

Le système fiscal français	Fiche 1
Objectifs Identifier les sources du droit fiscal, la logique du système fiscal français et son organisation.	
Prérequis Introduction au droit.	
Mots-clefs Impôts, taxes, principe de légalité de l'impôt, doctrine administrative.	

1. Le droit fiscal et ses sources

• La définition du droit fiscal et de l'impôt

Le droit fiscal rassemble les règles et les pratiques qui encadrent l'assujettissement, le calcul et le paiement des impôts.

Les impôts désignent les prestations pécuniaires versées par les contribuables et requises par la puissance publique à titre définitif et sans contrepartie en vue d'assurer la couverture des dépenses publiques. Les impôts se distinguent des *cotisations sociales* qui sont spécifiquement affectées au financement du système de sécurité sociale. Ils se distinguent également des *redevances*, qui sont la contrepartie d'un service public (par exemple, la contribution à l'audiovisuel public) et des *taxes*, destinées au financement des organismes professionnels d'intérêt public (exemple : les chambres de commerce) ou des services rendus à des usagers (exemple : la taxe d'ordures ménagères).

• Les sources du droit fiscal

L'article 34 de la Constitution de 1958 énonce le principe de la *légalité de l'impôt*. Ce principe détermine qu'il incombe au législateur le pouvoir d'établir les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature.

Le législateur ne peut cependant pas fixer les règles fiscales selon son unique bon vouloir. Il doit respecter les traités internationaux et les conventions internationales. Les traités internationaux ont comme

principale finalité de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Les conventions internationales visent à prévenir ou à résoudre les problèmes de double imposition.

La législation fiscale est rassemblée dans un Code général des impôts (CGI) et un Livre des procédures fiscales (LPF). Le CGI regroupe non seulement les lois fiscales mais également les dispositions réglementaires rassemblées dans quatre annexes. Chaque année, le parlement vote la *loi de finances* qui détermine les recettes fiscales de l'État et aménage les règles fiscales découlant des choix politiques du gouvernement. Le droit fiscal évolue très rapidement au fil des contraintes budgétaires de l'État. Le LPF regroupe les procédures suivies pour calculer, contrôler et recouvrer les impôts. Il décrit les droits du contribuable ainsi que les voies de recours dont il dispose en matière de contentieux notamment.

En matière fiscale, la *jurisprudence* a également une portée juridique non négligeable. Certaines notions importantes telles que l'acte anormal de gestion ont ainsi été posées par la pratique judiciaire.

Enfin la *doctrine administrative* est l'ensemble des positions et des pratiques de l'administration fiscale. Elle regroupe les instructions administratives, les circulaires destinées aux agents de l'administration fiscale, les notes et les réponses ministérielles. La doctrine est opposable à l'administration. Cela signifie qu'elle ne peut procéder à aucun rehaussement d'imposition lorsqu'elle a formellement admis l'interprétation d'un texte fiscal faite par un contribuable. La doctrine est particulièrement importante en matière fiscale.

2. Les différents impôts français

• La classification économique des impôts

Impôt sur le revenu	Impôt sur la dépense	Impôt sur le patrimoine
<ul style="list-style-type: none">– Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)– Impôt sur les sociétés (IS)– Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus	<ul style="list-style-type: none">– Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	<ul style="list-style-type: none">– Impôt de solidarité sur la fortune (ISF)– Taxes foncières

Il est possible d'établir une typologie des impôts français en se basant sur la matière imposable, c'est-à-dire sur l'élément économique qui sert de base au calcul de l'impôt. On distingue ainsi les impôts sur le revenu, les impôts sur la dépense et les impôts sur le patrimoine.

• **La classification administrative des impôts**

La classification administrative des impôts est fondée sur leurs modalités de paiement. On distingue ainsi les impôts directs et les impôts indirects.

Impôt direct = impôt payé directement par le contribuable	Impôt indirect = impôt acquitté par le contribuable à un tiers collecteur, chargé de le reverser à l'administration fiscale
<ul style="list-style-type: none"> - Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) - Impôt sur les sociétés (IS) - Impôt de solidarité sur la fortune (ISF) - Contribution sociale généralisée (CSG)... 	<ul style="list-style-type: none"> - Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) - Taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) - Taxe sur les métaux précieux...

• **Le poids des impôts français**

Tendanciellement, les recettes fiscales ont augmenté entre 1994 et 2009. En dépit de cette augmentation, la structure de la fiscalité française et le poids respectif des différents impôts demeurent stables. L'essentiel des recettes fiscales de l'État provient de la TVA (50,6 %), puis de l'impôt sur les sociétés (17,8 %), de l'impôt sur le revenu (16,8 %), des droits de succession (4,7 %) et de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (4,5 %). L'impôt de solidarité sur la fortune ne contribue que marginalement aux recettes fiscales de l'État (moins de 1 % des recettes fiscales brutes en 2009).

3. L'administration fiscale française

Historiquement l'organisation de l'administration fiscale française était caractérisée par le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Ce principe était énoncé dans une ordonnance de 1320. Il justifiait la séparation des services chargés d'établir et de contrôler l'impôt, à savoir la Direction générale des impôts (DGI) et de ceux chargés de le recouvrer, à savoir la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP).

Ces deux administrations ont fusionné et ont été regroupées dans la Direction générale des finances publiques (DGFIP) par le décret du 3 avril 2008. Cette administration dépend du ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État. Elle vise à offrir un interlocuteur fiscal unique pour les particuliers. Les professionnels disposent en effet d'un interlocuteur unique, le Service des impôts des entreprises, depuis 2008.

Cas pratique		
Proposition	Vrai	Faux
Les impôts directs représentent la majorité des recettes fiscales de 2009.		
Les impôts directs concernent uniquement les entreprises.		
Les cotisations sociales sont des impôts.		
La taxe sur les métaux précieux est un impôt indirect.		

Solution

Proposition	Vrai	Faux	Commentaires
<i>Les impôts directs représentent la majorité des recettes fiscales de 2009.</i>		X	<i>La TVA et la TIPP (impôts indirects) représentent à eux seuls plus de 55 % des recettes fiscales de 2009. En fait, les recettes fiscales proviennent à 40 % seulement des impôts directs et à 60 % des impôts indirects.</i>
<i>Les impôts directs concernent uniquement les entreprises.</i>		X	<i>Certains impôts directs concernent les contribuables particuliers. D'autres concernent les entreprises.</i>
<i>Les cotisations sociales sont des impôts.</i>		X	<i>Il faut distinguer les impôts des cotisations sociales destinées à assurer le financement du système de sécurité sociale.</i>
<i>La taxe sur les métaux précieux est un impôt indirect.</i>	X		<i>Cette taxe est collectée par un tiers qui la reverse à l'État.</i>

Le contrôle fiscal	Fiche 2
Objectifs Identifier le mécanisme et les étapes du contrôle fiscal pour les entreprises et les particuliers.	
Prérequis Fiche 1.	
Mots-clefs Délai de reprise, flagrance fiscale, vérification de comptabilité, examen de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, avis de rehaussement.	

1. La logique du contrôle fiscal

- **La finalité du contrôle fiscal**

Le système fiscal français est principalement fondé sur des déclarations des contribuables. Le contrôle fiscal a ainsi pour finalité de vérifier la sincérité de ces déclarations et leur conformité avec la réalité. Il permet de détecter des erreurs, les omissions et les insuffisances, existant dans les déclarations des contribuables.

L'administration choisit les contribuables qui feront l'objet d'un contrôle fiscal à partir de la programmation administrative. Des dénonciations ou le dépôt tardif d'une déclaration peuvent parfois être à l'origine d'un contrôle fiscal.

Les modalités du contrôle fiscal sont réglementées précisément afin de garantir les droits fondamentaux du contribuable. Ces modalités sont exposées dans le Livre des procédures fiscales (LPF).

- **Le délai de reprise**

Les possibilités de contrôle de l'administration fiscale sont limitées dans le temps. Le *délai de reprise* est le délai au cours duquel l'administration fiscale a le droit de contrôler et de corriger les déclarations des contribuables.

La durée du délai de reprise varie selon la nature de l'impôt.

- En ce qui concerne les impôts directs perçus par l'État, la TVA et pour la taxe professionnelle, il est de trois années plus l'année en cours. Par exemple, l'impôt sur les sociétés de 2012 est vérifiable jusqu'au 31 décembre 2015. La TVA exigible en 2009 peut être contrôlée jusqu'au 31 décembre 2012.
- En ce qui concerne les taxes foncières et la taxe d'habitation, le délai de reprise est d'une année suivant l'année d'imposition. Par exemple, la taxe d'habitation exigible en 2010 peut être contrôlée jusqu'au 31 décembre 2011.
- En ce qui concerne les droits d'enregistrement, en cas d'absence de déclaration, le délai de reprise est de dix années à compter du fait générateur.

2. Les moyens de contrôle de l'administration

L'administration fiscale dispose des moyens de contrôle suivants :

- **Les demandes d'information, d'éclaircissement et de justification**

Elles prennent la forme d'un imprimé spécial envoyé au contribuable demandant la justification d'éléments figurant sur sa déclaration.

- **Le droit de communication**

L'administration fiscale peut s'adresser aux organismes de sécurité sociale et aux institutions bancaires afin de recouper les informations dont elle dispose. Elle peut également demander la communication d'un certain nombre de documents et d'informations auprès des contribuables et des administrations dépositaires de registres publics.

- **Le droit d'enquête, le droit de visite et le droit de perquisition**

Ces procédures d'investigation permettent à l'administration fiscale de traquer la fraude.

En matière de TVA, l'administration fiscale dispose du droit d'intervenir de manière inopinée chez le contribuable pour constater des manquements éventuels aux règles de facturation.

Les visites domiciliaires ne sont possibles qu'en cas de présomption de fraude.

- **La flagrance fiscale**

En plus des moyens d'action présentés à la page précédente, l'administration fiscale peut mettre en œuvre un dispositif spécifique : *la flagrance fiscale*. Ce dispositif permet d'effectuer des saisies conservatoires en cas de découverte d'activités frauduleuses, sans accord préalable d'un juge. La flagrance fiscale ne peut être mise en œuvre qu'au cours d'une procédure de contrôle ou d'une visite inopinée.

3. Les différents types de contrôles fiscaux

Il y a environ 40 000 contrôles fiscaux par an auxquels rapportent près de 10 milliards d'euros. Il existe trois types de contrôle fiscaux en France :

- le contrôle sur pièce ;
- la vérification de comptabilité ;
- l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ECSFP).

- **Le contrôle sur pièce**

Le contrôle sur pièce s'effectue dans les locaux de l'administration. Il concerne l'ensemble des impôts et consiste à examiner les déclarations des contribuables pour détecter toute fraude ou erreur.

- **La vérification de comptabilité**

La vérification de comptabilité désigne l'ensemble des opérations permettant d'apprécier sur place la comptabilité d'un professionnel en vérifiant sa régularité, après l'exercice du droit de communication. Est potentiellement concerné tout contribuable contraint de tenir une comptabilité.

La vérification de comptabilité est soumise à un formalisme strict. L'administration fiscale doit envoyer au contribuable, en temps utile, un avis de vérification. Cet avis doit comporter plusieurs mentions obligatoires (notamment les impôts et années concernés, la possibilité de se faire assister par un conseil de son choix) et doit être accompagné de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié. Le contrôle a en principe lieu au siège de l'entreprise. L'inspecteur consulte sur place les documents comptables et juridiques dont il a besoin, il ne peut pas les emporter hors de l'entreprise sauf en cas de demande écrite du contribuable.

Si l'entreprise tient une comptabilité informatisée, il est possible de remettre au contrôleur fiscal les écritures comptables sous une forme dématérialisée (cédérom ou copie sur une clé USB par exemple).

La durée des opérations de vérification sur place n'est pas limitée dans le temps sauf pour les petites entreprises où elle ne doit pas excéder trois mois.

- **L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ECSFP)**

Il s'agit d'un contrôle global et approfondi visant à détecter des revenus occultes. À cette fin, l'administration fiscale compare l'ensemble des ressources réelles du contribuable et ses revenus déclarés. Si des incohérences apparaissent (train de vie supérieur aux revenus déclarés) et en l'absence d'explications valables apportées par le contribuable, le contrôleur soupçonnera l'existence de revenus non déclarés qu'il taxera en tant que « revenus dissimulés ».

Comme pour la vérification de comptabilité, l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle débute avec un avis de vérification précisant les années vérifiées et la possibilité de se faire assister par un conseil.

L'examen se déroule le plus souvent dans les locaux de l'administration et la durée de l'ECSFP est, sauf exceptions, limitée à un an. Dans tous les cas une période vérifiée par l'administration fiscale ne pourra plus être vérifiée sauf si le contribuable a communiqué des informations incomplètes ou inexactes.

Dans la pratique, l'ECSFP est peu courant. On dénombre environ 6 000 contrôles de ce type chaque année, prolongeant dans la plupart des cas une vérification de comptabilité.

- **Les conséquences du contrôle fiscal**

Si à l'occasion d'un contrôle fiscal, l'administration découvre des erreurs ou des inexactitudes dans les déclarations du contribuable, elle peut enclencher une procédure de rehaussement (ou procédure de rectification) et réclamer le paiement du supplément d'impôt, de majorations éventuelles et d'intérêts de retard. Ces suppléments d'impôt et pénalités sont précisés dans l'avis de rehaussement adressé au contribuable.

Si le contrôle fiscal n'a permis de révéler aucune erreur ou inexactitude, il se termine par un avis de non-rehaussement.