

# DCG 4

# Droit fiscal

---

## MANUEL

**Emmanuel DISLE**

Agrégé d'économie et de gestion

**Jacques SARAF**

Agrégé d'économie et de gestion  
Inspecteur général de l'Éducation nationale honoraire

**Nathalie GONTHIER-BESACIER**

Diplômée d'Expertise comptable  
Maître de conférences à Grenoble IAE  
Membre des commissions d'examen  
de l'expertise comptable

**Jean-Luc ROSSIGNOL**

Docteur en sciences de gestion,  
habilité à diriger des recherches  
Membre des commissions d'examen  
de l'expertise comptable

2018/2019



EDITIONS  
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD

**Les auteurs et l'éditeur tiennent à saluer la mémoire d' Emmanuel DISLE, auteur attentif, enseignant passionné, homme enthousiaste et généreux.**

### Suivre l'actualité juridique DCG 4 Droit fiscal

Le droit fiscal est une discipline en constante évolution :  
retrouvez sur nos sites l'actualité juridique liée à l'épreuve DCG 4 Droit fiscal.

⇒ **www.expert-sup.com**, le portail des étudiants et des enseignants en expertise comptable :  
Dans le menu « Actualité expertise comptable »

⇒ **www.dunod.com** : Dans la fiche de présentation du Manuel DCG 4

Les textes, tableaux et graphiques de cet ouvrage sont protégés par le droit d'auteur.  
Toute reproduction sans autorisation de l'éditeur est interdite.

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, 2018

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-077808-9

ISBN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

# Introduction générale à la fiscalité

- A Notions fondamentales
- B Éléments de technique fiscale
- C Les sources du droit fiscal
- D L'organisation de l'administration fiscale
- E Les caractères du droit fiscal et ses conséquences sur l'économie
- F Fiscalité et comptabilité

## A

### NOTIONS FONDAMENTALES

Les définitions de l'impôt sont nombreuses et mettent le plus souvent l'accent sur ses caractéristiques en omettant sa fonction essentielle : assurer la couverture des dépenses publiques.

Cette couverture conduit à une répartition entre les différents contribuables des impôts votés par les instances délibérantes des collectivités qui en sont bénéficiaires.

Les dispositions qui régissent l'existence ou la nature des contributions trouvent leur origine dans les textes législatifs et réglementaires, ainsi que dans les décisions de jurisprudence.

## 1 Définition et caractéristiques de l'impôt

### 1.1 Définition

Nous retiendrons la définition fonctionnelle proposée par l'ancienne Direction générale des impôts (<http://www.impots.gouv.fr>) :

Les impôts sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique.

Cette définition repose sur le principe de l'égalité devant l'impôt.

Elle exprime l'idée de solidarité et d'égalité réelle face aux charges publiques et justifie la contribution des citoyens aux dépenses, indépendamment des avantages reçus (s'opposant en cela à la théorie de l'impôt-contrepartie).

Mais il faut observer que le financement par l'impôt ne concerne pas toutes les dépenses publiques, puisque certaines d'entre elles ne sont pas couvertes par des recettes fiscales (ce qui est le cas général des dépenses sociales financées, elles aussi, par des prélèvements obligatoires mais non fiscaux).

## 1.2 Les principales caractéristiques de l'impôt

### a) La notion de prélèvement

Ce prélèvement est pécuniaire et définitif. Il s'oppose en cela aux prélèvements en nature de l'Ancien Régime, et aussi à l'emprunt, qui constitue un autre moyen de couverture des dépenses publiques.

Sur le plan économique, le prélèvement fiscal joue un rôle important dans l'intervention et la régulation économiques puisqu'il joue aussi bien sur le revenu disponible des ménages et des entreprises que sur le budget de l'État.

### b) L'impôt est obligatoire

Ce caractère est lié à la légitimité de la puissance publique et au principe du consentement à l'impôt. Les contribuables sont tenus de s'acquitter de l'impôt sous peine des sanctions prévues en cas de retard, dissimulation ou fraude fiscale.

### c) L'impôt ne comporte pas de contrepartie et n'est pas affecté

Cela le distingue :

- des redevances, qui sont réclamées en contrepartie d'un service public rendu et généralement à un niveau proportionnel au montant de ce service (c'est le cas de la redevance audiovisuelle ou des redevances pour l'enlèvement des résidus ménagers, par exemple) ;
- des taxes qui, en principe, rémunèrent également un service mais sans lien de proportionnalité avec le service rendu. Elles sont également obligatoires et définies par le législateur.

La non-affectation des recettes fiscales correspond à un principe budgétaire de la comptabilité publique.

## 2 Les classifications des impôts et taxes

Depuis des siècles, le débat sur l'unicité ou la multiplicité de l'impôt est ouvert. Économistes, fiscalistes, hommes politiques ont souvent recherché l'impôt idéal, confondant cette notion mythique avec la recherche d'un impôt unique et de la définition de sa base : impôt exclusif sur le revenu, sur le capital, ou sur la dépense.

Les recherches se sont orientées vers la notion d'impôt dominant, Maurice Allais (prix Nobel de sciences économiques en 1988) proposant de substituer aux impôts sur le revenu actuels un impôt dominant sur le capital, de rendement équivalent.

Au-delà du débat théorique, on observe généralement aujourd'hui que tous les pays industrialisés ont opté pour un système d'impôts multiples, pour des considérations tenant à la fois à l'inertie des systèmes déjà mis en place et aux politiques économiques et fiscales des gouvernements, établies en fonction des objectifs qu'ils poursuivent.

Cette diversité conduit à des classifications traduisant ces différentes approches.

### 2.1 La classification économique

Cette classification est fondée sur la distinction entre :

- l'origine de la richesse, qui se traduit :
  - soit par la possession ou la transmission d'un capital ou d'un patrimoine,
  - soit par la perception d'un revenu lié au travail ou à la propriété ;

– et ses emplois, par la dépense du revenu, ou encore la vente du capital lui-même.

Elle permet de définir l'élément économique sur lequel la contribution est assise, ce qui revient à préciser la matière imposable.

### a) L'imposition du revenu

Le revenu est constitué par le total des sommes perçues par un individu (ou un « foyer ») pendant une année. Il provient soit du travail (salaires, par exemple), soit du capital (revenus fonciers, par exemple). Il peut également être mixte (bénéfices réalisés par l'exploitant d'une entreprise individuelle, par exemple).

En France, l'impôt sur le revenu est global et porte sur l'ensemble des revenus du contribuable. Il est annuel, progressif dans son barème et personnel dans la mesure où il prend en considération les caractéristiques particulières de chaque contribuable : situation familiale, personnes à charge, etc. À ce titre, l'impôt sur le revenu est souvent considéré comme un instrument de **justice sociale**. Depuis les années 1990, on lui a progressivement adjoint des prélèvements sociaux, de portée plus large (car généralisés à tous les revenus au-delà des seuls revenus d'activité ou de remplacement), calculés à un taux proportionnel ne tenant pas compte des situations personnelles et, autant que possible, prélevés à la source.

Le revenu des sociétés, quant à lui, est constitué par leur bénéfice imposable.

### b) L'imposition de la dépense

Cette forme d'imposition frappe le revenu au niveau de son utilisation. En France, il s'agit essentiellement de la TVA, qui constitue un impôt général sur la dépense, et des différents droits indirects (sur les tabacs, alcools, produits pétroliers, etc.).

La TVA est d'application simple, puisqu'elle est incorporée au prix de vente et relativement peu visible, bien que ses effets sur les prix soient évidents et son poids écrasant dans les recettes fiscales françaises (dont elle représente plus de 50 %). Différents taux sont utilisés pour tenir compte de la volonté d'imposer plus légèrement les produits de première nécessité.

Ce type d'imposition est sensible aux variations de la conjoncture économique ; elle est d'un très bon rendement, grâce à son application générale à la quasi-totalité des ventes de biens et de services, et peut apparaître comme facteur de **justice fiscale** (son montant est calculé de la même façon pour tous les consommateurs sans tenir compte des situations individuelles). Mais cette qualité peut aussi constituer son principal défaut...

### c) L'imposition du capital

Ce type d'imposition peut avoir pour base, soit le capital lui-même (ISF, par exemple), soit le revenu de ce capital (taxe foncière, par exemple).

Il peut être soit permanent, comme par exemple l'impôt foncier (impôt local perçu annuellement sur la propriété foncière) ou l'impôt de solidarité sur la fortune, soit réclamé à l'occasion de certaines opérations réputées conduire à un enrichissement, comme pour l'imposition des plus-values ou l'imposition des mutations et des successions (droits d'enregistrement).

## 2.2 La classification impôts directs/impôts indirects

Cette classification administrative ancienne a conduit, à une époque, à la spécialisation des services fiscaux, mais elle a perdu de son intérêt avec la création des services des impôts dont les compétences sont générales.

- Le critère essentiel est économique et concerne l'incidence de l'impôt : l'impôt direct est supporté « à titre définitif » par le contribuable, alors que l'impôt indirect peut être répercuté (souvent par l'intermédiaire des prix) sur d'autres contribuables.
- Sur le plan technique, l'impôt direct est permanent. Le fait générateur intervient à date fixe (définie par la loi ou l'Administration). L'impôt indirect est intermittent, puisqu'il est fondé sur des événements économiques qui relèvent de l'activité et de l'initiative des contribuables.
- D'un point de vue juridique, l'impôt direct est perçu par voie de rôle nominatif (c'est-à-dire un document établi par l'Administration au nom de chaque contribuable et portant mention de la matière imposable et de la somme due), alors que l'impôt indirect est perçu sans rôle et liquidé par le contribuable lui-même (cette distinction n'est cependant pas de portée générale, puisque certains impôts directs sont perçus sans qu'il y ait émission d'un rôle).

## 2.3 La distinction impôt réel/impôt personnel

L'**impôt réel** atteint un bien sans tenir compte de la situation personnelle de son détenteur. Les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA et droits indirects) répondent, par exemple, à cette définition.

Par contre, l'impôt personnel est censé prendre en considération l'ensemble de la situation économique, financière et sociale du contribuable. L'impôt sur le revenu en est un bon exemple.

## 2.4 La classification retenue par les services fiscaux

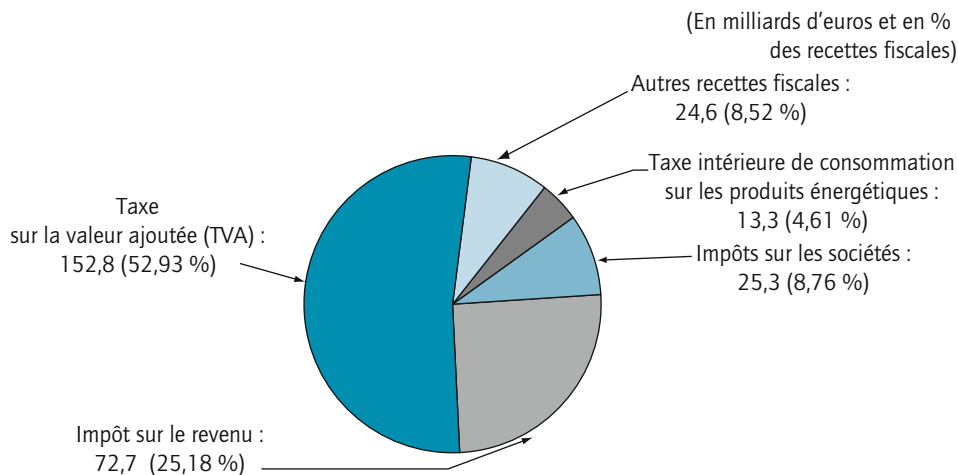
L'administration française utilise une classification qui sert en grande partie de critère pour l'organisation des services fiscaux. Elle distingue :

- la fiscalité personnelle comprenant les différentes catégories de l'impôt sur le revenu (sauf les bénéfices industriels et commerciaux) ;
- la fiscalité des entreprises (BIC et impôt sur les sociétés) ;
- les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA et droits indirects) ;
- la fiscalité immobilière ;
- les droits d'enregistrement ;
- les impôts directs locaux.

## 3 La structure des recettes fiscales de l'État

La répartition des recettes fiscales entre les différents impôts d'État est indiquée page suivante.

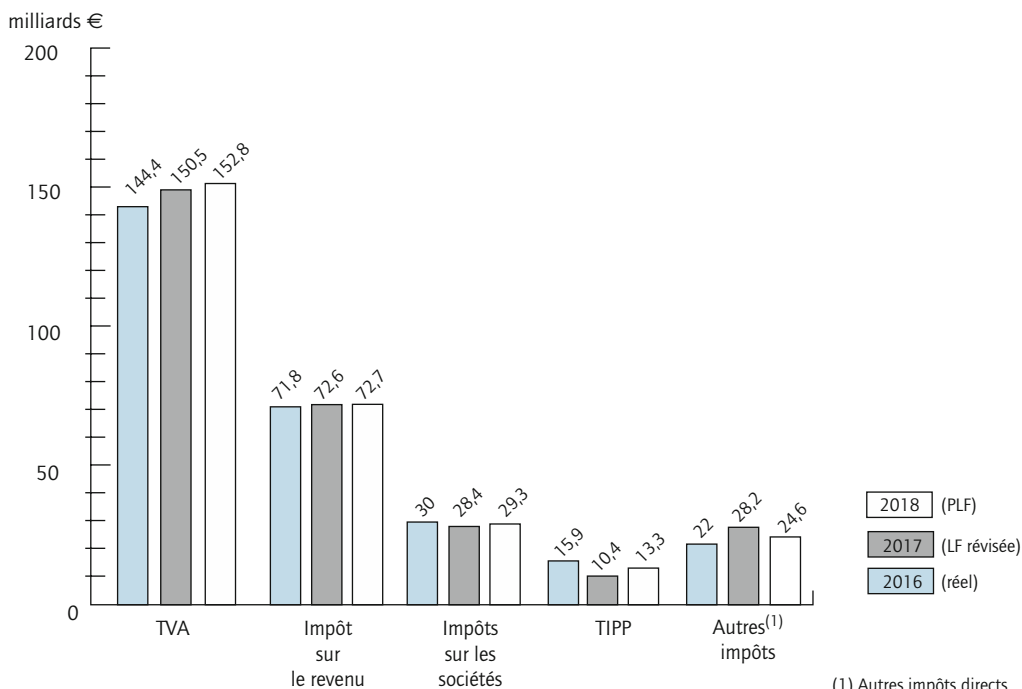
### Répartition des recettes fiscales nettes (Projet de loi de finances pour 2018)



(En milliards d'euros)

Recettes fiscales	288,7
Recettes non fiscales	13,5
<b>Recettes nettes</b>	<b>302,2</b>

### Évolution des recettes fiscales nettes



Source : www.economie.gouv.fr

## B

# ÉLÉMENTS DE TECHNIQUE FISCALE

L'application de l'impôt nécessite d'en expliciter le mécanisme, c'est-à-dire de définir :

- son champ d'application ;
- son assiette ;
- son exigibilité ;
- ses règles de calcul ;
- ses modalités de recouvrement.

## 1 Le champ d'application

Définir le champ d'application d'un impôt revient à préciser :

- les personnes imposables ;
- les opérations imposables ;
- les règles de territorialité.

### ■ *Les personnes imposables*

Ce sont celles qui sont désignées comme contribuables ou assujettis par la loi. Une personne est le plus souvent imposable en fonction des opérations qu'elle réalise.

C'est le cas des commerçants qui, par nature, réalisent des actes de commerce qui sont imposés dans le cadre de la fiscalité des entreprises.

Il s'agit soit d'une personne physique, soit d'une personne morale : société ou association.

### ■ *Les opérations imposables*

Ce sont les actes ou les événements relatifs au revenu, à la dépense ou au capital devant être soumis à l'impôt.

Selon les impôts et les taxes concernés, certaines opérations sont imposables par nature, par détermination de la loi, ou par option, alors que d'autres enfin sont exonérées.

### ■ *Les règles de territorialité*

Elles précisent les limites du territoire auquel s'applique la législation fiscale française, ainsi que les règles applicables lorsqu'interviennent des personnes ou des opérations mettant en jeu des pays autres que la France.

## 2 L'assiette de l'impôt

La détermination de l'assiette de l'impôt consiste à cerner la matière imposable et à fixer les règles d'évaluation correspondante.

Cela nécessite également de préciser l'événement déclencheur de l'imposition.



## 2.1 La matière imposable

C'est l'élément économique qui est à la source de l'impôt.

Son évaluation permet d'établir la base imposable, c'est-à-dire le montant auquel s'appliquera le tarif de l'impôt. Par exemple, le revenu net professionnel constitue la matière imposable dans le cadre de l'imposition sur le revenu des entrepreneurs individuels.

## 2.2 L'évaluation de la matière imposable

Il s'agit de définir la base imposable et de l'évaluer.

La législation fiscale définit (souvent avec une précision extrême) les modalités de détermination de la base imposable et les procédés retenus pour son évaluation.

On rencontre trois types d'évaluations :

### ■ *L'évaluation réelle*

Elle vise à connaître le montant réel de la base imposable, ce qui suppose, dans la plupart des cas, la tenue d'une comptabilité précise et détaillée.

Le plus souvent, le fisc se contente de la déclaration du contribuable. Mais cette confiance a pour contrepartie le droit de contrôle et de vérification que se réservent les services fiscaux.

### ■ *L'évaluation approchée*

Elle revient à renoncer à l'évaluation réelle parce qu'elle est trop contraignante ou trop coûteuse. La base imposable est déterminée de façon approximative par l'Administration à partir d'éléments jugés significatifs de l'activité du contribuable ou de sa capacité contributive.

L'avantage de ce procédé est sa simplicité et l'absence de contrôle, puisque c'est l'Administration qui fixe l'assiette mais, a contrario, cela revient presque toujours à sous-évaluer la base imposable.

### ■ *L'évaluation indiciaire*

Cette dernière est encore plus approximative et se fonde sur des critères extérieurs à la base imposable elle-même. Il s'agit, par exemple, de l'évaluation des valeurs locatives des bâtiments en matière d'impôts locaux, fondées sur le classement des immeubles en catégories présentant des caractéristiques de qualité ou de confort communes.

## 3 L'exigibilité

Il faut distinguer exigibilité et fait générateur.

- **L'exigibilité** est l'événement, l'acte ou la situation qui rend une personne redevable de l'impôt et qui donne naissance à la dette envers la collectivité bénéficiaire de l'impôt.

Par exemple, la TVA est exigible au titre du mois au cours duquel est intervenue la livraison consécutive à la vente d'un bien soumise à la TVA.

- Le **fait générateur** est une notion très voisine, puisqu'il s'agit de l'événement par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires à l'exigibilité de l'impôt et qui fait naître l'obligation fiscale. Par exemple, le fait générateur est fixé au 31 décembre de l'année au titre de laquelle l'impôt est établi en ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

Pour l'impôt sur les sociétés, c'est la date de clôture de l'exercice.

#### 4 Le calcul de l'impôt

Une fois la base imposable évaluée, l'impôt est liquidé.

Liquider un impôt consiste simplement à en calculer le montant exigible une fois que sa base imposable a été définie et évaluée. En pratique, il s'agit le plus souvent d'appliquer un barème (comme pour l'impôt sur le revenu) ou d'appliquer un tarif ou encore d'utiliser un taux (comme pour la TVA).

La liquidation est effectuée :

- soit par le contribuable lui-même (TVA, IS, etc.) ;
- soit par l'Administration (IR, impôts locaux, par exemple).

#### 5 Le recouvrement de l'impôt

Il s'agit de la dernière phase, qui consiste à opérer l'encaissement réel de l'impôt :

- soit après appel du montant par l'administration concernée. Le contribuable reçoit alors un extrait du « rôle » d'imposition ou un **avertissement à payer** qui émane du service des impôts chargé du recouvrement, avec la date limite de paiement. Cette procédure concerne surtout l'impôt sur le revenu et les impôts locaux ;
- soit **spontanément**. Dans ce cas, le contribuable adresse lui-même et sans recevoir de demande de l'Administration, l'impôt dont il est redevable. Ce mode de recouvrement est fréquent lorsque le contribuable effectue également la liquidation de l'impôt. C'est le cas pour l'impôt sur les sociétés et la TVA ;
- soit enfin par **retenue à la source**. L'Administration (ou une personne agissant pour son compte) effectue elle-même un prélèvement d'office sur un revenu. Il s'agit, par exemple, de la retenue à la source sur les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères.

## C

### LES SOURCES DU DROIT FISCAL

Le droit fiscal se crée et repose sur des textes d'origines variées. Pour des raisons de légitimité et de consentement à l'impôt, la loi a été longtemps le moyen privilégié de création du droit fiscal, renforçant ainsi la suprématie de la loi sur les sources réglementaires.

Mais cette suprématie du pouvoir législatif a paradoxalement conduit au développement du pouvoir réglementaire.

Le pouvoir judiciaire joue également son rôle dans l'interprétation des textes.

Parallèlement, l'Union européenne intervient maintenant dans le champ fiscal et impose ses directives aux États membres.

## 1 La loi

La loi constitue la source principale du droit fiscal. Cette suprématie est confirmée par l'article 34 de la Constitution, selon lequel :

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

En conséquence, avant la fin de chaque année, le Parlement vote la loi de finances qui définit les recettes fiscales de l'État et qui indique aussi les nouvelles dispositions fiscales structurelles ou conjoncturelles résultant des choix politiques gouvernementaux.

Certaines dispositions fiscales peuvent être prises par ordonnance par l'exécutif (après autorisation du Parlement).

La loi de finances est annuelle (principe de l'annualité de l'impôt). L'Administration dispose d'un droit de reprise, c'est-à-dire d'un délai (en général trois ans) à partir de la survenance du fait générateur, pour réparer les omissions, les insuffisances et les erreurs constatées dans l'établissement des impositions.

En principe, la loi de finances, comme toutes les autres lois, ne peut pas comporter de dispositions rétroactives. Cependant, ce principe n'est pas un principe constitutionnel et rien n'empêche le législateur d'adopter des dispositions rétroactives, sous réserve qu'on ne puisse reprocher à un contribuable d'avoir ignoré une disposition qui n'existait pas encore au moment où il a réalisé des opérations imposables. Le Conseil de la simplification pour les entreprises suggère de nouveau, dans ses mesures proposées le 14 avril 2014, que les règles affectant l'imposition au cours d'une année donnée soient adoptées avant le début de celle-ci, sauf force majeure.

## 2 Les sources conventionnelles

Le droit fiscal ne peut naître de conventions internes. Il s'agit donc ici surtout des conventions internationales et des traités.

On peut distinguer principalement :

- **les conventions internationales dites de « double imposition »** qui sont passées entre deux États dans le but de régler la situation fiscale des personnes susceptibles d'être imposées, du fait de leur activité, de leur domicile ou de leurs revenus, dans chacun des deux États concernés. Ces conventions conduisent le plus souvent à l'imposition dans un État et à l'exonération dans l'autre ou bien à l'imposition dans l'État de la résidence principale ou de l'activité professionnelle, déduction faite de l'imposition subie dans l'autre État au titre des activités qui y sont exercées. Les traités et les conventions sont d'une force supérieure aux lois internes des pays signataires ;
- **les conventions internationales destinées à lutter contre la fraude fiscale** au plan international, que l'on peut assimiler aux conventions précédentes du point de vue de leur prééminence par rapport aux lois internes ;
- **les dispositions communautaires** résultant du traité de Rome et du fonctionnement de l'Union européenne.

Ces dispositions ont d'importantes répercussions sur le plan du droit fiscal interne. Le Conseil de l'Union européenne arrête des directives destinées à permettre l'harmonisation des législations nationales et le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives.

Les dispositions communautaires s'imposent en principe aux États membres. Les États concernés sont tenus d'appliquer les directives européennes dans la mesure où ils sont dans l'obligation d'intégrer ces dispositions dans leur législation. Il faut noter que c'est alors la loi nationale conforme à la directive qui s'applique et non pas la directive elle-même. En cas d'opposition entre une règle fiscale française et une directive européenne, la Cour de cassation et le Conseil d'État ont reconnu la supériorité des normes communautaires sur les normes nationales (arrêté, décret, loi).

Notamment, l'Union européenne a lancé en 2015 un plan d'action en matière de fiscalité des entreprises, en vue de parvenir en particulier à définir une assiette commune consolidée pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, à réduire la fraude et à renforcer la transparence fiscale au sein de l'UE.

### 3 Les règlements

Les lois sont complétées, en vue de leur mise en application, par les décrets et les arrêtés ministériels, de niveau hiérarchiquement inférieur aux lois.

Ce pouvoir réglementaire dans l'exécution des lois fiscales est autonome. Il se traduit par une prolifération de textes qui remet en cause, dans les faits, la hiérarchie des normes légale et réglementaire.

Les instructions<sup>(1)</sup> et circulaires ministérielles viennent compléter l'ensemble et constituent la **doctrine administrative**. Cette doctrine résultant de l'interprétation des textes est opposable à l'Administration par les administrés eux-mêmes, qui peuvent en contester la validité auprès des tribunaux.

Enfin, certains prélèvements obligatoires peuvent être créés par la voie réglementaire : ainsi les taxes parafiscales sont établies par décret en Conseil d'État.

L'ensemble des lois, règlements, décrets et arrêtés sont rassemblés dans le Code général des impôts qui se compose du Code lui-même, des annexes (règlements d'administration publique, décrets en Conseil d'État, décrets et arrêtés) et du Livre des procédures fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt).

Le Code intègre également les dispositions incluses dans les lois de finances annuelles.

### 4 La jurisprudence

Il s'agit des jugements rendus en matière fiscale par les juridictions contentieuses et qui concernent le plus souvent la contestation par un contribuable d'une interprétation de la loi par la doctrine administrative (instruction, circulaire, etc.).

---

(1) Les instructions fiscales intéressant principalement ou exclusivement les entreprises sont publiées à échéance mensuelle (le premier mercredi de chaque mois) sous la forme de mises à jour de la base BOFIP-impôts (celles qui intéressent les particuliers sont mises en ligne au fil de l'eau).

Le juge est ainsi conduit à donner l'interprétation de la loi, non seulement dans le litige et à l'égard du contribuable concerné par l'instance, mais aussi pour clarifier des notions que la loi n'a pas défini avec assez de précision (par exemple, la notion de rémunération excessive pour les dirigeants de sociétés).

Parfois, lorsque l'Administration constate que le juge adopte une orientation qui s'oppose à sa propre doctrine, elle peut intervenir pour obtenir du Parlement le vote d'une loi confirmant ses propres analyses et annulant la création jurisprudentielle.

Depuis quelques années, il est nécessaire d'examiner également la jurisprudence de la CJUE, conséquence de la primauté du droit européen sur le droit français.

En pratique, les tribunaux administratifs interviennent en matière d'impôts directs et de TVA, alors que la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire concerne les autres contributions indirectes, ainsi que les droits d'enregistrement.

## D

## L'ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

L'administration fiscale française est organisée et déconcentrée selon trois niveaux :

- un niveau national dépendant directement du ministère de l'Économie et des Finances (l'appellation exacte peut varier selon les gouvernements) ;
- des services à compétence régionale et départementale ;
- des services dont la compétence est locale.

L'organisation est donc d'abord hiérarchique et géographique. Elle est complétée par une répartition fonctionnelle très détaillée des missions de chacun des services.

### 1 L'organisation des services centraux

Le ministère de l'Économie et des Finances comprend, entre autres, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) qui regroupe la direction de la fiscalité et la direction de la gestion publique.

La structure de la DGFIP est présentée page suivante.

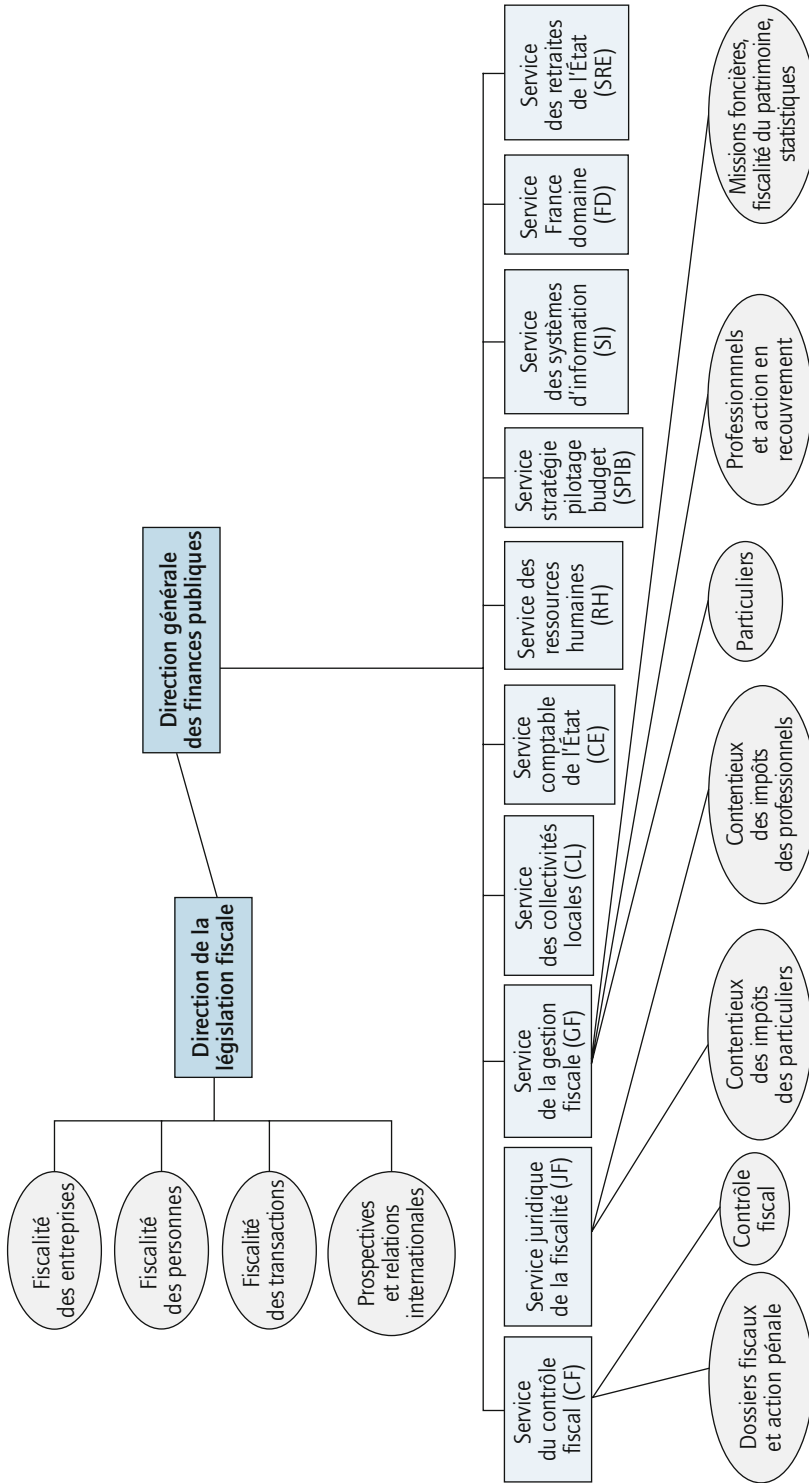
### 2 Les différents services déconcentrés de l'administration fiscale

Le niveau départemental comporte une direction départementale des finances publiques.

Le niveau communal comprend essentiellement :

- les services des impôts aux particuliers (SIP) ;
- les services des impôts aux entreprises (SIE) ;
- les centres des impôts fonciers ;
- les services de la publicité foncière.

Organigramme de la DGFIP (principaux services)



Source : [www.economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr)

## 2.1 Les services des impôts aux particuliers (SIP)

Ils regroupent, dans les villes, les compétences des anciens centres des impôts et des anciennes trésoreries. Ils constituent l'interlocuteur unique des particuliers pour les déclarations, les calculs, les exonérations, les réclamations, les paiements et les demandes de délais de paiement relatifs à l'impôt sur le revenu, les impôts locaux et la contribution à l'audiovisuel public.

## 2.2 Les services des impôts des entreprises (SIE)

Ils sont l'interlocuteur unique des PME, des commerçants, des artisans, des agriculteurs et des professions libérales pour le dépôt des déclarations professionnelles (déclarations de résultats, TVA, CFE, CVAE...) et le paiement des principaux impôts professionnels (IS, TVA, taxe sur les salaires...).

### Remarque

Les grandes entreprises (personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires ou le total de l'actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros) dépendent de la Direction des grandes entreprises (DGE), située en région parisienne.

Cette direction, à compétence nationale, est chargée de la détermination de l'assiette, du recouvrement et du contrôle des principaux impôts des grandes entreprises.

La DGE est l'interlocuteur unique au sein du ministère de l'Économie et des Finances pour la gestion, la déclaration et le paiement des impôts de 35 000 grandes sociétés françaises représentant 650 groupes.

## 2.3 Les centres des impôts fonciers (bureaux du cadastre)

Ils établissent le plan cadastral, fixent les valeurs locatives pour les taxes foncières et la taxe d'habitation.

Ils participent à la gestion du domaine de l'État et au contrôle des opérations immobilières des collectivités publiques.

Le centre des impôts fonciers est compétent pour fournir des renseignements concernant la valeur locative qui sert de base au calcul des impôts locaux (taxe d'habitation, taxe foncière).

### Remarques

- Le plan cadastral est accessible sur [www.cadastre.gouv.fr](http://www.cadastre.gouv.fr).
- Dans certaines villes, ces missions sont assurées par les SIP.

## 2.4 Les services de la publicité foncière

Il s'agit des anciennes conservations des hypothèques ; ces services exercent des attributions civiles et fiscales en délivrant tous les renseignements relatifs à la propriété immobilière.

Ils sont notamment chargés de recouvrer la taxe de publicité foncière : ils enregistrent les actes soumis à publicité foncière (essentiellement les ventes de biens immobiliers) et reçoivent le paiement des droits correspondants (pratiquement ces opérations sont réalisées par le notaire chargé de la vente).

Ils fournissent des renseignements sur la situation juridique d'un bien immobilier (propriétaire, servitude...).



## LES CARACTÈRES DU DROIT FISCAL ET SES CONSÉQUENCES SUR L'ÉCONOMIE

Il n'est pas possible d'étudier ici toutes les conséquences de la fiscalité sur l'économie, compte tenu de l'ampleur des politiques économiques menées par l'État, dont l'un des principaux instruments d'intervention est formé par la politique budgétaire.

Les éléments indiqués ci-dessous ne constituent donc que des simples rappels des repères fondamentaux.

### 1 Les prélèvements obligatoires

Ils sont composés de l'ensemble des impôts perçus par l'État, y compris ceux reversés aux collectivités locales et à l'Union européenne, ainsi que des cotisations sociales effectives versées par les assurés ou leurs employeurs.

Le taux des prélèvements obligatoires est exprimé en pourcentage du produit intérieur brut. L'évolution de ces prélèvements ces dernières années en France est indiquée dans le tableau ci-dessous.

Évolution des prélèvements obligatoires sur la période 2012-2015  
(en points de PIB)

	2012	2013	2014	2015
État et organismes divers d'administration centrale	14,4 %	14,8 %	14,3 %	14,3 %
Administrations publiques locales	6,0 %	5,9 %	6 %	6,1 %
Administration de sécurité sociale	24,3 %	24 %	24,4 %	24,2 %
Union européenne	0,2 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %
<b>Taux de prélèvements obligatoires</b>	<b>44,9 %</b>	<b>44,7 %</b>	<b>44,8 %</b>	<b>44,7 %</b>

Source : insee.fr

Il faut observer que ce taux global reste assez élevé en France, mais que le prélèvement fiscal seul est lui-même assez faible.

### 2 L'impôt et la neutralité économique

Les thèses libérales sont favorables à la recherche d'une certaine neutralité économique du dispositif fiscal qui est soupçonné d'introduire des distorsions dans le libre jeu des marchés. Cette recherche de la neutralité économique exprime une préférence pour des choix fiscaux aussi conformes que possible à l'efficacité du système économique national.

Ces thèses devraient conduire, en théorie, à privilégier la fiscalité indirecte, moins sensible pour les consommateurs et qui, principalement pour la TVA, est sans incidence sur le résultat des entreprises (bien que la gestion de la TVA comporte un coût administratif et de trésorerie).



À l'inverse, la recherche d'une plus grande équité sociale mais aussi la nécessité de pallier les insuffisances des mécanismes régulateurs du marché et d'assurer les équilibres économiques fondamentaux, légitiment les interventions de l'État dont un des leviers d'action les plus puissants est constitué par les effets redistributifs d'une fiscalité différenciée.

La personnalisation de l'impôt sur le revenu en est l'exemple le plus évident.

Il faut également évoquer les « dépenses fiscales », qui sont constituées par l'ensemble des mesures d'allègement ou d'exonération accompagnant chaque loi de finances et qui sont autant de subventions et d'incitations pour une politique d'intervention sélective.

### 3 Les limites de la politique fiscale

L'action économique sélective par le biais des incitations ou des aides fiscales n'est pas nécessairement efficace. Les entreprises intègrent le paramètre fiscal dans leurs décisions et leur gestion. On a pu ainsi observer que les incitations à investir, outre le fait qu'elles pouvaient favoriser les investissements les moins rentables, étaient d'une portée limitée dans la mesure où elles n'entraînaient le plus souvent qu'une simple anticipation des investissements, avec un faible effet sur le volume de l'investissement lui-même. Cela a d'ailleurs conduit par le passé à préférer baisser directement le taux de l'imposition des bénéficiaires et à intervenir ainsi plus globalement sur les conditions économiques de l'investissement.

De même, les mesures concernant les ménages étant globalement reconduites d'année en année n'ont qu'un effet redistributif limité, la différenciation de l'imposition variant peu d'une année sur l'autre.

Les décisions prises en matière fiscale sont insérées dans un environnement juridique et conventionnel international de plus en plus complexe. En particulier, les directives de l'Union européenne limitent le champ d'intervention des États qui ne peuvent aider un secteur particulier de l'économie sans un accord des autorités européennes.

L'importance même de la pression fiscale, enfin, peut poser le problème de son efficacité. Outre les effets dissuasifs sur l'initiative privée d'un prélèvement fort et les aspects psychologiques négatifs d'un système souvent perçu comme bureaucratique et complexe, il faut souligner que « trop d'impôt tue l'impôt » et qu'un poids fiscal excessif tend à favoriser la fraude et la dissimulation.

## F FISCALITÉ ET COMPTABILITÉ

L'existence de divergences entre la fiscalité et la comptabilité alimente un débat qui tend aujourd'hui à s'atténuer, du fait de l'intégration des normes comptables internationales dans le droit comptable français.

### 1 Les sources du droit comptable

Le droit comptable puise ses règles et ses principes :

- d'une part, dans le droit commercial qui définit, par exemple, les obligations comptables des commerçants ;

- d'autre part, dans le Plan comptable général qui précise les modalités et les normes de tenue des comptabilités ;
- et enfin, dans les règlements, avis et recommandations de l'Autorité des normes comptables (ANC).

## 2 Les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité

Les objectifs poursuivis sont différents.

### ■ *Le droit fiscal*

Il obéit à une logique propre qui consiste à apporter des recettes au budget de l'État (et des collectivités territoriales) et à fournir au gouvernement les instruments de la politique économique.

### ■ *Le droit comptable*

Il vise à établir des situations reflétant fidèlement la situation économique et financière de l'entreprise.

Il en résulte des divergences nombreuses mais qui, sans remettre en cause les documents comptables établis, tiennent plus aux modalités de définition de la matière imposable qu'aux principes et aux concepts eux-mêmes.

### ■ *Les divergences entre le droit fiscal et le droit comptable*

Le droit fiscal reprend pour l'essentiel les principes comptables.

En effet, le droit fiscal définit, par exemple, la notion de bénéfice en des termes équivalents à ceux du plan comptable.

De plus, le droit fiscal fait explicitement référence au Plan comptable et précise même que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le Plan comptable général », ce qui entraîne de facto que le droit fiscal reconnaît, en général, la validité des procédures comptables (l'administration fiscale n'exige-t-elle pas des entreprises qu'elles lui fournissent une déclaration de bénéfices incluant les documents comptables ?).

Il est donc excessif de prétendre que le droit fiscal exerce une suprématie sur le droit comptable, dans la mesure où le droit fiscal ne peut pas et ne doit pas intervenir dans les concepts et principes de tenue des comptabilités.

Il faut simplement souligner que, tout en poursuivant des objectifs différents, ces deux ordres de droit s'appliquent aux mêmes objets : les entreprises.

Les différences observées entre le droit fiscal et le droit comptable, et qui seront détaillées dans la suite de cet ouvrage, tiennent au « réalisme » du droit fiscal qui impose non seulement les situations de droit établies par la comptabilité, mais aussi les situations de fait et les situations et activités illicites (au-delà de toute considération morale) et réprime les actes simulés en les requalifiant (théorie de « l'abus de droit »).