



Tous droits réservés

## DROIT FISCAL

### Séance 1 - Introduction au droit fiscal :

### Impôts, taxes et redevances

I. Les impositions de toutes natures .....	2
A- La notion d'impôt .....	2
1) Le caractère pécuniaire de l'impôt .....	2
2) Le caractère obligatoire de l'impôt .....	3
3) Le caractère définitif de l'impôt .....	4
4) L'absence de contrepartie individualisée pour le contribuable .....	4
5) L'absence d'affectation particulière dans le budget général du bénéficiaire du produit de l'impôt .....	5
B- La notion de taxe .....	6
1) Le montant de la taxe .....	7
2) Les redevables de la taxe .....	7
II. Les redevances pour service rendu .....	8
A) Les redevables .....	9
B) Le produit .....	10
C) L'existence d'une contrepartie pour le redevable .....	11
D) Le principe de l'équivalence financière .....	11

Le droit fiscal est habituellement défini comme une branche particulière des finances publiques, qui regroupe l'ensemble des dispositions relatives aux "impositions de toute nature" **(I)**.

Cette notion doit notamment être distinguée de celle de redevance pour service rendu **(II)**.

## I. Les impositions de toutes natures

Les impositions de toutes s'entendent : des impôts **(A)** et des taxes **(B)**.

### A- La notion d'impôt

Si elle n'est pas définie par la loi, la notion d'impôt est cependant définie par la doctrine comme un prélèvement pécuniaire **(1)** obligatoire **(2)** et définitif **(3)**, dépourvue de contrepartie individualisée **(4)** et d'affectation particulières **(5)**.



**Attention :** L'ensemble de ces critères sont cumulatifs.

#### 1) Le caractère pécuniaire de l'impôt

Le caractère pécuniaire de l'impôt signifie :

- L'impôt **est établi sur la base d'éléments qui ont une valeur économique** (un revenu ou un bien par exemple)



**Exemple :** L'impôt peut frapper un revenu ou la valeur économique d'un bien meuble ou immeuble. Ainsi, dans le cas d'un immeuble, l'impôt foncier va par exemple être assis sur la valeur locative.

- L'impôt doit en principe être payé en argent.



**Attention :** Il existe des exceptions à cette règle, puisque l'impôt peut par exception être payé "en nature" : c'est ce qu'on appelle la "dation en paiement" (**art. 1716 bis CGI**).

Ainsi, l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) et les droits de mutation à titre gratuit (DMTG) peuvent par exemple être acquittés au par la remise d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents, de haute valeur artistique ou historique, ou d'immeubles situés dans certaines zones.

## 2) Le caractère obligatoire de l'impôt

Le caractère obligatoire de l'impôt, quant à lui, vient de ce que l'impôt est mis à la charge du contribuable de manière unilatérale : sans que son consentement individuel ne soit jamais requis (**Cons. constit., 29 déc. 1989, n° 89-268 DC, §45**).



**Attention :** Il existe néanmoins quelques tempéraments à cette règle, puisque le contribuable se voit parfois offrir la possibilité de se constituer spontanément redevable de l'impôt. Dans certains cas, il est ainsi possible d'opter pour une imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), alors même que les conditions d'assujettissement ne sont pas satisfaites.

Dans le même ordre d'idées, le caractère obligatoire de l'impôt tient à ce que le régime d'imposition auquel le contribuable est astreint lui est en principe imposé.



**Attention :** Il existe de nombreux régimes d'imposition optionnels, que ce soit en matière d'assiette ou de liquidation (sur ces notions, v. la Séance 2).

### 3) Le caractère définitif de l'impôt

Le caractère définitif de l'impôt signifie simplement **qu'un impôt régulièrement établi ne peut jamais donner lieu à remboursement.**

La loi fiscale prévoit néanmoins certains mécanismes particuliers permettant la **décharge de contribuables assujettis à l'impôt de manière régulière.**

L'administration fiscale s'est ainsi **vu offrir la possibilité de prononcer, à titre gracieux, le dégrèvement de certaines impositions régulièrement établies**, en cas notamment de gêne ou d'indigence (**art. L. 247 LPF**).

### 4) L'absence de contrepartie individualisée pour le contribuable

Le paiement de l'impôt par le contribuable **ne donne lieu à aucune contrepartie individualisée** qui soit identifiable (prestation de service par exemple).

Cette caractéristique particulière de l'impôt permet de distinguer les impositions de toute nature et les redevances.



**Exemple :** Il a ainsi été jugé, que « *dans la mesure où l'atténuation des nuisances phoniques au voisinage d'un aéroport résulte principalement de travaux d'insonorisation des habitations et établissements divers ainsi que du rachat et de l'aménagement d'immeubles en vue de leur affectation à des activités moins sensibles à ces nuisances, la contribution mise à la charge des exploitants d'aéronefs pour financer cette atténuation, perçue par l'exploitant de l'aéroport, n'est la contrepartie d'aucune prestation service par cet exploitant aux exploitants d'aéronefs* » si bien que "cette contribution n'a [vait] pas le caractère d'une redevance pour service rendu pouvant être établie par décret, mais d'une imposition ne pouvant être instituée qu'en vertu d'une loi » (**CE, 10e - 7e s.-s., 13 nov. 1987, n° 57652, Synd. nat. des transporteurs aériens**).

Sur le plan contentieux, l'absence de contrepartie individualisée au paiement de l'impôt signifie que le contribuable **ne peut pas former un recours pour contester l'utilisation qui aurait selon lui été faite des impositions dont il s'est acquitté (CE, 8e - 9e s.-s., 18 juin 1980, nos 18246 et 17956 : RJF 9/80 n° 726).**

#### 5) *L'absence d'affectation particulière dans le budget général du bénéficiaire du produit de l'impôt*



**Définition :** L'impôt est une ressource financière de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics (EPA) qui est *"sans affectation particulière"* (CE, 8e - 9e s.-s., 27 mai 1981, n° 16297, aux t. sur ce point) qui intègre le budget général du bénéficiaire.

Ce principe souffre cependant de 3 grandes séries d'exceptions.

**1) Les impôts sociaux :** La contribution sociale généralisée (CSG) constitue une imposition de toute nature (Cons. constit., 13 août 1993, n°93-325 DC, §119 — Cons. cons., 18 juill. 2001, n° 2001-447 DC, §17), et il en est de même pour ce qui concerne la contribution au redressement de la dette sociale (CRDS) (CE, 3e - 8e s.-s., 4 mai 2011, n° 330551, aux t. sur ce point).

Ces impositions ont cependant pour objet de financer des régimes de sécurité sociale (ce qui a d'ailleurs justifié qu'elles soient regardées comme des cotisations sociales à l'échelle de l'Union européenne : cf. CJCE, 15 févr. 2000, aff. C—169/ 98, Cionc/ France, §20 — V. aussi Cass. soc. 18 oct. 2001, n° 00-12.463.



**Attention :** Cette affectation ne signifie pas que les contribuables se voient offrir une contrepartie individualisée du fait du paiement de l'impôt. Ainsi, il est jugé que « *l'obligation faite par la loi de [s]'acquitter [de la CSG] est dépourvue de tout lien avec l'ouverture d'un droit à une prestation ou un avantage servis par un régime de sécurité sociale* » (CE, 3e - 8e s.-s., 4 mai 2011, n° 330551, préc.).

**2) Les impôts locaux :** La quasi-totalité du produit des impositions locales – telles que la taxe d’habitation (TH) ou la taxe foncière sur les propriétés bâties ou sur les propriétés non bâties (TFP/TFPNB) par exemple – est affectée au budget de la collectivité considérée.

**3) Les impôts affectés à d’autres tiers :** Le produit de certains impôts est affecté à d’autres tiers.



**Exemple :** L’organisme FranceAgriMer bénéficie ainsi du produit de la taxe d’abattage et de la taxe sur les céréales.

De même, l’Agence nationale de sécurité sanitaire, de l’alimentation, de l’environnement et du travail (ANSES) bénéficie de la taxe additionnelle à l’imposition forfaitaire des entreprises de réseaux des stations radio par exemple.

Ces impositions sont régies par l’**article 2 de la loi** organique relative aux lois de finances (LOLF) et doivent ainsi :

- Être affectées à des personnes morales autres que l’État chargées d’une mission de service public
- Et, être autorisées ou réaffectées (hypothèse d’une imposition préexistante) par une loi de finances.



**À retenir :** L’impôt est un prélèvement pécuniaire, obligatoire et définitif, dépourvu de contrepartie individualisée et d’affectation particulière dans le budget général de son bénéficiaire.

## B- La notion de taxe



**Définition :** La notion de taxe est définie par la doctrine comme « la somme exigée en contrepartie des prestations offertes par un service public ou de la possibilité d’utiliser un ouvrage public... par des personnes

publiques (l'État, les collectivités locales, les établissements publics administratifs), et seulement en vue d'assurer le fonctionnement de leurs services publics administratifs<sup>1</sup> ».

La notion de taxe se caractérise ainsi par son montant – qui ne doit pas être manifestement disproportionné par rapport aux dépenses du fait de la contrepartie proposée (1) –, ainsi que par la qualité des contribuables — qui sont, non des usagers effectifs, mais plus simplement des usagers potentiels (2).

### 1) Le montant de la taxe



**Définition :** Toute taxe constitue « un remboursement des dépenses exigé par [une personne publique] pour le service qu'elle est susceptible de rendre à certaines catégories de personnes » (CE, 28 févr. 1934, Chieze Côte-d'Or, au rec. p. 275).

De ce fait, la taxe « n'a pas vocation à financer l'ensemble [des] dépenses budgétaires » de la personne publique bénéficiaire du produit de cette taxe (R. Victor, concl. sous CE, 8e ch., 25 oct. 2017, n° 410409, Mme Mure-Ravaud).

Aussi, « le produit d [une] taxe, et par voie de conséquences, son taux ne doivent pas être manifestement disproportionné par rapport au montant de ces dépenses, tel qu'il peut être estimé à la date du vote de la délibération fixant ce taux » (CE, 8e - 3e s.-s., 31 mars 2014, n° 368111, Sté Auchan France, aux t. sur ce point).



**Attention :** Si le taux ne doit pas être "manifestement disproportionné", rien n'exige cependant qu'il soit strictement proportionné au montant des dépenses financées par la taxe considérée.

### 2) Les redevables de la taxe

<sup>1</sup>J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général* : LexisNexis, 2016, 4e éd., pp. 77 et 84.

Par hypothèse, le paiement d'une taxe implique l'existence d'une certaine contrepartie.

Toutefois, cette contrepartie ne bénéficie pas nécessairement à chaque redevable de la taxe.

La taxe, en effet, n'est pas exigée uniquement des usagers *effectifs* du service ou de l'ouvrage public financés par ce prélèvement : la taxe est en réalité exigée de l'ensemble des usagers *potentiels* de ce service ou de cet ouvrage.

Autrement dit : si l'établissement d'une taxe est subordonné "à l'existence d'un service... *il importe... peu que le contribuable à qui ce prélèvement fiscal est réclamé ne profite pas effectivement du service*" (J. Arrighi de Casanova, *concl. sous CE, 8e - 9e s.-s., 12 mai 1997, n<sup>os</sup> 115677 et 134271, Sté Natiobail, aux t.*), ce qui n'est pas de nature à méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques (CE, 8e ch., 25 oct. 2017, n<sup>o</sup> 410409, *préc.*).



**Attention :** La jurisprudence consacre une acception particulièrement sévère de la notion d'usager potentiel.

Un contribuable peut ainsi être regardé comme ayant la qualité d'usager potentiel, même s'il "*ne [peut] bénéficier effectivement du service*" (CE, 7e - 9e s.-s., 29 nov. 1978, n<sup>o</sup> 11891, *aux t. sur ce point*), par exemple en raison du fait que le service en question ne prend pas en charge la zone géographique où se trouve le contribuable (CE, 8e ch., 25 oct. 2017, n<sup>o</sup> 410409, *préc.*).

## II. Les redevances pour service rendu





**Définition :** Constitue une redevance pour service rendu toute somme « demandée à des usagers en vue de couvrir les charges d'un service public déterminé ou les frais d'établissement et d'entretien d'un ouvrage public, et qui trouve sa contrepartie directe dans les prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage » (CE, 21 nov. 1958, n<sup>os</sup> 30693 et 33969, Synd. nat. des transporteurs aériens, au rec. — CE, 10e - 9e ch., 5 oct. 2020, n° 423928, SA Le Nickel, aux t. sur ce point).



**Exemple :** « Les contributions mises à la charge des habitants du lotissement pour l'entretien [d'un réseau de distribution de la télévision par câble] constituent la contrepartie des dépenses engagées par la commune pour le bon fonctionnement d'un ouvrage public dont ceux-ci sont bénéficiaires. Elles constituent ainsi une redevance, qui pouvait être légalement instituée et mise à la charge des habitants du lotissement » (CE, 3e - 5e s.-s., 10 nov. 1993, n° 103852, au rec. sur ce point).

Trois caractéristiques principales sont ainsi attachées à la notion de redevance :

- 1) les redevables sont des usagers *effectifs* et non simplement potentiels comme en matière de taxes **(A)** ;
- 2) le produit des redevances est un produit affecté, contrairement au produit des impositions de toute nature **(B)** ;
- 3) la redevance donne lieu à une contrepartie directe pour le redevable **(C)**.

La jurisprudence a par ailleurs jugé « le taux [de toute redevance] doit être proportionnel à l'importance du service rendu » (CE, 3e - 8e s.-s., 17 mars 2016, n° 387546, C.A Pays Saint-Malo, aux t. sur ce point) **(D)**.

## A) Les redevables

Seuls les usagers effectifs d'un service ou d'un ouvrage public peuvent se voir réclamer une redevance pour service rendu tendant au financement de ce service ou ouvrage.



**Exemple :** Selon le Conseil d'État une redevance ne saurait ainsi être instituée en vue de la création d'un nouveau service public, alors que celui-ci n'est pas encore en état de fonctionner (**CE, 3e - 5e s.-s., 10 nov. 1993, n° 103852, au rec. sur ce point**).

De même, la Cour de cassation juge « qu'en raison de l'adéquation du montant de la redevance à l'importance du service rendu, celle-ci n'est pas due dès lors que le service n'est pas fourni et retenu » (**Cass. com., 26 nov. 2013, n° 12-19.074, s'agissant d'un contribuable résidant au sein d'une propriété inaccessible pour les services d'enlèvement des ordures ménagères et qui ne peut de ce fait être assujéti à la redevance pour enlèvement de ces ordures (REOM)**).

Sur le plan contentieux, cette caractéristique des redevances a une incidence importante : alors qu'une annulation prononcée à l'issue d'un recours pour excès de pouvoir (REP) revêt en principe un caractère rétroactif, il est jugé que **l'annulation d'une délibération communale servant de base légale à un impôt local « ne saurait avoir pour effet de décharger les usagers... de toute obligation de payer une redevance en contrepartie du service dont ils ont effectivement bénéficié »** : dans ce cas, la commune peut donc « adopter une délibération fixant de manière rétroactive... le tarif... devant être appliqué » (**CE, 28 avril 2014, n° 357090, Anchling, au recueil**).

## B) Le produit



**Définition :** Contrairement au produit des impositions de toute nature, le produit des redevances est par hypothèse affecté à un service ou à un ouvrage public en particulier (**Cons. constit, 6 oct. 1976, n° 76-92 L, préc.**).

Toutefois, il est important de noter que **le produit d'une redevance ne peut aucunement être affecté à des opérations qui relèvent de missions qui incombent**

par nature à l'État (CE, 2e - 7e, 28 nov. 2018, n° 413839, SNCF Réseau, aux t. sur ce point).



**Exemple :** Les services de police ne peuvent pas être financés par la voie de redevances.

## C) L'existence d'une contrepartie pour le redevable

Pendant un temps, la jurisprudence a pu admettre que les redevances pouvaient donner lieu à des prestations « exercée[s] principalement et directement au profit » des usagers (CE, sect., 22 déc. 1978, n° 97730, Synd. viticole des Hautes Graves de Bordeaux, au rec. sur ce point).

N'étaient ainsi prohibées que les seules redevances exigées au titre de prestations « effectuées essentiellement dans l'intérêt général des usagers » (CE, sect., 10 févr. 1995, n° 148035, Ch. synd. du transport aérien, au rec. sur ce point).

Toutefois, cette distinction était en pratique difficile à mettre en œuvre, car certaines activités peuvent être exercées à la fois dans l'intérêt général, tout en donnant lieu à une contrepartie individualisée.

Aujourd'hui, la jurisprudence se contente d'exiger que le versement d'une redevance se traduise par une "contrepartie directe" au bénéfice du redevable (CE, 2e - 7e, 28 nov. 2018, n° 413839, préc.).

## D) Le principe de l'équivalence financière



**Définition :** Dans sa conception classique, le principe de l'équivalence financière exige que le montant d'une redevance ne soit pas supérieur au coût de revient de la prestation qui est offerte au redevable de cette redevance.

Pour autant, il ne s'agit là que d'un plafond : **la redevance ne peut ainsi couvrir qu'une partie de ce coût de revient (CE, 10e - 3e s.-s., 3 déc. 1986, n° 60301, OPHLM de la ville de Paris, aux t. sur ce point)**. Toutefois, le principe de l'équivalence financière a par la suite été redéfini.



**Définition :** Il a été jugé, en effet, que « le montant de la redevance [peut] excéder le coût de la prestation fournie » et que « le respect de la règle d'équivalence (...) peut être assuré non seulement en retenant le prix de revient..., mais aussi, en fonction des caractéristiques du service, en tenant compte de la valeur économique de la prestation pour son bénéficiaire » (CE, ass., 16 juillet 2007, n° 293229, Synd. nat. de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital, au rec. sur ce point).

Ainsi, dans cette affaire, qui mettait en cause la redevance due par un praticien hospitalier au titre de l'activité libérale qu'il est autorisé à exercer au sein d'un établissement public de santé, il a été jugé que

« la valeur du service rendu par l'établissement hospitalier au praticien y exerçant une activité libérale n'est pas limitée au coût des installations techniques et des locaux mis à la disposition de celui-ci, ainsi que des dépenses de personnel exposées par l'établissement, mais peut également être appréciée au regard des avantages de toute nature qu'en retirent les praticiens hospitaliers, eu égard notamment à la possibilité qui leur est ainsi ouverte d'exercer leur activité libérale dans le cadre et avec les moyens du service, en bénéficiant le cas échéant de la notoriété qui s'attache à l'établissement dans lequel ils exercent cette activité. Dès lors, le tarif de la redevance due aux établissements hospitaliers par les praticiens peut dépasser le seul coût de la prestation fournie et être calculé en pourcentage des honoraires perçus ».