puissance publique crée une imposition en la faisant passer pour un prélèvement non fiscal. La manœuvre a pour but de profiter de la souplesse du régime de ce dernier. Or si le prélèvement revêt les caractères de l'impôt, il est illégal, car il aurait dû être adopté par le Parlement. Son produit doit donc être restitué à ceux qui l'ont payé. Pour distinguer l'impôt des autres prélèvements, il faut dégager ses caractères.

## Sous-section 2

### LES CARACTÈRES DE L'IMPÔT

Ils peuvent paraître simplistes, particulièrement les caractères secondaires (A), en opposition à ceux qui sont essentiels (B), pour traduire la nature du prélèvement fiscal. Pourtant, c'est uniquement grâce à ces attributs que l'on parvient à la définition, épineuse, de l'impôt.

#### A. Les caractères secondaires

L'impôt est un prélèvement *pécuniaire* (et non « pécunier », mot qui n'existe pas). Cela signifie tout simplement qu'il doit être payé par la remise d'une somme d'argent. À ce principe il existe cependant des exceptions. La plus connue se rencontre lors de la succession d'un grand peintre. Un célèbre artiste vient à mourir. Ses héritiers doivent payer un impôt calculé sur la base du patrimoine qui leur est transmis par le défunt : les droits de succession – droit étant ici synonyme d'impôt. Or, les toiles laissées par le maître sont

d'une si grande valeur que les héritiers n'ont pas d'autre choix que de les vendre pour être en mesure de payer les droits. Afin d'éviter cette situation, ils sont autorisés à acquitter l'impôt par la remise des tableaux. Ainsi l'œuvre de l'artiste n'est pas dispersée, car elle vient enrichir nos beaux musées nationaux. Ce mode de paiement est appelé une *dation*. C'est par celle-ci que fut réglée, notamment, la succession de Pablo Picasso.

L'impôt est *définitif*. C'est-à-dire que la somme qu'il représente reste acquise à la puissance publique. Bien entendu, n'est irrévocable que l'imposition qui a été prélevée de façon régulière ; celle établie illégalement doit être restituée. Ce caractère définitif de l'impôt permet de le distinguer d'un autre mode de financement public, l'*emprunt forcé*. L'État, généralement lorsqu'il traverse une crise financière grave, contraint ses contribuables les plus riches à lui prêter de l'argent. L'emprunt forcé rejoint l'impôt dès lors qu'il est obligatoire, mais ce n'est pas un prélèvement fiscal puisqu'il est remboursé. C'est en 1983 que la France, pour la dernière fois, a recouru à un emprunt forcé. Les personnes disposant des plus grosses fortunes et des plus hauts revenus devaient verser une somme égale à 10 % des impôts correspondants. Ce montant leur fut remboursé avec intérêts, sauf s'agissant des contribuables qui n'avaient pas souscrit l'emprunt dans le délai imparti. Pour ces retardataires (ou réfractaires) l'emprunt forcé prit donc la tournure d'un impôt.

L'impôt est prélevé pour assurer le *financement des charges publiques*. Ces dépenses sont celles supportées par les personnes publiques et les personnes privées chargées d'un service public. En effet, une personne de droit privé, telle qu'une société, peut se voir confier la gestion d'un service public. Ainsi, certaines caisses de Sécurité sociale sont des organismes de droit privé qui perçoivent des impositions comme la CSG (contribution sociale généralisée, v. *infra* p. 139-142).

Si les caractères secondaires sont indispensables pour définir un impôt, les attributs essentiels sont eux plus pertinents.

## B. Les caractères essentiels

L'impôt est *obligatoire*. C'est un prélèvement contraignant et unilatéral, en ce sens que l'obligation est imposée par la seule puissance publique. Cela signifie *a contrario* que le contribuable ne peut pas consentir à l'impôt, autrement dit faire valoir sa volonté pour décider de le payer ou non. Pourtant, il existe en droit fiscal un principe de consentement à l'impôt (v. *infra* p. 65-67). Mais, en réalité, ce ne sont pas les contribuables qui expriment cet acquiescement, mais leurs représentants, les parlementaires. Chaque année, en adoptant la loi de finances, députés et sénateurs consentent à l'impôt, en ce sens qu'ils autorisent l'État à le prélever. Le principe du consentement rejoint celui de la légalité de l'impôt (v. *infra* p. 192-199) : c'est lui qui explique qu'il faille adopter une loi pour créer une imposition.

L'impôt est prélevé *sans contrepartie déterminée*. Certes, il est utilisé pour le financement des services publics : éducation, santé, justice, défense, etc. Mais, en le payant, le contribuable ne peut prétendre à aucune contre-prestation précise. Par exemple, il ne saurait dire : « Entendu, je paye mon impôt sur le revenu mais, en échange, vous construirez une route pour accéder à ma maison de campagne car, lorsqu'il pleut, je m'embourbe. » L'absence de contrepartie est le résultat du *principe de non-affectation* de l'impôt. En effet, son produit est versé dans la caisse de l'État, le Trésor public, qui est unique : toutes les recettes servent au financement de l'ensemble des dépenses. Ce principe protège l'impôt car, faute d'affectation, il interdit au contribuable de contester l'usage qui est fait de son argent.

Ainsi une personne avait demandé la réduction de son impôt sur le revenu, en considérant que cette part de l'imposition servait au financement de l'interruption volontaire de grossesse. Opposée à l'avortement, elle soutenait que celui-ci était contraire à des principes juridiques supérieurs. Le juge a rejeté sa demande<sup>1</sup>, sur le fondement du principe de non-affectation : dès lors que le contribuable n'était pas en mesure de contester l'utilisation du produit de l'impôt, il ne pouvait refuser de le payer, même pour partie.

Au total, on peut retenir la définition suivante de l'impôt : c'est un prélèvement pécuniaire, obligatoire, définitif, sans contrepartie déterminée, dont le but est d'assurer le financement des charges publiques. Dans cette notion, on remarquera avant tout combien l'impôt (du latin *impositum*<sup>2</sup> : « ce qui est imposé ») est contraignant, pour ne pas dire autoritaire. Le contribuable ne peut et ne doit faire qu'une seule chose : payer. Cette contrainte est justifiée par l'aspect vital que représente l'impôt pour l'État. Sans lui, toute vie en société serait rendue impossible. D'où la nécessité d'obliger le contribuable à le payer. L'impôt est l'un des attributs de la souveraineté de l'État, à savoir la qualité qui confère à celui-ci la puissance suprême et absolue. Seul l'État, au travers de la loi, peut exiger le paiement d'impositions.

Ce sont les caractères essentiels de l'impôt qui permettent le mieux de le distinguer des autres prélèvements publics.

---

1. CE, 13 mai 1987, req. n° 68290, *RJF* 1987.7.807.

2. Le mot fisc vient quant à lui de *fiscus* : corbeille utilisée pour faire la quête.

### Sous-section 3

## LA DISTINCTION DE L'IMPÔT ET DES AUTRES PRÉLÈVEMENTS PUBLICS

On oppose les prélèvements fiscaux que sont l'impôt et la taxe (A) aux prélèvements publics non fiscaux (B).

### A. Les prélèvements fiscaux : impôt et taxe

L'impôt est distinct de la taxe. Pourtant, cette distinction est relative, car il s'agit des deux seuls prélèvements que l'on peut qualifier de fiscaux, pour suivre entièrement les règles du droit fiscal. À tel point qu'il est possible de retenir deux notions de l'impôt. Une première, large, comprend l'impôt et la taxe. Une seconde, étroite, ne retient que l'impôt. Pour être plus précis, on peut recourir au concept d'imposition, qui correspond à la définition large : impôt et taxe. C'est en effet ce terme que retient la Constitution, dont l'article 34 donne compétence au Parlement pour fixer les règles relatives aux impositions, donc pour créer celles-ci.

Si la taxe constitue un prélèvement fiscal, elle fait cependant exception à un caractère de l'impôt, car elle permet au contribuable de bénéficier d'une contrepartie. Elle ne respecte donc pas le principe de non-affectation de l'impôt, au sens étroit du terme. Si néanmoins le paiement de la taxe permet de profiter d'une contre-prestation, il n'y a pas nécessairement équivalence entre son montant et le coût du service rendu en échange. Le plus souvent, la valeur du service est plus élevée que la somme réclamée au titre de la taxe. Le meilleur exemple de taxe manque cruellement de poésie, c'est la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Son paiement permet de bénéficier du service public d'évacuation des déchets. Si la taxe offre une contrepartie, elle présente

cependant les autres caractères de l'impôt : conçue pour financer des charges publiques, elle est pécuniaire, définitive et surtout obligatoire. Celui qui ne jette jamais rien, pour tout brûler au fond de son jardin, doit néanmoins payer la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. C'est en cela que la taxe est très proche de l'impôt, comme éloignée de certains prélèvements publics non fiscaux.

## B. Les prélèvements publics non fiscaux

Il s'agit des cotisations sociales (1), de la contribution (2) et de la redevance (3).

En font également partie les *droits de douane*, sommes exigées lors de l'importation ou de l'exportation de marchandises. Aujourd'hui, dans les pays développés, ces droits n'ont plus de fonction réellement budgétaire. En effet, leur finalité est moins d'alimenter le budget de l'État que de poursuivre d'autres buts, comme la lutte contre la concurrence internationale déloyale. Par exemple, des marchandises importées à un prix anormalement bas sont alourdies de droits, afin de permettre aux produits nationaux de rester compétitifs. On écartera donc les droits de douane du champ de notre étude, dès lors qu'ils ne poursuivent plus un but essentiellement financier.

### 1. Les cotisations sociales

La Sécurité sociale forme une entité différente de l'État ; pour preuve, au plan financier, leurs budgets sont distincts. Du point de vue juridique, les règles de la protection sociale relèvent du droit privé, alors que les normes fiscales appartiennent au droit public. Si les caisses de la Sécurité sociale sont également alimentées

par l'impôt (v. *infra* p. 139-141), leur mode normal de financement est constitué par les cotisations sociales. Celles-ci ne peuvent pas être des impôts dès lors qu'elles donnent droit à une contrepartie directe. Ainsi un salarié voit une partie de ses rémunérations amputée du montant de ces cotisations mais, s'il tombe malade, les honoraires du médecin et le coût des médicaments lui sont remboursés. Cependant, les cotisations sociales sont proches de l'impôt (plus exactement de la taxe) dès lors qu'elles sont, elles aussi, obligatoires : celui qui n'est jamais malade doit néanmoins continuer de payer des cotisations d'assurance maladie. Il demeure que le droit à contrepartie n'existe que sous condition du paiement préalable des cotisations sociales. C'est particulièrement le cas pour l'assurance vieillesse : il faut avoir cotisé durant une période minimale pour être en droit de percevoir une pension de retraite. Au contraire, et sauf exceptions, l'accès aux services publics n'est pas conditionné par le paiement de l'impôt.

La contribution est obligatoire dans son principe, mais pas dans son montant.

## 2. La contribution

Il s'agit d'une participation financière exigée par une collectivité publique, comme une commune, à l'occasion de travaux accomplis par une personne privée. Prenons tout de suite un exemple avec la *contribution des lotisseurs*. Une entreprise réalise un lotissement, soit un ensemble de bâtiments, le plus souvent destinés à l'habitation. Cette réalisation impose à la commune de financer des équipements publics : éclairage, voies pour accéder aux maisons, égouts, etc. Avec la contribution, la collectivité contraint le lotisseur à participer au coût que représentent ces travaux. Ainsi le prélèvement est obligatoire en lui-même, mais son montant peut être négocié entre la commune et l'entreprise. Il ne saurait

dès lors s'agir d'un impôt puisque la volonté du redevable est prise en compte. De plus, la contribution présente une contrepartie : le lotisseur a évidemment intérêt à ce que ses clients puissent profiter des équipements publics.

Si donc la contribution n'a pas de nature fiscale, il faut prendre garde que certaines impositions reçoivent cette appellation. C'est le cas des *contributions indirectes*, encore appelées *accises*, impôts qui portent notamment sur les alcools. Sous la Révolution, on a préféré écarter le terme d'impôt, qui traduit l'idée de contraindre, au profit de celui de contribution, pour faire entendre que désormais le citoyen-*contribuable* était « invité » à participer au financement des dépenses publiques. De manière générale, il faut se méfier des noms que les textes officiels donnent aux prélèvements publics car, souvent, ils sont juridiquement inexacts. Ainsi, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ne reçoit pas d'affectation particulière, il s'agit donc d'un impôt. De même, certaines impositions sont appelées des redevances, prélèvements dénués de nature fiscale. C'est par exemple le cas de la redevance audiovisuelle<sup>1</sup>, dont le but est de financer les chaînes publiques de radio et de télévision, alors qu'en réalité il s'agit d'une taxe.

### 3. La redevance

Également appelée rémunération pour service rendu, la redevance est la somme versée par l'utilisateur d'un service public (par exemple une crèche communale), ou d'un ouvrage public (comme un pont à péage), et qui trouve sa contrepartie directe dans les prestations du

---

1. Depuis 2010, sa dénomination a changé ; elle s'appelle désormais « contribution à l'audiovisuel public ». Cela reste néanmoins une taxe.

service ou l'utilisation de l'ouvrage. Ce prélèvement n'est pas obligatoire en ce sens que l'usager ne doit le payer que s'il laisse son enfant à la crèche, ou s'il emprunte le pont. À la différence de la contribution, son montant est fixé par la seule administration, sans donc qu'il soit possible de le négocier. Mais, dans ce calcul, l'autorité administrative est tenue au respect du *principe d'équivalence financière* : le montant de la redevance doit être proportionné au coût du service rendu. C'est ce qui la distingue de la taxe.

Ainsi, s'agissant du service d'évacuation des déchets, les communes peuvent choisir de prélever soit la taxe, soit la redevance d'enlèvement des ordures ménagères. Dans cette seconde hypothèse, le prélèvement doit être calculé en fonction du nombre de personnes composant le foyer desservi et du volume des déchets enlevés.

Bien qu'elle serve à financer des activités ou équipements d'intérêt général, la redevance ne saurait être une imposition puisqu'elle n'est pas obligatoire. De plus, elle présente une contrepartie strictement déterminée, dès lors que son montant est calculé à proportion du coût de l'avantage reçu.

On voit ainsi que la puissance publique a quasiment épuisé les moyens de se procurer des ressources. Car la redevance n'est pas très éloignée du prix : le prix du droit privé, celui du secteur marchand. Quels sont les éléments qui opposent la redevance au prix ? La première reçoit une affectation précise : elle est perçue pour financer un service ou un ouvrage public. À l'inverse, le prix forme la contrepartie de toutes sortes de biens ou services. En raison du principe d'équivalence financière, la redevance ne permet normalement pas de réaliser des bénéfices. Au contraire, le prix contient une marge bénéficiaire, celle permettant à un commerçant, par exemple, de se rémunérer sur la vente des marchandises.

	<i>Le prélèvement est-il obligatoire ?</i>	<i>Le prélèvement présente-t-il une contrepartie ?</i>
Impôt	Oui	Non
Taxe	Oui	Oui
Cotisations sociales	Oui	Oui
Contribution	Oui dans son principe, non dans son montant	Oui
Redevance	Non	Oui, strictement déterminée

S'il importe de pouvoir identifier les prélèvements non fiscaux, le critère du droit fiscal réside dans les notions d'impôt et de taxe. Il regroupe les règles juridiques relatives aux impositions, qui seront désormais les seules à retenir notre attention. Après avoir dégagé la notion d'impôt, il convient de découvrir les différentes sortes d'impositions, sous la forme de classifications.

## Section II

### LES CLASSIFICATIONS DE L'IMPÔT

Il faut connaître les petites classifications (sous-section 1) de l'impôt, mais les grandes (sous-section 2) méritent un examen plus approfondi.

#### Sous-section 1

##### LES PETITES CLASSIFICATIONS

On distingue tout d'abord l'impôt de *répartition* de l'impôt de *quotité*. Avant de percevoir le premier, la puis-

sance publique détermine le montant total du produit qu'elle en attend. Ensuite, ce *contingent* est réparti entre les contribuables. L'impôt de répartition a l'avantage de donner à l'État une connaissance préalable des sommes dont il pourra disposer. Mais, dans l'histoire fiscale, il a souvent été source d'erreurs – donc d'injustices – lors de la détermination des montants dus par les contribuables. C'est pourquoi cette technique a pratiquement été abandonnée. On préfère aujourd'hui recourir à l'impôt de quotité (mot synonyme de quote-part), dont le mécanisme est inverse. En effet, son produit n'est pas fixé à l'avance. L'État se contente d'arrêter un ou plusieurs taux et ensuite mesure le rendement de l'imposition.

La seconde petite classification oppose l'impôt *ad valorem* à l'impôt *spécifique*. L'impôt *ad valorem* porte sur une valeur. Par exemple, la TVA prend pour base le prix d'un bien acheté par le consommateur : le montant de l'imposition est calculé à partir de cette valeur. L'impôt spécifique atteint une quantité de biens, et son tarif change selon la nature<sup>1</sup> des produits taxés. C'est le cas particulièrement de certaines contributions indirectes (ou accises) pour lesquelles, à titre d'exemple, la loi détermine une somme due pour chaque hectolitre de vin produit, une autre s'agissant de la même mesure de rhum, une troisième pour les liqueurs, etc. Plus le degré d'alcool est élevé, et donc la boisson nuisible à la santé, plus l'impôt est lourd. Cette technique quantitative n'est plus utilisée aujourd'hui que de manière accessoire. En effet, elle n'est guère commode ni équitable. Ainsi, il est injuste de payer le même montant d'impôt sur un volume identique de vin de Bourgogne et de vin de Bordeaux, car le premier est nécessairement meilleur donc plus cher que le second<sup>2</sup>... Redevenons

---

1. Selon l'espèce (du latin *species*) d'où le mot de « spécifique ».

2. L'auteur précise que s'il a longtemps été professeur à l'université de Bourgogne, il trouve délicieux les vins de Bordeaux.

sérieux : on trouve plus pratique et légitime, de nos jours, d'imposer une valeur plutôt qu'une quantité.

Les grandes classifications de l'impôt présentent des enjeux bien plus élevés.

## Sous-section 2

### LES GRANDES CLASSIFICATIONS

On distingue les impôts directs des impôts indirects (A), les impôts réels des impôts personnels (B), enfin les impôts proportionnels des impôts progressifs (C).

#### A. Impôts directs et indirects

Les premiers atteignent directement la richesse, en elle-même, en tant qu'elle est possédée par le contribuable. Ainsi les gains encaissés durant une année sont taxés à l'impôt sur le revenu (IR). De même, le patrimoine, dès lors qu'il dépasse un certain montant, donne lieu au paiement de l'ISF (impôt de solidarité sur la fortune). À l'inverse, l'impôt indirect ne frappe pas la richesse en elle-même, il ne l'atteint que lors de son emploi : la TVA n'intervient que lorsque l'argent est utilisé pour consommer. La forme de richesse soumise aux impôts directs et indirects est donc différente. Dans un cas, elle est statique, acquise, stable. Dans l'autre elle est dynamique, volontaire et occasionnelle. On dit que l'impôt direct évoque les verbes être et avoir, là où l'impôt indirect induit le verbe faire. Le premier est face à une situation, laquelle traduit une richesse, possédée et permanente. Le second suppose l'accomplissement d'un fait révélateur de richesse, laquelle est certes employée et intermittente, mais si une personne consomme beaucoup c'est qu'elle a de l'argent.

À raison de cette différence, on applique des règles distinctes pour procéder à la collecte de l'impôt, selon qu'il est direct ou indirect. L'IR et l'ISF sont payés directement par celui qui a encaissé les revenus ou qui dispose d'un patrimoine important. La TVA est perçue lors d'un acte de consommation : l'achat d'un bien chez un commerçant se fait moyennant le paiement d'un prix auquel est ajouté le montant de l'impôt. Même si le consommateur supporte effectivement le coût de la TVA, celle-ci est versée à l'État par le commerçant. Le paiement se fait donc indirectement.

Si la distinction entre impôts directs et indirects est importante, elle n'est cependant pas totalement satisfaisante. Ainsi les droits de succession sont qualifiés d'impositions indirectes puisqu'ils sont causés par un fait : la mort d'une personne conduit automatiquement au transfert de son patrimoine à ses héritiers. Pourtant la richesse alors imposable est acquise et stable<sup>1</sup>.

Aux impôts directs et indirects on associe les impositions personnelles et réelles.

## B. Impôts réels et personnels

Le mot réel est issu du latin *res* : la chose. L'impôt réel est celui qui ne considère que le bien, la chose imposable. Par exemple, la TVA est calculée à partir du prix d'un bien acheté par un consommateur, quelles que soient les *facultés contributives* de celui-ci, autrement dit sa capacité économique à payer peu ou beaucoup d'impôts. À l'inverse, l'impôt personnel prend en considération la personne du contribuable. Ainsi l'IR tient non seulement compte des revenus encaissés par les membres d'une même famille, mais également du

---

1. E. Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 5<sup>e</sup> éd., Rousseau, 1927, p. 413.

nombre d'enfants qui sont à sa charge. Car l'entretien des bambins accroît les dépenses du foyer. De la sorte, à revenu égal, une famille nombreuse aura moins d'impôt sur le revenu à payer qu'un couple sans enfant.

Les impôts réels et personnels présentent des qualités et des défauts inversés. L'impôt réel est très rentable. La TVA atteint tous les consommateurs pour tous les achats qu'ils réalisent. En France, elle représente la moitié des rentrées fiscales de l'État. Cependant, elle est injuste puisqu'elle ne tient pas compte des facultés contributives. Le riche et le pauvre payent le même montant d'impôt sur l'achat d'un même bien. La TVA est d'autant plus déloyale qu'elle est indolore : trop souvent, le consommateur oublie qu'un impôt vient majorer le prix qu'il paye. C'est ce qu'on appelle *l'anesthésie fiscale* : le paiement de l'impôt n'est pas douloureux. À l'inverse, l'IR est beaucoup plus équitable que la TVA, mais rédiger un chèque à l'ordre du Trésor public (la caisse de l'État) est fréquemment vécu comme une souffrance. Si l'impôt personnel est plus juste, il est nettement moins rentable, car il sollicite un nombre beaucoup plus restreint de contribuables. La moitié des ménages en France ne paie pas l'IR. Non qu'ils soient tous pauvres, mais leurs revenus sont considérés comme insuffisants pour donner lieu au paiement de l'impôt.

En règle générale, un impôt réel est également indirect, tandis qu'un impôt personnel est direct. De la même façon, le premier est en principe proportionnel, tandis que le second peut être progressif.

### C. Impôts proportionnels et progressifs

L'impôt proportionnel (1) n'est pas assez juste, l'impôt progressif (2) peut l'être trop, en devenant confiscatoire. Leurs défauts respectifs, en conséquence, ont été corrigés (3).

## 1. L'impôt proportionnel

L'impôt proportionnel est celui qui n'applique qu'un seul taux pour atteindre une richesse. De la sorte, son montant est nécessairement proportionnel à celui de la valeur imposée. C'est le système de la TVA, dont le taux normal, en France, est de 20 %. Soit, par exemple, un consommateur qui achète un stylo à 5 € et un autre qui fait l'acquisition d'une voiture pour 15 000 €. Tous les deux vont payer un montant différent de TVA, mais qui sera toujours égal à 20 % de 5 et de 15 000.

Dans la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle, l'impôt proportionnel était considéré comme le plus juste, notamment pour l'imposition des revenus. On trouvait équitable que chacun s'acquitte à proportion de ses facultés contributives : « Celui qui n'a rien ne paye rien, celui qui a peu paye peu, celui qui a beaucoup paye beaucoup <sup>1</sup>. » Pourtant, ce système ne permet pas à tous les contribuables de réaliser le même sacrifice représenté par l'impôt. En effet, il est plus pénible pour un pauvre que pour un riche de se priver d'une part proportionnelle de ses revenus. Car l'impôt retire au pauvre le nécessaire, tandis qu'il n'enlève au riche que le superflu. Le premier a besoin de tous ses revenus pour (sur)vivre, ce qui n'est pas le cas du second.

S'agissant d'un impôt sur la consommation comme la TVA, la proportionnalité se révèle encore plus injuste. Certes, on peut croire que plus une personne est riche plus elle consomme, donc plus elle paye de TVA. Non seulement ce n'est pas toujours le cas (nombreux sont les avarés parmi les riches...), mais surtout l'impôt sur la dépense est beaucoup plus lourd à supporter pour le pauvre que pour le riche. Tous les deux doivent au moins acheter des produits de première nécessité, comme la nourriture. Mais si l'un est dix fois plus riche

---

1. R. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, 2<sup>e</sup> éd., Guillaumin, 1905, p. 269.

que l'autre, il ne va pas pour autant acheter dix fois plus de pain, de lait, de sucre, etc.<sup>1</sup>. Là encore, le sacrifice fiscal n'est pas le même : le coût de la TVA est plus pénible pour le pauvre car, de son point de vue, l'impôt ne porte pas sur une « richesse », mais sur des besoins<sup>2</sup>, élémentaires. On peut même dire que l'imposition est inversement proportionnelle, car plus le contribuable est pauvre, plus le sacrifice fiscal est, pour lui, douloureux.

Le souci d'une plus grande égalité devant l'impôt a conduit à l'idée de la progressivité.

## 2. L'impôt progressif

L'impôt progressif ne retient pas un seul taux, mais plusieurs, qui augmentent en fonction de l'étendue de la richesse imposable. Ainsi, pour l'impôt sur le revenu moderne, plus les gains sont importants, plus ils se voient appliquer des taux élevés. Surtout, l'augmentation des taux est plus que proportionnelle à celle des revenus. Dans l'impôt proportionnel, celui qui gagne 100 de revenus paie 10, celui qui gagne 200 paie 20, celui qui gagne 300 paie 30. Dans l'impôt progressif, le contribuable qui a 100 de revenus continue de payer 10, mais celui qui a 200 paie, par exemple, 30 et celui qui a 300 paie 40. De cette façon, la progressivité permet de demander aux plus riches un sacrifice plus grand, car plus que proportionnel. De surcroît, en France, le seuil d'imposition à l'IR est placé assez haut, ce qui explique que la moitié des ménages n'est pas imposable. Ainsi le contribuable qui n'a rien ou peu ne paie rien, celui qui a beaucoup paie vraiment beaucoup.

---

1. J. Laferrière, M. Waline, *Traité élémentaire de science et de législation financières*, LGDJ, 1952, p. 271.

2. L. Trotabas, *Précis de science et technique fiscales*, 2<sup>e</sup> éd., Dalloz, 1960, n° 60.

La progressivité paraît d'autant plus légitime que les profits tirés de l'opulence sont eux-mêmes plus que proportionnels. En effet, plus on est riche, plus il est facile de le devenir davantage. Par exemple, en misant toujours plus d'argent dans des placements financiers, pour récolter ainsi toujours plus d'intérêts, qui seront placés à leur tour.

Mais le risque que présente l'impôt progressif est de décourager le travail. En effet, celui qui dispose de hauts revenus n'est pas conduit à travailler davantage pour gagner plus, car il sait qu'une part toujours plus grande de ses gains sera avalée par l'imposition. L'histoire montre l'exemple d'États qui, par démagogie, ont rendu l'impôt progressif confiscatoire. Or, lorsqu'une imposition est trop élevée, elle épuise la richesse ou la fait fuir. On a donc corrigé la progressivité pour qu'elle ne conduise pas à la spoliation, de même qu'on a réduit l'injustice représentée par l'impôt proportionnel.

### 3. La correction des impôts proportionnels et progressifs

En France, on a choisi de réduire la progressivité de l'IR par le système des tranches. Le revenu imposable est découpé en tranches et à chacune de celles-ci est associé un taux différent. Prenons l'exemple (simplifié) d'un contribuable qui a disposé de gros revenus, dont le total est égal à 100. Sur la première tranche, de 0 à 10, le taux est de zéro ; car ces 10 représentent un minimum vital, dont on ne veut pas priver le contribuable. Sur la deuxième tranche, de 10 à 20, on applique un taux de 5 % ; sur la troisième, de 20 à 30, un taux de 15 % ; sur la quatrième et dernière, au-delà de 30, un taux de 30 %. C'est seulement sur la tranche la plus élevée ( $100 - 30 = 70$ ) que le taux maximum trouve à s'appliquer, et non sur l'ensemble des revenus (100). On remarquera que pour la tranche la plus haute

l'impôt devient proportionnel, car s'il continuait d'être progressif il deviendrait confiscatoire.

Ce système n'est pas toujours bien compris des contribuables. En effet, certains sont convaincus que s'ils perçoivent davantage de revenus, ils vont « sauter » une tranche : c'est-à-dire qu'ils deviendraient imposables sur le tout à la tranche supérieure. En réalité, seul le surplus gagné relèvera du taux immédiatement plus élevé. Soit un contribuable qui a perçu 20 de revenus au titre d'une année, puis 25 lors de la suivante ; pour la première année, il relève entièrement du taux de 5 % ; s'agissant de la seconde, le taux de 15 % ne s'applique que sur le surplus gagné (5), le reste de l'imposition demeure inchangé. Sur la somme de 25, 10 sont exonérés, 10 imposables à 5 % et 5 taxés à 15 %.

De même, on a atténué l'injustice représentée par la TVA, impôt proportionnel. Si la taxe sur la valeur ajoutée ne retient, pour chaque opération imposable, qu'un seul taux, celui-ci change selon la nature du bien acheté. En effet, à côté du taux normal de 20 %, il existe des taux réduits qu'on applique notamment sur les biens de première nécessité, comme les aliments. Ainsi on soulage le pauvre en minimisant le coût des produits que tout le monde doit acheter, ne serait-ce que pour survivre. Il est vrai cependant que les riches en profitent aussi car, pour eux également, le coût de la nourriture est rendu moins élevé<sup>1</sup>.

La coexistence des impôts progressifs et proportionnels, dans un même État, montre la complémentarité des deux types de prélèvements. L'impôt proportionnel, comme la TVA, est lourd à supporter pour les contribuables qui échappent à l'impôt progressif sur le revenu, faute de ressources suffisantes. Mais l'injustice

---

1. Dans sa copie, un de mes étudiants protestait : « Ce n'est pas juste, car les riches peuvent manger beaucoup » ; certes...

ainsi causée est compensée par l'IR, qui atteint durement les plus riches. Cependant, ceux-ci ne sont pas suffisamment nombreux pour que l'imposition soit vraiment rentable. C'est encore plus vrai s'agissant de l'ISF (v. *infra* p. 156). Les énormes besoins budgétaires des États modernes les contraignent donc à percevoir également des impôts réels et proportionnels, aussi injustes que productifs.

Parce qu'il existe diverses sortes d'impositions, celles-ci répondent à un fonctionnement différent. C'est pourquoi on parle des mécanismes généraux de l'impôt, car il y en a plusieurs.

### Section III

## LES MÉCANISMES GÉNÉRAUX DE L'IMPÔT

La perception d'un impôt nécessite la réalisation de trois opérations successives : déterminer son assiette (sous-section 1), procéder à sa liquidation (sous-section 2), et assurer son recouvrement (sous-section 3). L'assiette de l'impôt consiste à asseoir celui-ci sur une base. La base imposable, ou base d'imposition, suppose elle-même d'identifier la matière imposable, autrement dit le bien sur lequel l'imposition va porter. La valeur ou la quantité de ce bien constitue la base. Par exemple, un consommateur achète une voiture à 15 000 €, opération soumise à la TVA. La matière imposable est formée par l'automobile, la base imposable par son prix. La liquidation de l'impôt n'est autre que le calcul de son montant. La vente de la voiture relève du taux normal de la TVA. L'acheteur, en plus du prix, doit payer :  $15\,000 \times 20\% = 3\,000$  €. Le recouvrement de l'impôt est relatif à son paiement. S'il revient au garagiste de reverser la TVA à

l'État, l'imposition est en réalité supportée par le consommateur.

## Sous-section 1

### L'ASSIETTE DE L'IMPÔT

Selon une définition classique de l'assiette, il s'agit de l'opération par laquelle on identifie et on évalue la matière imposable. En réalité, cela répond à des difficultés plus larges. Tout d'abord définir les conditions d'imposition (A) : à quelles conditions un impôt prend-il naissance ? Ensuite évaluer la matière imposable (B), autrement dit déterminer le montant de la base.

#### A. Les conditions d'imposition

On prendra tout d'abord un exemple (1), fantaisiste, avec la création d'un impôt sur les chiens, de manière à illustrer les difficultés posées par les questions d'assiette. On verra ensuite comment on détermine la matière et la personne imposables (2). Enfin, on étudiera la notion de fait générateur de l'impôt (3), qui participe également à la définition de l'assiette.

##### 1. Exemple imaginaire d'un impôt sur les chiens

Imaginons que le Parlement décide la création d'un impôt sur les chiens, à raison des frais de nettoyage que ceux-ci causent dans les villes<sup>1</sup>. Pour asseoir cet impôt, le législateur devra résoudre toute une série de difficultés. Tout d'abord quelle est la matière imposable ? Pour remonter à la source, il s'agit du chien. On ne

---

1. À Paris, les chiens produisent chaque jour 16 tonnes de déjections.

saurait cependant placer un agent des impôts derrière chaque animal pour noter le nombre de fois où il se répand sur la chaussée. La solution la plus commode est de contraindre tout propriétaire de chien à déclarer celui-ci. Qui va payer l'impôt ? Un animal n'est pas un sujet de droit, pas une personne au sens juridique. Le contribuable est donc nécessairement le maître du chien. Où l'impôt devra-t-il être réclamé ? Pas à la campagne, où les chiens ne sont pas nuisibles, mais seulement dans les agglomérations. Quand faudra-t-il payer l'impôt : chaque mois, chaque trimestre, chaque année ? Asseoir une imposition suppose de répondre à toutes ces questions : quoi taxer, qui taxer, à quel moment et où ? Aux interrogations « quoi » et « qui » on répond en déterminant la matière et la personne imposables. Le fait générateur de l'impôt, lui, résout les questions « quand et où imposer ? »

## 2. La matière et la personne imposables

Quoi taxer ? La première opération d'assiette consiste à rechercher la matière imposable. L'impôt est un prélèvement sur la richesse, or celle-ci se présente sous trois formes : le capital, le revenu et la dépense. Le capital représente une richesse acquise et stable. Par exemple, une maison, dont la propriété est détenue par un contribuable, constitue une partie du capital, du patrimoine, de celui-ci. Le revenu est en principe (v. *infra* p. 109) issu d'une source de richesse, formée par un capital ou une activité. Ainsi une maison donnée en location produit des loyers. Une activité professionnelle génère également des revenus. La dépense ne traduit pas une richesse en elle-même, telle qu'elle existe sous la forme d'un capital ou d'un revenu – elle ne la révèle que lors de son utilisation : celui qui consomme utilise ses ressources. Il existe des impôts portant sur les trois formes de matière imposable : en frappant le capital, ils

atteignent la détention de la richesse ; en visant le revenu, son acquisition ; par la dépense, son utilisation. Il s'agit par exemple et respectivement de l'ISF, de l'IR et de la TVA.

On notera cependant la relativité de la distinction entre ces trois sortes d'impositions. Car, en réalité, elles peuvent toutes atteindre la même richesse. Ainsi une maison donnée en location est soumise à l'impôt sur le capital et ses loyers à celui sur le revenu. Si par ailleurs le propriétaire décide d'entreprendre des travaux dans l'immeuble, il devra payer de la TVA. Or s'il a employé, pour financer ces dépenses, les revenus issus de l'immeuble, ceux-ci ont déjà été soumis à l'IR. On voit donc que le contribuable est atteint, pour le même bien, par des impôts différents.

Qui taxer ? Qui est le contribuable ? Le terme *contribuable* est évidemment lié à celui de contribution, qui fut préféré par la Révolution au concept d'impôt (v. *supra* p. 24) ; il s'utilise principalement pour les impôts directs. S'agissant des impositions indirectes, on parle plutôt de *redevable*. Ainsi la TVA fait la différence entre le redevable réel et le redevable légal. Le premier est celui qui supporte réellement, effectivement, la charge fiscale, ce qu'on appelle l'*incidence* de l'impôt (v. *infra* p. 342) ; il s'agit du consommateur. Le redevable légal est lui constitué par le professionnel, par exemple un commerçant, qui a l'obligation juridique de reverser la TVA au Trésor. La langue anglaise fait ainsi la différence entre le *taxpayer* (redevable légal) et le *tax bearer* (redevable réel – *to bear* : porter, supporter). Toujours en matière de TVA, on distingue le redevable légal de l'*assujetti*. Le second est normalement « sujet » à l'impôt, soumis à celui-ci, mais il se peut qu'il n'ait pas à le payer. Par exemple, les médecins entrent dans le champ d'application de la TVA, ils devraient l'acquitter en tant que redevables légaux ; cependant, leurs prestations bénéficient d'une exonération, de manière à

1. Le fondement et les délais de la prescription..	286
2. L'interruption de la prescription .....	287
<b>B. Les procédures de rectification .....</b>	<b>288</b>
1. La procédure de rectification contradictoire ...	288
a) Le déroulement de la procédure .....	289
b) Les recours amiables .....	291
I. Les recours hiérarchiques .....	291
II. La commission départementale des impôts	292
2. La procédure d'imposition d'office.....	294
a) La mise en demeure .....	294
b) Une procédure pénalisante.....	295
3. Des procédures écrites .....	296
<b>Sous-section 2 : Le pouvoir de sanction .....</b>	<b>297</b>
<b>A. L'intérêt de retard.....</b>	<b>298</b>
1. Le principe de l'intérêt de retard .....	298
2. La réduction de l'intérêt de retard .....	299
3. La dispense d'intérêt de retard .....	300
<b>B. Les sanctions fiscales.....</b>	<b>301</b>
1. Les amendes.....	301
2. Les majorations.....	302
a) Les majorations de 10 % et 40 %.....	302
b) Les majorations de 80 % et 100 %.....	304
<b>C. Les sanctions pénales.....</b>	<b>305</b>

## Chapitre II : LE CONTENTIEUX FISCAL

### Section I : La phase administrative du contentieux fiscal

<b>Sous-section 1 : La réclamation gracieuse ....</b>	<b>308</b>
<b>A. La remise gracieuse.....</b>	<b>308</b>
1. Le principe de la remise gracieuse.....	309
2. Les limites du pouvoir de remise gracieuse ....	310
<b>B. Le dégrèvement d'office .....</b>	<b>311</b>
<b>Sous-section 2 : La réclamation contentieuse</b>	<b>313</b>
<b>A. L'utilité de la réclamation contentieuse.....</b>	<b>313</b>
<b>B. Le régime de la réclamation contentieuse.....</b>	<b>315</b>
1. L'intérêt à agir .....	315

2. Les règles de forme .....	317
3. La décision contentieuse .....	319
<b>Section II : La phase juridictionnelle du contentieux fiscal</b>	
<b>Sous-section 1 : Les contentieux spéciaux.....</b>	<b>321</b>
A. Le contentieux de l'urgence .....	322
1. Le référé fiscal .....	322
a) Le sursis de paiement .....	323
b) La procédure du référé fiscal.....	324
2. Le référé-suspension .....	325
B. Le contentieux de la responsabilité .....	327
C. Le contentieux de l'excès de pouvoir .....	328
1. La qualification du contentieux fiscal .....	328
2. Un recours marginal.....	331
<b>Sous-section 2 : Le contentieux de l'imposition.....</b>	<b>332</b>
A. L'instance .....	332
1. Le jugement du fond de l'affaire .....	333
a) La première instance .....	333
b) L'appel .....	335
2. Le contrôle de cassation.....	335
B. Les particularités du contentieux fiscal.....	337
1. La substitution de base légale .....	337
2. La compensation.....	339
<i>Glossaire critique</i> .....	341
Contributions exceptionnelles .....	341
Incidence et répercussion de l'impôt .....	342
Révolte fiscale .....	344
Procédures de recouvrement.....	346
Reconstitutions de recettes.....	348
Secret et publicité de l'impôt .....	350
Transaction .....	352
<i>Bibliographie</i> .....	355
<i>Index</i> .....	358