

FONDATION NATIONALE DES SCIENCES POLITIQUES

Service de Polycopie

1980-1981

国家财政

(征收)

一卷 三册 ①

13.

FINANCES PUBLIQUES

LA FISCALITE

par

PHILIPPE ROUVILLOIS

FASCICULE I

FONDATION NATIONALE DES SCIENCES POLITIQUES

Service de Polycopie

1980-1981

FINANCES PUBLIQUES
LA FISCALITE

par

PHILIPPE ROUVILLOIS

FASCICULE I

T A B L E D E S M A T I E R E S

	<u>P.P.</u>
ORGANISATION DU COURS	1
<u>PREMIERE PARTIE - NOTIONS GENERALES</u>	3
<u>CHAPITRE I - Le prélèvement fiscal, définition et éléments constitutifs</u>	5
I - Définition de l'impôt	5
II - Les éléments constitutifs du prélèvement fiscal	11
A - Le choix de l'assiette	11
1. Le choix de la matière imposable	12
2. Le choix de la base d'imposition	25
3. Détermination de la base d'imposition	28
B - Le fait générateur et la liquidation de l'impôt	29
1. Le tarif de l'impôt	30
2. La liquidation de l'impôt	35
C - Le recouvrement de l'impôt	36
1. Le redevable de l'impôt	36
2. Le comptable chargé du recouvrement	37
3. Les modalités de paiement de l'impôt	40
<u>CHAPITRE 2 - Quelques caractéristiques générales du prélèvement fiscal en France</u>	43
I - Le cadre juridique du prélèvement fiscal	43
A - Le rôle du Parlement	43
B - Le rôle du pouvoir judiciaire	52

II - L'importance des prélèvements obligatoires ...	56
A - Le poids des prélèvements obligatoires dans l'économie française	56
1. Utilité et contenu de la notion de prélèvements obligatoires	56
2. Poids et évolution dans le temps en France	59
3. Comparaison avec l'étranger	65
B - La part de l'impôt dans l'alimenta- tion des budgets publics	67
1. Budget de l'Etat	67
2. Collectivités locales	68
III - L'environnement psychologique de l'impôt en France	71
<u>DEUXIEME PARTIE - ANALYSE DU SYSTEME FISCAL FRANCAIS</u>	77
I - Structure du système fiscal	77
II - Textes juridiques	79
<u>CHAPITRE III - La taxe sur la valeur ajoutée</u>	83
<u>Section I</u> - La genèse de la taxe sur la valeur ajoutée ...	85
A - La phase expérimentale de 1917 à 1936	85
B - De 1936 à 1954 : la taxe à la production	88
C - 1954 - 1968 : création de la T.V.A. et généralisation	91
D - 1968 - 1978 : phase de perfectionnement de la T.V.A.	96
E - Depuis le l.l. 1979 : mise en conformité avec la 6ème directive	98
<u>Section II</u> - Economie du régime actuel de T.V.A.	99
A - Les mécanismes généraux de la T.V.A. ...	99
1. Le champ d'application de la T.V.A. ...	99
2. Le fait générateur de la T.V.A.	108
3. La base d'imposition et le régime des déductions	110
4. Les taux de T.V.A.	121

III

B - Les régimes particuliers	124
1. Le régime des petites entreprises	124
2. Le régime applicable à l'agriculture	130
<u>Section III</u> - Appréciation de la T.V.A. française	134
A - Les mérites de la T.V.A.	134
1. Mérites traditionnellement reconnus à la T.V.A.	134
2. Mérites spécifiques à la France	136
B - Les problèmes actuels de la T.V.A.	137
1. La recherche de la simplification	137
2. Les problèmes posés par le poids élevé de la T.V.A.	141

ORGANISATION DU COURS

Que peut-on avoir l'ambition de dire dans un cours de durée limitée portant sur la fiscalité française ?

Il faut d'abord - même si c'est la partie la plus aride - faire un petit investissement technique en notions générales, c'est-à-dire se familiariser avec un certain vocabulaire et acquérir quelques connaissances d'ensemble sur la technique fiscale ; on échappe difficilement à ce préalable.

Ensuite, une partie importante du cours sera consacrée à une analyse, assez détaillée sans être excessivement technique, du système fiscal français ; cette analyse comportera une description, mais également une appréciation des avantages et des inconvénients d'un certain nombre des éléments de ce système.

Puis sera envisagée, plus brièvement mais ce n'est pas pour autant la partie la moins importante, l'application de l'impôt ; c'est-à-dire l'organisation de l'administration fiscale, les problèmes de lutte contre la fraude fiscale et la politique du contrôle fiscal.

Enfin, viendra ce qui est peut-être pour vous la partie la plus intéressante (mais il faut être passé par les stades antérieurs pour que ce soit vraiment intéressant), c'est-à-dire divers aspects de la politique fiscale. Sous cette dernière rubrique figureront notamment les rapports entre la fiscalité et la conjoncture ; les politiques incitatives en matière fiscale ; la dimension internationale de la fiscalité, qui est de plus en plus importante à l'heure actuelle ; les problèmes d'harmonisation fiscale européenne ; enfin une tentative d'appréciation d'ensemble du système fiscal français.

PREMIERE PARTIE

NOTIONS GENERALES

Les quelques notions générales par lesquelles il convient de débiter peuvent être regroupées autour de deux chapitres.

D'abord, ce qu'on pourrait appeler l'impôt en soi, c'est-à-dire le prélèvement fiscal. la définition du prélèvement fiscal d'une part, les éléments constitutifs de ce prélèvement d'autre part.

Puis les caractères généraux du prélèvement fiscal en France : son cadre juridique; son importance à la fois par rapport aux ressources nationales et par rapport aux autres moyens de financement des budgets publics ; son environnement psychologique.

CHAPITRE I

LE PRELEVEMENT FISCAL, DEFINITION ET ELEMENTS CONSTITUTIFS

I - Définition de l'impôt

Commencer par une définition de l'impôt est à la fois banal et nécessaire. La définition la plus classique, celle qu'on trouve dans la plupart des manuels, est celle de Gaston JEZE, qui fournit sans doute la meilleure synthèse des principales caractéristiques du prélèvement fiscal : "L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques".

Cette définition exprime bien la nature de l'impôt, les modalités spécifiques de l'impôt, l'objet de l'impôt, trois points qu'il convient d'examiner successivement. Mais c'est une définition relativement ancienne, et il faut donc, sur certains points, soit la nuancer - ce qui est une façon polie de la critiquer -, soit la compléter.

1. En premier lieu, cette définition a le mérite de bien préciser la nature de l'impôt, "prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité".

Cette première partie de la définition appelle trois remarques :

- La première est que les termes mêmes employés : "prestation ... requise ... par voie d'autorité" mettent avec raison l'accent sur l'aspect régalien de l'impôt. L'impôt est un des modes d'exercice de la souveraineté, de l'imperium. Payer l'impôt à quelqu'un, c'est reconnaître sa souveraineté, son autorité, et par là même la légitimer. L'apparition de l'impôt en France au Moyen-Age est directement liée au renforcement du pouvoir royal sous Philippe-le-Bel. ~~Esens~~ inverse, les périodes de forte contestation du prélèvement fiscal coïncident avec des périodes d'affaiblissement de l'autorité de l'Etat. Quand il y a guerre révolutionnaire, à l'époque contemporaine le pouvoir en place cherche à continuer d'assurer la collecte de l'impôt, alors que ceux qui le combattent cherchent à s'y opposer et à collecter des fonds à leur profit auprès de la population, car les versements qu'ils obtiennent sont la reconnaissance d'une certaine allégeance.

- Deuxième remarque : "une prestation requise des particuliers". Ce sont bien entendu les "particuliers" au sens large, par opposition aux collectivités publiques, qui échappent en général au paiement de l'impôt (1). Si historiquement l'impôt, au départ, a été perçu uniquement sur les personnes physiques, à notre époque il est largement payé aussi par les personnes morales, c'est-à-dire par les sociétés, les associations ou les groupements divers.

- Troisième remarque : cette définition de l'impôt est incomplète car, pour définir l'impôt, il faut, dans les pays démocratiques, ajouter deux autres caractères fondamentaux.

D'abord, si l'impôt est un prélèvement, c'est un prélèvement qui est opéré selon des règles de droit ; l'impôt n'est pas un prélèvement arbitraire, un tribut. Non seulement il obéit à des règles de droit, mais il est prélevé sous le contrôle d'un juge dont la mission est précisément de faire respecter ces règles.

(1) Au moins de l'impôt personnel. Ce n'est pas vrai par contre des impôts réels comme la TVA.

Deuxième caractéristique essentielle de l'impôt dans un régime démocratique : c'est un prélèvement qui est consenti volontairement, soit directement par ceux qui le paient - mais ceci n'est possible qu'au niveau de collectivités assez restreintes - soit par l'intermédiaire d'assemblées. En particulier, lorsqu'il est perçu au profit de l'Etat, l'impôt est perçu sous le contrôle du Parlement. Historiquement, le droit à consentir l'impôt a d'ailleurs été fondamental dans le développement des pouvoirs des Parlements. Pour une large part, la divergence d'évolution politique entre la France et l'Angleterre aux XVIIème et XVIIIème siècles s'explique par le fait que le Parlement anglais, après avoir conquis le droit de consentir l'impôt, a étendu ses pouvoirs à partir de ce droit et a fini par soumettre à son autorisation préalable l'ensemble du budget en recettes et en dépenses, alors que le Parlement français a laissé échapper ses prérogatives fiscales au profit de l'autorité royale, et s'est finalement trouvé dépossédé de tout pouvoir à l'époque de la monarchie absolue.

A l'époque contemporaine, ce consentement de l'impôt par les citoyens à travers le Parlement qui les représente est inhérent au prélèvement fiscal en pays démocratique.

2. La définition classique fixe également les modalités de l'impôt, "prestation pécuniaire ... requise à titre définitif et sans contrepartie".

- Prestation pécuniaire, telle est aujourd'hui la règle dans tous les pays où prédomine l'économie monétaire. Mais le paiement en nature a existé, notamment en France. Sous l'Ancien Régime, la corvée royale, héritée de Rome, obligeait les sujets du roi à aller passer quelques jours à travailler à l'entretien des routes royales s'ils n'étaient pas en mesure de racheter leur dette en argent. Jusqu'à une époque relativement récente, il existait au moins un impôt local, la taxe des prestations, qui était susceptible d'être payée en nature puisque les habitants pouvaient l'acquitter en allant travailler sur les chemins communaux.

Le paiement en nature, dans un contexte différent du nôtre, peut d'ailleurs très bien se justifier dans les pays en voie de développement.

- Prestation "à titre définitif". On peut faire deux remarques à ce sujet. La première, c'est que le caractère définitif du prélèvement fiscal est évidemment pour beaucoup dans sa pénibilité : l'envoi du chèque au percepteur est un geste irrémédiable ... En second lieu, s'il est de règle quasi-

générale que l'impôt soit un prélèvement définitif, il est arrivé quelquefois en France dans la période récente que l'impôt comporte une fraction susceptible de faire l'objet d'un remboursement ultérieur, ce qui, à concurrence de cette fraction, le transforme en un véritable emprunt forcé.

Tel a été le cas par exemple pour les majorations exceptionnelles d'impôt sur le revenu payées en novembre 1976 au titre du plan de redressement de l'économie.

Prélèvement "sans contrepartie". La doctrine classique insistait sur le fait que c'était ce qui distinguait l'impôt d'une part d'un prix qui est la contrepartie d'un bien ou d'un service, d'autre part d'une redevance ou taxe pour service rendu : un péage d'autoroute n'est pas un impôt, mais une redevance.

Dans le vocabulaire traditionnel, l'impôt s'opposait également à la taxe qui comportait une contrepartie, au moins partielle, alors que l'impôt n'en avait pas. Cette distinction entre impôt et taxe a perdu beaucoup de sa valeur à l'époque actuelle, et le langage courant ne fait plus guère de distinction entre l'impôt et la taxe ; les deux termes sont devenus pratiquement synonymes.

Deuxième remarque : "Sans contrepartie" doit s'entendre sans contrepartie directe et immédiate. Il y a toujours une contrepartie à l'impôt qui est constituée par les dépenses publiques qu'il sert à financer. Il reste que l'impôt est souvent perçu psychologiquement par celui qui le paie comme un prélèvement qui se perd dans un grand gouffre d'où le contribuable se demande s'il ressort jamais. Il faut noter en outre que, dans le cas d'un budget en suréquilibre, dont l'excédent est provisoirement stérilisé pour être utilisé ultérieurement, la contrepartie de l'impôt existe bien mais elle est différée.

3. Dernière série de commentaires, ceux qui portent sur l'objet de l'impôt.

L'impôt, dit la définition classique, a pour objet la couverture des charges publiques. Il est exact qu'historiquement la seule raison d'être de l'impôt était la couverture des dépenses du détenteur de l'imperium : roi, seigneur ou Etat. Aujourd'hui encore, ceci reste très vrai : ainsi, en France, plus de 90 % des dépenses de l'Etat sont à l'heure actuelle couvertes par l'impôt. Le terme même de "contribution" exprime bien que le versement de l'impôt est une participation à la couverture des charges communes.

Mais cette définition est incomplète ou plus exactement elle reflète une conception libérale traditionnelle du prélèvement fiscal, conçu dans une optique strictement financière. A l'heure actuelle l'impôt n'est plus seulement un moyen de financement des charges publiques, il est aussi, de plus en plus, un moyen de réaliser certains objectifs de politique économique et sociale.

Sur le plan économique, l'impôt est un moyen de transformation des structures ; il est un moyen d'action sur la conjoncture économique ; sur le plan social, c'est un instrument puissant de redistribution de revenus. Certains débats relatifs aux finalités de la politique fiscale naissent justement de cette nouvelle orientation qu'a prise le prélèvement fiscal depuis quelques dizaines d'années.

C'est ainsi qu'il y a un débat classique, mais toujours actuel, que l'on retrouvera notamment à propos de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, entre les partisans de ce qu'il est convenu d'appeler la neutralité fiscale et les partisans de l'interventionnisme fiscal. La neutralité fiscale correspond à la conception classique et libérale de l'impôt : l'Etat doit prélever les ressources qui lui sont nécessaires, mais il doit le faire dans le respect des mécanismes économiques et sociaux existants, en ayant le souci d'en altérer le moins possible le jeu naturel. Par contre, les partisans de l'interventionnisme fiscal considèrent qu'il est légitime et nécessaire d'utiliser l'impôt comme un moyen de modifier l'environnement économique dans des sens qui peuvent être d'ailleurs très divers : promotion d'une politique volontaire d'aménagement du territoire, encouragement à la recherche scientifique ou technique, incitation au regroupement des entreprises ou au contraire préservation de formes d'activités jugées utiles à l'équilibre social comme l'artisanat ou l'entreprise agricole familiale, etc ...

Sur le plan social, le débat sur l'objet du prélèvement fiscal oppose les partisans de la justice dans l'impôt et les partisans de la justice par l'impôt. Tout le monde est partisan, au moins dans le principe, de la justice dans l'impôt ; cependant, de façon plus ou moins avouée, certains considèrent que la justice dans l'impôt est une préoccupation secondaire par rapport aux exigences de rendement financier. Par contre, la thèse de la justice par l'impôt correspond à l'idée d'une politique active qui tend à opérer une certaine redistribution des revenus par des moyens fiscaux, en particulier par le jeu de la progressivité de l'impôt sur le revenu.

Pour en terminer, il faut signaler que les objectifs économiques et sociaux de la fiscalité peuvent entrer en conflit avec les objectifs financiers. Un des moyens essentiels

d'atteindre certains objectifs économiques et sociaux par l'impôt, c'est de recourir de façon sélective à des exonérations totales ou partielles, alors que le souci d'assurer un rendement élevé commande, au contraire, d'avoir une assiette aussi large que possible, ce qui implique de réduire les allègements fiscaux au minimum, voire de les proscrire. On verra que, dans le système fiscal français, cet antagonisme conduit à des compromis variables suivant les secteurs et les époques.

A la limite, les objectifs économiques et sociaux peuvent finir par faire disparaître complètement l'aspect financier. Cette situation est atteinte lorsque sont institués des impôts de dissuasion qui ont pour objet d'obtenir des contribuables qu'ils s'abstiennent d'un certain type de comportement. Il existe par exemple en France un impôt sur la publicité effectuée sous forme de "portatifs" spéciaux visibles des routes nationales et des autoroutes ; c'est un droit de timbre annuel au m² d'affichage dont le tarif est très élevé (1). Cet impôt, dont le poids explique d'ailleurs pourquoi on ne voit pas en France de panneaux publicitaires le long des routes, est en quelque sorte fait pour ne pas être perçu. Dans ce cas limite, l'impôt est l'instrument d'une certaine politique de l'environnement, il a perdu toute raison d'être financière ; il ne rapporte d'ailleurs presque rien, car la plupart des annonceurs préfèrent renoncer aux panneaux routiers en rase campagne plutôt que payer la taxe.

Dans un domaine très différent, le prélèvement conjoncturel institué en 1974 sur les excédents de marge des entreprises - et qui n'était d'ailleurs pas à proprement parler un impôt puisqu'il était remboursable à terme - avait pour objet de dissuader les entreprises d'adopter un comportement trop laxiste en matière de marges bénéficiaires, et donc de prix. Malgré le versement d'un acompte en 1975, il n'a, en pratique, jamais été mis en vigueur.

(1) 8 000 francs en 1979 par mètre carré et par an pour les "portatifs" visibles d'une autoroute.

II - Les éléments constitutifs du prélèvement fiscal

Il s'agit ici, au-delà des intitulés abstraits consacrés par de nombreuses années d'enseignement des finances publiques, de répondre à trois séries de questions très concrètes :

Première série de questions : quelle est la matière imposable qui est choisie ? quelle est, de façon plus technique, la base d'imposition qui est retenue et comment est-elle déterminée ? C'est le problème de l'assiette de l'impôt.

Deuxième série de questions : comment l'impôt est-il calculé à partir de la base imposable ? A quel moment l'est-il ? C'est le problème de la liquidation de l'impôt et du choix du fait générateur.

Troisième série de questions : comment l'impôt est-il payé ? A qui, ? Par qui ? Selon quelles modalités ? C'est le problème du recouvrement.

Analyser l'assiette de l'impôt, sa liquidation et son recouvrement, c'est en quelque sorte analyser les ingrédients essentiels de la technique fiscale, et recenser l'ensemble des modalités possibles - au moins dans l'essentiel - de prélèvement fiscal. Tout impôt se définit concrètement en effet par les caractéristiques techniques que constituent son assiette, son mode de liquidation et son recouvrement. Ces modalités sont d'autre part au centre des choix de politique fiscale. En effet, lorsque les pouvoirs publics décident d'instituer ou de modifier un prélèvement fiscal, les questions qu'ils se posent sont précisément celles-ci : sur quoi asseoir l'impôt ? Comment le calculer et à quel moment le faire payer ? Comment en assurer le recouvrement ?

Les développements qui vont suivre ont donc un aspect technique, mais touchent également aux problèmes fondamentaux de la politique fiscale que nous retrouverons de façon plus analytique en étudiant ultérieurement la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur le capital, etc ...

A.- Le choix de l'assiette

Le choix de l'assiette pose deux séries de questions. Au sens large, quelle matière imposable choisir ? Au sens technique, quelle base d'imposition précise retenir et comment en fixer l'importance ?

1.- Le choix de la matière imposable

La question de base est de savoir si l'on impose le revenu, la dépense ou le capital. Cette distinction ternaire entre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la dépense et l'impôt sur le capital est la plus généralement admise par la doctrine. Elle a été d'autant mieux acceptée en France qu'elle offrait la commodité de correspondre approximativement aux attributions respectives des trois principales administrations qui, jusqu'à la réorganisation récente des services fiscaux, se partageaient l'assiette de l'impôt (1). Pour l'essentiel en effet, l'impôt sur le revenu relevait de l'administration des Contributions Directes, l'impôt sur la dépense de l'Administration des Contributions Indirectes, et l'impôt sur le capital de l'Administration de l'Enregistrement.

En réalité, il semble plus exact, si l'on privilégie l'approche économique, de recourir à une distinction non pas ternaire, mais binaire en distinguant, d'une part les impôts qui portent sur l'acquisition ou l'emploi du revenu, d'autre part les impôts qui portent sur la détention ou transmission d'un patrimoine ou d'un élément de patrimoine. Les impôts de la première catégorie sont les plus importants en volume de recettes, puisqu'ils englobent à la fois les impôts sur le revenu et les impôts sur la dépense. Les impôts de la deuxième catégorie, c'est-à-dire les impôts sur le capital, sont des impôts psychologiquement très sensibles et constituent en France à l'heure actuelle un des champs de discussion essentiels de la politique fiscale.

a) Le choix comme matière imposable de l'acquisition ou de l'emploi du revenu

L'acquisition du revenu constitue l'assiette classique de l'impôt sur le revenu (et de l'impôt sur les sociétés qui est un impôt sur le revenu net des entreprises, c'est-à-dire sur leur bénéfice).

L'emploi du revenu susceptible d'être soumis à l'impôt, c'est pratiquement la consommation ; cette consommation s'exprime en général par une dépense puisque l'auto-consomma-

(1) Mis à part les droits de douane et certains droits indirects qui relevaient, et relèvent encore, de l'Administration des Douanes.