**Droit Fiscal**

Impôt est l'acte de puissance publique par excellence. Vient du terme contrainte. Sous un terme juridique il n'est pas certains qu'il puisse être considéré comme une contrainte.

Depuis la **Magna carta au RU 1215**, principe du consentement à l'impôt a émergé. Depuis que la noblesse a choisi de contribué à l'impôt. À cet époque il ne s'agissait pas d'un acte de financement ordinaire de la monarchie. La source de financement ordinaire était les revenus du domaine à cette époque. Le roi n'étant pas encore un souverain absolu, il était admis que le roi ne pouvait pas se financer en ponctionnant ces sujets. Il existait une théorie de circonstances exceptionnelles qui permettait au roi de prier ces sujets de bien vouloir lui reverser une contribution. Il s'agit du consentement à l’impôt dans sa version plus sure.

De ce consentement on est passé au XVI avec le développement de l'état et l'accroissement de ses finances, on est passé à une imposition obligatoire avec le consentement des représentants.

À la révolution française, à l'article 14 de la DDHC il est dit clairement conduisant à la fiction suivante : pour chaque contribuable il s'agit d'une contrainte mais que collectivement il y a eu un consentement.

**§1 Définition du droit fiscal.**

Ensemble des règles relatives à l'imposition, le droit fiscal ne concerne cependant pas tout les prélèvements publics.

 Les prélèvements publics se distinguent en deux catégories : les prélèvements non- obligatoires  (PNO) ; les prélèvements obligatoires (PO).

PNO regroupent pour l'essentiel deux types de prélèvements, les redevances pour services rendus et en second lieu les contributions d'urbanisme.

 -Les redevances pour services rendus désignent le prix dont le montant doit être équivalent au service rendu par une personne publique.

 -Les contributions d'urbanismes sont des contributions réclamées par le maire à un aménageur ou un constructeur dont le projet va nécessité la réalisation d'équipement public.

L'expression de PO n'est pas une expression juridique. Il s'agit d'une notion économique ou de science administrative donnée à des fins d'évaluation. La notion d'imposition est quant à elle une notion juridique qui emporte des régimes juridiques.

**A. Le recours au Prélèvement Public Obligatoire à des fins d'évaluation.**

 La notion de PPO a été définie par l'OCDE de la manière suivante, il s'agit de l'ensemble des contributions obligatoires effectuées sans contrepartie au profit des administrations publiques et des institutions européennes.

Cette définition repose sur trois éléments :

-la nature des flux, il s'agit d'un versement effectif

-destinataire de ses versements, les administrations publiques et les institutions européennes

- le caractère non volontaire de ses versements. Se comprenant par deux critères : l'absence de choix du montant et l'inexistence d'une contrepartie.

La définition de l' INSEE est un peu plus précise, les PO sont les impositions et les cotisations sociales effectives reçues par les administrations publiques et les institutions européennes.

Cette définition que l'on retrouve dans tout les états est un standard d'appréciation. Si l'on se réfère aux chiffres de 2010 on remarque que dans les pays de l'OCDE 36 % des richesses produit chaque années est reprises sous forme de PO, la moyenne étant par état de l'UE 38,4, et 38;9 pour les pays de la zone euro.

 On remarque que la pression fiscale (autre nom des PO) a diminué de deux points en Europe, elle va de 27,1 en Lituanie à 47,6 au Danemark.

En France le chiffre s'élève à 42,2 % en 2010 et pour 2012 les taux devrait s ’élevé à 44%.

Article 52 de LOLF rend obligatoire cette pression, qui oblige chaque année le gouvernement adresser un rapport au Parlement sur l'évolution des PO.

On peut trouver trois grandes phases historiques

 Début 1970 à milieu des années 1980 caractérisé par une très forte augmentation de la pression fiscale.

 Stabilisation autour de 42% jusqu'au début des années 1990

 1990-1999 la pression augmente à nouveau pour atteindre son taux historique le plus élevé : 44,9%

 Entre 1999 et 2010 on assiste à un repli de la pression fiscale qui à baissé à 41,6% en 2009.

La répartition de ces PO en fonction des bénéficiaires (822,1 Milliards d'€ pour un PIB de 1950 milliard) :

Les organismes de sécurité sociale reçoivent 54,6% des PO

L'état reçoit 34,1%

Administrations locales 10,8%

Institutions européennes 0,5%

En droit on fait une différence entre les impositions et les cotisations sociales car elles ne répondent pas au même régime juridique.

Article 34 de la C. qui attribue au législateur une compétence plus large en matière d'imposition que de cotisations sociales. Le législateur défini les règles d'assiette, de recouvrement, les personnes assujettie mais ne fixe pas le taux des cotisations sociales. Alors que le taux d'imposition est fixé par le législateur. Par ailleurs les cotisations sociales sont des prélèvements affectées exclusivement aux régimes de sécurité sociale contrairement à l'imposition.

**B. Les impositions comme critère du droit fiscal.**

Le droit fiscal concerne les règles relatives à l'imposition. Les cotisations ne sont pas concernées.

* + 1. La notion d'imposition.

L'imposition est rattachée à l'article 34 de la C., compétence du législateur.

La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux, et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature.

C'est l'application du principe du consentement collectif à l'impôt.

La jurisprudence du C. Constitutionnel estime que la notion d'imposition se définie de manière négative, « constituent des impositions tout les PO qui ne sont pas des cotisations sociales ».

ce déni de qualification comporte une difficulté particulière dans la définition de la CSG. Prélèvement qui a pour but de financer la sécurité sociale.

Le conseil constitutionnel s'est demandé s'il s'agissait d'une cotisation sociale ou d'une imposition pour définir le régime applicable.

Le conseil constitutionnel dans sa décision de 1990 concernant la LF de 1991 a estimé que la CSG est une imposition dans la mesure où même s'il permet de financer la sécurité sociale, elle n'ouvre pas droit à des prestations sociales ou des régimes sociaux.

* + 1. Les catégories d'impositions de toute nature

Il existe deux catégories d'impositions de toute nature : Les impôts et les taxes

(ce qui n'est pas un impôt est une taxe.)

Aucun texte ne défini l'impôt. La doctrine a donc défini l'impôt selon la définition de GASTON JEZE prof de droit administratif, comme prestation pécuniaire versée à titre définitif sans contrepartie déterminée pour couvrir les charges publiques.

Cette définition désuète fut modernisée de la manière suivante :

**L'impôt est une prestation pécuniaire requise des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opèrent par voie d'autorité un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminé en vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique.**

La seconde définition prend en compte la faculté contributives des contribuables, la finalité de l'impôt est plus flou/ large que la définition classique.

Au regard de cette définition les taxes se distinguent des impôts par un élément : les taxes sont dues à l'occasion de l'utilisation d'un service contrairement à l'impôt qui est due sans contrepartie.

Les taxes ne sont pas des contributions au service rendu car le montant n'est pas proportionnel. Les taxes sont rendues en vertu des usagers effectifs et des usagers potentiel du service rendue.

La taxe de prélèvement des ordures ménagère est relevées en fonction de la valeur de l'immeuble.

 Structure et technique de l'imposition.

*a. classification relative aux impositions :*

Les impôts peuvent être distingués en fonction de considérations économiques et techniques. Considération économique prend en compte le poids d'appréciation économique

Impôt sur le revenu, frappe l'acquisition d'un revenu, un flux

Impôt sur le capital, frappe un stock

Impôt sur la dépense, la consommation et l'investissement.

Cette classification donne lieu à des controverses assez rude en particulier sur le point de savoir si le capital peut être imposé. Problématique de l'impôt sur la fortune.

Classification techniques des impositions :

*Classification des impôts directs et indirects* reposant sur deux critères l'incidence de l'impôt et l'existence d'un rôle.

Le premier critère prend en considération le fait que l'impôt indirect est un impôt payer par une autre personne que celle qui en supporte le coût. ( Litre d'essence.)

Le Second critère, l'existence d'un rôle, est une liste sur laquelle figure les bases d'imposition et les montants de chaque contribuables. (les impôts indirectes visent des critères insaisissables)

Classification *impôts réel/impôt personnel*

 L'impôt réel porte sur un élément sans prendre en compte la situation du contribuable. Exemple taxe foncière pour les propriétaire ou taxe d'habitation pour les locataires.

 L'impôt personnel est plus complexe, il prend en considération la situation personnelle du contribuable dont sa situation familiale. Exemple de l'impôt sur le revenu.

Impôt *analytique et impôt synthétique*.

 Impôt analytique ne frappe qu'un élément ( patrimoine ou une catégorie de revenu).

 L'impôt synthétique intervient au terme d'une synthèse de plusieurs éléments relatifs au contribuable. L'impôt sur le revenu prend en compte tout les revenus du foyer est donc un impôt synthétique.

*Impôt indiciaire et impôt déclaratifs*

 L'impôt indiciaire est celui pour lequel la base d'imposition est déterminé en fonction d'indice extérieur au contribuable. Exemple ancien impôts sur les portes et fenêtre.

 L'impôt déclaratif est un impôt qui est plus intrusif, on demande au contribuable de déclarer des éléments se rattachant à sa vie personnelle. Lorsque l'impôt sur le revenu fut créer certain l'ont estimé portant atteinte aux libertés individuelles.

*Impôts proportionnel et impôt progressif.*

Ils permettent de distinguer le montant de l'impôt en application de taux. Il y a deux méthodes de taux :

La méthode du taux spécifique

Droit fixe, utilisé au formalité des droits d'enregistrement. Droit d'alcool

Méthode du taux ad valorem :

on distingue le taux de pourcentage qui est proportionnel quand le taux est fixe : l'impôt sur les sociétés est de 33,3 %

Le taux est progressif lorsque le pourcentage varie en fonction de la base d'imposition. (impôt sur le revenu dans la mesure où il existe des tranche d'imposition).

L'impôt sur le revenu est dit moderne dans la mesure où il est progressif, synthétique personnel...

*b. mécanisme généraux de l'imposition*.

On distingue quatre stade d'impositions. L'assiette, la liquidation, le recouvrement et la contestation.

L'assiette

L'assiette est la base imposable. Il s'agit de l'opération qui a pour but de rechercher et d'évaluer la matière imposée. Pour cela il existe trois grandes méthodes : méthode de l'évaluation indiciaire, méthode d'évaluation forfaitaire et méthode de l'évaluation réelle.

 Méthode d'évaluation indiciaire : l'administration évalue en fonction d'indice, éléments extérieur censé refléter un patrimoine ou un revenu. Contrôle des revenus déclaré en contrôlant leur train de vie. On reconstitue leurs trains de vie en se concentrant sur certain élément (valeur locative de la maison, voiture, bateaux)

 Méthode d'évaluation forfaitaire : plus courante, évaluation « à la louche » l'administration va envisager la matière imposable comme un bloc. Le forfait agricole au lieu d'évaluer le bénéfice des agriculteurs, leur laisse le choix d'opter pour un forfait en permettant à l'administration de calculer le montant de l'imposition due en appliquant un forfait au nombre d'hectares cultivés.

 Méthode d'évaluation réelle ou méthode de la déclaration contrôlée : le contribuable déclare lui-même son imposition sous contrôle de l'administration. Impôt sur le revenu.

La liquidation :

Il s'agit du calcul du montant de l'impôt. En fonction d'un taux spécifique ou ad valorem proportionnel ou progressif.

Le recouvrement :

Sous l’AR le recouvrement s'effectuait sous la forme de l'affermage. Depuis la révolution le recouvrement se fait sous forme de régie par l’administration fiscale à l’exception de la CSG qui est pris en charge par l' URSAF

La contestation :

La contestation peut porter sur l'assiette de l'impôt ou sur la liquidation. Tout contribuable qui conteste doit faire une réclamation préalable devant l'administration. En cas d'échec le contribuable est recevable à saisir un juge. Il peut être le JA ou le JJ en fonction des impôts concernés.

Les TA sont compétents pour les impôts directs et la TVA. Les JJ sont compétent pour trancher les litiges relatifs aux droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et tout l’impôt indirect autre que la TVA.

Particularité de l'ISF, impôt direct qui donne compétence à juge judiciaire ;

**§2. Formation du système fiscal français**.

Sur un plan historique l'impôt apparaît avec le pouvoir politique plus précisément avec l'apparition de l’État. Cela s'explique par le fait que l'impôt est nécessaire à la société. Le droit fiscal est apparu bien plus tard que l'impôt. On considère que le droit fiscal naît avec le principe de consentement à l'impôt. Dès que s'impose ce principe de consentement, l'impôt s’établit en fonction des règles juridiques pré établies mais aussi en fonction du trésor de l'état. Le droit fiscal est lié au principe du consentement à l'impôt.

En France ce principe remonte dans sa dimension la plus certaine à la révolution française, qui est une révolution ayant une origine fiscale. La première décision des états généraux du 5 mai 1789 a déclaré « nul et illégaux tous les impôts existant comme établis sans le consentement de la nation ».

C'est en toute logique que ce principe au consentement à l'impôt qui est repris dans la DDHC de 1789 qui consacre deux dispositions à l'impôt : l'article 14 qui indique que tous les citoyens ont le droit de constater par eux même ou par leurs représentant la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement.... et l'article 13 qui déclare que pour l'entretien de la force publique et les dépenses de l'administration une contribution commune est indispensable et doit être également répartie entre tous les citoyens en raisons de leurs faculté.

**A. Retour sur deux siècle**

1. les principes révolutionnaires.

 a. la justice

Le premier principe est le principe de justice. Les raisons simplifiées de la révolution sont des inégalités au regard de l'impôt.

Sous l'AR l'impôt concernait les plus incapable de s'en défendre et non les plus capable de les payer comme le souligne TOCQUEVILLE.

Sous l'AR on vivait mal l'importance des impositions indirectes constituant l'essentiel des recettes fiscale.

À la révolution française il est évident que le principe de justice devienne un principe évident qui se construit autour de deux principes fiscaux : principe d'universalité de l'impôt impliquant égalité de l'impôt pour tous, principe de répartition de l'impôt en fonction des facultés contributives de chacun. Ce second principe implique un certain regard de la vie privé de chacun.

 b. La liberté

L'AR était marqué par l'inquisition fiscale des fermiers et les douaniers de l'AR. Les révolutionnaires ont donc essayés d'instituer des impôts dénués de caractère personnel. L'impôt réel était synonyme de liberté. Il n'y avait pas de déclaration de revenu. Ils étaient présumés à partir d'un certain nombre d'indices.

 c. Les 4 vieilles

Les constituants ont établis un système fondés sur l'impôt direct. Les quatre grands impôts respectent les principes de justice et de liberté. Il s'agit de la Contribution foncière, contribution immobilière, la patente et contribution sur porte et fenêtre. Elles furent marquées d'une grande longévité.

La contribution foncière prend en compte les revenus cadastraux. Il s'établit par la terre et se contrôle par les cadastres.

La contribution mobilière, impôt sur le revenu mobilier établit en fonction de signes extérieurs tels que le loyer ou la possession de chevaux.

La patente, impôt qui frappait les revenus du commerce et de l'industrie, fait en fonction de signe extérieur et le cadastre qui donnait une valeur locative du bien.

La contribution de porte et de fenêtre des logements.

Parmi les quatre vieilles la contribution de porte et fenêtre était la première à disparaître.

Sous la période de l'empire il y eu un certain nombre de rétablissement d'impôts indirects. On réintroduit les droits sur l'alcool ou le tabac.

1. évolution du système fiscal

 En réalité le XIX est un siècle de grande stabilité. Pour qualifier ce siècle CAILLOT disait que le XIX était un siècle où la fiscalité était ossifiée. Au sein de sa structure fixe on constate une inversion des recettes tirés des 4 vieilles et des recettes des impôts indirectes.

Au XX, est le siècle de la réforme fiscal. Il commence en matière fiscale le 19 juillet 1914 avec la loi sur l'impôt sur le revenu. En raison de la guerre, cette loi entre en application en 1916.

Dans les années cinquante, on a un nouveau paysage fiscal qui apparaît avec l'apparition de l'impôt sur les sociétés en 1948 et en 1954 la TVA. Crée par LAURÉ. Et réutilisé dans le monde par la suite.

1990, création de la CGS impôt qui a une assiette très large avec un taux peut important.

PIKETTY Thomas critique les injustices et le défaut de rendement du système fiscal actuel et propose une révolution du système fiscal.

**B. Évolution de la fonction de l'impôt depuis 1789**

L'impôt ne répond plus à la fonction qu'il avait à la révolution. À l'époque il servait à entretenir la force publique et les dépense de l'administration publique. Si l'on ajoute à cela une philosophie libérale économique qui vise a reconnaître un état gendarme cette conception devrait être actuelle. Cependant l'état étant Providence, l'impôt à une fonction ré-distributive.

Avec les réformes fiscales du XX et l'apparition d'un impôt personnel, l'impôt a servi d'instrument politique.

Article 13 DDHC l’impôt doit servir au dépense public et dépense de l'administration. Fonction de l'impôt exclusivement budgétaire, en adéquation avec JEZE. Les charges sont à couvrir.

Cette fonction budgétaire de l'impôt, n'est pas sans lien avec le libéralisme, selon lequel l'impôt doit être neutre. Aujourd'hui l'impôt est un instrument de politique au delà de sa fonction purement budgétaire qui demeure, il est un levier dans les mains du gouvernements et des parlements pour intervenir dans le fonctionnement de l'économie, pour orienter et corriger des comportements sociaux. C'est la politique fiscale.

Grand domaine de la politique fiscale : le recoure à l'impôt sert à redistribuer des richesse, il sert également à corriger des dysfonctionnement de l'économie, et sert à orienter les comportement sociaux.

Ces trois domaines peuvent être conjoncturels et structurels ; conjoncturels car l'impôt est utilisé régulièrement pour piloter l'économie comme instrument de régulation de l'économie. En période de l'inflation on accroît la pression fiscale, en période en principe on diminue la pression fiscale, du moins elle consiste à redonner du pouvoir d'achat.

Ces dernières années on a assister à de tels intervention tel en 2009 il avait été décidé que les ménages relevant de la première tranche des barèmes de l'impôt sur les revenus ont été dispensé du paiement du deuxième acompte prévisionnel.

En 2009 le gouvernement à décider de baisser le taux de la TVA dans la restauration, car c'est un secteur réputé pour avoir besoin d'une main d’œuvre nombreuse et qu'il a été envisagé qu' avec une telle baisse les marges de manœuvre seraient réinvestit dans l'emploi.

On est donc bien en présence d'une intervention dans l'économie par le biais de la fiscalité.

Il existe une politique fiscale structurelle qui ne vise pas à régularisé les cycles économiques, mais qui vise à orienter des comportements sociaux. De ce point de vue la le levier fiscal sont considérés comme des modes de décision politiques de type libérale car non contraignant.

Exemple : au lieu d'interdire toute rémunération supérieure à un million d'euro, on sanctionne sans en interdire directement.

Pour orienter les comportements il existe deux grandes techniques fiscales :

 -la techniques de la dépense : si on adopte un certain type de comportement on bénéficie d'une réduction ou une exonération d'impôt. (niche fiscale)

 - la technique de la pénalisation fiscale : il va être question de payer d'avantage de ce qui est normalement demander pour sanctionner un comportement contraire à la société. Exemple des voitures polluantes.

L'impôt n'a donc plus seulement une fonction budgétaire.

Ces évolutions de la fonction de l'impôt ne sont pas sans conséquences :

 Il existe un conflit entre l'interventionnisme fiscal et le rendement fiscal à propos de la dépense fiscal. En accordant des exonérations, des abattement le parlement renonce à des recettes fiscales. Les niches sont de 500, leurs montant est équivalent à l'impôt sur le revenu.

Ces pertes ne sont à relativiser pour certaines.

La technique de la pénalisation fiscale, si elle est analysée sans hypocrisie devrait faire disparaître la base d'imposition à l'avenir.

 Un conflits entre l'interventionnisme et l'égalité apparaît. Par définition toute interventionnisme porte atteinte à l'égalité. L'interventionnisme fiscal ne fait pas exception.

 La complexification du droit fiscal ; plus on augmente les méthodes dérogatoire, plus les textes sont difficiles à mettre en œuvre, une inégalité entre les « sachants et les profanes ».

L'ensemble de ces éléments peut laisser penser que l'interventionnisme est d'avantage un problème qu'un atout. La tendance politique est sur cette ligne néanmoins chaque niche fait l'objet de pression, une fois qu'une niche est enclenchée il y a une généralisation. Chaque niche a des raisons économiques et sociales qui à pour défenseur un « chien de garde ».

Partie 1

Légalité Fiscale

Il va être question aux normes fiscales, leurs conditions de validités et les rapports qu'elles entretiennent avec les autres.

Intérêts des difficultés juridiques :

 Enchevêtrement et multiplicité des normes fiscales. Les sources du droit fiscales sont nombreuses entre sources écrites ou non et source internes/ externes . La multiplicité de source pose un problème particulier au regard du principe du consentement à l'impôt, l'idée selon laquelle l'impôt sont déterminé par le législateur.

 La loi fiscale est d'une complexité effroyable ; ce qui est intéressant est l'interprétation de la loi fiscale donnée par l'administration. Si bien qu’émerge une nouvelle source fiscale : la doctrine (lecture par l'administration) administrative.

 La loi fiscale est une loi de superposition dans le sens où elle s'applique à des situation compliquées sur le fondement de qualification juridique obéissant à d'autre régime que le droit fiscal. Pour imposer une société, on l'impose à travers ses comptes. On voit bien par ces exemples que le droit fiscal est dépendant des règles de comptabilité.

L'imposition des particulier est aussi l'objet de qualification qui sont extérieur au droit fiscal (mariage....).

**Titre 1 ELABORATION DE LA NORME FISCALE**

Compétence et étendu de la compétence. Principe de consentement à l'impôt donne compétence et l'étendu s'apprécie au regard des limites matériels du législateur.

**CHAPITRE 1 Principe de la légalité de l'impôt**.

Article 14 DDHC

Deux principes ressortent de ce texte : la nécessité doit être constaté et l'impôt doit être consentie, d'autre part, c'est à la loi qu'il appartient en principe souverainement le statut de l'impôt. Ces principes se manifestent à travers l'autorisation annuelles par la loi de finances de la perception des impôts et par la création au cours de l'année ou à l'occasion de la modification de la LF, la création, modification ou suppression de l'impôt.

On parle du principe de la légalité de l'impôt. Il s'agit d'un principe maintenu depuis la DDHC sans discontinuer par le juge.

**Le CE 5 mai 1906 BABIN**  siré 1910, le CE indique qu'il existe un domaine réservé au législateur en vertu des principes de 1789. il fait figurer entre autre le vote des impôts. Sous la IV le CE 1958 Syndicat régionale des transporteurs des Impôts le CE affirme que la légalité de l'impôt fait partie de la tradition républicaine. Le principe a donc été reconnu sous la III et la IV.

Cette solennité ne doit pas masquer qu'en matière fiscale dans les années trente se pratique les décret de loi. Un certain renoncement du principe envers le gouvernement.

Une des grandes réformes fiscales a été opérée sous la IV par voie de décret du 9 décembre 1948 qui procéda à une large réforme de l'impôt sur les revenu et créa l'impôt sur les sociétés.

L'article 34-6 de la Constitution de 1958 semble indiquer une poursuite de cette tradition cependant il faut relativiser la portée en étudiant le champ de la compétence du parlement et l'articulation de la compétence législative et réglementaire.

**§1. Le champ de compétence du Parlement**

**A. Les règles relatives aux impositions**

Il faut commencer par l'article 34-6 de la C. Il s'agit de la seul disposition constitutionnelle stricto sensu qui concerne le droit fiscal. Importance qui résulte du fait que cette disposition est doublée par l'article 14 DDHC qui ne dit pas autre chose.

Cette compétence du P, comme l'indique l'article 34, inclus toute les impositions en toute nature, impôts et taxes, mais cette compétence n'englobe pas les autres règles fiscales. Toute les normes relevant des normes fiscales et ne se rattachant pas aux impositions ne sont pas comprises dans cet article de la constitution. Il en va ainsi des règles concernant l'organisation de l'administration fiscale. Elle relève de la compétence du pouvoir réglementaire. Idem des règles de la procédure contentieuse. À l'exception de celle qui peut avoir une compétence pénale, elles relèvent de la compétence réglementaire.

En revanche si on est bien face à une imposition, le législateur est tenu d'exercer la plénitude de sa compétence. Le législateur doit épuiser sa compétence. Il ne peut se livrer à une facilité qui serait de créer un impôt en restant flou sur l'assiette, le taux pour ne pas susciter des débats trop important en renvoyant au législateur de combler les vides. On serait la dans le cas d'une incompétence négative, le législateur renonce à exercer une part de sa compétence.

**C.C. 29 décembre 1986** censure la disposition comprise dans une LF de 1987 qui avait laisser le gouvernement libre de déterminer la date d'entré de la loi fiscale.

**C.C. 8 janvier 1991** invalidation d'une disposition législative qui envisageait de créer une contribution sur les dépenses de publicité en faveur des boissons alcoolisées. Le législateur avait précisé le taux mais n'avait pas préciser l'assiette et les modalités de recouvrement. Donc inconstitutionnalité.

Il s'agit d'un contrôle a priori. Il n'est pas exclu que des lois fiscales aient pues échapper au contrôle du C.C. La question était de savoir si l'incompétence du législateur pouvait être évoqué dans une QPC.

La QPC 61-1 C. est possible que si a été porté atteinte à un droit ou une liberté que la constitution garantie. Le principe de la légalité de l'impôt résulte de l'article 34 de la constitution mais aussi l'article 14 DDHC. Il est présenté comme se présentant comme une tradition républicaine. Il n'était envisageable qui avait atteinte par incompétence négative et donc atteintes à une libertés fondamentale **CC,18 juin 2010 KIMBERLEY CLARK** « les disposition de l'article 14 DDHC sont mises en œuvre par l'article 34 de la C. et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puissent être invoqué à l'occasion d'une instance devant une juridiction en appui d'une QPC. »

L'article 14 garantie les droits des parlementaire mais pas ceux des justiciables.

**B. L'indivisibilité de la République en matière fiscale**.

Il faut évoquer l'article 72-2 C., introduit par la loi constitutionnelle du 28 mars 2003 selon lequel «  la loi peut autoriser les collectivités territoriales à recevoir tout ou partie les impositions de toutes nature et en fixer l'assiette, le taux, dans les limites qu'elle détermine ».

Il existe au niveau des collectivités un pouvoir fiscal. L'existence de se pouvoir, n'est pas une atteinte portée à la compétence du parlement dans la mesure où s'agit d'un pouvoir dérivé. Il n'y a de pouvoir fiscal que parce que le législateur l'a déterminer et que dans les conditions fixées par le législateur.

L'article 72-2 autorise les collectivités de mettre en œuvre un impôt mais ne les autorise pas à créer modifier ou supprimer des impôts existants. Même si elle est destinée à profité pour la collectivité.

Les collectivités peuvent décider de percevoir un impôt facultatif, il existe toute une série d'impôt que les collectivité peuvent actionner ou non par délibération.

Exemple : taxe locale sur la publicité extérieur, qui peut frapper les panneaux d'affichages publicitaires ou la taxe sur la commercialisation de l'eau minéral dans les communes où se situe la source de cette eau.

Les collectivités peuvent décider du taux de certains impôts, les collectivités territoriales décident dans une fourchette, les taxes foncière et taxes d'habitation.

Les régions peuvent déterminer le taux d'une partie de la TIPP.

**§2. L'articulation avec le pouvoir réglementaire.**

**A. Règles fixées par le législateur en matière d'imposition**

34-6 le Parlement est compétent pour fixé les règles.

Quelles sont-elles : elles concernent l'impôt, le contribuables ( différents de l’assujettis qui le fait d'être dans le champ d'application alors que le contribuable est celui qui est redevable), le fait générateur (événement ou acte juridique qui fait naître l'obligation fiscale), le taux et les modalités de recouvrement.

La question se pose de savoir si en fixant ces règles, quel est le degré de précision auquel le législateur est tenu dans l'établissement des règles.

**B. Intervention du pouvoir réglementaire**

Il existe en effet un champ de compétence réglementaire en matière d'imposition, il peut résulter de l'existence d'obligation textuel au profit de la compétence du législateur.

Article 38 C. permet sur habilitation du législateur, à condition d'une ratification postérieure d'adopter par ordonnance des règles relatives aux impositions.

Il existe aussi une véritable compétence réglementaire en matière d'imposition qui résulte de la JP constitutionnelle ;

Si on lit les articles 34 et 37 il ne devrait pas y avoir de place pour la compétence réglementaire en matière d'imposition. L'article 34 donne l'exclusivité de la compétence au législateur. Cette idée de la compétence exclusive a été remis en cause par la JP du CC, qui n'est pas spécifique à la matière fiscale, qui interprète l'article 34 de la C qui réduit à néant entre le principe et les règles.

CC, 27 novembre 1959 «  même les matières pour lesquelles le législateur doit fixer les règles la compétence du pouvoir réglementaire n'est pas exclue. » lorsque l'article 34 nous dit que le législateur fixe les règles, il n'est pas compétent pour fixer l'intégralité de ses règles, il est compétent pour fixer les règles fondamentales de la matière. Pour déterminer cette répartition au sein de l'article 34 le CC à recoure au couple Mise en œuvre/ mise en cause. Le législateur est compétent pour La mise en cause, pouvoir réglementaire est compétent pour le pouvoir de mise en œuvre.

Cette JP fut appliquée pour la première fois en matière fiscale par décision du **CC, 30 janvier 1968,** si l'article 34 C. « place dans le domaine de la loi la fixation des règles concernant l'assiette le taux et les modalités de recouvrement de toute nature, la mise œuvre de cette compétence ne saurait faire obstacle à l'exercice par l'autorité réglementaire que celle tient de l'article 34 de la C. »

La combinaison des article 34/37 conduit à révélé un domaine réservé du pouvoir réglementaire même dans les règles concernant l'assiette, le taux, et le recouvrement de l'imposition.

En pratique ce domaine réservé réglementaire n'a pas beaucoup d'incidence dans la mesure où le CC. Estime que l'empiétement n'est pas contraire à la constitution **décision 30 décembre 1982** blocage des prix et des revenus.

Le pouvoir parlementaire peut dé-légalisé la procédure en utilisant l'article 34 ou en utilisant l'article 41-1.

**CHAPITRE 2. Caractères de la loi fiscale**

Les lois fiscales sont les lois ordinaires mais aussi les lois de finances qui peuvent contenir, en plus des autorisations budgétaires annuelles, des dispositions fiscales permanente.

Procédé regrettable car une loi de finance n'a pas vocation à comporter des dispositions fiscales. Cela évite une affichage trop claire pour la majorité, est obtient une meilleure efficacité du fait d'une procédure avantageuse.

Le conseil économique et sociale dans un rapport de 2010 à souligner que le citoyen n'était plus tenu informé des dispositions fiscales.

**§1. Entrée en vigueur de la loi fiscale**.

En principe la loi fiscale est immédiatement applicable dans les conditions du droit commun, soit le lendemain de sa publication au JO. Bien entendu le législateur peut fixer une autre date d'entrée en vigueur.

Il peut renvoyer à l'adoption d'un décret d'application pour l'entrée en vigueur de la loi fiscal.

Lorsqu'il fixe une autre date, elle peut être postérieure à celle qui aurait résulté du droit commun.

La véritable difficulté concerne la décision du législateur de faire produire un effet à la loi fiscale pour le passé. Rétroactivité de la loi fiscale.

La rétroactivité de la loi fiscale connaît deux formes. Une « fausse rétroactivité » ou rétroactivité de fait et la «  vrai rétroactivité » ou rétroactivité de droit.

La rétroactivité de fait

La fausse rétroactivité est une technique courante qui tient en la combinaison du fait générateur de l'impôt et de la date d'adoption d'une nouvelle disposition fiscale.

Le fait générateur de l' IR est le 31 décembre de l'année. L'obligation naît le 31 décembre et l'impôt est calculé en fonction des revenus existant au 31 décembre. Une loi de finance intervenant dès le 20 décembre n'est pas considéré comme véritablement rétroactive puisque l'impôt en son fait générateur est le 31 décembre.

La rétroactivité de fait ne devrait pas poser de difficultés majeures. Jusqu'à très récemment il n'y a jamais eu de sanction par un juge de cette petite rétroactivité. En droit on ne voyait pas de rétroactivité. Néanmoins dans les faits, la modification de l'imposition va avoir un effet rétrospectif.

Le **CE le 9 mai 2012 sté EPI** a procédé pour la première fois à la censure d'une loi fiscale procédant à cette petite rétroactivité.

Dans les faits, la société s'est inséré dans un dispositif fiscal crée parla loi de finance pour l'année 1998, instituant un mécanisme de crédit d'impôt sur le montant de l'impôt sur les société, en cas d'augmentation de l'effectif de salarié. Ce crédit devait être créer pour les année 1999, 2000, la loi de finance de 2000 supprima ce crédit pour les années futures mais l'année 1999 aussi. En le supprimant la loi de finance effectue seulement une rétroactivité de droit.

La société en 1999 a recruté des employés pensant bénéficier ce crédit d'impôt.

La société demande tout de même à bénéficier de cet impôt. Un recoure est formé.

La société attaque la disposition contenue dans la loi de finance de 2000 indiquant qu'elle était contraire à l'article 1er du 1er protocole de la CESDH.

L'article protège le droit de propriété , une créance peut constituer une espérance légitime.

Le CE en se fondant sur cette disposition reconnaît l’espérance légitime fondé sur la loi de fiance pour 1998 et estime la loi de finance de 2000 n'est pas conforme la CESDH.

La portée de l'arrêt doit être nuancée car le contribuable avait une réelle espérance légitime. Le législateur s'engager a garder le crédit d'impôt durant plusieurs années.

La rétroactivité de droit

La rétroactivité de droit est la véritable rétroactivité au sens juridique. La vrai rétroactivité est très fréquente.

Elle se justifie par deux types de raisons :

 -La première permet d'éviter des effets d'aubaine, si le législateur envisage de créer un dispositif pour lutter contre l'évasion fiscale, le temps que la loi soit examinée et adopté par le P, les contribuables seront déjà partie. C'est pourquoi, bien souvent le législateur quand il prend des mesures défavorable, il décide de faire rentrer la disposition fiscale au jour où le débat du P commence.

 -La seconde permet la régulation d'une annonce. Dans le cas du taux réduit de la TVA dans la restauration. Ou le président voulait le faire entré en vigueur immédiatement, il le fit par voie de circulaire. Par loi du 22 juillet 2009, le législateur choisi une application du taux réduit de la TVA. La loi du 22 juillet 2009, a une disposition que la loi est applicable à partir du début du moi de juillet 2009.

Principe encadrant la rétroactive de droit : il n'y a pas de disposition constitutionnel. Le conseil constitutionnel dans une décision du 29 décembre 1984 aucun principe au règle ou valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif.

La rétroactivité n'est pas contraire à la C. mais quelque limite que le conseil constitutionnel a posé.

Elles sont aux nombres de trois.

* + Les sanctions fiscales, assimilées à des sanctions pénales. Article 8 DDHC il n'y a pas de rétroactivité possible en matière pénale sauf pour une loi plus douce. Une loi ne peut créer ou aggraver disposition fiscale ;
	+ Article 16 DDHC traitant de la SP, il trouve un application en matière de loi de validation pour indiquer qu'une loi ne pourra pas faire échec à une décision de justice ayant l'autorité de la chose jugée. Un contribuable quia obtenue une décharge fiscal ne peut se voir sa situation changé par voie législative.
	+ Limite qui résulte de la JP constitutionnelle, « c'est par exception aux dispositions aux valeurs législatives de l'article 2 du code civil, que le législateur peut pour des raisons d'intérêt général modifier rétroactivement les règles que l'administration fiscale et que le juge de l'impôt ont pour mission d'appliquer. » décision du 22 décembre 1986 pour la loi de finance de 1987. si le code civil n'a que valeur législative, il représente un idéal donc toute dérogation à cet idéal doit être exceptionnel, le motif d'intérêt général.

En principe le législateur agit pour des motifs d' IG, et le conseil constitutionnel ne se permet pas de contrôler l'application politique de l'intérêt général.

**§2. Champ d'application territorial de la loi fiscale**

Il n'y a pas de coïncidence entre le territoire politique et le territoire fiscal.

**A. l'absence de coïncidence de territoire politique et le territoire fiscal**

Le territoire politique est le territoire sur lequel l'état exerce sa souveraineté. Le territoire fiscal c'est le territoire d'application d'une loi fiscale.

En principe les lois fiscales s'appliquent sur l'ensemble du territoire français. Il doit y avoir en principe une coïncidence entre territoire politique et territoire fiscal. Cette coïncidence n'est pas absolue.

Le territoire fiscal ne coïncide pas nécessairement avec le territoire politique. Tout dépend des impositions, les différentes impositions peuvent chacune avoir leurs propre champ d'application. Le territoire de la république n'est pas uniforme du point de vue fiscal.

Pour la TVA les collectivités d'outre Mer sont considérées étrangères à la France. On utilise les notion d'importation et exportation lorsqu'un échange est effectué.

En matière de TVA la loi française s'applique sur le territoire monégasque qui n'est pas considéré comme un territoire d'importation ou d'exportation pour l'application de la TVA.

Il peut y avoir des impositions propre à certain territoire ; en région île de France s'applique une taxe spéciale d'équipement. Le législateur peut décider d'imposer certaines zones franches d'impôt pour certains types d'impôts.

**B. Les critères de localisation de l'assiette de l'impôt**

Au titre de l'article 34 de C le législateur est compétent pour déterminer l'assiette de l'impôt.

Il l'effectue selon trois critères :

* + Le critère de nationalité : c'est seulement la personne du contribuable qui compte et non l'endroit où se situe l'assiette. Par exemple l'établissement à Monaco n’exonère pas, la domicialisation fiscale demeure.
	+ Critère de la résidence, une différence existe entre les personnes qui sont fiscalement domicilié en France et les personnes qui sont fiscalement domicilié hors de France. Une personne qui n'est pas fiscalement domiciliée en France sera seulement imposée pour ses revenus d'origine française. Dans ces cas il y a un risque de double impositions. Pour éviter cela il existe des conventions fiscales qui règlent entre deux états les situations où un contribuable dispose d'un élément d'extranéité à raison de son domicile ou de la source de son revenu.
	+ Critère de la source : il permet de soumettre à la loi fiscale les impôts qui sont assis sur des revenus ou bénéfices français. Il est employé pour l'impôt sur les sociétés.

**CHAPITRE 3 : Les limites matérielles concernant l'intervention du Parlement en matière d'imposition**.

Il apparaît que le pouvoir du législateur en matière est limité d'une part par le respect des droits fondamentaux, d'autre part se pouvoir de décision du législateur comporte des limites résultant du droit de l'UE et des conventions fiscales internationales.

**SECTION1 : Le respect des droits fondamentaux.**

**Sous-Section 1 : Le bloc de constitutionnalité.**

Le bloc de constitutionnalité comporte un certain nombre de disposition qui ne sont pas spécifique au droit fiscal mais qui peuvent avoir une incidence au droit fiscale. Exemple article 8 ou 16 de la DDHC.

Il existe à coté trois dispositions spécifiquement fiscales : article 13et 14 de la DDHC et l'article 34 de la constitution.

L'article 14 DDHC et 34 de la C sont des règles de procédures.

L'article 13 de la DDHC pose des règles de fonds.

La souveraineté du législateur en matière fiscale se heurte à cet article.

Cet article qui prend en compte une notion de l'impôt classique de l'impôt est utilisé par le Conseil Constitutionnel pour exercer son contrôle. Le conseil met à la lumière cette notion.

On retrouve le principe de nécessité commune à l'impôt ; le principe de légalité ainsi que le respect de la faculté contributive de l'impôt pour exercer son contrôle.

**§1. Le principe d'égalité devant l'impôt**.

Le principe d'égalité en droit est un principe très présent dans le bloc de C. article 6 de la DDDHC ; 12 du préambule de 1946

Le principe d'égalité est au cœur du système juridique français. Dans droit fiscal, au regard du principe d'égalité, le C.C. Dans sa décision **taxation d'office du 27 décembre 1973** la DDHC faisait partie du bloc.

Pour apprécier le principe d'égalité face à l'impôt le conseil constitutionnelle s'est placé dans les pas du CE. Ce dernier considère que ce principe ne fait pas obstacle à ce que des personne placé dans des situations différentes soient traitées dans des situations différences ni que des personnes qui ne sont pas dans des situations différentes soient traitées différemment à condition que cette différence de traitement soit justifiée d'un motif d' IG ou qu'elle résulte de la loi.

En matière fiscale dans un arrêt **GUIEYSSE de 1944 le CE** applique le même raisonnement

Le CC lui estime dans une décision du

Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente ni a ce qui déroge à l'égalité pourvu que l' IG soit justifié ou que dans les autres cas la différences de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

La difficulté principale pour le CC c'est les discrimination fiscales sont courantes à la fois pour que les impositions soient au plus près de la situation personnelle des contribuable et aussi parce que les impôts sont une arme fiscale employées pour poursuivre des objectifs économiques et sociaux.

Le droit fiscale est un droit discriminatoire et la seconde difficulté est d'opérer un contrôle invoqué par le législateur

Le CC a fait évoluer sa JP pour porter son regard sur autre chose que l' IG, il procède maintenant à un contrôle de la cohérence des discriminations au regard de l'objectif poursuivi par le législateur.

Ce contrôle conduit à censurer le cas échéant une loi qui traiterait de manière différente des contribuables sur le fondement de considération d' IG mais dans des situations où il apparaîtrait que l'objectif poursuivi n'est pas cohérent avec la situations imposée au contribuable.

La loi de finance de 1997 avait mis un traitement différent pur les personnes élevant seule un ou plusieurs enfants. Législateur avait fait une différences entre les personnes divorcé, non marié et les veufs. Les veufs bénéficiaient d'un avantages fiscale plus important que les autres catégories.

L'existence de cet avantage fiscale était lié à la situation d'isolement lié aux personnes seules élevant un enfant. Le CC a donc pu considérer que cette avantage fiscal pouvait être justifier par rapport aux personnes élevant leurs enfant à deux mais il n'était pas cohérent de différencier les personnes veuves ou célibataire. Il à soulever une incohérence et a donc censurer cette disposition.

Décision **CC 29 décembre 2009 pour la loi de finance de 2010** qui a censurer la création de la taxe carbone.

Cette taxe répondait à un objectif simple. Elle visait à mettre un dispositif fiscal qui viserait a diminuer l'émission des gaz à effet de serre ; on a donc instaurer une taxe sur la consommation de certains produits énergétique.

Les entreprises ont estimées que cette nouvelle taxe allait réduire leur compétitivité. Le gouvernement et le P. ont adopté un texte qui comportait de très nombreuses exonération au bénéfice des entreprises.

Le CC a relever dans cette décision que 93 pour cent des émissions de CO2 auraient été en réalité exonérée de la taxe carbone. Il a donc considéré une incohérence entre les objectifs du législateur visant à lutter contre l'émission de CO2 et les différences de traitement considérés entre les contribuables qui finalement contribuait à ce que cette taxe soit contraire à l'objectif poursuivie.

**§2. contrôle des facultés contributives.**

Les impôts peuvent être en effet respectueux des facultés contributives des contribuable, c'est un corollaire du principe d'égalité devant l'impôt et devant les charges publiques. Le CC censure donc toute dispositions qui ne tiendrai pas compte des facultés contributives et encourage donc le législateur à adopter des mesures qui viendraient prendre compte de la faculté contributive.

Cela conduit le CC à contrôler l'assiette et le taux de l'impôt.

Ce contrôle débouche sur le constat que l'impôt pour le contribuable représente une charge excessive voire confiscatoire.

En premier lieu il contrôle l'assiette de l'impôt. L'article 34, permet au législateur de déterminer l'assiette en fonction de critères objectifs et équitables adaptés aux facultés contributives du contribuable.

En deuxième lieu le CC vérifie que le taux appliqué vérifie les facultés contributives. Le CC de ce point de vue a décider dans une décision du 21 juin 1993 que la progressivité de l'imposition des revenus avait valeur constitutionnelle.

Ce contrôle sur l'assiette et le taux peut conduire qu'un impôt nouveau ou la modification d'un impôt ancien peut conduire à une charge excessive pour le contribuable. Il y a de ce point de vue là une JP nourrie du CC sur le caractère confiscatoire des impôts. Dans une première décision concernant une loi de finance pour 2006 dans lequel le législateur avait placé un plafonnement à hauteur de 75%

le CC estime que loin de produire une inégalités, l'existence de ce plafonnement permettait de ne pas faire poser sur le contribuable une charge excessive, et qu'il ne pouvait y avoir de respect de facultés contributives s'il n'y avait des caractères confiscatoire.

Le CC réaffirme cette JP dans une décision pour la loi TEPA

le 9 août 2012 relatif à une loi de finance rectificative où il était en charge de vérifier la constitutionnalité de la contribution exceptionnelle pour les haut revenu.

Le CC rappelle que si cette nouvelle majorité met en œuvre de rétablir le barème sur l' ISF il lui faudrait assortir cette modification du nouveau barème n'était pas accompagnée d'un dispositif de plafonnement dans le but d'évité une rupture d'égalité caractérisé devant les charges publiques.

**§3. La nécessité de l'impôt.**

Article 13 DDHC.

Le caractère indispensable de l'impôt est utilisé par le CC pour assurer une conciliation entre des principes constitutionnels antagonistes notamment entre les droits du contribuable et le prélèvement de l'impôt.

C'est parce que l'article 13 nous dit que l'impôt est indispensable qu'il peut y avoir une atteinte à la propriété.

C'est parce que la contribution est indispensable que la répression de la fraude fiscale puisse porter atteinte à nos liberté.

Le CC rappelle dans une décision de 1983 que l'exercice des droits et libertés individuelles expliquer la fraudes fiscales ni en entraver la légitime appréciation.

**Sous-Section 2 La CESDH**

Signée en 1950 dans le cadre du conseil de l'Europe (OI) premier projet fait par des européens pour des européens mais ce projet n'est malheureusement pas allé au bout de sa logique néanmoins il a permis la création de la CESDH et introduit la CEDH garantissant les libertés fondamentales.

Ratifié par la France en 1964.

Elle distingue les droits processuels et les droits substantielles

**§1. les droits procéssuels**

L'article 6§1. est le droit à un procès équitable,le champ d'application de cet article se comprend au sens de la convention., de manière autonome. En ce qui concerne le volet civil, on considère que civil est un équivalent de patrimonial. Accusation en matière pénale se comprend au sens de sanctions graves.

Cet article n'exclue pas la matière fiscale. Malgré tout cela signifie pas que tout litige fiscal entre dans la signification de cet article.

La CEDH estime que le contentieux de l'impôt et notamment le contentieux lié à l'établissement de l'impôt n'est pas une contestation sur les droits et obligations à caractères civils. CEDH 2001 FERRAZINI c/ Italie.

La CEDH estime ici que le contentieux de l'impôt ne concerne pas tant les conséquences patrimoniales que les prérogatives de puissance publique. C'est parce que le contentieux de l'impôt est essentiellement un contentieux se rattachant au PPP même s'il a une incidence sur le patrimoine que

JP de la CEDH qui vise a singulariser le contentieux de l'impôt.

[...]

La CEDH 24 février 1994, BENDEMOUD c/ FRANCE

Les sanctions pénales les plus faibles ne sont pas assimilées à la matières finales.

[...]

L'article 6§1. s'applique de manière relative en matière d'imposition, en matière fiscale toute les garantie donné par cet article trouve à s'appliquer.

Arrêt 21 avril 1998 RAVON c/ France, la France fut condamné concernant les visite domiciliaire après une autorisation des juges des libertés sauf qu'il était dit que cette autorisation des juges ne pouvait pas faire l'objet d'un appel mais seulement d'un pourvoi en cassation. La CEDH estimait que cette disposition portait atteinte à l'accès au juge. Le juge de cassation est un juge de droit.

**§2. Les droits substantiels**

Le droit au respect des biens qui n'est pas inclus dans la convention elle même mais qui a été ajouté dans le premier protocole additionnel de cette convention.

Le principe de non discrimination posé par l'article 14 de la convention.

Il existe d'autre droit, mais demeure marginaux.

 Le droit au respect des biens

Article 1er au premier protocole, il reconnaît le droit au respect des biens. Par définition, le prélèvement à l'impôt prive la personne concernée d'un élément de sa propriété, le prélèvement est donc une atteinte au droit au respect des biens.

L'article 1er comporte trois alinéa, dont un qui énonce le principe général, le second prévoit la possibilité d'atteinte aux biens en fonction de l'utilité publiques ou l'intérêt général. Il y est d'ailleurs précisé que le paiement des impôts et autres contributions sont des justifications

Malgré la reconnaissance dans le second alinéa de l'article premier de la possibilité de prélever des impôts , la CEDH procède malgré tout à une confrontation des deux premier alinéas.

Cette combinaison permet à la CEDH de vérifier qu'une mesure fiscale ménage un juste équilibre entre les exigences de l' IG et la protection des droits fondamentaux des individus.

Il doit donc y avoir un rapport de proportionnalité.

Cela signifie que pour la CEDH la perception d'un impôt porte atteinte au droit et au respect des biens lorsqu'elle impose une charge intolérable ou qui bouleverse sa situation financière.

La CEDH reconnaît donc une marge aux états pour instituer un taux, discuter de l'assiette, elle ne procède pas à un contrôle approfondie de la raison pour laquelle l'impôt fut posé. Mais elle va contrôler si ce juste équilibre ou la proportionnalité sont bien respectés.

2008 IMBERT de TREMIOLLES c/ France , dans cet arrêt la CEDH était appelée à examiner si ce critère de juste équilibre était respecté par la loi du 23 décembre 1988 loi de finance pour 1989 pour la mise en place sur impôt sur la solidarité sur la fortune. La cour a estimée que la requête était irrecevable car l' ISF n'était pas supérieur au revenu disponible du contribuable.

La cour a estimé que l' ISF était conçut incontestablement pour répondre à un but d' IG, créer en partie pour financer le RMI, la cour a estimé que la détermination de l'assiette de l' ISF et le plafond relevait de la marge d'appréciation de l'état français et que le dispositif ainsi décidé conformément à la marge d'appréciation de l'état était proportionnel entre l'ingérence dans le droit du requérant dans le respect de ses biens et le but d'intérêt général poursuivi par l' État.

Le législateur avait prévu un dispositif de plafonnement évitant une captation fiscale supérieure à leur revenu.

En réalité, le contrôle sur le fondement de l'article 1 du protocole n'a pas permis de condamnation jusqu'à présent.

 Le principe de non discrimination

L'article 14 de la convention interdit la discrimination dans les droits et libertés reconnu dans la convention. Le droit au respect des biens permet d'introduire en matière fiscal un contrôle de la convention. Le premier contrôle est toujours assortis au contrôle de la discrimination.

La CEDH a par exemple dans un arrêt DARBY c/ Suède 23 novembre 1990 la cour a examiné selon l'interdiction de la discrimination l'obligation en Suède de la taxe professionnelle. Dans cette affaire l'administration avait refusé d’exonérer le paiement d'un impôt ecclésiale, un médecin finlandais travaillant un Suède mais résident en Finlande pour la seule raison qu'il n'était pas officiellement enregistrer comme résident en Suède, et n'était pas membre de l'église pour laquelle on lui demandait le versement d'un impôt.

La cour a considéré une différence de traitement entre résident et non résident qui n'était pas conforme à l'article 14.

RU c/

Deux sœurs saisie la CEDH car la sœur survivante si l'une d'elle décédait ne pouvait être en mesure de régler les droits de succession. Elles ont estimé que cet impôt avait en fait pour les couple marié. La CEDH a estimé qu'il n'y avait pas de discrimination.

**SECTION 2 Les limites de la souveraineté fiscale.**

Ces limites sont des limites que rencontre le législateur non pas par rapport à des droits mais par rapport à d'autre normes comme que les droits fondamentaux. Ces normes sont des sources très importantes du droits fiscales par leur quantité et leurs valeurs juridiques. Alinéa 14 du préambule de 48 et article de la C, le droit fiscale est tenue au respect des normes internationales. Le juge par l'arrêt Jacques Vabre et Nicolo veille à la conventionnalité.

N'inporte quel juge est donc compétent pour vérifier lors d'un litige si la loi base du litige est conforme au conventions internationales et au droit de l'Union

**Sous-Section 1. l'incidence de l'UE en matière fiscale**

Même en matière fiscale, l' UE est présente. Il existe en effet en matière fiscale une harmonisation européenne qui s'opère par voie de directive et qui concerne la fiscalité indirecte. Les impôts directes ne sont pas en principe compétence de l'UE

La présence de l'UE est visible de se point de vue là. La CJUE a élaborée une JP très constructive qui conduit a rendre applicable de droit de l'UE aux impôts directs en considérant que les traités européens établissait des libertés (circulation, établissement... ) qui s'imposait aux états y compris dans leurs législation d'impôts direct.

**§1. L'harmonisation fiscale européenne**

Le TFUE consacre les articles 113 à 115 à la question de l'harmonisation fiscale. L'harmonisation fiscale désigne le processus de rapprochement des états membres dans le domaines des impôts indirectes et directes. L'harmonisation est une méthode d'intégration des droits fiscaux nationaux particuliers. On pourrait en effet distinguer quatre méthode d'intégration des fiscalités.

 La concurrence/coexistence : méthode qui laisse en concurrence des impositions nationales établies de manières indépendantes dans chacun des états. Elle est intégrative dans la mesure où l' EU est un marché commun qui emporte une concurrence fiscale entre les états conduisant un état à s'intéresser au autres états. Cela conduit à un rapprochement en les mesures fiscales.

 La coopération, méthode où les états s'entendent pour éviter ou remédier au excès que l'indépendance de leur politique fiscale pourrait entraîner. Cette coopération est mise en œuvre pour éviter les doubles impositions. Cette méthodes est surtout employés entre les états pour lutter contre la fraude fiscale.

 L'uniformisation, méthode où dans tout les états de l' UE il existe une identité exacte des règles de taux et d'assiette. Tout les états aurait la même législation fiscale. Cette méthode n'est pas appliquée.

 L'harmonisation, elle tend à rapprocher les législations fiscales nationales en vue d'atteindre des objectifs commun sans emporter d'uniformisation. L'instrument le plus propice est la directive. Cette méthode est visée par les articles 113 à 115.

L'article 113 concerne la fiscalité indirecte alors que la 115 la fiscalité directe permettent de voir qu'il y a deux contraintes à l'harmonisation.

L'harmonisation doit être nécessaire au bon fonctionnement du marché intérieure, et doit être accepté par tout les états membres. Règles de l'unanimité. Cette condition explique pourquoi l'harmonisation fiscale de l'UE est un succès pour la fiscalité indirecte mais un échec pour la fiscalité directe.

La fiscalité indirecte en effet à fait l'objet d'une large harmonisation par voie de directives dont le champ d'application est très large. Le succès le plus impressionnant demeure l'harmonisation de la TVA. La 6ème directive du Conseil du 17 mai 1977 a en effet harmoniser pour tout les états de l'UE des règles relatives au champ d'application, à l'assiette, au déduction et à la territorialité les taxes sur le chiffre d'affaire dans tout les états de l'UE. Cette directive prévoit l'existence d'un taux planché encadrant tout les états membres. Il ne peut être plus bas que 5% ( 7 pour la France)pour les produits de première nécessité, le taux normal est de 15% minimum ( 19,6.pour la France).

Cette directive fut remplacé le 28 novembre 2008 qui « codifie » la TVA.

L'harmonisation a également concerné les droits d'assises, droit de consommation ou utilisation de certains produit. Opéré par directive du 25 février 1992, remplacé par une directive du 16 décembre 2008. l'harmonisation de cette fiscalité des produit de consommation concerne l'alcool, le tabacs et huiles minérales . Cette harmonisation concerne la structure de l'impôt (définition de groupe de produit) la manière dont est calculé le droit, les exonération, les taux sur la base de taux planchers.

Cette harmonisation permet de garantir une neutralité dans les échanges en vertu de l'existence d'un marché commun. Ces causes n'existent pas en matière de fiscalité directe ou de manière atténué.

La fiscalité directe a toujours été considérés par les états touchant au cœur de leurs souveraineté. Le champ est donc très réduit. On peut citer une directive du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscale applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échange d'action intéressant les sociétés implantées dans des états membres différents.

 la commission européenne étant un des organes le plus efficace de l'UE, il pourrait y avoir un accompagnement par la commission de l'harmonisation de la fiscale directe. La commission dit :

« les états membres doivent rester libre d'appliquer le régimes des impositions directes. »

Si dans les années 1990 il n'y a aucunes impulsion, dans les années 2000 une relative prise en considération des différences en matière de fiscalité directe entre les états membres. La commission à donc présente un document : Stratégie globale pour la futur politique fiscale pour l'UE en 2001.

Dans une consultation du 16 mars 2011, la commission a enfin indiqué une proposition de directive de l'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Cette proposition actuellement en cour d'examen ne vise pas a harmoniser l'assiette de l'impôt sur les sociétés mais à permettre pour les entreprises qui le souhaitent et qui exerce une activité internationale de recourir un système de guichet unique et de consolider les profits et les pertes dans l'ensemble de l'UE.

L'incapacité des états à trouver un accord unanime s'est vu confronté à la jurisprudence de la CJUE, que toutes réglementation fiscale doit être conforme aux traités.

**§2. Cadre résultant des traités.**

A. Les interdictions fiscales énoncées par les traités.

Les traités interdisent en premier lieu les taxes d'effet équivalents à des droits de douanes. Depuis 1960, supréssion des douanes, les tarifs de douanes sont à l'extérieure des frontières de l'UE.

Relativement à cela, il y a une interdiction pour toute les mesures aux détriments de produits en provenance d'autres états membres. Les états membres auraient pu être en effet tentés de réintroduire une charge pécuniaire frappant des marchandises du fait qu'elles franchissent les frontières.

C'est la raison pour laquelle les mesures d'effet équivalent ont été prolongé.

Les traité réglementant les aides d'état. La réglementation des aides d'états vise à empêcher que la concurrence soit fauchés entre celle qui bénéficie et celle qui ne bénéficies pas. Il faut donc notifier l'aide à la commission qui vérifie la compatibilité d'une aide. Lorsque le produit d'un PO est utiliser pour octroyer des aides à certaines entreprises, le PO lui même entre dans le champs d'application de la réglementation des aides d'états. L'idée est que le prélèvement est indissociable de l'entreprise de la somme qui a été ainsi prélevé.

Exemple de la crise de la vache folle, à conduit le législateur à créer un nouveau SP d' déquarrissage, on pensait qu'il ne serait pas rentable. l'état a choisi non pas de faire supporter une redevance au éleveur mais de frapper les détaillants d'une taxe. Elle fut contestée par les professionnels de la viandes et la grandes distributions et a été dit que cette taxe constituait une aide d'état dans la mesure où elle était une aide d'état. Car elle contribue a un meilleur traitement au regard des autres producteurs étranger

B. Sauvegarde des grandes libertés.

Même en l'absence d'impôt les législation nationales sont tenues à ne pas contrarier les grandes libertés reconnu par les traités communautaire : libre circulation des marchandise, des travailleur, capitaux, paiement service. La CJUE veille au respect de ces grandes libertés, en censurant toutes législations qui porteraient atteinte à ces libertés notamment lorsqu'est introduit une inégalité de traitement entre un traitement fiscal purement interne et un traitement d'une situation fiscale qui tient compte d'une situation communautaire. Cette jurisprudence datant de 20 ans est une JP inattendu dans un domaine où on pensait qu'on était au cœur de la souveraineté des état est une JP dynamique et active, fréquemment dénoncée et qui a notamment été dénoncée en 2008, par l'ancien président allemand Herzog qui a « indiquait que la CJUE portait atteinte à la souveraineté des états, la JP de la cour laissait planer une menace sérieuses, celle de placer les états à un moment ou a un autre d'être dans l'impossibilité de respecter le pacte de stabilité. »

Le 14 février 1995 SCHUMACHER, CJUE «  si en l'état actuel du droit communautaire, la fiscalité directe relève de la compétence des états membres, il n'en reste pas moins que ces dernier doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire. » SCHUMACHER d'origine belge vivant en Belgique marié mais travaillant en Allemagne, Il doit donc être imposé en Allemagne selon les conventions franco-belge mais ne peut bénéficier au avantages fiscaux allemand. La cour vient dire que le droit fiscale allemand est incompatible avec les traités car il porte atteinte à la libre circulation des salariés dans l' UE. Cet arrêt introduit une limitation sérieuse de la compétence des états membres en matière de fiscalité directe.

Cet arrêt fait pénétré la compétence de l'UE dans la fiscalité directe. La cour adapte sa position en trois temps :

La cour se demande d'abord si l'imposition nationale constitue une restriction a une liberté communautaire. Si la cour estime que tel est bien le cas, elle se demande si cette restriction est justifié, si elle ne l'est pas il y a violation du traité communautaire, si elle l'est il n'y a pas respect des normes communautaire. La cour dans ce cas là va se demander si la mesure est mesurée par rapport à la liberté.

\*L'existence d'une restriction,

Les libertés de circulation de marchandise, des salariés et liberté d'établissement. S'agissant la circulation des marchandises, il est claire qu'une impositions ne peut frapper différemment les produits nationaux et étranger sans constituer une entrave à la liberté de circulation des marchandises. La vignette automobile en fonction du nombre de chevaux fiscaux, lourdement les voitures à 6 rapports ou boite automatique frappait plus lourdement ces voitures. Commission c/ France

Pour la liberté de circulation des salariés cf arrêt SCHUMACHER, pour la cour ce n'est pas le fait de traité de manière différente un résident fiscal et un non résident fiscal mais le fait qu'un contribuable fiscal ne puisse pas profiter au avantages alors qu'ils sont tout les deux affectés à son revenu

Liberté d'établissement, liberté dont bénéficie tout les européens de s'établir où ils le souhaitent en Europe. Certains vont s'établir pour des raisons exclusivement fiscale. Pour lutter contre l'évasion fiscale, les états membres imaginent des stratagème pour maintenir chez leurs contribuables en sanctionnant les départs. La France institua dans les années 2000 une exitaxe faisait payé aux contribuables souhaitant changer de domicile fiscal une taxe sur les plus valus latentes de leurs biens, il existe en France une taxe sur la plus valu qui frappe le contribuable au moment où il vend un bien. Il était là question de taxe le bien en fonction de la valeur du bien le jour du départ alors même qu'il n'a pas fait de vente encore moins de plus valu. La CJUE saisie par le CE dans un arrêt du 2001 LASTERYE SAILLANT cette taxe à été pour empêcher le changement de résidence fiscale. Il s'agissait bien de limiter la libre circulation. Le CE voulait faire disparaître toutes les exitaxes , y compris celles mises en places par les autres états.

La CJUE a logiquement estimé que cette mesure était une entrave à la liberté d'établissement.

\*Sur le second temps, elle a vérifié si cette entrave était justifié. Les justifications en matière d'entrave peut être justifié :

Par soucis d'efficacité des contrôles fiscaux

Par soucis de nécessité d'assurer le recouvrement de l'impôt

Par soucis d'assurer la cohérence du système fiscal.( BACHMANN quasiment systématiquement invoquée par les états et toujours refusé par la cour jusque 2008. il y a une tendance à une appréciation plus souple de cette justification)

Dans l'arrêt LASTERYE SAILLANT la cour estima qu'il y avait une nécessité d'assurer le recouvrement.

\*La France fut condamner sur le contrôle de la proportionnalité. L'idée est uqe la mesure doit être propre à obtenir l'objectif recherché mais sans aller au delà de ce qui est nécessaire. La cour a estimée que la France était allée trop loin en instituant un quasi présomption de la fraude.

La jurisprudence de 1995 peut être partagée en deux grands groupes :

* Sévérité de la CJUE. De 1995 à 2004 la CJUE a posé son autorité dans le domaine de la fiscalité directe.
* Cependant, à partir de 2004, le cadre tracé par la CJUE s’assouplissait car elle s’est d’avantage ouverte aux justifications apportées par les Etats aux restrictions. Cela est particulièrement vrai pour la cohérence tirée du système fiscale qui n’avait reçus qu’une seule application jusqu’en 2008 (arrêt Krankenheim où la CJUE admet que la cohérence du système fiscale puisse apporter une justification à une restriction communautaire alors que jusque là la cour avait toujours refusée de reconnaitre cette justification).

**§3) La restitution des impositions reçues en violation du droit communautaire**

Si l’on a été imposé dans le cadre d’une loi contraire au droit communautaire, peut-on obtenir restitution de ce qui a été versé ?

La CJUE a posé le principe de l’obligation de restitution. Cependant il appartient aux Etats membres de poser eux-mêmes les règles de prescription de cette action.

Ce droit est mit en œuvre par l’article L190, alinéas 3,4 et 5 du livre des procédures fiscales :

« **[…]**

**Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure.**

**Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1er janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu (1).**

**Pour l'application du quatrième alinéa, sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux les décisions du Conseil d'Etat ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, les arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire (2), les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle** ».

Cette disposition est issue d’une initiative gouvernementale de 1989 qui visait à limiter une jurisprudence de la Cour de cassation qui, en l’absence de texte applicable, estimait que l’action en restitution des impôts payés en application d’un texte jugé contraire au droit communautaire par la CJUE était soumis au délai de prescription de 30 ans.

Cet article comprend deux types de dispositions :

* Celles qui identifient les décisions susceptibles de révéler l’existence d’une non-conformité de la loi fiscale à une norme supérieure. Le droit à restitution né si la non-conformité a été reconnue par un arrêt du tribunal des conflits, de la Cour de cassation, du Conseil d’Etat ou de la CJUE.
* Les règles de prescription. Il y a deux types de prescription :
* La prescription de l’action. On peut réclamer, aux services fiscaux, la restitution avant le 31 décembre de la seconde année suivant celle de la décision juridictionnelle révélatrice de la non-conformité.
* La prescription de la créance. On peut réclamer les impôts payés sur une période limitée aux trois années qui précédent la décision juridictionnelle ayant constatée la non-conformité.

**Sous-section 2 : Les conventions fiscales internationales**

Chaque Etat détermine les règles d’impositions, les contribuables, l’assiette. Le problème c’est que l’application par chaque Etat de ses propres règles peut conduire, dans des hypothèses où un élément d’extranéité est introduit, à des impositions multiples. Les législations fiscales des Etats entrent inévitablement en concurrence lorsqu’elles sont amenées à se croiser à raison, soit d’un contribuable, soit d’un revenu.

Par exemple la France impose la totalité des revenus des personnes domiciliées en France. De même les personnes qui ne sont pas domiciliées en France doivent payer l’impôt sur le revenu sur la base des ressources françaises. Cela peut rapidement conduire à des situations de double imposition.

Pour éviter cela les Etats essayent de se mettre d’accord par le biais de conventions fiscales dont l’objet est d’éviter ces situations de double imposition. Ces conventions se sont développées à partir des années 1950 sous l’égide de l’OCDE qui a établi une convention fiscale modèle que les Etats sont libres de décliner entre eux. Aujourd’hui la France a conclu 123 conventions fiscales.

**§1) L’objet des conventions fiscales internationales**

Elles concernent des stipulations concernant, d’une part leur champ d’application et d’autre part les méthodes employées pour éliminer les doubles impositions.

Toutes les conventions fiscales précisent les personnes et les impôts qu’elles visent ce qui ne pose pas de problème pour le champ d’application. Elles concernent surtout l’impôt sur le revenu et l’impôt sur les sociétés.

Par la suite la convention va définir ce qu’elle entend par « double imposition » et ce qu’elle va mettre en œuvre pour les éviter. Dans le modèle de l’OCDE la notion de double imposition est définie de deux manières à savoir une définition juridique et une définition économique :

* Elle est juridique lorsqu’une même personne est imposable au titre d’un même revenu dans plusieurs Etats.
* Elle est économique lorsque deux personnes différentes sont imposables au titre d’un même revenu dans plusieurs Etats.

Les méthodes d’éliminations qui sont employées varient en fonction des conventions fiscales mais elles tournent autour des mêmes indications.

* Les deux Etats doivent d’abord se mettre d’accord sur la définition du lieu de résidence fiscale. Ce critère se substituera à la définition nationale. Cet accord sur la résidence fiscale permet d’éliminer les doubles impositions qui résulteraient de ce que deux Etats pourraient considérer, au regard de leurs lois nationales, qu’un contribuable est fiscalement domicilié sur leur territoire.
* Une autre méthode pour éliminer la double imposition permet d’indiquer, pour les revenus perçus en dehors de l’Etat de résidence, quel Etat dispose du droit de les imposer et quel Etat renonce, en tout ou partie, à les imposer. En général on a un partage d’imposition (le contribuable paye dans un Etat le maximum de son impôt et il dispose d’un droit à réduction dans l’autre Etat).

**§2) La valeur des conventions fiscales internationales**

Il s’agit de conventions internationales qui, en application de l’article 55 de la Constitution, dans les conditions dans cet article, ont une valeur supérieure à la loi. Le Conseil d’Etat a seulement précisé, dans un arrêt de 2002 Société Schneider Electrique, que si les conventions fiscales sont supérieures à la loi elles ne sont pas moins subsidiaires à la loi. Il a en effet énoncé les règles méthodologiques qu’un juge doit suivre lorsqu’une convention fiscale est invoquée devant lui. Le juge ne peut pas décider si une imposition a été correctement établie en se référant immédiatement à la convention fiscale invoquée devant lui. Il doit d’abord vérifier si l’imposition a été valablement établie sur le fondement de la loi fiscale française. Ce n’est que si la réponse à cette première question est positive que le juge doit rechercher si la convention fiscale fait obstacle à l’application du droit interne. C’est le caractère subsidiaire des conventions fiscales internationales. La supériorité de l’article 55 ne peut jouer que si la loi nationale est d’abord susceptible de trouver application. Une convention fiscale ne peut jamais créer un impôt. La convention ne peut pas permettre le prélèvement d’un impôt n’existant pas en France, elle vient donner, dans un cas précis, une règle d’application de cet impôt.

Dans le respect de l’arrêt de 2002 le Conseil d’Etat, dans son arrêt Jas Hennessy de 2009, estime que le non respect d’une convention fiscale internationale n’est pas une violation d’une règle de droit supérieur pouvant donner droit à un remboursement des impositions versées en violation d’une norme supérieure car la convention fiscale internationale n’est pas une norme supérieure.

**Titre 2 : l’application de la norme fiscale**

La question de l’application sa pose de manière importante en raison de l’obscurité de la loi fiscale et en raison du pouvoir que l’administration fiscal a prit pour clarifier les lois fiscales. La question de cette application c’est d’abord l’insertion de la doctrine administrative dans la légalité fiscale. Elle conduit aussi à examiner la manière dont la loi fiscale s’articule avec la liberté des contribuables en matière de gestion de leurs revenus et de leur patrimoine en partant du principe que personne n’est obligé de payer le maximum d’impôt. Une certaine liberté est reconnue au contribuable pour optimiser la situation fiscale.

**Chapitre 1 : L’insertion de la doctrine administrative dans la légalité fiscale**

Le droit fiscal est un droit essentiellement écrit. Les fiscalistes appliquent donc des textes à une situation factuelle. Cependant ces textes ne sont pas toujours bien rédigés si bien que leur application peut comporter des hésitations. Les textes fiscaux doivent donc être interprétés. Les interprètes de la loi fiscale sont le juge mais aussi l’administration fiscale. L’interprétation des lois fiscales par l’administration fiscale est quantitativement très importante.

Cette importance de l’interprétation se comprend en raison de la généralité de la loi fiscale. La loi fiscale comporte des dispositions très générales mais à la différence des lois ordinaires elles pèchent par une généralité poussée à l’extrême et cela tient à un manque de courage du parlement depuis la III° République où les députés se contentaient d’adopter des lois fiscales générales, inapplicables en l’état sauf à être précisées par l’administration. Cependant, à cette époque, l’administration, devant le vide juridique des lois fiscales, avait prit l’habitude de compléter la loi fiscale par des circulaires et instructions adoptées par le ministre des finances. De plus il y a la nécessité, pour le ministre des finances, d’expliquer à l’ensemble de ses services, la manière dont il faut comprendre des textes obscures. L’interprétation de la loi fiscale était un élément d’uniformisation d’application de la loi fiscale. Un document regroupe toutes ces circulaires (la documentation de base) et comporte environ 40 000 pages.

Cependant, qu’elle est la valeur juridique de cette doctrine fiscale ? Le ministre des finances n’a pas de pouvoir réglementaire. Le législateur étant censé avoir déclaré lui-même l’assiette et le taux de recouvrement des impositions de toutes natures, comment une circulaire pourrait-elle s’articuler avec la loi fiscale ? L’interprétation des lois fiscales par l’administration fiscale n’a pas de valeur réglementaire et pourtant cette interprétation créer des droits au bénéfice des contribuables dans le sens où ces derniers peuvent opposer, à l’administration fiscale, sa propre interprétation des textes fiscaux.

**Section 1 : L’opposabilité à l’administration de sa propre doctrine**

**§1) Présentation générale de l’article L80 A**

A l’époque l’administration fiscale adopte des circulaires, des instructions pour interpréter la loi fiscale. Ces circulaires et instructions sont considérées, par le juge administratif, comme des mesures d’ordre intérieur qu’il ne veut pas contrôler au motif que c’est du non-droit. Cependant l’administration applique ces circulaires et instructions et elle s’autorise la possibilité de reconnaître qu’elle s’est trompée et donc elle s’autorise à procéder au retrait d’une circulaire ou instruction qu’elle a précédemment appliquée en demandant au contribuable, sur la foi de son erreur, un supplément d’imposition.

Devant le mécontentement des contribuables le directeur général des contributions directes, devant la chambre des députés en 1927, a fait une promesse solennelle : « *lorsqu’il y a eu un changement de doctrine administrative, on ne réclamera pas les suppléments d’impôts qui pourraient résulter, pour le passé, des nouvelles règles admises*». Cette déclaration sera reprise dans une instruction du 31 janvier 1933. Le problème c’est que cet engagement, même s’il est prit par un haut fonctionnaire, n’a aucune valeur juridique. Après cet engagement l’administration s’est autorisée à réclamer des impositions supplémentaires. Les contribuables qui ont souhaités contester cette imposition supplémentaire se sont adressés au juge qui a rejeté l’instruction car elle n’est pas du droit.

Les députés vont adopter une loi en 1959 qui va insérer, dans le livre des procédures fiscale, l’article L80 A qui dispose, en son alinéa premier, qu’« **il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration** ».

Le législateur, avec cette disposition, fait deux choses :

* Il rend opposable, à l’administration, par un contribuable, l’interprétation de la loi fiscale qui a été formellement admise par l’administration.
* Il consacre donc l’existence et la valeur de cette interprétation fiscale.

Le Conseil d’Etat a appliqué de manière très restrictive ce texte. Il essaye de faire prévaloir la loi fiscale sur l’interprétation de l’administration. Pour lutter contre cette jurisprudence du Conseil d’Etat le législateur a, en 1970, adopté une disposition figurant à l’article L80 A, alinéa 2 qui dispose que « **Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales** »

Entre les deux alinéas on a une différence du champ d’application et des conditions d’applications qui visent à rendre l’interprétation, par l’administration, applicable dans un champ le plus large possible :

* Le premier alinéa concerne l’hypothèse du rehaussement d’impositions antérieures ce qui signifie que l’alinéa ne joue que dans l’hypothèse où il y a eu une première imposition que l’on va cristalliser en empêchant l’administration fiscale de réclamer une somme supplémentaire.
* Le second alinéa n’évoque que le rehaussement. Il peut donc jouer y comprit pour empêcher une imposition primitive.

On a aussi des différences de conditions entre les deux alinéas :

* Le premier alinéa impose la bonne foi du contribuable contrairement au second alinéa.
* Le second alinéa impose que la doctrine ait été publiée contrairement au premier alinéa. Cela signifie que le premier alinéa peut concerner des prises de positions formelles n’ayant pas été publiées (tel que la réponse de l’administration sur un problème de droit).

**§2) Les conditions de l’opposabilité à l’administration de sa propre doctrine**

1. **Les conditions communes aux deux alinéas**

La première condition est la nécessité d’avoir un texte fiscal. Au terme de l’article L80 A, dans ses deux alinéas, la cause du rehaussement doit être un différent sur l’interprétation d’un texte fiscal. L’interprétation donnée par l’administration fiscale doit être celle d’un texte fiscal, elle ne peut pas concerner des déclarations ou des prises de positions du ministre des finances. Un texte fiscal est un texte qui concerne le taux, l’assiette ou les modalités d’imposition.

La seconde condition est l’existence d’une interprétation. Il faut une interprétation d’un texte fiscal. Cette interprétation doit avoir été faite par une autorité fiscale à savoir l’administration fiscale. L’interprétation de dispositions relatives aux revenus agricoles par le ministre de l’agriculture ne sera pas une interprétation prise par une autorité compétente. Les interprétations valables sont celles émanant du ministre des finances, du ministre du budget ou des services centraux de l’administration fiscale.

La troisième condition est la nécessité d’avoir une interprétation explicite. L’interprétation consiste à donner le sens d’une loi fiscale elle existe donc quand elle est générale, impersonnelle, détachée d’une opération particulière. Il doit s’agir d’une véritable prise de position sur le sens d’un texte fiscal.

1. **Les conditions propres à chaque alinéa**

Le premier alinéa :

* Le redevable doit être de bonne foi.
* L’interprétation doit être antérieure à la date impartie au contribuable pour souscrire sa déclaration fiscale ou, quand il n’y a pas d’obligation déclarative, antérieure à la date de mise en recouvrement de son imposition.

Le second alinéa :

* Le contribuable ne peut se prévaloir que des interprétations publiées. La publication peut être faite au bulletin officiel des impôts, au JORF ou sur le site internet des circulaires ou celui des impôts.
* L’antériorité s’apprécie par rapport à la date de publication de la doctrine.

**§3) La portée de l’opposabilité à l’administration de sa propre doctrine**

1. **Le problème du respect de la hiérarchie des normes**

Du point de vu de la justice cette règle de l’opposabilité se comprend très bien. Il s’agit d’éviter l’injustice d’une situation qui consisterait à reprocher aux contribuables des erreurs commisses par l’administration. En droit pur, sans sentiment de justice, les choses sont différentes. L’opposabilité de la doctrine administrative conduit en effet à faire prévaloir l’interprétation du texte par l’administration sur le texte lui-même. On peut se demander si l’article L80 A n’est pas contraire à l’article 34 de la Constitution.

Se pose la question du respect du droit communautaire. L’opposabilité d’une doctrine administrative continue t’elle à jouer quand cette doctrine, contraire à la loi fiscale, est en plus contraire au droit communautaire ? 3 arrêts de Cours administrative d’appel ont donnés des solutions :

* CAA Paris, 1991, SARL Gestion-service : ici la Cour d’appel va estimer que la contrariété entre une doctrine fiscale et une directive communautaire était sans influence sur le droit reconnu aux contribuables de se prévaloir, sur le fondement de l’article L80 A du livre des procédures fiscales, de l’interprétation faite par l’administration d’un texte fiscal en vigueur. En d’autres termes l’opposabilité continue à s’appliquer.
* CAA Doué, 2005, Zanetti : ici la Cour d’appel va estimer que le juge de l’impôt étant chargé d’appliquer le droit communautaire pour assurer son plein effet, il peut être conduit à laisser inappliqué toute disposition nationale contraire au droit communautaire y comprit l’article L80 A. L’opposabilité peut donc être écartée.
* CAA Paris, 2010, SARL A la frégate : la Cour d’appel a maintenu sa position de 1991 en argumentant de façon différente. Elle va rendre compatible avec le droit communautaire l’article L80 A en arguant le fait que cet article était la traduction, en droit national, du principe de confiance légitime qui est un principe communautaire. L’article L80 A serait donc du droit communautaire. Il appartient à l’Etat de modifier sa doctrine pour l’avenir pour la rendre conforme aux dispositions du droit communautaire qui ont été violées. Si l’Etat ne le fait pas il peut y avoir une action en manquement contre l’Etat.
1. **Le caractère limité de l’opposabilité**

L’opposabilité est limitée devant le juge et dans l’avenir.

1. **Devant le juge**

L’opposabilité est asymétrique. La doctrine peut être opposée à l’administration mais pas l’inverse car le contribuable peut demander à ce que l’impôt lui soit établi par rapport à la loi fiscale. L’administration ne peut pas lui opposer son interprétation. L’opposabilité est limitée à l’hypothèse où la doctrine fiscale est plus favorable au contribuable que la loi fiscale.

L’opposabilité de la doctrine administrative est subsidiaire. Le juge de l’impôt recherche toujours si les prétentions du contribuable sont fondées au regard de la loi fiscale. Ce n’est qu’à défaut qu’il vérifiera si les conditions sont réunies pour que soit appliqué l’article L80 A.

Dans une affaire un commissaire du gouvernement a déclaré que « *les dispositions de l’article L80 A privent le juge d’une partie de son rôle d’interprétation au bénéfice de l’administration fiscale. Elle n’empêche évidemment pas le juge de dire le droit mais elle l’oblige, aussitôt après avoir dit le droit, à faire bénéficier le contribuable de l’interprétation administrative qu’il invoque alors même que cette interprétation n’est pas conforme au droit* ».

Le juge s’en tient à une compréhension très stricte de la doctrine fiscale. Il se refuse à interpréter la doctrine fiscale. Il applique la doctrine fiscale littéralement, il ne l’interprète pas car ce n’est pas du droit. Le contribuable qui réclame le bénéfice de la doctrine fiscale doit être entièrement et exactement dans la situation visée par la doctrine.

1. Caractère limité de la doctrine dans l'avenir

une doctrine administrative est opposable à l'administration tant qu'elle existe. Lorsqu'elle existe à la date du fait générateur de l'impôt. La doctrine administrative existant à la date du fait générateur de l'impôt. Il n'y a aucun droit pour le contribuable au maintient de cette doctrine administrative pour l'avenir. L'administration peut modifier pour l'avenir l'interprétation qu'elle a pour la loi fiscale.

Il est admis par le JA qu'un changement de législation fiscale emporte abrogation de la doctrine administrative qui emportait la précédente législation.

**Section 2 Le contentieux de la doctrine administrative**

La doctrine administrative laisse la possibilité pour le contribuable de former un REP contre une doctrine administrative qui lui serait défavorable. L'administration fiscale appliquait la législation fiscale en fonction de son interprétation. Il peut être nocif pour un contribuable qu'une circulaire, un note de l'administration fiscale impose une lecture de la loi fiscale qui lui serait défavorable.

Le contribuable peut d'abord lorsque l'administration fiscale lui demande, de payer son impôt au regard de l'interprétation, il peut contester l'impôt sur la base de la loi.

Le contribuable peut agir en amont, en formant un recoure devant le JA par REP contre la circulaire de l'administration.

**§1. Recevabilité du recoure**

 **A. le délai de recoure**

le délai de recoure contre un acte administratif est de deux mois à compter de la publicité faite ou de sa notification pour les actes individuels. Cette règle à vocation à s'appliquer contre les instructions fiscales. En matière fiscale, les circulaires fiscales sont publiées au bulletin officiel des impôts et le JA estime que la publicité apporté à une circulaire dans le bulletin officiel des impôt n'est pas une publicité suffisante pour faire courir le délai de recoure. Il en résulte donc qu'en pratique il est possible de former un REP contre une doctrine sans conditions de délai sauf quand il est publié au JO.

L'artice L81A du livre des procédures fiscales à pour conséquence d'introduire à une inversion de la hiérarchie des normes, le REP à pour effet de normaliser la procédure fiscale.

 **B. Le caractère de l'acte**

La règle générale du droit administratif, il est possible de former un REP contre un acte administratif qui présente le caractère d'être un acte faisant griefs, s'agissait des circulaires, on estimait qu'une circulaire faisait griefs si elle avait un caractère réglementaire CE 1954 ND KHREISKER. Une circulaire interprétative ne pouvait faire griefs.

En réalité, une circulaire interprétative pouvait faire grief si elle reproduisait la contrariété d'une loi contraire à une convention ou la constitution.

Le CE a été conduit à abandonner la JP ND kreisker au profit d'une nouvelle JP donné par l'arrêt Madame DUVIGNIER, le CE regarde si la circulaire est impérative ou non. Même si elle est simplement interprétative.

Ce changement de critère d'appréciation permet d'accroître la possibilité de faire un REP contre la doctrine administrative. Le CE a adopter ce nouveau critère en matière fiscal dans un arrêt Sté Auberge Ferme des Genets 2003(voir considérant)

Il est désormais possible de former un REP contre une doctrine administrative qui ne serait qu'une simple photographie du droit existant dès lors que cette circulaire à un caractère impératif.

Le caractère impératif d'une circulaire s'apprécie en fonction de la volonté qu'à eu l'auteur.

**§2. L'appréciation de la légalité de la doctrine**

Les différentes hypothèses sont donnés par la JP Société auberges et fermes des genets. Qui envisagent les cas d'appréciations de légalité.

Le premier cas est l'hypothèse où la circulaire ajoute une norme non prévue par la loi . Elle est illégale car est va contre la compétence exclusive du Parlement pour déterminer l'assiette le taux de l'impôt. Le minsitre des finances ne disposent pas de cette compétence.

La deuxième hypothèse : la circulaire procède à une mauvaise interprétation de la loi fiscale. La circulaire est entachée d'illégalité dans la mesure où elle viole la loi. On est alors en présence d'une incompétence.

Le troisième cas : hypothèses d'une circulaire qui réitère l'irrégularité d'une loi par rapport à une norme supérieure. Dans ce cas là l'administration fiscale commet une illégalité dans la mesure où l'administration ne peut pas appliquer une loi contraire à un engagement international de la France.

**CHAPITRE 2 l'articulation entre la loi fiscale et les choix du contribuable.**

Au regard de la loi fiscale, le contribuable est placé dans une situation légale et complémentaire. La situations est donc la même pour tout les contribuables placés dans une même catégorie. Le contribuable est dans une position d'assujettissement. Il est tenu de payer l'impôt dont il est redevable sans pouvoir y échapper. Cette position de sujétion du contribuable doit être apprécié à sa juste valeur car elle n'empêche pas l'existence d'espace de liberté réservé par la li fiscale, elle n'empêche pas par le contribuable l'exercice la liberté de gérer ces biens comme il l'entend.

**SECTION 1 les espaces de libertés laissés au contribuables.**

Selon l'article 34, on comprend facilement qu'il revient au seul législateur de définir les règle de l'imposition, de déterminer précisément les situations de fait auxquels sera appliquer telle ou telle règle fiscale afin que l'ensemble des contribuables placé dans cette situation soient traités de manière équivalente par l'administration.

Ce serait une approche aveugle du droit fiscale dans la mesure que le droit fiscale dans le respect de la légalité permet une individualisation des traitements des contribuables en offrant des marges plus ou moins grandes de libertés.

La loi fiscale ne détermine pas toujours complètement le traitement réservé à une situation de fait, elle laisse le contribuable déterminer lui même quel sera le traitement fiscal appliqué au regard de sa situation. Le CC avoue lui même que le traitement fiscale peut amener à opérer des arbitrages...

Ces marges sont définis avec par le législateur pour normaliser des comportements parfois ces marges sont aussi. Il y a aussi des marges de libertés offertes aux contribuables en dehors de la fiscalités incitative par exemple pour permettre au contribuable de faciliter leur gestion, il est possible pour le contribuable d'opter dans le cadre de l' IR pour la déduction des frais professionnelle sur la base de forfait ou sur les frais réels. On parle d'option fiscale.

Article 6 §2 CGI toute personnes majeures âgées de moins de 21 ou de moins de 25 lorsqu'elle poursuit ses études peut opter entre l'imposition de ses revenus dans les conditions du droit commun ou le rattachement des revenus au foyers fiscal des parents.

**SECTION 2 la liberté de gestion du contribuable et ses limites.**

C'est un droit de superposition car il se superpose aux actes que les contribuables prennent pour la gestion de leur patrimoine ou leurs vie professionnelle.

Les décisions qu'un contribuable peut prendre en matière financière auront toujours des répercutions en matière fiscale si bien qu'il n'est pas rare que les décisions de la sphère privée peuvent être prise en considération de la matière fiscale.

Les décisions de gestions prises par les contribuables auront en général un impact sur le montant de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés dans la mesure où ses décision se traduiront soit par une augmentation de la base imposable ou par une diminution de la base imposable.

Quel est la liberté dont disposent les contribuables pour gérer leurs activité professionnelle ou patrimoniale ? Le droit fiscal vient-il réglementer la gestion par les contribuables de leur activités patrimoniale ?

**Le droit fiscal reconnaît la liberté de gestion du contribuable, mais il existe deux limites principales à cette liberté :**

-elle n'existe que dans le cadre d'une gestion normale

-elle n'existe que si le contribuable ne veut pas éviter de manière artificielle l'impôt dont il est redevable.

**§1. Le principe de liberté de gestion**

ce principe reconnu par le droit fiscal entraîne deux conséquence :

- le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstance lui aurait permis de réaliser CE 1954

L'administration fiscale n'a pas à s’immiscer dans la gestion d'une entreprise. Contribuable s'il est bon en affaire intéresse le fisc puisqu'il augmente sa base d'imposition.

-Le contribuable est libre de choisir la voie la moins imposée. L'habilité fiscale n'est pas condamnable. Cour de cassation 1854 «  les parties ont le droit incontestable lorsque deux voies s'ouvrent à elles pour atteindre le but qu'elles se proposent d'atteindre de prendre celle qui donne ouverture au droit le moins fort. »

Il en reste pas moins que dans le cadre de la liberté de gestion reconnue au contribuable, l'administration fiscale conserve cependant un pouvoir de requalification des situations, reconnue par la cour de cassation dès 1867 «  l'administration à le droit et le devoir de rechercher et constater le véritable caractère des stipulations contenues dans le contrat pour arriver à asseoir de manière conforme à la loi fiscale les droits dus par des parties contractantes à raison des contrats qu'elle conclue. »

Il est question d'éviter que le contribuable fasse échapper trop facilement la matière imposable. L'administration fiscale peut considérer comme illégale un acte quand bien même il est conforme aux règles de droit civil.

Idem pour les avantages natures en plus du salaires.

Le pouvoir de requalification, est un pouvoir simple quand le contribuable est de bonne foi, il peut accompagnée de pénalité en cas de mauvaise foi.

**§2. les limites à la libertés de gestion**

**A. La théorie de l'acte anormal de gestion**

La théorie de l'acte anormal de gestion est une théorie qui concerne la détermination des bénéfices imposables. Soit dans le cadre de l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu, elle concerne les bénéfices.

Elle permet d'éviter une trop grande érosion de la matière imposable en réintégrant dans le bénéfice d'un particulier ou société les pertes qui résultent d'une gestion anormale.

1. Identification de l'acte anormal de gestion.

 Il existe certains cas où le CGI interdit aux contribuables de déduire de son bénéfice un certains nombres de frais qui sont supposés être par la volonté du législateur des faits anormaux. L'article39§4 du CGI interdit au contribuable de déduire de son bénéfice les charges résultant des dépenses somptuaires. Le contribuable ne peut déduire par exemple une charge qui résulte de l'exercice de la chasse ou de la pêche.

Une société ne peut déduire de son bénéfice les charges résultant de l'entretient d'une résidence de plaisance ou d'agrément ou d'un bateau de luxe. Ce sont des dépenses considérés par le législateur comme anormale dans le cadre d'une activité professionnelle. En dehors de la liste de l'article 39§4 de CGI, il existe des cas où l'administration considère des faits comme anormaux.

La théorie de l'acte anormal est une théorie jurisprudentielle or du cadre de l'article 39 §4.

 Un critère traditionnel :

critère claire, est anormal l'acte qui est contraire à l'intérêt de l'entreprise. Sera normal un acte pris dans l'intérêt de l'entreprise. Ainsi une dépense engagées par une entreprise alors qu'elle n'a aucun intérêt pour l'entreprise, qu'elle bénéficie exclusivement à un tiers sera réputée anormale par l'administration fiscale et réintégré aux bénéfice. Il s'agit de l'abus de biens sociaux en droit du travail.

Exemple d'acte anormaux de gestion : la participation d'une société à des travaux d'aménagement effectué dans l'appartement personnel du président de la société. La société avait fait passer cela comme des charges. L'administration a réintégrer dans le bénéfice de la société.

Exemple du manteau de fourrure offert à l'épouse d'un fournisseur. Le critère de l'intérêt de l'entreprise reste le critère le plus simple à manier quand on considère que l'intérêt de l'entreprise n'est pas l'intérêt exclusif de l'entreprise ; la mauvaise gestion d'une entreprise n'est pas une gestion anormale ; une gestion anormale n'est pas nécessairement illicite. Un acte illicite peut être considéré d'un point de vue fiscal comme un acte normal de gestion.

Si l'acte est dépourvu de tout lien avec l'entreprise, l'administration va considéré l'acte comme anormal de gestion.

 Le critère nouveau

Quelques arrêts du CE se réfèrent au critère du risque excessif. En lieu et place ou en complément du critère de l'intérêt de l'entreprise. Le premier arrêt à avoir admis l'acte anormal de gestion en présence d'un risque excessif est l'arrêt LOISEAU de 1990, l'administration fiscale avait procéder au redressement d'un contribuable, qui exerçait une activité de chargé de portefeuille sans avoir aucune compétence mais qui avait pris l'engagement de rembourser les pertes subies. Il rembourse les pertes, mais comme il avait un bénéfice il fait passer en charge les pertes, l'administration a voulu réintégrer les charges en considérant qu'ils résultaient d'une gestion anormale. Si le choix de rembourser ses pertes étaient dans le cadre de l'intérêt de l'entreprise, le CE a considéré que cette argumentation est valable pour les premières années de l'activité professionnelles mais qu'elle n'est plus valable où M. Loiseau devait se rendre compte que son engagement conduisait à sa perte. À partir des deux premières années de l'activité professionnelle, l'engagement de rembourser était un risque excessif qu'il a fait courir à son entreprise. Il y avait donc acte anormal de gestion.

Cet arrêt aurait du rester un arrêt d'espèce. Président Fouquet notamment le confirme.

Cet arrêt connu ensuite de l'administration fiscale fit procéder en nombre des redressement sur le principe d'un risque excessif.

Le **CE 2000 PHILIPPE** rappelle de manière claire que le seul critère valable pour un acte de gestion anormal est l'intérêt de l'entreprise. Dans un arrêt **PERRONET 2007** il modifie sa position le CE estime qu'une entreprise qui a abandonné des créances à une autre entreprise n'est pas en situation d'acte anormal de gestion lorsqu'elle l'a fait pour aider une entreprise en difficulté qu'elle souhaitait absorber. Sauf si elle avait en faisant ça elle aurait encourue à un acte excessif.

Cet arrêt PERRONET fut remarqué car il a les motivations d'un arrêt de principe, l'occasion de cet arrêt on a ressorti l'arrêt LOISEAU. De fait le critère du risque excessif met mal à l'aise car le risque fait partie de la vie de l'entreprise, il paraît difficilement concevable que l'administration s’immisce dans les choix de gestion de l'entreprise.

Des questions ont existé sur la possibilité de remplacement de l'intérêt de l'entreprise par le risque de l'entreprise ;

Aujourd’hui cette jurisprudence ne donne pas de solution définitive.

Nombre d'article révèle la dangerosité de ce critère et qu'il ne pouvait être qu'exceptionnel. Cette analyse de certains membres de CE aura une influence sur leurs membres eux même, ils s'en tiendront sûrement au critère de l'intérêt de l'entreprise.

2.La sanction de l'acte anormal de gestion

Elle concerne à la fois l'entreprise ainsi que le bénéficiaire de l'acte anormal de gestion.

S'agissant de l'entreprise, la dépense va être intégré dans le bénéfice. S'il est question d'un manque à gagner, la renonciation de se manque sera ajouté au bénéfice imposable.

S'agissant du bénéficiaire, on considère qu'il a eu un avantage correspondant à un supplément de revenu ou de bénéfice et sera imposé sur ça.

**B. L'abus de droit en matière fiscale.**

« L'acte anormale de gestion est une perversion financière dans la mesure, l'abus de droit est un acte de perversité fiscale car il repose sur un exercice de prestidigitation juridique reposant sur une évaporation fiscale. » Maurice COZIANT, l'abus de droit est le « châtiment des surdoué du droit fiscal. »

En fiscal l'abus de droit est du même ressort qu'en matière civile, l'abus de droit engage la responsabilité de son auteur sur un élément subjectif et objectif, la volonté de nuire et l'usage anormale et excessif d'un droit.

En matière fiscale, l'abus de droit ne permet pas la responsabilité de son auteur, elle rend inopposable à l'administration fiscale les actes qu'il a put prendre.

Au delà on retrouve l'intention et l'usage anormal et excessif.

1 évolution de la théorie

a. L'apparition : l’inopposabilité de la dissimulation

L'administration à le pouvoir de requalification des actes pris par le contribuable. Un pouvoir exceptionnel car il n'est pas nécessaire de passer devant un juge.

L'administration avait tout de même des difficulté pour apporter la preuve de la dissimulation. La sanction de la dissimulation apparaissait trop peu dissuasive pour l'administration fiscale.

L'administration fiscale souhaite un texte qui permettait d'accroître les sanctions et allégeant le fardeaux de la preuve.

Loi du 13 janvier 1941 qui introduit sur la dissimulation un comité consultatif de la répression de l'abus de droit dont la saisine était obligatoire lorsqu'il y avait suspicion d'un cas de dissimulation. Si la dissimulation était confirmé, l'administration était déchargé d'apporter a preuve, le contribuable devait prouver l'absence de preuve. Le passage par le comité permettait d'inverser la charge de la preuve.

Ce comité est limité car il intervient pour certains impôts identifiés, qui par ailleurs seules les opérations relevant de l'assiette de l'impôt pouvaient être regardé.

Le champ de cette procédure est limité par l'énonciation de certaines impositions et par la limitation de certaines base d'imposition.

Au départ la saisine du comité était obligatoire ,elle devint facultative puis avec la loi AICARDI , la saisine du comité est facultative pour l'administration fiscale, mais si elle ne saisie pas le comité, le contribuable peut saisir le comité qui lui permet de reporter la charge de la preuve.

La dissimulation dont il est question regroupe trois cas de figure : l'acte fictif, acte irrégulier d'un point de vue juridique et qui ne régie pas la situations de la partie (société fictive) l'acte déguisé, on présente à l'administration un acte qui n'est pas celui véritablement conclu

 l'interposition de personne, le redevable utilise un traitement pour payer moins d'impôts.

 b. Extension la fraude de la loi dans le cadre

L'article L64 ne permettait de sanctionner l'abus de droit que dans l'hypothèse de la dissimulation. Le CE 1981 Ministre du Budget c/ X a rendu l'article L64 applicable en cas de fraude de la loi.

« l'administration doit établir que l'acte pris par l'administré montre un caractère fictif ou qu'ils n'ont put être inspiré par aucuns motifs autre que celui d'atténuer les charges fiscales de l'intéressé s'il n'avait pas passer l'acte aurait supporter eu égard à sa situation et son activité réelle. »

Le CE élargi de manière spectaculaire, dans la raison où il ajoute une nouvelle hypothèses celle de la fraude de la loi.

Depuis cet arrêt l'abus de droit correspond à deux composante :

l'abus de droit par dissimulation ou par fraude de la loi.

Cette ligne prétorienne est assez fragile dans la mesure où le CE doit veiller à ne pas revenir sur le principe de liberté de gestion qui permet au contribuable de choisir la voie la moins imposée.

Le CE permet à l'administration d'aller sonder l'intention du contribuable dans le cadre de sa vie quotidienne est ou non constitutif d'abus de droit. On est dans une appréciation subjective. Il y a fraude si le contribuable a eu l'intention d'éviter un impôt.

Après cet arrêt de 1981 potentiellement dangereux, le CE montre qu'il cantonne le pouvoir de l'administration dans des limites raisonnables dans plusieurs affaires.

Il a en effet jugé que si l'acte procurait au contribuable un avantage même s'il a été pris seulement pour éluder le paiement d'un impôt.

CE 1989 CINE CUSTODIA appelé arrêt Romi Schneider

cette dernière imposable en France avait passé avec une société Suisse un contrat de sécurité qui reposait sur le montage suivant :la société percevait les cachet de Romi SHNEIDER et lui versait ensuite un salaire mensuelle, et s'engageait à verser une pension de retraite.

L'avantage fiscal est que Romi ne payait pas d'impôt en France. L'administration estima que ce contrat était une fraude à la loi. Le CE dans son arrêt de ne reconnu pas la fraude car même si ce contrat permettait d'éluder un impôt il représentait une rémunération fixe et une espérance de pension de retraite.

Il en résulte que cette extension de l'abus de droit est un coup d'épée dans l'eau. Le champ d'application de la JP de 1981 concernait les fraudes des SCI.

* + 1. Amélioration :Nouveau critère

Dans un arrêt de 2005 SAGAL le CE précise de nouveaux critères dans une optique de droit communautaire.

La société SAGAL avait créer avec d'autre société une société d' Holding basée au Luxembourg exonéré de l'impôt sur le revenu. La société SAGAL avec les autres sociétés avait placer tout leurs capitaux dans l' Holding.

L'administration a considéré que la création du holding était un abus de droit, le problème était que l'administration reproche à la société un abus de droit, mais on est dans un cas où le droit communautaire à vocation à s'appliquer. Donc liberté d'établissement et de circulation des capitaux. L'article L64 du livre de procédures fiscales viole le droit communautaire.

Le CE opère une relecture de cet arrêt pour le mettre à la lumière d'un texte international afin de « le vider de son venin » . en est apparue une nouvelle définition euro-compatible fondée sur la justification du droit communautaire. La disposition a pour objet de lutter contre les formations purement artificielles dont l'objet aurait pour but de contourner une loi fiscale.

L'abus de droit est donc un montage purement artificiel.

* + 1. Généralisation : la fraude de la loi en dehors de l'article L64

27 décembre 2006 société Janfin , il était question de l'avoir fiscal du contribuable ayant bénéficié de dividende. Cette part du dividende était imposé deux fois au titre du capital puis du revenu. L'administration permis de bénéficier d'un crédit d'impôt à hauteur de 50% de montant touché.

La société Janfin avait mis en œuvre un montage sophistiqué permettant d'optimiser des avoirs fiscaux. Ce montage pouvait être considéré comme une fraude à la loi, cependant l'abus du droit par fraude de la loi était rattaché à l'article L64 du livre des procédures fiscales, or cet article est limité à certains impôts et à leurs assiette.

La fraude se rattache au paiement de l'impôt.

La question était de savoir s'il était possible d'estimer la fraude en dehors de l'article L64.

L'administration estima qu'il existait un principe général selon lequel la fraude corrompt tout et qui oblige à sanctionner toutes fraudes, il y a donc sanction en dehors de champs d'application de l'article L64.

Le CE tient compte de la JP communautaire notamment l'arrêt HALIFAX en complétant l'arrêt SAGAL définissant l'abus de droit. L'abus de droit s'applique à la recherche des bénéfice en application littérale des textes à l'objectif poursuivis pas ces auteurs.

Après l'arrêt société Jenfin on a l'abus de droit par fraude de la loi sur l'article L64 sur un critère et l'abus de droit en dehors de l'article L64 avec un autre critère.

 e. La codification : la loi de finance rectificative du 30 décembre 2008

Cet loi modifie le livre de procédures fiscales car elle met fin à la dichotomie de l'abus de droit dans le cadre de l'article L64 et en dehors de l'article. Le législateur modifie le champ d'application de la fraude, il couvre tous les impôts à tout stade, de l'assiette jusqu'au recouvrement.

Pour savoir si le but est fiscal ou non le CE utilise le critère purement artificiel.

1. La procédure de l'abus de droit

L'abus du droit est rarement révélé par l'administration fiscale, sa fonction est assez dissuasive. Il est sanctionné par l'article 1129 CGI sanction consistant d'abord à une requalification de l'acte de manière moins favorables, une pénalité est appliquée de 80% que le montage a permis d'éludé ajouté aux intérêt de retard. Taux introduit en 1987, avant il était de 200%.

CAUZUANT « qu'il coûte plus chère de chatouiller la loi que de la bousculer ».

l'existence de cette sanction explique que l'administration est obligée pour qualifier un abus de droit de suivre la procédure prévue par ce texte qui est une procédure destinée à offrir des garantie aux contribuable, mais surtout, elle doit soigneusement motiver la proposition de rectification en indiquant clairement l'abus et ses raisons, la proposition doit être vérifiée par le supérieure hiérarchique et doit indiquer que le contribuable peut saisir le comité.

Il existe une procédure réglementé de l'abus de droit ce qui explique que l'administration préfère se placer sur un autre terrain que l'abus de droit en choisissant son pouvoir de requalification ou un acte anormal de gestion.

Pour le JA comme pour le JJ s'il y a abus, l'administration ne peut pas se placer sur un autre terrain.

Si l'administration requalifie ou définie un acte de gestion anormale alors même qu'il y a abus de droit. On parle d'abus de droit rempant.

**CHAPITRE 3 : CONTRACTUALISME FISCAL**

L'administration est dans une situation de compétence lié, elle doit respecter la norme fiscale et doit percevoir l'impôt au regard de la norme. Il s'agit d'une obligation, on reconnaît qu'il existe des hypothèse de négociation entre l'administration et le contribuable.

**§1. Principe de l'exclusion du contrat en matière fiscal.**

Cour de cassation 13 mars 1895 arrêt DREYFUS frères & compagnie, « la perception des impôts intéressent essentiellement l' OP et ne peut donc pas être la matière d'un contrat ».

Le CE reprend cette JP. Il faut cependant relativiser la portée de la nullité des contrats en matière fiscale. Cette exclusion ne vaut que dans le rapport entre l'administration et le contribuable. Il n'est pas interdit entre contribuables d'organiser dans un contrat leurs obligations fiscales.

Le fait générateur de la taxe foncière est le premier janvier de l'année, lorsqu'un immeuble est vendue le 20 mai , les parties répartissent au prorata de l'année le montant de la taxe foncière.

Cet accord est inopposable pour l'administration. Pour l'administration, le contribuable reste le propriétaire de l'immeuble au premier janvier.

**§2. Le développement du contractualisme en matière fiscale**

Depuis la Loi AICARDI il existe une transformation des rapports entre les rapports de l'administration fiscale et les contribuables. Rapport traditionnellement fondée sur une domination sujétion unilatéral qui meut vers un rapport d'obligations réciproques bilatérales.

L'administration et le contribuables ont chacun des obligations réciproques et des droits. Le contribuables doit payer ces impôts au moment où il le doit, l'administration à une obligation d'information et de transparence.

Cette transformation des rapports conduit à ne plus parler d' assujettis mais d'usager. On ne parle plus de procédure de redressement mais de proposition de rectification.

Il existe une charte des droits et obligations du contribuable et une charte des droits et obligations du contribuable vérifié. Dans la charte du contribuable ordinaire, l'auteur du document assiste sur le principe de loyauté qui doit guider l'administration fiscale. Comme en matière contractuelle.

Leurs relation est organisée comme s'il y avait un contrat.

Il existe un certain nombre de cas où on est proche d'un contrat.

**A. Contractualisme dans la détermination de la dette fiscale.**

* + 1. contractualisme et base imposable.

La détermination de la dette fiscale n'est pas une opération mécanique et objective qu'on la jurisprudence Dreyfus & frère laisse imaginer.

Le mécanisme de l'agrément fiscal

La loi fiscal peut créer des mécanisme dérogatoire, et peut conditionner ce mécanisme à l'obtention d'agrément. L'idée étant que ces mécanismes sont mis en place pour répondre à un objectifs économique, l'état accordant l'agrément qu'en contrepartie d'un investissement économique supérieure à la perte d'impôt.

L'existence met donc le contribuable dans un rapport de négociation. Un société qui crée un certain nombre d'emploi peut obtenir un agrément lui permettant de faire des économies d'impôt.

Au regard de l'obligation qu'à l'administration fiscale, quelle est la liberté de l'administration fiscale ?

Il a pendant longtemps été admis, que si l'administration ne mettait pas de condition particulière, l'administration avait une liberté totalement discrétionnaire pour l'accorder ou le refuser.

Le C.C. DC 30 décembre 1987 limite ce pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale en estimant que même dans le cas où une loi ne définie pas de condition précise pour limiter un agrément, les critères d'octrois résultent implicitement de la volonté du législateur, qui signifie que lorsque le législateur n'a pas bénéficié du critère,ils ne relèvent pas du bon fonctionnement de l'administration, elle doit tenir compte de l'objectif poursuivi par le législateur.

CE 1988 BERTO a jugé qu'en l'absence de précision apporté par le législateur sur les conditions d'obtention d'un agrément, l'administration est libre si elle veut d'accorder ou non la dérogation.

Si le CE va à l'encontre du CC il ne sont pas sur le même terrain, le CC contrôle la loi au regard de la constitution, Le CE se situe sur le plan de l'application de la loi,

l'arrêt du CE demeure décalé même si juridiquement il n'y a pas violation par le CE à proprement parlé de la part de CE.

L'agrément est une négociation entre l'administration et certains types de contribuables pour bénéficier de dérogations, juridiquement il s'agit d'un acte unilatéral pris après des négociations.

On ne peut parler de contrat mais de contractualisme

* + 1. Contractualisme et contrôle fiscal.

Question de la procédure de rectification qui lorsque le contribuable a remplie ces obligations déclarative, permet au contribuable de bénéficier d'un droit à la contradiction. Le vérificateur fait parvenir au contribuable une procédure de rectification, le contribuable dans les trente jours peut accepter cette proposition et faire part de ses avis, dès lors il peut y avoir modification du rehaussement de l'impôt.

Il s'agit d'une réelle négociation, l'administration abandonne une part de l'impôt due ou certaines pénalités.

L'intérêt pour l'administration fiscale, c'est d'obtenir l'accord du contribuable sur la proposition de rectification. Si le contribuable conteste en justice la rectification, cela est contraignant pour l'administration, en terme de temps et de moyens matériels et l'administration devra amener la preuve que l'impôt payé par le contribuable est réellement due.

**B. Le constractualisme dans l'acquittement de la dette fiscale**

article L247 livre de procédures fiscale autorise l'administration accorder au contribuable des remises totales ou partielles de l'impôt établi lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer son impôt par suite de gêne ou indigence.

L'administration accepte près de 75% des demandes qui lui sont formé.

Dation en paiement article 1716 CGI institué par la loi MALRAUX de 1968 , elle permet au contribuable de s'acquitter de sa dette fiscal en donnant à l'état des objet d'arts, objets présentant intérêt historique ou scientifique ou pour s'acquitter du montant d'un impôt.

C'est au contribuable de s'approcher de l'administration pour proposer la dation en paiement. L'état expertise le bien en question, et va recueillir l'avis d'une commission spéciale composé par des représentants du ministère du budget, de l'institut de France, ministère de la culture pour évaluer l'intérêt de se bien. L'état aura le choix d'accepter ou non la dation en paiement.

Cette loi a permis de relever 10000 œuvre d'art, entré dans le patrimoine national.

**PARTIE 2 IMPOSITIONS DES REVENUS**

Il y a une distinction des impôts assis sur le revenus, qui frappent la richesse au moment où elle se constitue .

Impôt sur le revenu, qui concerne les revenus des personnes physiques et l'impôt de certaines personnes morales qui relève du statut des associés.

L'impôt sur les sociétés

Les prélèvements fiscaux à caractères sociaux CSG CRDS

La contribution exceptionnelle des hauts revenus créée par la loi de finance pour 2012 pour les contribuables qui affichaient un revenu fiscal supérieur 200000€ pour célibataire ; 500000€ , un taux de 3 % sur le revenu. Cette contribution exceptionnelle fut complétée par le nouveau gouvernement d'une nouvelle contribution exceptionnelle intitulée contribution exceptionnelle de solidarité pour les très hauts revenus excédent 1 million d' € qui en réalité est une contribution à un taux de 18% dans la mesure où 45% au titre de l'impôt sur le revenus, 8% prélèvement sociaux, 18% de la nouvelle taxe et le dernier imposé par Nicolas Sarkozy.

**CHAPITRE 1 l'impôt sur le revenu.**

Il rapport près de 50 milliard d'€ à l'étant chaque année. Il n'est pas le plus important. La TVA rapporte chaque années environ 130 milliard d'€.

**§1. Historique de l' IR.**

 **A. Institution de l' IR.**

Avant l'impôt sur le revenu, la fiscalité de résumait aux 4 vieille : contribution foncière ; immobilière, patentes et contributions sur les portes et fenêtres.

Joseph CAILLOT qui mis en place l' IR. La première loi de 1914 est la loi qui créa un impôt général sur le revenu assis sur l'ensemble des revenus du contribuable connut de l'administration grâce à une déclaration. Cette réforme introduit deux nouveautés : l'abandon de l'évaluation du revenu à partir de signe extérieures. Ils sont connus à partir d'une déclaration fiscale. Adoption de la progressivité, jusqu'à présent ils étaient toujours proportionnelles.

Ce sont en réalité deux conceptions de l'état qui s'opposent, les adversaires de l' IR sont attachés à une tradition de neutralité de l'impôt, les adversaires reprochent aux taux progressif de revenir sur le taux proportionnel adopté à la révolution pour des raisons d'égalité fiscale en considérant que les contribuable payent tous le même impôt.

Les partisans de l' IR mettent en avant le principe de justice fiscale entendue non pas d'une égalité théorique entre les contribuables mais dans le sens d'une égalité de sacrifice.

Viens ensuite la loi du 31 janvier 1917.

Elle supprime la contribution de porte et fenêtre mais laisse subsister certaines catégories d'impôt cédulaire.
[L'**impôt cédulaire** est un [impôt](http://dictionnaire.sensagent.com/Pr%C3%A9l%C3%A8vements%20obligatoires/fr-fr/) qui taxe différemment chaque catégorie de revenu en fonction de son origine.]

La pluralité des régimes d'imposition qui en résulte permet de moduler la charge fiscale en fonction d'un type de revenu. Les impôts cédulaire qui remplace les quatre vieilles ne permettent pas tenir compte des capacités contributives des contribuables.

Donc a été mis un impôts général sur le revenu qui se superpose sur l'impôt cédulaire. Le revenus est imposé au niveau des cédules puis sur l'impôt général.

Dans le cédule le taux était proportionnel, sur l'impôt général le taux est progressif.

Les cédules permettent de tenir compte des catégories de revenus. Alors que le second prend en compte la capacité contributive.

**B. Évolution de l'impôt sur le revenu**

1. évolution du périmètre de l' IR

Le décret du 9 décembre 1948 qui crée l'impôt sur les sté, avant 1948 les sté n'étaient pas soumis à une imposition particulière, le résultat : impôt cédulaire.

L'impôt rend un impôt spécifique sur les bénéfices des personnes morales.

La seconde évolution intervient avec la loi du 28 décembre 1959 qui établi un impôt unique du taux progressif. Disparition des cédules. Il existe seulement des catégories de revenus dont la détermination obéit à des règles particulière qui déterminent le caractère propre de ce revenus. Mais une fois que le revenu est calculé dans ses huit catégories on applique le taux progressif relatif à un barème.

Les catégories sont traitement celaires et pensions ; rémunération des dirigeant de société ; bénéfices industrielles et commerciaux ; bénéfices non commerciaux ; bénéfices agricoles ; revenus fonciers ; revenus de capitaux immobiliers et plus valus.

1. évolution des techniques d'imposition

On peut indiquer que l' IR est un impôt compliqué à réformer. Il y a eu peu de réforme de fond alors qu'il est régulièrement critiqué.

Ces critiques portent sur :

 -la complexité de l' IR donc générateur d'inégalité entre les contribuable.

 -la violence de l' IR, du fait du décalage entre l'impôt et la perception du revenu. En cas perte d'emploi l'année suivante la violence se fait d'autant plus sentir. La question du prélèvement à la source se pose donc.

 -la mauvaise répartition de l' IR. À peine 1 foyer fiscal sur deux est imposable ; d'où la tendance à accroître la base de l'impôt sur la CSG.

Malgré ces critiques, le législateur se contentes de faire des «  réformettes ». sans refonte en profondeur du système fiscale.

L'administration fiscale apporte une aide au moment de la déclaration de revenu, une aide précieuse depuis la mise en place de la déclaration pré remplie. Elle permet au contribuable de connaître ce qui est connue par l'administration de vous.

Réformettes, la possibilité de déclarer par internet. 6 million en 2006.

réformette la modification du barème sur l' IR modifié par la loi de finance de 2006 qui met 4 tranches d'imposition variant de 5,5% à 40%. L'idée était d'afficher le taux marginale d'imposition compétitif par rapport aux autres états. Cette modification n'a pas entraîner une perte de source chez l'état.

En 2011 le taux est passé à 41%. en 2013 il devra passer à 45%.

Picetti reproche au système fiscal français l'absence de cohérence du fait de sa formation progressive.

**§2. Les caractère principaux de l' IR.**

L' IR se présente par trois caractères essentiel : personnel ; synthétique et progressif.

Du point de vue de ces caractère il paraît moderne.

Les caractères technique principaux de l' IR sont les suivantes

En ce qui concerne les personnes imposables l' IR se limite aux personnes physiques cependant les bénéfices de certaines société fiscalement transparente, société de personnes, sont imposés sur les bénéfice au prorata des associés de la société.

Sont exonéré de l' IR les personnes dont le revenus est inférieure à une limite fixé par chaque loi de finance.

En ce qui concerne le revenu imposable, l' IR à la particularité qu'il n'impose pas le revenu du contribuable pris individuellement mais le revenu globale du foyer fiscale. Il correspond au revenu annuel net d'un foyer. Ce revenu brut dont a été déduit les charges déductibles.

Ces charges déductibles se répartissent en deux catégories : les charges déductibles des revenus catégorielles et les charges déductibles du revenu global.

La première concerne les dépenses effectués en vue de l'acquisition des catégories d'impôts sur le revenu, frais relatif aux travail.

Le calcul de l'impôt sur le revenu. Il s'agit d'un impôt déclaratif au vue des déclaration annuelle souscrite par le contribuable, on détermine un revenu brut globale qui résulte de la somme des huit catégories. On déduit de se revenu brut global un certain nombre de charge déductibles pour revenir à un impôt net global. Ce revenu net globale va être soumis au barème de l' IR après application du quotient familiale : division du revenu net global par la division de part dans le foyer fiscal. Ce résultat est soumis au barème sur l' IR et on obtient l'impôt correspondant à une part; pour obtenir la totalité du foyer on multiplie par le nombre de part.

On obtient alors un impôt brut sur lequel il y a un retraitement à l'issue duquel est établi un impôt net.

L' IR est un impôt recouvré, chaque foyer fiscale reçoit une déclaration qui indique la somme due, la date limite pour verser l'impôt.

Le versement intervient sur deux procéder soit selon le tiers provisionnel, le contribuable verse deux acompte 1/3 des impôts du pour l'année précédente. Il rembourse la différence entre ce qui est versé et ce qu'il doit. Au moi de mai et de septembre.

Le second procédé permet une mensualisation, chaque moi le contribuable verse un acompte égal à un dixième du montant. Il régularise lors des versement de novembre et décembre ;

**CHAPITRE 2 LE CHAMPS D'APPLICATION DE L'IR**

L' IR est un impôt direct auquel toutes les personnes sont assujetti a condition de satisfaire un critère de territorialité.

**SECTION 1 les redevables**

**§1. les personnes physiques**

d'après l'article 1 du CGI sont assujettis à l' IR seulement des personnes physiques. Ni les personnes morales du droit privé ou public n'y sont assujettis.

Les personnes physiques sont assujetties à cet impôt à raison des revenus dont elles disposent à titre personnel mais également à raison des bénéfices industriel et commerciaux non commerciaux, agricoles mais aussi à raison des bénéfices de leurs entreprises.

C'est le cas des entreprises individuelles où il y a une confusion de l'entreprise avec le contribuable mais aussi le cas des sociétés fiscalement transparente, à la différences des entreprises individuelles, d'être dotés de la personnalité juridique mais qui en droit fiscale sont traité comme si elle ne l'avait pas. On les traite par l'intermédiaire de leurs associés.

Les bénéfices ne sont donc pas imposés au nom de la société mais chacun des associés personnes physiques se trouvent personnellement assujettis au bénéfices relatives à leurs implication dans les bénéfices. Article 8 et suivant du CGI.

Les sociétés fiscalement transparentes sont des sociétés de personnes (contrairement aux société de capitaux type SA soumises à l'impôt sur les sociétés et dont les actionnaires sont imposé sur les dividendes de la société). Les sociétés transparentes sont des sociétés dit intuitu personae il s'agit de société en nom collectif, SCP, SC de moyens, d'entreprise uni personnelle à responsabilité limité EURL, mais il peut s'agir aussi sur option, de société à responsabilité limité sur option et également sur option de certaines SA.

Pour ses sociétés fiscalement transparentes s'applique un régime hybride dans la mesure où les résultats sont déclarés et vérifié au niveau de la société et sont imposé au nom de la société.

**§2. Le foyer fiscal**

les personnes physiques sont redevables de l' IR mais la réalité de l'imposition c'est le foyer fiscal. À la différence d'autres états européens, la France à en effet à une conception familiale de l' IR ;

l ' IR frappe en réalité la faculté contributive de la famille du contribuable. Cette imposition globale de la famille à pour but d'être plus juste.

L'article 6 du CGI dispose que «  chaque contribuable est imposable à un impôt sur le revenu sur l'ensemble des bénéfices et revenus des membres du foyer fiscal ».

composition du foyer fiscal.

En principe le foyer fiscal se compose d'une personne physique majeure ou d'une personne et de son conjoint dans le cadre d'un couple marié ou d'une personne et de son partenaire dans le cadre d'un PACS. Il s'agit d'une ou deux personnes pour la source. S'agissant des personnes à charge, cela concerne les enfants de moins de 18 ans ou enfants infirmes sans conditions d'ages ainsi que les personnes invalide vivant sous le toits du foyer fiscal.

À ce principe déterminant la composition du foyer fiscal s'ajoute les dérogations, elles se distinguent en deux catégorie : facultatives et obligatoires.

Les dérogations facultatives sont au nombre de deux, il s'agit de la possibilité d'imposer distinctement les enfants célibataires âgés de moins de de 18 ans, lorsqu'il a des revenus propre important. Hypothèse inverse : possibilité de rattaché au foyer fiscal des enfants célibataires majeure, sans conditions pour les enfants de moins de 21 ans et entre 21 et 25 ans à condition qu'il soit en train de poursuivre ces études.

L'option est valable pour un an

Les dérogations obligatoires sans exercices d'option. Elles sont automatiques, il s'agit du cas de l'imposition distincte des époux ou partenaires en cas de rupture de la vie commune. Correspond à trois cas : séparations des biens ou lorsque les personnes ne vivent plus sous le même toit. Il doit alors y avoir deux déclaration distinctes. Dans l'hypothèse d'un coupe marié sous le régime de droit commun, et que le couple se sépare sans divorcer, le foyer fiscal subsiste normalement.

Hypothèse des personnes qui sont en instances de séparations ou de divorces et ont été autorisé par le juge d'avoir des domicile distincte. Le foyer se scinde.

Hypothèse de l'abandon du domicile conjugal par l'un des époux lorsque l'autre dispose de revenu. Le foyer de dissout et ils deviennent deux contribuables distinct.

**SECTION 2 la territorialité de l IR**

L' IR s'applique à l'intérieur des limites de la souveraineté française qui comprend la France territoriale, la Corse sous réserve de certaines particularité les départements d'outre Mer. Les règles de l' IR de la France continentale ou DOM ne s'applique pas sur les TOM.

Il faut distinguer les personnes domiciliée en France imposable à raisons de l'ensemble de leurs revenus et d'autre part les personnes ayants leurs domicile fiscal hors de la France qui sont imposables en France uniquement si elles ont des revenus de sources française ou si elles disposent d'une habitation en France.

**§1. Les personnes ayant le domicile fiscale en France**

Les personnes françaises ou étrangères peut importe la nationalité qui ont en France leurs domicile fiscale sont donc imposable à raison de l'ensemble de leur revenu sous réserve d'application de convention fiscale qui règle l'hypothèse de double imposition. Dans le cas particulier de couple marié ou pacsé soumis à une imposition commune si l'un des partenaire ne répond pas au critère de la domicialisation en France, l'obligation fiscale ne porte que sur les revenus de l'époux domicilié en France et les revenus de source Française de l'autre époux.

Détermination de la domicialisation en France :

critère alternatif utilisé à défaut de convention fiscale.

Sont considéré comme ayant leur domicile fiscale en France les personnes se trouvant dans l'une des quatre situation par an : -Les personnes qui ont en France leur foyers ( résidence habituelle de la famille) situation personnelle du contribuable

 -Les personnes qui ont la France pour lieu de séjour principal ( séjourner en France plus de 183 jour par an, peu importe le lieu). Situation personnelle du contribuable

 -Les personnes qui exercent en France une activités professionnelle ou non sauf si elle est accessoire. Situation professionnelle. Le domicile fiscal est celui où le contribuable exerce régulièrement ou effectivement son activité. On regarde le temps consacré à l'activité pour savoir si elle est principale ou accessoire.

 -les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économique. Lieu où les contribuables effectuent leurs principaux investissement ou lieu où est le siège de leurs affaires. Situation professionnelle.

Il suffit qu'un seul de des critère pour qu'on soit imposé en France.

**§2. les personnes n'ayant pas leur domicile fiscale en France.**

Pour ces personnes, la nationalité ne compte pas. Ces personnes sont imposables dans le pays où elles sont résidentes en principe.

Mais elles restent redevables de l' IR français si elles ont des revenus d'origine françaises . (location immobilière, activité salariée) . Les personnes qui disposent en France d'une habitation mais qui ne se pas domiciliées en France sont imposable en France soit sur la base de leur revenu de source française, soit sur une base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative de l'habitation. Sauf convention fiscale internationale existante.

**SECTION 3 : Le revenu imposable**.

**§1. La notion de revenu imposable.**

Il n'existe aucune définition légale du revenu imposable. Il existe simplement une définition des catégories de revenus ainsi que des règles de détermination des bases imposables de chacune des catégories de revenus.

Le législateur raisonne en catégorie sans définir la notion de revenu imposable.

Il existe deux manière de définir un revenu, la première repose sur la théorie de la source qui s'inspire du droit civil. Selon la théorie de la source, le revenu serait le fruit régulier provenant d'une source permanente ou durable. La théorie de la source postule la réunion de deux éléments : une source permanente et durable qui peut être un bien corporel ou incorporel ( tiré d'un brevet ) un produit susceptible de se renouveler.

Il existe une autre manière de concevoir le revenu qui est une méthode différente qui repose sur la théorie de l'enrichissement. Elle repose sur une analyse économique. En application de cette théorie le revenu est l'équivalent de l'enrichissement constaté chez le contribuable quel que soit l'origine de cet enrichissement. La théorie de l'enrichissement permet de définir plus largement le revenu que la revenu de la source dans la mesure où la théorie de l'enrichissement comprend la théorie de la source mais ne s'arrête pas là, elle permet de définir comme étant un revenu tout autre type de bien qui peuvent être des biens exceptionnels, accidentels comme par exemple la plus valu résultant de la vente d'un immeuble ;

Le juge a estimé que les revenus étaient un produit se renouvelant d'une source permanente et durable. Le législateur a seulement oeuvré pour élargir la notion de revenus en tenant compte de la notion d'enrichissement. En matière de bénéfice industriel et commerciaux, on prend en compte les plus valus résultant de la cession de bien immobilier ou de droit dans l'exercice de l'activité professionnelle. Article 38 du CGI donne une notion de revenu proche de la théorie de l'enrichissement. Si un texte ne dit rien de particulier sur la notion de revenu, le juge tend à adopter une définition qui est flou en incluant le revenu régulier mais aussi les profits qui sont susceptibles d'être périodiques pour les enrichissements qui résultent d'une action du contribuable en ce sens.

Le juge s'en tient complètement à la théorie de la source.

**§2. Les caractères du revenu imposable.**

Le revenu imposable est un revenu net global perçu et disponible au cour de l'année fiscale.

L'annualité du revenu:tout les revenu pendant année civile

globalité : disparition des impôts cédulaire, tout les revenus rattaché à des catégories sont globalisé en un revenue unique frappé d'un barème unique

disponibilité : qui se traduit comme la possibilité d'appréhendé un revenu,dès que le contribuable peut appréhendé son revenu, il peut être imposé. On distingue la situation de la personne physique de celle des personnes morales. Pour les personnes physiques, la règles applicable est celle de la comptabilité de caisse. On considère en ce qui concerne les personne physique qu'un revenu est disponible lorsque sa perception dépend de la seule volonté de son bénéficiaire. C'est la date de l'encaissement qui compte.

Pour les entreprises, elles ne sont pas en principes soumises à la comptabilité de caisses mais au régimes des créances et dettes certaines. Dès qu'une créance ou une dette est certaines et déterminé en son montant, elle doit apparaître à cette date dans la comptabilité de cette entreprise sans tenir compte de l'encaissement ou décaissement de l'entreprise. Comme le revenu est déterminé au regard du document comptable de l'entreprise, cela signifie qu'il est dépendant au créance des règles certaines.

Caractère net du revenu

article 13-1 CGI, qui nous dit que le bénéfice ou le revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu. Normalement toute les charges quand elles sont normales et nécessaires sont en principe déductibles. La prise en compte de ses charges se fait sur la prise en compte des revenus catégorielles. Ou sur la déductibilité du revenu globale, les charges ne correspondent pas à des frais pour acquérir un revenu mais à un emploi du type de revenu. ( pension alimentaires).

Ce revenu net globale selon les règles suivante :

les sources de revenus sont classées dans catégories et au sein de chaque catégorie on détermine le revenu net en fonction de règle propre à chaque catégorie.

On déduit les charges déductible pour la catégorie, et le cas échéant pour certaine catégories on peut imputer le déficit afférant sur de l'année antérieure.

Une foi calculé le revenu net d'une catégorie on calcul le revenu brut global de toutes les catégories, on déduit les charges de ce revenus. On a alors un revenu net global sur lequel on applique le cas échéant un certain nombre d’abattement ( personnes âgées entre 1000€) et on cherche le revenu net imposable.

Exemple du contribuable qui relève de deux catégories, salaires 110 et loyers pour un appartement 50. Il est divorcé et doit une pension à hauteur de 20.

revenu net pour son salaire :

 110/an, on déduit cotisation salariale 10 et frai professionnelle 10 de son revenu semi-brut ( sans cotisation salariale= 90

 revenu foncier 50, déduit des charges (réelles) 25,= 25

somme des revenu catégorielle net 90+25 =115 revenu brut global

déduit de la pension 115-20=95

en l'absence d'abattement ce revenu brut global sera son revenu imposable.

**§3. Décomposition de l'assiette : Catégorie passible de l' IR.**

L'IR est un impôt global, qui s'applique à une somme de revenu, elle résulte à des caclulc propre à une catégorie dont le montant obéit à des règles spécifiques pour chacune des catégories.

Deux grandes catégories : revenus professionnels, et revenu patrimoniaux

**A. Les revenus professionnels**

Dans la catégorie des revenu professionnelle revenus et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, non commerciaux et agricoles.

1. Traitement salaires, pension et rente viagère

Cette catégorie est la plus importante et est la plus fiable. Les revenus ne sont pas seulement déclarés par le contribuable, ils font l'objet d'une déclaration de la part de l'employeur. L'administration fiscale, en recoupant les deux déclarations peut distinguer les revenus non déclarer.

Il résulte les revenus du travail au noir ou des pourboire de la restauration.

Traitement : fonctionnaire

Salaire : Pour un salarié du privé.

Le critère distinctif qui permet d'inclure des revenus dans cette catégorie est l'existence d'un lien de subordination d'une personne à l'égard d'une autre qui lui verse une rémunération.

Ce critère permet de faire le partage entre les revenus propre à cette catégorie et les revenus appartenant aux autre.

Le revenu à déclarer est un revenu brut qui résulte du salaire, mais aussi de toutes les rémunération accessoires y compris les avantages en natures. Il faudra dès lors déterminer leur valeur en argent.

En revanche ne font pas partie du revenu brut, un certain nombre de prestation familliale ou sociales des salariés comme les ticket restaurant. Depuis 2007 on déduisait la rémunération des heures supplémentaires.

Pour obtenir le revenu imposable on déduit les cotisations sociale du revenu brut et est laissé au contribuable le choix du système de déduction forfaitaire, 10%du revenu des charge sociale ou soit par le système de frais réel.

Dans le passé il existait un abattement de 20% qui provenait d'un constat par l'administration de la fraude, et pour introduire une égalité entre les contribuable qui ont des revenus qui ne peuvent pas frauder, et les contribuable qui ont des revenus pouvant faire l'objet de fraude, il y avait une compensation en quelque sorte pour l'absence d'accès à la fraude.

Cette abattement a disparu depuis la loi de finance pour 2006 qui procède à une petite rétroactivité.

1. Les bénéfices non commerciaux( BNC)

On a une catégorie de revenu, qui est quant à elle fréquemment soumis à la fraude. Cette catégorie concerne en principe les revenus des activités libérales.

Cette catégories telles qu'elle se présente dans le CGI article 92 est une catégorie résiduelle. L'article 92 du CGI dispose en effet, « sont des bénéfices non commerciaux les bénéfices de tout occupation exploitation lucrative et source de profit ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfice ».

Sont des BNC les revenus qui ne rentrent pas dans les autres catégories. On retrouve dedans tout les revenus atypiques comme le revenu d'un prêtre, des prostitué, des droit d'auteur.

Les contribuables qui dépendent des BNC doivent déclarer chaque année leurs revenus et remplissent à cette occasion une déclaration dans laquelle ils inscrivent toutes les dépenses payé et les recettes. Ils sont astreints à tenir une comptabilité. Ils doivent avoir un livre journal qui présente le détail des recette et des dépense professionnelles et d'autre part un registre des immobilisations et amortissement qui comportent l'ensemble des informations relatives aux actifs affectés à l'exercice de la profession.

Les contribuables peuvent adhérer à une association agrée, même si elle est facultative, l'absence d'adhésion entraîne une majoration de 25%

1. Les bénéfices agricoles

Comme son nom l'indique ils concernent les revenus tirés de l'exploitation de biens ruraux. La particularité, pour les revenus les plus modestes ils peuvent être évalué sous forme forfaitaire.

Chaque années se réunissent des commissions dans chaque départements, elles déterminent un bénéfices moyens à l'hectare par type de culture. Elles composée des représentant syndicat du monde agricole, et membre de l'administration fiscale.

Il est très favorable au agriculteur. Il n'y a pas calcul à l'euro près mai par unsystème de bénéfice moyen par hectare. Il s'agit d'une option facultative.

1. Bénéfices industriels et commerciaux ( BIC)

Bénéfices réalisés par des personnes exerçant une activité industrielles ou commerciales. Ils peuvent être exercés par des personnes physiques ou par des sociétés de personnes assujetties à l'impôt sur le revenu. Société fiscalement transparente.

Cette catégorie est importante car elle sert de modèle à la détermination des bénéfices passibles sur l'impôt sur les sociétés.

L'impôt sur les sociétés créée qu'en 1948, avant les sociétés étaient imposées sur les BIC.

Il y a un alignement de l'impôt sur les sociétés et le BIC article 209 CGI. Il existe un modèle commun pour les entreprises exerçant une activité industrielle et commerciale.

a. Théorie du Bilan :

L'administration fiscale à la suite de la JP contemporaine a fait adopter une disposition en1933 et 1941, définition concernant les BIC pour inclure dans le bénéfice imposable l'enrichissement de l'entreprise quelque soit la cause.

CGI article 3§1 et 2 indique que pour les activité industrielles et commerciales est celui qui résulte de la comparaison des bilans comptables de début et de fin d'exercice de l'entreprise.

Cette théorie du Bilan a également une incidence dans la mesure où elle souligne que le revenu imposable résulte des écritures comptables. Ce qui signifie en premier lieu les écritures comptables sont passés par les entreprises en application des règles de comptabilité indépendamment de toute question fiscale ; il y a seulement des hypothèses ou l'administration fiscale va considérée qu'il paraît nécessaire de retraiter l'écriture fiscale dans la mesure où elle ne permet pas de révéler assez efficacement la nature du bénéfice imposable.

La comptabilité est assez descriptive, elle donne des informations sur le patrimoine et le flux des entreprises pour les dirigeants, les actionnaires et créanciers. Alors que la fiscalité est décidée à opérer un prélèvement pour le budget national ou des CT.

Si le bénéfice imposable se détermine au regard des écritures comptable, il y a un décalage entre le résultat de l'entreprise et son résultat comptable ; ce décalage résulte simplement d'un retraitement.

Par exemple, les charges anormales ou somptuaires ne pouvait être déduite du bénéfices mais dans les écritures comptables elles sont déduite du bénéfice.

Les écritures comptables sont le support du bénéfice imposable à condition que parfois il existe un retraitement.

b. Mise en œuvre de la théorie du Bilan

les écritures comptables sont le fondements du bénéfice imposable sous réserve du retraitement de certaines écritures, ces écritures sont en principe opposable à l'administration comme à l'entreprise.

Il est tentant en effet de manipuler des écritures comptables pour minorer le bénéfices imposable mais aussi pour embellir la situation d'une entreprise. Un entrepreneur à intérêt puisque elle reflète la réussite de l'entreprise mais du point de vu fiscal il a intérêt qu'elle soit les plus mauvaises possibles.

Il existe des règles claires sur la possibilité pour l'administration fiscales ou le contribuable de corriger après la cloture de l'exercice. Il faut distinguer trois situations :

→Situation de l'erreur comptable : Une erreur commise de bonne foi par le contribuable lors de l'écriture. Lors du délai de l'impôt, le contribuable peut demander de corriger cette erreur, l'administration doit accepter. Elle peut corriger par sa propre initiative.

→Situation de la décision de gestion régulière : une écriture passé en conséquence d'un choix du contribuable. Par exemple, le contribuable pour ses actifs immobilisés à le choix entre plusieurs méthodes d'amortissement : linéaire ou dégressif. Linéaire si un ordinateur s’amortit en 3 ans, la dette diminue régulièrement. Dégressif, l'amortissement tient à considérer que la valeur du bien se dégrade de manière plus importante au début qu'à la fin ou inversement.

Si cette décision de gestion est régulière, elle est opposable à l'administration comme au contribuable. Elle n'est pas modifiable.

→Situation de l'incorrection comptable délibérée : elle fait l'objet d'une opposabilité asymétrique. Le contribuable a volontairement commis une erreur dans ses écritures. Dans une telle situation, l'écriture est opposable au contribuable mais pas à l'administration fiscale. Elle peut exiger de corriger le bénéfice. Si le contribuable a volontairement introduit une erreur pour augmenter son bénéfice, il n'a aucun droit à demander la correction de son écriture comptable.

Pour corriger l'erreur comptable on applique la méthode de correction symétrique des biens. Le bilan d'ouverture d'un exercice comptable est toujours la reproduction exacte du bilan de clôture de l'exercice précédent. Le bilan d'ouverture est intangible.

Le bénéfice de l'entreprise apparaît avec le bilan de la clôture d'un exercice et le bilan d'ouverture d'un même exercice.

Ce qui signifie puisque le bilan d'ouverture d'un exercice est le même qu'un bilan d'exercice précédent, une erreur comptable peut donc se propager sur plusieurs exercice. Donc si on veut corriger une erreur comptable il faut opérer la correction de plusieurs exercice.

Le **CE 27 octobre 1958** a indiqué que l'administration fiscale pour apprécier l'existence d'une insuffisance de déclaration doit comparer le résultat déclarer effectivement à celui qui aurait du être déclaré quels que soient les erreurs de raisonnement ou de calcul commises par le contribuable.

**CE 31 octobre 1973** une limite est posée toutefois. « Durant toute la période qui suit la clôture du dernier exercice prescrit, les erreurs qui entachent un bilan et qui entraînent une sous estimation ou une surestimation de l'actif net de l'entreprise peuvent à l'initiative du contribuable ou à celle de l'administration à la suite d'une vérification, être corrigé dans les bilan de clôture des exercice non couvert des exercice de prescription et par suite des les bilans d'ouverture de ces exercices à l'exception du premier. » Est posée la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Il y a donc correction d'erreur comptables commises lors d'un exercice prescrit mais qui se sont répercutés sur des exercices non prescrit.

L'administration fiscale remonte dans le temps et corrige une erreur qui a été commise en 2006 que l'administration décèle lors d'une vérification de comptabilité en 2012. elle la corrige pour l'exercice 2011en corrigeant cet exercice et corrige également le bilan d'exercice pour 2011, 2010, dans le bilan de clôture 2010 et ouverture. Idem Pour 2009, or pour 2008 il est prescrit vu le bilan de clôture de 2007. mais vu qu'il est corrigé dans le bilan de clôture de 2008.

Le bilan de 2008 ne correspond pas à celui qui est recalculé aujourd'hui. Selon toute vraisemblance cela va contribuer à majorer le bénéfice et autorise donc l'administration a réclamer une imposition supplémentaire pour l'année 2008 alors même que l'erreur ne s'est pas produite ne 2008 mais en 2006 alors même qu'elle est prescrite.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|

|  |  |
| --- | --- |
| ouverture | clôture |

 |

|  |  |
| --- | --- |
| Ouverture qui reprend clôture | Clôture |

 |

|  |  |
| --- | --- |
| Ouverturereprend clôture précédente | clôture |

 |

|  |  |
| --- | --- |
| Ouverturereprend clôture précedente | clôture |

 |

Cette théorie est fortement critiqué **CE 2004 GUESQUIERE** abandonne cette théorie. Les conclusion du commissaire du gouvernement publié à la revue de droit fiscal de 2005 , car pour lui le CE depuis 1973 se trompe, il paraît selon lui impossible que la règle de la prescription triennale l'interdit.

Le revirement de jurisprudence entraînerait pour l'état un manque à gagner de 1milliard d' €.

Cet arrêt a entraîné le parlement à adopter dans la loi rectificative pour 2004 un article 43 qui rétablit la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice prescrit. Cette loi s'applique de manière rétroactive.

**DC 10 décembre 2010** a considéré que cette rétroactivité était contraire à la constitution, car le législateur avait estimé quel a rétroactivité pouvait être favorable qu'à l'administration. Il y avait dans cette asymétrie selon le CC une inégalité contraire à la constitution.

**B. Les revenus patrimoniaux**

les revenus patrimoniaux correspondent à trois catégories :

revenus fonciers capitaux mobiliers et aux plus-values

1. les revenus foncier

Ils proviennent des propriétés immobilières, bâties ou non, mais sont exonéré le propriétaire se réserve la jouissance.

Le revenu net foncier s'obtient en déduisant du revenu brut les charges publiques.

Il peut résulter un déficit, les charges sont plus importantes que le revenu. Ce déficit peut s'imputer sur le revenu global.

Cela peut entraîner certains contribuable mal intentionnés à établir un loyer fictif pour leur déduire les charges afférentes à un immeubles qu'ils occupent en fait.

1. Les revenus des capitaux mobiliers

Englobent les produits des actions et parts sociales provenant des sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés, ainsi que les placements à revenus fixes avec la particularité que certains revenus qui constituent des revenus mobiliers sont exonérés exemple du livret A.

Jusqu'à cette année le contribuable pouvait s'acquitter de l'impôt concernant les capitaux mobilier par un prélèvement obligatoire proportionnel, avantageux pour les contribuables à fort revenus.

1. Les plus-values

L'imposition des plus-values instaurés en 1963. Ils correspondent aux biens net réalisé lors de la cession de biens mobiliers et immobiliers relevant de la gestion du patrimoine privé des personnes et donc non pas de la gestion du patrimoine se rattachant à une activité professionnelle.

Le gouvernement Ayrault a souhaité revenir sur cette distinction pour et aligner l'imposition des patrimoine professionnelles.

En matière de valeur mobilière, les plus-values sont taxables à un taux forfaitaire de 16% , et en matière immobilière les plus-values sont taxables à 16% sauf lorsqu'elles résultent de la vente de la résidence principale ou que le contribuable a détenue l'immeuble pendant 15 ans.

**CHAPITRE 3. La Liquidation de l' IR.**

L'étape de la liquidation répond aux deux caractères de l' IR. Impôt global net sur le revenu, et progressif par tranche.

Du premier caractère, on en déduit facilement que pour calculer l' IR il faut procéder à un certain nombre de déduction à partir du revenu brut global.

Du second caractère, il en résulte l'existence de plusieurs tranches, avant la loi de finance pour 2006 il existait sept tranches, la loi de finance pour 2006, on est passé de à cinq tranches. Le projet de loi de finance pour 2013 a créée une sixième tranche qui sera une tranche pour les revenus les plus élevés (supérieure à 45% d'imposition) pour les revenus supérieure à 150 000€. sur l'idée d'un effort supplémentaire.

Cette nouvelle tranche sera applicable au revenu de 2012 du fait de la rétroactivité de fait.

-La première tranche va de 0 à 5 963€ par ans. Le taux d'imposition est de 0%

-De 5964 à 11 896€ le taux est de 5 ,5 %

-11 897 à 26 420€ le taux est de 14%

-26421 à 70 830 € jusqu'à présent → 30%

-70831 à 149 0000€ lorsque la loi de finance pour de 2013 sera adopté → 30%

-Au delà de 150 000€ le taux est de 45 %

La méthode de liquidation de l' IR tient compte le caractère familiale. Caractéristique française. On atténue la progressivité de l' IR par le mécanisme du quotient familiale.

En effet, le revenu doit être intégré dans le barème de l' IR mais pas le revenu global du foyer, c'est le revenu global pour une personne du foyer.

Ce qui signifie que l' IR est calculé dans le barème pour un revenu correspondant à une part du quotient familiale.

§1. Détermination de l' impôt.

On part du revenu global net du foyer fiscal. Ce revenu global net s'obtient par l'addition des différents revenus catégoriels, qui eux même sont des revenus net puisqu'ils ont été calculé après déduction de certaines charges.

On impute un certain nombre de charge détaché de l' IR mais défini comme étant des charges de la famille. Exemple des pensions alimentaires.

Ce revenu global net doit être intégré dans le barème de l' IR, il ne sera intégré qu'après application du quotient familiale.

Le quotient familiale a été introduit par une loi de 1945, dans le cadre d'une politique nataliste et part de l'idée que la personnalisation de l' IR et tient compte du coût d'un enfant pour pouvoir atténuer l'imposition.

Au delà d'une part, chaque enfant permet de bénéficier d'une demi part, à partir du troisième enfant, c'est une une part par enfant.

Le quotient familiale est donc la division du revenu net par le nombre de part. Ce quotient est intégré dans le barème de l' IR jusqu'à son épuisement.

Le quotient donne un revenu correspondant à une part de 27 000 €

On intègre ce quotient dans le barème de l' IR, pour l'épuiser intégralement, il faut épuiser le premier euro à partir du début de la première tranche. Les 5963€ sont imposé à 0, de 5000 11997, on paye 5,9.

de 11997 à 26420€ 14

de 26420 au totale du revenu 20 000 on paye 30%

On multiplie cet impôt pour une tranche par le nombre de part du quotient, on obtient alors l'impôt brut. Donc le taux marginal est de trente pour cent. En l'absence du quotient. 27000 multiplié par quatre, on est imposé à 30%.

Dans la loi de finance pour 2013, le plafonnement par part à charge est de 2000€.

De cet impôt brut, on passe à l'impôt exigé.

Vont être appliqué l'essentiel des niches fiscale et le dispositif de la décote. La décote concerne les contribuables aux revenus les plus modestes mais qui ont des revenus qui ne sont pas suffisamment modeste pour échappé à l' IR. Il s'agit de ceux qui ont impôt brut inférieur à 880€. ces contribuables bénéficies à une décote, diminution qui est de s calcul par la différence entre 480 € et la moitié de l'impôt brut qui sera défalqué de l'impôt brut.

Exemple Impôt brut de 500€, donc décote 480-(500/2)= 230 l'impôt du contribuable sera de 500- 230= 270.

cette décote est sensiblement augmenté par le gouvernement Ayrault. Avant c'était 430 € alors que maintenant c'est 480.

Il s'agit d'atténuer l'absence d revalorisation de différence de l' IR.

Mécanisme de la réduction d'impôt ou crédit d'impôt.

La réduction permet de baisser le montant de l'impôt due, mais ne permet pas un remboursement.

Le crédit d'impôt lui permet également de diminuer mais peut donné lieu à un remboursement lorsque le crédit est supérieur à l'impôt qu'on donne.

Le choix du crédit d'impôt est destiné pour permettre à des contribuable qui ont des revenus suffisamment modeste de bénéficier des niches fiscales.

Exemple : réduction d'impôt à hauteur de 75% de la somme versée à des organismes qui s'occupent de l'alimentation pour personne défavorisé.

Réduction de 66% des impôt pour organisme d'utilité publiques.

Réduction de 50 % du salaire ou cotisation patronale pour l'emploi d'un employé à domicile.

Idem s'il ne travail pas. S'il travail c'est un crédit d'impôt.

Crédit d'impôt 50 % des frais de garde d'enfant de moins de six ans.

50% des frais d'équipement en matière de développement durable.

L'ensemble de ces dispositifs confèrent aux contribuables des avantages énormes. c'est pourquoi la plupart des mécanismes donnant droit à un crédit ou réduction d'impôt font l'objet de deux types de plafonnement : spécifique et global.

Le crédit d'impôt pour l'emploi à domicile, 50% du salaire et cotisation sociale pour employé. Mais plafonné à des frais maximum de 12000 %. la réduction maximum est de 12000/2 soit 6000. Plafonnement spécifique par niche fiscale.

À ce plafonnement se superpose un plafonnement global, qui a été considérablement restreint par le gouvernement actuel puisqu'il est de 10 000€. On ne peut réduire son impôt de plus de 10000€.

On a enfin l'impôt exigible.

On peut alors calculer le taux marginal d'imposition qui permet de calculer le taux moyen : taux du revenu pour une part ramené dans le barème.

Le taux effectif : rapport de l'impôt exigible par rapport à l'impôt déclaré.