



Droit fiscal

Jean-Raphaël Pellas

Docteur en droit,
chargé d'enseignement
à l'université Paris-Saclay

Édition 2026



Retrouvez toute la collection

« Lexifac droit »

sur notre site

www.librairie.studyrama.com

AVANT-PROPOS

Au cœur des démocraties occidentales, le prélèvement fiscal est objet d'interrogations sur son devenir. Dans cette perspective, il est déterminant de resituer les fondements et les procédures mises en œuvre pour consentir à l'impôt : il s'agit à la fois d'identifier la nature juridique de l'impôt et d'analyser méthodiquement ses fonctions dans le cadre d'une redistribution des richesses.

Privilégiant une perspective rigoureuse, cet ouvrage s'attache à décrire les principaux impôts mais également à présenter les réponses législatives et réglementaires aux diverses formes d'évitement de l'impôt.

Enfin, dotée d'outils numériques, l'administration fiscale est devenue prestataire de services. C'est donc tout l'intérêt de l'analyse détaillée des procédures fiscales qui vient compléter des explications illustrées par des exemples concrets.

Cette nouvelle édition expose sous forme de fiches les thèmes majeurs de la discipline. Sa présentation claire et structurée poursuit un triple objectif :

- fournir une synthèse du cours en faisant ressortir les notions essentielles ;
- assurer une préparation efficace aux examens en donnant aux étudiants la possibilité d'actualiser leurs connaissances ;
- favoriser une consultation rapide sur un point particulier grâce à une mise en page qui rend plus facile le repérage d'une définition ou d'une référence.

Sa rédaction a été confiée à Jean-Raphaël Pellas, docteur en droit de l'université Panthéon-Sorbonne et chargé d'enseignement à l'université Paris-Saclay. Ses recherches portent principalement sur le droit fiscal des affaires et le droit fiscal de la culture.

Christophe Sinnassamy,
directeur de la collection « Lexifac droit ».

SOMMAIRE

INTRODUCTION

LA NOTION D'IMPÔT

Fiche 1 – Les différentes catégories d'imposition	11
Fiche 2 – La définition juridique de l'impôt	15
Fiche 3 – Les fonctions de l'impôt	19
Fiche 4 – L'impôt et la transition écologique	24

PARTIE I

LE SYSTÈME FISCAL FRANÇAIS

Titre I : Les sources du droit fiscal

Chapitre 1 – Les sources internationales et communautaires

Fiche 5 – Les conventions fiscales internationales	33
Fiche 6 – Le droit de l'Union européenne	37
Fiche 7 – La convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme	41

Chapitre 2 – Les sources constitutionnelles et légales

Fiche 8 – Le principe de légalité de l'impôt	43
Fiche 9 – Le principe d'égalité devant l'impôt	46
Fiche 10 – Le principe de nécessité de l'impôt	48
Fiche 11 – Les droits fondamentaux du contribuable	50

Chapitre 3 – Les sources réglementaires

Fiche 12 – Le statut du contribuable	53
Fiche 13 – La doctrine administrative générale	56
Fiche 14 – Les rescrits fiscaux	60

Titre II : Les techniques juridiques d'établissement de l'impôt

Chapitre 1 – L'assiette de l'impôt

Fiche 15 – Le champ d'application territorial de l'impôt	67
Fiche 16 – Le champ d'application personnel et matériel de l'impôt	70
Fiche 17 – L'évaluation de l'impôt	72

Chapitre 2 – La liquidation de l'impôt

Fiche 18 – Le tarif de l'impôt	76
Fiche 19 – L'aménagement familial de l'impôt	78

Chapitre 3 – Le recouvrement de l'impôt

Fiche 20 – Les procédures de recouvrement de l'impôt	81
Fiche 21 – La qualité de redevable de l'impôt	84
Fiche 22 – Les modes de paiement de l'impôt	87

Titre III : Les procédures de contrôle de l'impôt

Chapitre 1 – La répression fiscale

Fiche 23 – Le phénomène de l'évasion fiscale	93
Fiche 24 – Les sanctions fiscales	97
Fiche 25 – Les sanctions pénales	101
Fiche 26 – L'abus de droit en matière fiscale	107

Chapitre 2 – Le contrôle de l'impôt

Fiche 27 – Les pouvoirs d'investigation de l'Administration	111
Fiche 28 – Les procédures de rectification de l'impôt	116
Fiche 29 – Le droit à l'erreur	119

Chapitre 3 – Le contentieux fiscal

Fiche 30 – La phase administrative du contentieux fiscal	122
Fiche 31 – Le dualisme juridictionnel en matière fiscale	124
Fiche 32 – La montée en puissance du contentieux fiscal	128

PARTIE II

LES PRINCIPALES IMPOSITIONS FRANÇAISES

Titre I : L'imposition de la dépense

Chapitre 1 – Le circuit économique de la TVA

Fiche 33 – Historique de la TVA	135
Fiche 34 – L'imposition à la TVA	141
Fiche 35 – La fraude à la TVA	143

Chapitre 2 – La TVA collectée

Fiche 36 – Le champ d'application de la TVA	145
Fiche 37 – Les exonérations de la TVA	149

Fiche 38 – L’assiette de la TVA	153
Fiche 39 – Les taux de TVA	155

Chapitre 3 – La TVA déductible

Fiche 40 – L’exercice du droit à déduction	158
Fiche 41 – Les conditions de la TVA déductible	160
Fiche 42 – Les régularisations de TVA	163

Titre II : L’imposition des bénéfices et des revenus

Chapitre 1 – L’imposition des bénéfices des entreprises individuelles

Fiche 43 – La détermination du bénéfice industriel et commercial	167
Fiche 44 – La détermination du bénéfice non commercial	171
Fiche 45 – La détermination du bénéfice agricole	174

Chapitre 2 – L’imposition des bénéfices des entreprises sociétaires

Fiche 46 – Les sociétés soumises à l’impôt sur les sociétés	177
Fiche 47 – Le champ d’application de l’impôt sur les sociétés ...	180
Fiche 48 – Le calcul de l’impôt sur les sociétés	183

Chapitre 3 – L’imposition des revenus des personnes physiques

Fiche 49 – Les obligations fiscales des personnes physiques	189
Fiche 50 – Les revenus nets catégoriels imposables	191
Fiche 51 – Les plus-values imposables	196
Fiche 52 – Les principales niches fiscales	199
Fiche 53 – Le calcul de l’impôt sur le revenu	200

Titre III : L’imposition du patrimoine

Chapitre 1 – Les droits d’enregistrement

Fiche 54 – L’évolution historique des droits d’enregistrement ..	207
Fiche 55 – Les droits de mutation À titre onéreux	210
Fiche 56 – Les droits de mutation À titre gratuit	213

Chapitre 2 – L’imposition synthétique du patrimoine

Fiche 57 – L’évolution historique de l’impôt sur la fortune	218
Fiche 58 – L’impôt sur la fortune immobilière (À compter de 2018)	221

Chapitre 3 – L'imposition analytique du patrimoine

Fiche 59 – La multiplication des taxes analytiques	224
Fiche 60 – Les taxes foncières	227
Fiche 61 – La contribution économique territoriale	229

ANNEXE

Projet de loi de finances pour 2026	235
---	-----

INTRODUCTION

LA NOTION D'IMPÔT

LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES D'IMPOSITION

1

I. DÉFINITION DES TAXES

A. L'existence d'une contrepartie

1. Le bénéficiaire de la taxe

La taxe peut être définie comme la somme exigée en contrepartie des prestations offertes par un service public déterminé ou pour l'usage d'un ouvrage public. En raison d'une contrepartie, la taxe est supportée par celui qui en bénéficie. Ainsi, bien que payée par un propriétaire bailleur, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères est répercutée sur un locataire auprès de qui cette taxe incombe.

2. Le caractère obligatoire de la taxe

Néanmoins, il n'y a pas (à la différence des redevances) d'équivalence financière entre le montant de la taxe et la valeur du service rendu. On peut dès lors considérer que le critère de la taxe réside dans son caractère obligatoire par opposition au caractère facultatif des redevances. Le caractère obligatoire de la taxe correspond à une condition d'accès à un service public ou à l'utilisation de l'ouvrage public. Tel est le cas de la taxe due par les entreprises de transport public maritime de passagers vers des espaces protégés, ou de la contribution à l'audiovisuel public qui reste indépendante de l'utilisation effective du service.

3. Le régime juridique de la taxe

Les taxes fiscales ne constituent pas une catégorie juridique distincte dans la mesure où elles sont soumises au même régime juridique que les impôts. La jurisprudence du Conseil d'État assimile la taxe à une imposition à l'instar de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

B. Les taxes affectées

1. Les anciennes taxes parafiscales

Les taxes parafiscales constituaient un ensemble de prélèvements obligatoires entrant dans la catégorie des impositions. Comme l'impôt, la taxe parafiscale était obligatoire. Les contributeurs y étaient assujettis dès lors

qu'ils étaient susceptibles de bénéficier des actions financées par le produit de la taxe. Comme l'impôt, la taxe parafiscale ne comportait en principe aucune contrepartie directe, immédiate et proportionnelle pour le redevable, ni même parfois de contrepartie indirecte. Mais au contraire de l'impôt, la taxe parafiscale était nécessairement affectée et ne pouvait être perçue qu'au profit d'organismes privés ou d'établissements publics industriels et commerciaux.

2. Le régime juridique des taxes parafiscales

En vertu de l'article 2 du décret du 30 octobre 1980, les taxes parafiscales étaient établies par décret en Conseil d'État pris sur le rapport du ministre des Finances et des ministres intéressés, et contresigné par le ministre de l'Économie. L'institution de ces taxes relevait donc du pouvoir réglementaire, à la différence des impôts.

3. Le renouvellement des taxes affectées

À la suite de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) en 2001, les taxes affectées ont pris le relais des taxes parafiscales. Cette disparition s'est traduite, au cas par cas, par leur rebudgétisation ou leur suppression, généralement compensée par une dotation budgétaire, ou, dans le secteur agricole, par leur transformation en cotisations dites « volontaires obligatoires » (CVO).

II. DÉFINITION DES REDEVANCES POUR SERVICES RENDUS

A. La notion de contrepartie proportionnelle

1. Le caractère facultatif de la redevance

La redevance n'est due que par les usagers qui utilisent effectivement le service ou l'ouvrage public dont ils disposent. Bien que la redevance présente un caractère facultatif en ce sens que la collectivité publique peut décider de financer certains services publics par l'impôt ou par la redevance, l'usager ne peut pas refuser le paiement d'une redevance dont il est bénéficiaire.

2. La fixation du tarif

Le tarif est fixé unilatéralement par la collectivité publique à l'origine du service public ou de l'ouvrage public. Il n'est pas établi de manière discrétionnaire mais en fonction d'un principe d'équivalence financière ou de proportionnalité entre le montant de la redevance et le coût réel du service rendu, mais aussi compte tenu de la valeur économique de la prestation pour ses bénéficiaires.

B. Le régime juridique des redevances

1. La modulation du tarif

La modulation tarifaire repose sur un principe d'égalité des usagers. Néanmoins, des discriminations sont justifiées si elles répondent à des situations différentes ou à des motifs d'intérêt général. Le revenu est devenu un motif d'intérêt général conditionnant l'accès de tous aux services publics. Quant à la tarification différenciée en fonction du domicile (usagers-habitants/autres usagers), elle est possible pour les services publics non obligatoires.

2. La gratuité des services publics locaux

La gratuité de certains ouvrages d'art a suscité des interrogations au regard du principe d'égalité. Une collectivité publique peut fixer un tarif différencié en fonction de l'immatriculation des véhicules dans le département concerné par l'ouvrage d'art.

III. DÉFINITION DES COTISATIONS SOCIALES

A. L'existence d'une contrepartie directe

1. Le droit à prestations

Bien que ces prélèvements soient obligatoires et constituent des ressources publiques au sens de l'article 40 de la Constitution, les cotisations sociales comportent des contreparties directes. Selon une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, le critère de la cotisation sociale réside dans le lien entre l'obligation de cotiser et le droit à prestation quelle que soit la branche concernée.

2. Les prélèvements sociaux de nature fiscale

Le foisonnement des prélèvements sociaux de nature fiscale obscurcit la distinction. Ainsi, la Cour de justice de l'Union européenne est intervenue pour assujettir au règlement européen des régimes de Sécurité sociale, la cotisation sociale généralisée, alors qu'en droit interne, il s'agit d'une imposition de toute nature. Il en découle en droit communautaire un principe d'unicité d'assujettissement aux régimes de Sécurité sociale.

B. Le régime juridique des cotisations sociales

1. La compétence de principe du législateur

En matière d'impôts, le législateur est compétent pour fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Sa compétence est plus étendue qu'en matière de cotisations sociales.

2. La compétence d'application du pouvoir réglementaire

Selon l'article 34 de la Constitution, le rôle du législateur en matière de cotisations sociales est cantonné aux principes fondamentaux de la Sécurité sociale et à la détermination des conditions générales de l'équilibre financier des caisses de Sécurité sociale. En réalité, la seule distinction réside dans le fait que le législateur n'est pas compétent pour fixer le taux des cotisations qui relève du pouvoir réglementaire.

LA DÉFINITION JURIDIQUE DE L'IMPÔT

2

I. LA NOTION DE PRÉLÈVEMENT PÉCUNIAIRE

A. Le recouvrement de l'impôt

1. Le paiement en numéraires

Le paiement de l'impôt est effectué en argent. Dans sa forme moderne, la loi a rendu progressivement obligatoire le paiement des impôts directs et locaux supérieurs à 300 €, de manière dématérialisée (prélèvement à l'échéance ou prélèvement mensuel ou bien encore paiement en ligne).

2. Le paiement en nature

Dans sa forme archaïque, le paiement de l'impôt pouvait être effectué en nature au gré du contribuable. Tel était le cas de la taxe de prestations pour l'entretien des chemins vicinaux. En 1776, Turgot supprimait la corvée royale des routes, remplacée par un impôt universel. L'Empire puis la Restauration réintroduisent la corvée des chemins vicinaux ou prestation en nature, contribution de travail convertible en argent. Cette taxe sera abandonnée le 1^{er} janvier 1974.

3. La dation en paiement

Dans sa forme contemporaine, le paiement par remise d'œuvres d'art ou dation en paiement est autorisé pour s'acquitter des droits de donation, de succession, de partage et de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI). La dation en paiement a été étendue par la remise d'immeubles situés dans les zones d'intervention du conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres au profit de l'établissement public éponyme.

B. Le caractère définitif de l'impôt

1. La restitution encadrée de l'impôt

Par principe, l'impôt ne peut faire l'objet d'une restitution que s'il est légalement établi. Dans le cas contraire, le contribuable peut demander, sous réserve de respecter des conditions de temps, la décharge, la réduction ou la restitution de l'impôt prélevé à tort.

2. La nature d'un emprunt forcé

Ce caractère définitif permet de le distinguer de l'emprunt forcé tel qu'institué en France en 1983. Cet emprunt d'une durée de trois ans était obligatoirement souscrit par les redevables de l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) et ceux dont la cotisation d'impôt sur le revenu (IR) excédait 5 000 F.

3. L'annulation d'un impôt

Il existe des exceptions au caractère définitif de l'impôt. Tel est le cas de la TVA qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de prestations de services qui sont ultérieurement résiliés ou annulés, ou bien encore lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables. Il faut alors annuler la facture initiale.

II. LE CARACTÈRE OBLIGATOIRE DE L'IMPÔT

A. Le pouvoir de contrainte de l'Administration

1. Les exonérations fiscales

De nombreuses exonérations ont été instituées en vue de favoriser un investissement économique et sont constitutives d'autant d'exceptions au principe. Ces exonérations ne s'appliquent pas de plein droit. Encore faut-il en demander le bénéfice et respecter les conditions d'éligibilité.

2. Le caractère gracieux de l'impôt

À titre gracieux, il est possible d'obtenir une décharge de l'imposition en fonction des conditions particulières d'indigence du contribuable. En outre, depuis le 1^{er} janvier 2008, pour des raisons de justice fiscale, chacun des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité (Pacs) dont la responsabilité est mise en jeu peut adresser à l'Administration une demande en décharge de son obligation légale de paiement. Cette procédure de décharge vient tempérer le principe de solidarité fiscale d'un foyer imposable.

3. Les taxes locales facultatives

La perception d'un impôt local peut être subordonnée à une délibération d'un organe territorial. Ces taxes facultatives dont le champ communal est prédominant concernent notamment la taxe sur l'électricité, la taxe sur les remontées mécaniques, la taxe locale sur la publicité extérieure, la taxe de séjour et de nombreuses taxes d'urbanisme.

B. La mise en œuvre des prérogatives de puissance publique

1. Le droit commun des saisies

Les comptables publics chargés du recouvrement de l'impôt ont la faculté d'utiliser les procédures de droit commun qui demeurent dans l'attente d'un jugement définitif, conservatoires. Il peut s'agir d'une saisie-attribution comme d'une saisie immobilière. La saisie-attribution ne permet de saisir entre les mains d'un tiers que des sommes d'argent tandis que la saisie immobilière applicable aux immeubles et accessoires est poursuivie, en principe, contre le débiteur lui-même, voire les codébiteurs solidaires.

2. L'avis à tiers détenteur

Les comptables publics chargés du recouvrement de l'impôt peuvent néanmoins user d'une procédure spécifique : l'avis à tiers détenteur. Il s'agit d'une mesure de poursuite, au formalisme simplifié, propre à l'administration fiscale. Le tiers saisi dispose d'un délai de deux mois pour procéder au versement des sommes saisies auprès du service des impôts ou du pôle de recouvrement spécialisé.

III. L'ABSENCE DE CONTREPARTIE DE L'IMPÔT

A. L'irruption des prélèvements sociaux

1. La nature contributive des cotisations sociales

Traditionnellement, la qualification de cotisations sociales relève de prélèvements obligatoires qui ouvrent droit en contrepartie à des prestations et avantages servis par les régimes de Sécurité sociale. Le Conseil constitutionnel a rappelé en 2014 que le système français de Sécurité sociale a une nature « contributive » ou « assurantielle », refusant ainsi toute progressivité au titre des cotisations sociales. À l'opposé, des impôts ne sont pas assortis d'une contrepartie individualisable.

2. La cotisation sociale généralisée

Le brouillage de ces catégories de prélèvements obligatoires tient pour l'essentiel à la structure du financement de la protection sociale. Ainsi, la contribution sociale généralisée (CSG), créée en 1990, dont le produit « *est destiné à l'allègement à due concurrence des prélèvements actuellement affectés à la Sécurité sociale* », n'a aucune fonction contributive. La CSG est en fait une imposition de toute nature.

3. La fiscalité comportementale

L'affectation d'impôts aux organismes de Sécurité sociale ne crée pas pour autant de contrepartie individualisable au profit des contribuables. Dans le

cadre d'une fiscalité comportementale, le législateur a souhaité créer des taxes qui affectent certains biens (alcools, tabac) porteurs de risques pour la santé publique. La fiscalisation croissante de la protection sociale est un phénomène récent. En 2017, les impôts et taxes affectés représentaient seulement 32,2 % des recettes de la Sécurité sociale, contre 1,7 % en 1980.

B. L'existence de contreparties individualisables

1. Les fausses qualifications

Il faut tout d'abord écarter les fausses qualifications textuelles qui traitent des prélèvements obligatoires de redevances alors qu'il s'agit d'impositions. Ainsi, les redevances sur l'eau et les milieux aquatiques comportent des contreparties indirectes du fait de l'affectation de l'impôt au financement d'ouvrages dans l'intérêt des redevables.

2. Les taxes d'urbanisme

Dans le cadre des politiques publiques d'urbanisme, de nombreuses taxes représentent une participation des redevables aux dépenses d'équipements publics auxquelles sont exposées les collectivités territoriales. Il en est ainsi de la taxe d'aménagement (2012) ou bien encore de la redevance d'archéologie préventive (2004) qui constituent au demeurant un élément du prix de revient de l'immeuble. Certains auteurs traitent ces participations d'impositions quasi fiscales.

LES FONCTIONS DE L'IMPÔT

3

I. LA FONCTION BUDGÉTAIRE : LA COUVERTURE DES DÉPENSES PUBLIQUES

A. Le caractère productif de l'impôt

1. L'exigence constitutionnelle d'une contribution commune

L'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) dispose : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. » L'impôt dont le caractère définitif est affirmé a donc, comme corollaire de l'objectif financier, la répartition des charges publiques. Celle-ci dépend de l'impératif de rendement de l'impôt mais également de ses modalités de répartition.

2. Les coûts de gestion de l'impôt

La rationalisation des coûts de gestion de l'impôt est souvent critiquée par la Cour des comptes ou par l'Inspection générale des finances qui constatent un défaut d'efficacité. Si les coûts de gestion ne sont que l'un des paramètres à prendre en compte dans les réformes fiscales, ils deviennent progressivement un critère de refonte de la norme fiscale et sociale.

3. La lutte contre l'évasion fiscale

Corrélativement, la politique fiscale de ces deux dernières décennies a démultiplié les outils de lutte contre l'évitement fiscal. Il s'est agi d'une collaboration accrue des États en vue d'établir une plus grande transparence du contribuable, mais également d'accentuer une politique répressive en autorisant une flagrance fiscale, en créant une police fiscale et en aggravant les sanctions pénales.

B. Le consentement à l'impôt

1. Les conceptions de l'impôt

Par essence relatif, le concept de justice fiscale varie en fonction des mutations de l'État. Ainsi, la conception de l'impôt-échange prédominant

au XIX^e siècle implique que le prélèvement soit proportionnel aux ressources des contribuables et coïncide avec l'enracinement d'un État gendarme, tandis que la conception de l'impôt-solidarité au miroir d'un État providence au XX^e siècle suppose une personnalisation de l'impôt en fonction des facultés contributives des ménages.

2. La capacité contributive du citoyen

L'impôt n'est donc pas lié aux avantages que tirent les citoyens de l'action publique, ni à l'appréciation individuelle de la capacité de chacun à prendre en charge les besoins de financement de l'État. La capacité contributive dépend des revenus du foyer fiscal.

3. Le consentement de l'impôt par une fonction incitative

Ce lien exclusif entre l'impôt et la fonction budgétaire a longtemps été la traduction du principe de neutralité de l'impôt, c'est-à-dire d'une supposée absence de distorsion du marché par l'impôt. Toutefois, l'extension continue des fonctions assignées à l'État a conduit les pouvoirs publics à instrumentaliser l'impôt au fur et à mesure d'un interventionnisme social et économique. C'est à partir de la décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 que le Conseil constitutionnel a reconnu la validité de la fonction incitative de l'impôt.

II. LA FONCTION SOCIALE : LA REDISTRIBUTION DES REVENUS

A. L'action sociale par l'impôt

1. La fiscalisation de la santé publique

De manière récurrente, la lutte contre les fléaux sociaux, désormais désignés sous le sceau de « lutte contre les maladies et dépendances » au titre desquelles figurent les politiques de lutte contre l'alcoolisme, le tabagisme, et plus récemment l'obésité, constituent des objectifs prioritaires au même titre que la consolidation d'une sécurité sanitaire « environnementale » et la rationalisation des dépenses de santé. Ainsi, la taxation de l'alcool et du tabac est un élément constitutif d'une politique de santé publique à laquelle on peut rattacher la création en France d'une taxe générale sur les activités polluantes en l'an 2000 et d'une taxe carbone en 2014.

2. Les externalités négatives de l'impôt

Ces taxes comportent néanmoins des effets négatifs à raison des « externalités » induites. L'objectif d'une taxe « pigouvienne » est d'inciter chaque agent économique à prendre en compte l'externalité que son activité fait peser sur les autres. Dans cette perspective, la fiscalité attenante à la santé

publique est tantôt dissuasive, en taxant par des accises des produits dangereux, tantôt persuasive pour orienter le comportement des personnes vers des produits dotés de vertus salutaires.

B. L'impératif de justice fiscale

1. La justice distributive ou redistributive ?

L'une, distributive, repose sur le postulat que les richesses doivent être réparties proportionnellement aux mérites de chacun. Les impôts de consommation répondent à ces objectifs. L'autre, redistributive, implique de réduire les inégalités de revenu ou de capital au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt. Selon cette optique, l'impôt est nécessairement progressif et personnalisé. Les facultés contributives du contribuable deviennent alors l'étalon de cette conception. À l'instar de l'IR au titre des bénéfices industriels et commerciaux supporté par des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés (IS) créé en 1948 a eu pour objectif premier de taxer l'enrichissement des personnes morales « opaques ».

2. La fonction redistributive de l'impôt

Cette fonction de redistribution des richesses suscite de vives critiques. Outre le fait que les « niches fiscales » se sont démultipliées d'année en année, le constat peut également être dressé d'une réduction de l'espace occupé par les impôts progressifs. En outre, le Conseil des prélèvements obligatoires a démontré en 2015, dans son rapport relatif à la TVA, le faible impact redistributif de la TVA. Certaines impositions à taux réduits ont une visée incitative plutôt que redistributive. Ainsi, les taux réduits à visée proprement redistributive portent sur des catégories de biens ou services trop larges pour bénéficier aux seuls ménages modestes.

3. L'impôt soutien au pouvoir d'achat

La loi « pouvoir d'achat » et la loi de finances rectificative pour 2022 datées du 16 août dernier offrent aux entreprises une palette d'outils pour contribuer à l'amélioration du pouvoir d'achat de leurs salariés. D'une part, les heures supplémentaires effectuées à compter du 1^{er} janvier 2022 sont exonérées d'impôt sur le revenu à hauteur de 7 500 € par an. D'autre part, les salariés peuvent demander à monétiser leurs jours conventionnels de repos ou de RTT acquis du 1^{er} janvier 2022 au 31 décembre 2025. En outre, un déblocage exceptionnel de l'épargne salariale est possible. Enfin, la loi n° 2022-1158 du 16 août 2022 portant mesures d'urgence pour la protection du pouvoir d'achat crée la prime de partage de la valeur (PPV). Il s'agit d'un dispositif pérenne, pouvant s'élever annuellement jusqu'à 6 000 € par salarié. Dans la limite de ces montants, la prime est exonérée de cotisations sociales.

III. LA FONCTION ÉCONOMIQUE : LA RÉGULATION CONJONCTURELLE

A. L'instrumentalisation de l'impôt

1. La sensibilité de l'impôt

Traditionnellement, l'impôt est perçu comme un moyen d'action sur la conjoncture. La sensibilité des impôts à l'activité économique dépend du type d'impôt et de la technique du prélèvement fiscal. L'IR est sensible à l'activité économique puisque celle-ci se traduit par une distribution des salaires et des dividendes. Toutefois, cette sensibilité est affectée par son mode d'évaluation selon qu'il s'agit d'un mode réel, forfaitaire ou indiciaire.

2. La politique fiscale au soutien du marché

Les politiques de soutien à la création d'entreprises ont commencé à être développées par les pouvoirs publics après le premier choc pétrolier en 1974, dans le cadre de la lutte contre le chômage. Il s'agissait certes de réduire le nombre de chômeurs en les faisant créer leur propre emploi, mais également de développer les entreprises innovantes aptes à assurer la relève et le dynamisme du tissu économique. La fiscalité s'efforce d'encourager les investissements des entreprises, clé de voûte de la compétitivité. L'incitation à l'investissement peut aussi se faire par des amortissements lissés dans le temps. La fiscalité des investissements est également susceptible de prendre la forme de crédit d'impôt. En matière d'innovation, les incitations fiscales représentent plus de deux tiers des 10 milliards d'euros d'aides à cette politique publique. En particulier, le crédit d'impôt recherche (CIR) instauré en 1983 a été étendu en 2013 aux dépenses d'innovation des petites et moyennes entreprises (PME).

3. La politique fiscale en période de crise

En période de crise financière, l'État privilégie des plans de relance de nature à reconstituer la trésorerie des entreprises (le remboursement anticipé des créances fiscales, les mesures fiscales d'incitation à l'investissement et l'étalement de l'impôt, voire sa modulation), mais également le pouvoir d'achat des ménages.

B. L'attractivité fiscale du territoire

1. La notion d'attractivité fiscale

L'attractivité du territoire français par l'impôt devient emblématique de l'infiltration d'une pensée managériale du territoire-ressource. Dans son rapport consacré à la concurrence fiscale de l'entreprise, le Conseil des impôts constatait en 2004 que la stratégie de défense de l'attractivité du territoire de la France apparaît en décalage avec les réformes conduites

dans les autres pays. La France est ainsi le seul pays à avoir accru les taux nominaux de l'IS, l'imposition des plus-values et l'imposition du patrimoine depuis le milieu des années 1990.

2. Un enjeu de compétitivité de l'entreprise

De ce fait, l'attractivité fiscale devient un enjeu des politiques de développement économique. La réforme de l'impôt sur les sociétés (IS) cherche à améliorer la compétitivité des entreprises. Le taux français, qui s'est jusqu'à présent maintenu au-dessus de la médiane de la zone euro (25 %), devrait la rejoindre en 2022 compte tenu des réformes introduites par les lois de finances pour 2017 et suivantes. Il s'est également agi d'alléger la fiscalité des entrepreneurs. Toutefois, les taxes sur la production suscitent des critiques, notamment au regard de la contribution économique territoriale (CET).

4

L'IMPÔT ET LA TRANSITION ÉCOLOGIQUE

I. LA FISCALITÉ ENVIRONNEMENTALE

A. Approche institutionnelle

1. Définition de l'OCDE

La fiscalité environnementale est définie par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) comme « *l'ensemble des impôts, taxes et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant ou, plus généralement, par un produit ou un service qui détériore l'environnement ou qui se traduit par un prélèvement sur des ressources naturelles* ».

2. Définition du CPO

Selon le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) : « *Il n'existe pas de "fiscalité environnementale" en France, au sens d'une politique fiscale cohérente conçue comme outil de la politique de protection de l'environnement, mais seulement des instruments fiscaux ayant trait à l'environnement. Le financement de la transition écologique repose sur des instruments fiscaux classiques : impôt, redevance et un ensemble de dépenses fiscales.* »

3. La transition vers une économie bas carbone

La transition vers une économie bas carbone implique des changements qui affectent l'économie et, partant, les inégalités sociales. Ainsi, la contrainte de maîtrise budgétaire peut faire émerger des tensions entre les enjeux macroéconomiques et les enjeux distributifs. En France, les évaluations macroéconomiques de la deuxième stratégie nationale bas carbone publiée en 2020 concluaient à l'existence d'un « double dividende » à long terme, l'atteinte de la neutralité carbone en 2050 entraînant une hausse du PIB (de l'ordre de 3,5 %) et la création nette d'emplois (entre 700 000 et 880 000). La littérature économique estime que les effets de la décarbonation sur le PIB mondial devraient être faibles à long terme. Dans ce contexte d'incertitudes, le besoin de pilotage macroéconomique et fiscal des politiques bas carbone est alors incontournable.