# LES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES

## Contribution à l'étude de la théorie de l'impôt

**Thèse en vue de l'obtention du Doctorat de Droit public,**

**mention finances publiques et fiscalité**

Présentée et Soutenue publiquement devant la faculté de droit de l'Université Lyon III le lundi 9 novembre 2009 à 14h par:

**MBOUMBA M Claude**

**JURY:**

**M. le Doyen Stéphane CAPORAL, Professeur de droit public à l'Université de Saint-Etienne.**

**Mme Caroline CHAMARD, Professeur de droit public à l'Université LYON III.**

**M. Emmanuel DE CROUY-CHANEL, Professeur de droit public à l'Université d'Amiens (Rapporteur).**

**M. Thierry LAMBERT, Professeur de droit public à l'Université d'Aix Marseille (Rapporteur).**

**M. le Doyen Olivier NEGRIN, Professeur de droit public à l'Université Lyon II (Directeur).**

# DEDICACES

**A MA MERE.**

**ET**

**A MON PERE.**

# REMERCIEMENTS

L’expression de ma gratitude va, au premier chef, à l’endroit de mon Directeur de thèse, Monsieur le **Professeur Olivier NEGRIN**, pour ses précieux conseils et sa direction rigoureuse.

Elle s’adresse également :

**A ma famille ;**

**A Mes amis;**

# SOMMAIRE

**INTRODUCTION** ..... **5**

**PREMIERE PARTIE: L'IDENTIFICATION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES** ..... **37**

**TITRE I. LE CRITERE D'IDENTIFICATION TIRE DE L'ARTICLE 34 DE LA CONSTITUTION : LE CRITERE ORGANIQUE** ..... **40**

**TITRE II. LES CRITERES JURISPRUDENTIELS : L'IDENTIFICATION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES PAR L'USAGE DU CRITERE DU TIERS EXCLU** ..... **107**

**DEUXIEME PARTIE. LES TYPOLOGIES DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES** ..... **168**

**TITRE PRELIMINAIRE. PROLEGOMENES SUR LA TAXINOMIE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES** ..... **170**

**TITRE II. LES TYPOLOGIES SYNTHETIQUES** ..... **191**

**TITRE III. LES TYPOLOGIES ANALYTIQUES** ..... **272**

**TROISIEME PARTIE : LES REGIMES JURIDIQUES DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES** ..... **317**

**TITRE I. LE REGIME JURIDIQUE NON CONTENTIEUX DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES** ..... **319**

**TITRE II. LE REGIME JURIDIQUE CONTENTIEUX DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES** ..... **411**

**CONCLUSION GENERALE** ..... **471**

**BIBLIOGRAPHIE** ..... **482**

**TABLE DES MATIERES** ..... **500**

# Introduction

Incontestablement, la notion d'« impositions de toutes natures » occupe une place centrale dans la théorie actuelle de l'impôt en France. Prévue à l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 qui dispose que la « loi […] fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures » elle tend, sans doute en raison de l'accroissement du rôle du Conseil Constitutionnel en matière fiscale, à supplanter la notion d'impôt devenue, à bien des égards, peu opérante. En effet, comme le relève M. P-F RACINE « […] la notion d'impôt s'est effacée devant celle d'imposition de toutes natures. »[1]

Instrument privilégié de financement des dépenses publiques mais également de pilotage macro-économique et social, l'impôt a été au cœur de la politique financière et économique des Etats modernes. Cependant, la multiplicité des formes d'intervention des Etats et les nouveaux enjeux auxquels ils doivent faire face les conduisent à inventer des formes d'imposition d'une nature nouvelle. Si on a d'abord noté à côté de l'impôt la présence des taxes fiscales, ces dernières décennies ont été, cependant, marquées par une prolifération d'impositions sui generis dont les caractéristiques diffèrent, à bien des égards, de ceux des impositions de type classique. D'abord qualifiées d'impositions quasi fiscales par une partie de la doctrine[2] et d'impositions spécifiques ou sui generis par la jurisprudence, certaines de ces impositions ont été par la suite intégrées dans le domaine fiscal par la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat qui les ont qualifiées d'impositions de toutes natures. Il en est ainsi, par exemple, des redevances des agences financières de bassin mais également de certaines impositions qui participent du phénomène de fiscalisation de la sécurité sociale comme la CSG et la CRDS. Cette qualification a suscité l'interrogation de la doctrine, quant au contenu à donner à l'expression d'impositions de toutes natures, certes prévue par la Constitution, mais dont la signification restait indéterminée. L'interrogation semblait d'autant plus légitime que la méthode de qualification choisie par les juges constitutionnel et administratif qui procédaient par élimination progressive, n'était d'aucun secours. Une question légitime découle donc de ce constat : Quel est le contenu de la notion d'imposition de toutes natures ?

---

[1] P-F RACINE, La notion d'impôt et ses conséquences juridiques, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4e édition, Dalloz 2003, p.5.

[2] ; P. AMSELEK, Une curiosité du droit public financier: les impositions quasi fiscales, mélanges Waline, 1974

## A. Intérêt de l'étude de la notion d'imposition de toutes natures

La question du contenu de la notion d'imposition de toutes natures ne manque pas d'intérêt. Celui-ci peut revêtir au moins deux formes : une forme théorique **(I)** et une forme pratique**(II)**.

### I. Intérêt théorique

L'étude de la notion d'imposition de toutes natures revêt un intérêt théorique certain. Si l'on s'en tient au premier sens du mot théorie, elle permet de présenter, de façon rationnelle l'ensemble, sinon l'essentiel des idées et des intuitions sur la question. Dans un second sens, elle permet de mener une telle œuvre en se cantonnant uniquement sur le plan des idées sans souci de l'emprise réelle de la notion sur la pratique. Dans la mesure où nous distinguons intérêt théorique et intérêt pratique, nous ne retiendrons que cette seconde acception du mot théorie. A cet égard, nous nous attacherons à montrer la spécificité de cette notion par rapport à des notions voisines **(a)** d'une part et d'autre part nous analyserons les ressorts conceptuels de la notion **(b)**.

#### a. Approche comparative : Impositions de toutes natures et concepts connexes

Le questionnement consistera à porter cette comparaison sur trois angles de lecture: sur le plan constitutionnel **(1)**, législatif **(2)** et doctrinal **(3)**.

##### 1. Sur le plan constitutionnel

Sur le plan constitutionnel, la notion d'imposition de toutes natures prévue à l'article 34 al.6 de la Constitution du 4 octobre 1958 doit être distinguée de la notion de contribution prévue aux articles 13 et 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Dans le cas de l'article 13 la déclaration de 1789 dispose que « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés.»

A la lecture de ces dispositions deux éléments de distinction entre contribution et imposition de toutes natures peuvent être relevés:

D'une part, on peut relever une différence de finalités. En effet, la contribution au sens de cet article est vouée à ne financer que les dépenses régaliennes de défense et d'administration ce qui, du reste, est conforme à l'idée d'Etat gendarme en vogue au moment où la déclaration a été votée. Toutefois, l'article 34 de la Constitution de 1958 ne semble pas avoir limité les finalités des impositions de toutes natures à un quelconque périmètre. En effet, celles-ci peuvent, en général, épouser une pluralité de finalités, pourvu qu'elles s'inscrivent dans un objectif d'intérêt général.[3] Sur un plan téléologique, la notion d'imposition de toutes natures semble donc plus large que celle de contribution. D'autre part, contrairement aux contributions dont la répartition est assujettie à l'exigence de la prise en compte des facultés contributives, les impositions de toutes natures échappent à ce principe et le législateur est autorisé à introduire des discriminations entre contribuables pourvu que celles-ci se fassent dans le cadre des personnes se trouvant dans des situations différentes, qu'elles soient justifiées par des finalités d'intérêt général ou qu'elles obéissent à des critères objectifs et rationnels. Le juge constitutionnel a, à cet égard, développé une jurisprudence abondante.[4]

L'article 14 qui dispose que « les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » ne comporte aucune spécificité déterminante permettant de distinguer les impositions de toutes natures des contributions. Il semble qu'il y ait aux termes de ces dispositions, une similitude entre les notions de contribution et d'imposition de toutes natures : l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et l'article 34 de la Constitution consacrent tous les deux la compétence législative en matière fiscale. Cependant, on doit noter une légère différence de périmètre entre ces deux notions dans la mesure où la notion de contribution implique que le législateur en détermine la durée, à l'inverse de celle d'imposition de toutes natures à propos de laquelle les dispositions de l'article 34 ne posent pas cette exigence.

---

[3] Conformément aux dispositions de l'article 3 de l'ordonnance organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances.

[4] Nous approfondirons cette question plus loin.

## 2. Sur le plan législatif

Il y a en la matière une certaine anarchie terminologique. Le législateur semble ne pas faire preuve d'une grande rigueur dans la dénomination des impositions. Les qualifications d'impôt, taxe, contribution, droits, cotisation, participation etc., sont indifféremment attribuées à des impositions sans que celles-ci ne correspondent véritablement à une réalité juridique ou financière sous-jacente. On peut, toutefois, tirer de cette pluralité terminologique un socle juridique et financier renvoyant à des réalités concrètes. Dans le domaine fiscal, l'impôt et la taxe fiscale constituent des éléments de référence que l'on peut comparer aux impositions de toutes natures. Dans le domaine extra-fiscal ces éléments de comparaison peuvent être constitués par les redevances ou rémunérations des services rendus et par les cotisations de sécurité sociale.

S'agissant de l'impôt et de la taxe fiscale, ils constituent bien entendu des impositions de toutes natures dans la mesure où les règles relatives à leur assiette, leur taux et leurs modalités de recouvrement doivent être fixées par voie législative. Cependant, il convient de noter que la notion d'imposition de toutes natures est beaucoup plus vaste que celles de l'impôt et de la taxe fiscale. En effet, sont incluses dans la catégorie des impositions de toutes natures les impositions sui generis dont les traits distinctifs tranchent avec ceux de l'impôt car, pour l'essentiel, elles induisent parfois une idée de contrepartie. Elles se distinguent également des taxes fiscales dans la mesure où elles peuvent comporter une idée de contrepartie directe et individualisée alors que les taxes fiscales ne comportent pas toujours une contrepartie pour le redevable.[5]

Pour les prélèvements non fiscaux, les impositions de toutes natures peuvent d'abord être distinguées des rémunérations des services rendus.[6] Cette distinction fondée, notamment, sur les mêmes critères que ceux qui différencient les taxes fiscales des redevances ou rémunérations des services rendus, ne soulève en principe aucune difficulté. Si on peut relever que certaines impositions, abusivement dénommées redevances,[7] comportent parfois un élément de contrepartie individualisée, il leur manque cependant, un élément substantiel à

---

[5] Cas par exemple des taxes d'urbanisme : Voir J. LAMARQUE, les Sources du droit fiscal, Jurisclasseur procédures fiscales, fasc.120, p. 31 et suivantes.

[6] Article 4 de la loi organique n°2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances.

[7] C'est le cas des redevances des agences financières de bassin.

cette qualification : l'équivalence entre le montant du prélèvement et le service offert en contrepartie au redevable, élément qui constitue un trait distinctif de la redevance.

Les impositions de toutes natures doivent, enfin, être distinguées des cotisations de sécurité sociale. Deux éléments fondent alors cette distinction : d'une part, les cotisations de sécurité sociale comportent toujours pour le cotisant une contrepartie, ce qui n'est pas toujours le cas pour les impositions de toutes natures. D'autre part, il y a entre imposition de toutes natures et cotisation de sécurité sociale une distinction tributaire du périmètre d'action du législateur. Dans le premier cas, celui-ci est investi de la mission de fixer les règles d'assiette, de taux et de recouvrement alors que dans le second, il ne peut en fixer que les principes fondamentaux.

## 3. Sur le plan doctrinal

En matière de classification des impositions, la doctrine prend en compte les prélèvements aussi bien de nature constitutionnelle que législative que nous venons d'examiner. Cependant, pour traduire une réalité non prise en compte par les catégories existantes, elle est parfois conduite à en inventer d'autres. Ces dernières années, on a vu proliférer dans la doctrine un certain nombre de nouveaux concepts qui mettre en avant des traits nouveaux de la théorie de l'impôt. Parmi ces nouveaux concepts, on peut citer les impositions quasi fiscales, les impositions sui generis[8] ainsi que les impositions compensatoires.

### a) La prise en compte des impositions quasi fiscales

Longtemps ignorées par la doctrine, ces impositions ont cependant, ces dernières décennies, données lieu à quelques études doctrinales, qui auraient suscité l'intérêt et du juge et du législateur. Il convient dans les lignes qui suivent de rendre compte de cette évolution.

[8] Il s'agit d'une terminologie qui traduit la même réalité juridique : dans ces trois cas il s'agit d'impositions dont le régime juridique est difficilement identifiable et qui se distinguent à ce titre des impositions classiques prévues au code général des impôts.

## b) Présentation synoptique des impositions quasi fiscales

Pour ce qui est des impositions quasi fiscales, l'expression est déjà utilisée dès 1972 par M. CASTAGNEDE,[9] mais c'est M.AMSELEK[10] qui semble lui avoir donné son sens actuel. Pour les deux auteurs, la notion ne semble pas avoir le même contenu. Si pour M. CASTAGNEDE doivent être inclues dans cette catégorie « l'ensemble des produits extra fiscaux des départements, des communes et de leurs établissements publics (…), la plupart des créances de l'Etat étrangères à l'impôt et au domaine (…), des sommes dues au titre de l'assistance médicale gratuite, des cotisations de sécurité sociale ou encore (…) des recettes des associations syndicales de reconstruction »,[11] ce qui équivaut à y inclure tout ce qui n'est pas impôt et redevance du domaine c'est à dire aussi bien les rémunérations des services rendus que les taxes parafiscales, dans la pensée de M. AMSELEK, la notion d'imposition quasi fiscale semble plus étroite. En effet, cet auteur n'inclut dans cette catégorie que les impositions qui, tout en étant pas intégrées au domaine fiscal, se distinguent des rémunérations de services rendus, des taxes parafiscales et des cotisations de sécurité sociale. Ces impositions se trouvent à la périphérie du domaine fiscal en raison du refus du juge de leur reconnaître le caractère fiscal en dépit du fait qu'ils en présentent les traits dominants. M. AMSELEK répertorie dans cette catégorie divers groupes de prélèvements. Dans le premier, sont incorporées les impositions accessoires à la réglementation des prix,[12] dans le deuxième, les contributions ou participations[13] entendues dans un sens spécial et dans le troisième groupe, plus hétérogène, des prélèvements divers et variés.

---

[9] L'expression exacte utilisée par l'auteur est celle de « créance fiscale » : Bernard CASTAGNEDE, la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, Thèse pour le Doctorat en droit, Université de Paris I, Paris 1972.

[10] Paul AMSELEK, une curiosité de notre droit public financier, les impositions quasi fiscales, in Mélanges à Marcel. WALINE, Economica 1974 ; Du même auteur : Un phénix du droit public financier, les impositions quasi fiscales, in Mélanges Jean. WALINE, Economica 2000.

[11] B. CASTAGNEDE, Thèse préc. , p. 81.

[12] Ces impositions résultent des dispositions de l'ordonnance du 30 juin 1945 qui permettent au pouvoir réglementaire d'instituer des impositions à titre de mesures accessoires à la politique des prix. C'est le cas par exemple de la redevance mise à la charge des importateurs de beurre (C.E, 13 janvier 1961, Lebon, p. 36 ).

[13] Ces notions sont entendus ici dans un sens étroit, qui diverge de celui que lui donne la déclaration de 1789 en ses articles 13 et 14. M. AMSELEK inclut dans cette catégorie les « impositions mises à la charge de personnes privées ou publiques qui sont à l'origine de certaines dépenses assumées par l'Etat ou par une autre personne publique ou qui, en tout cas, profitent spécialement de ces dépenses. »

Le premier groupe répertorie un ensemble d'impositions prises pour réguler la politique des prix.. On cite volontiers le cas de la redevance mise à la charge des importateurs de beurre que le juge s'est refusé à classer dans le domaine fiscal. Prise pour réguler la concurrence entre importateurs et producteurs nationaux de beurre, cette imposition assez proche des droits de douane a la nature financière d'imposition et, à cet égard, aurait dû être rangée parmi les impositions de toutes natures. Bien au contraire, le juge considéra que « compte tenu tant de son mode de calcul et de son affectation que du but dans lequel elle a été instituée, la redevance dont s'agit présente le caractère non d'une taxe fiscale mais d'une des mesures accessoires aux décisions relatives aux prix de tous produits et services. ».[14]M. AMSELEK citait également « les taxes de péréquation alimentant un système de subvention de l'Etat »[15] Ce type de prélèvements a également été étendu au domaine monétaire et cambiaire notamment par le décret-loi du 9 septembre 1939[16]et par le décret du 10 août 1957 qui soumettait tous les règlements avec les pays extérieurs à la zone franc à un prélèvement[17] de 20% sur le montant objet de la transaction et à celui de la production et de l'importation des alcools[18] Toutes ces impositions, quoique gardant un intérêt théorique certain, ont disparu du fait des législations changeantes. Ainsi, l'article 19 de la loi du 11 juillet 1985 de même que l'ordonnance du 1er décembre 1986 ainsi que la loi du 28 décembre 1966 ont supprimé les prélèvements effectués respectivement sur les productions et les importations d'alcools ainsi que sur les opérations accessoires à la fixation des prix et sur les opérations cambiaires et de crédit. Cependant, cette catégorie ne semble pas totalement vidée de sa substance. M. AMSELEK relevait dans son article publié en 2000 un certain nombre d'impositions accessoires à la politique des prix qui étaient encore valides et que le juge refusait de considérer comme des impositions fiscales. Il en était ainsi des prélèvements mis à la charge des importateurs des produits agricoles en provenance des pays tiers à la communauté

---

[14] C.E., 13 janvier 1961, syndicat des industriels beurriers et grossistes en produits laitiers et avicoles de la région parisienne, Lebon, 36. ce refus d'intégrer ces prélèvements au domaine fiscal a été confirmé par le Conseil Constitutionnel dans sa décision 3FNR du 8 septembre 1961, AJDA, 1961.543, note A. de LAUBADERE

[15] C.E., Ass. , 27 octobre 1950, Coulon et Didierjean, Lebon, p.517.

[16] prorogé par la loi du 7 octobre 1946

[17] Jugé par le Conseil d'Etat comme n'ayant pas de caractère fiscal : CE. , 3 juillet 1959, société belge des auteurs, compositeurs et éditeurs, Lebon, p. 420.

[18] Les prélèvements effectués à cette occasion étaient considérés par le Conseil d'Etat comme ayant un caractère non fiscal (C.E., Ass. , 27 juillet 1979, syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau, Lebon, p. 335) en dépit du fait que ces derniers étaient qualifiés par la CJCE comme étant des impositions intérieures (CJCE. , 13 mars 1979, aff. 86/78, SA des grandes distilleries Peureux, Rec., p.897).

européenne,[19]du prélèvement[20] de coresponsabilité sur le lait institué par un règlement communautaire du 17 mai 1977 prélevé sur les excédents de lait et ayant pour finalité de faire participer les producteurs au financement des aides que la communauté européenne apporte à ce secteur.

Le second groupe d'impositions quasi fiscales relevées par M. AMSELEK comprend les « contributions ou participations ». Cette catégorie doit être distinguée de celle prévue aux articles 13 et 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui fait référence à des impositions de nature fiscale. La notion de contribution ou de participation est prise ici dans un sens étroit dérivé d'une pratique financière suffisamment ancienne pour avoir quelque force « obligatoire ». Selon M. AMSELEK, cette catégorie regroupe « des prélèvements publics obligatoires conçus comme distincts des impôts en dépit de la similitude de leur nature et qui sont mis à la charge des personnes privées ou publiques se trouvant à l'origine de certaines dépenses publiques ou en profitant tout spécialement. » La classification de ces prélèvements a donné lieu à une controverse doctrinale, certains auteurs[21] proposant de les rapprocher des rémunérations de services rendus ce que contestait, bien évidemment, M. AMSELEK. En réalité, la question semble, en l'état actuel du droit, assez ambivalente, le juge ayant fiscalisé un grand nombre de contributions que M. AMSELEK rangeait en 1974 dans catégorie des impositions quasi fiscales. Ainsi, en est-il du versement pour dépassement du plafond légal de densité,[22] de la participation pour construction en surdensité,[23] des redevances des agences financières de bassin,[24] . de la taxe départementale des espaces naturels sensibles,[25] de la redevance d'archéologie

---

[19] CJCE. , 13 décembre 1967, aff. 17/67, Firma Max Neumann, Rec., p. 571.

[20] Le Conseil Constitutionnel a refusé de ranger ce prélèvement dans la catégorie des impositions de toutes natures en le qualifiant de « mesure d'ordre économique touchant à l'organisation du marché laitier » :

Cons. Const., n° 89 DC du 30décembre 1994, RJC, I.54.

[21] Voir, par exemple Maryvonne THERON, « Remarques sur les créances publiques qualifiées de participations », RSF 1977, p. 1039 et suivantes.

[22] C.E., 10 mars 1982, association immobilière Pauline Tairraz, Lebon, p. 106 ; CE. , 18 novembre 1985, Société immobilière de la place du colonel Fabien, RJF, 1986.43.

[23] CE. , 20 décembre 1985, Ville de Paris, RFD adm. , 1986.283, Concl. M-A LATOURNERIE.

[24] CE. , Ass. 20 décembre 1985, Soc. Etab. Outters, à la suite de Cons. Const. 23 juin 1982.

[25] Ex redevance d'espaces verts, le caractère fiscal lui a d'abord été refusé (CE. , 10 janvier 1973, Ministre de l'équipement c. Société Civile d'Ederrena, Lebon, p. 20) avant que, par une loi de 1985, son régime juridique ne soit modifié et que le caractère fiscal ne lui soit reconnu (CE. , 7 novembre 1990, Fédération française de golf, Lebon, p. 312).

préventive.[26]Cependant un certain d'entre elles échappent encore au domaine fiscal et à la compétence du législateur. On trouve une grande partie de ces prélèvements dans le domaine de l'urbanisme [27] et de la protection de l'environnement.[28] . Le juge, dans la plupart des cas s'est refusé à leur reconnaître une nature fiscale[29]

Enfin le dernier groupe d'impositions quasi fiscales est d'une composition hétérogène, regroupant des prélèvements de toutes sortes qui ne peuvent être insérés dans les groupes précédents. M. AMSELEK propose d'y ranger les produits des jeux dans les casinos des stations balnéaires, thermales et climatiques,[30]les prélèvements sur le produit du pari mutuel,[31]les prélèvements sur les sommes misées aux jeux de loterie exploités par la Française des jeux[32] le reversement exigible des médecins conventionnés en cas de

---

[26] Cons. Const. , déc. n°2001-439 DC du 16 janvier 2001, JO 17 janvier 2001. Cette redevance n'avait pas été mentionnée dans l'article cité publié en 1974 par M. AMSELEK.

[27] L'essentiel relève de l'article L.332-6 du code de l'urbanisme (participation pour raccordement à l'égout, cession gratuite de terrains, destinée à certains usages publics.) ainsi que de l'article 332-8 ( participation spécifique pour la réalisation d'équipements publics exceptionnels), de l'article 332-11-1 (participation pour voirie et réseaux) et de l 'article 421-3 al.3 (participation destinée à la réalisation de parcs publics de stationnement), par exemple.

[28] Cas des contributions spéciales pour dégradations exceptionnelles causées aux voies publiques locales ( article 5, 11 et 22 de l'ordonnance du 7 janvier 1959, codifiés sous les articles L.131-8 et L.141-9 du code de la voirie routière et 161-8 du code rural, pour les chemins ruraux), des participations au curage des cours d'eau domaniaux imposées aux propriétaires riverains (article 14 du domaine public fluvial), les participations aux travaux d'intérêt général agricole, forestier ou du point de vue de l'aménagement des eaux effectués par les départements et les communes (article L.151-36 du nouveau code rural).

[29] Dans le domaine de l'urbanisme et de l'aménagement du territoire, on peut citer, la participation pour non réalisation d'aires de stationnement et destinée au financement de parcs publics (CE. , 26 mars 1999, Vincent, Dr. fisc. , 1999, comm. 616, Concl. BONICHOT ; CE. , 19 avril 2000, Sarl Le Paris, RJF, 2000.427.), de la participation forfaitaire codifiée à l'article 332-11 du code de l'urbanisme (CE. , 8 octobre 1993, District urbain de l'agglomération alençonnaise, RJF, 1993.853.), de la participation des constructeurs au financement d'équipements publics codifiée à l'article 332-8 ( TA Paris 13 juillet 1995, Benamou, Dr adm. 1995, 789), de la redevance de raccordement à l'égout codifiée à l'article L.332-6-1.2°et à l'article L.33-4 du code de la santé publique (CE. , 27 juin 1973, Ville de Marseille, Dr. fisc. , 1974, comm. 267, Concl. Mehl) ; Dans le domaine de la protection de l'environnement, on peut citer les contributions pour dégradations exceptionnelles causées aux voies publiques locales (T. Confl. , 22 juin 1992, Commune de Cocquerel, Lebon, p. 487 : le Conseil d'Etat leur a d'abord reconnu une nature fiscale [CE. , 10 mai 1950, Corniller, Lebon, p. 270 ; 26 novembre 1958, Somexba, Lebon, p. 586] est revenu sur sa position antérieure [CE. , 11 février 1966, Société de raffineries et de sucrerie Say, Lebon, p. 106 ; CAA Nancy, 7 novembre 1991, Mollar, Lebon, p.754] ), des participations au curage des cours d'eau domaniaux imposées aux riverains (CE., 8 décembre 1986, Société Etablissement Benoît, RJF.1987.125), des participations aux travaux d'intérêt général agricole, forestier et de l'aménagement des eaux (CE. , 4 janvier 1996, commune d'Hermenonville, RJF, 1996.219).

[30] Ces produits sont considérés comme n'ayant pas la nature d'imposition : CE. , 26 juin 1937, Société du Palais de la jetée-promenade, Lebon, p.629 ; 3 novembre 1978, Société touristique thermale et hôtelière de Divonne-les-bains, RJF 1978-360 ; 30 mai 1980, Ministre des finances c. Grand Casino d'Aix-les-bains, RJF 1980.355.

[31] CE., 7 mai 1986, syndicat hippique national, Lebon, p.138.

[32]En dépit du fait que la classification OCDE classe ces prélèvements dans la catégorie des prélèvements fiscaux sur les biens et services suivi en cela par la Cour des Comptes (Rapport public 1960-1961, p. 22) et le Conseil

dépassement de l'objectif d'évolution des dépenses[33] et la contribution conventionnelle qui y a succédé à la suite de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1999,[34] les redevances perçues dans le cadre de l'exercice d'un pouvoir d'autorité ou de police[35] et qui étaient, pour certaines, considérées comme des impositions fiscales par le Conseil d'Etat[36] et la Cour de cassation[37] avant que ces juridictions n'uniformisent leur jurisprudence en reconnaissant à tous ces prélèvements un caractère non fiscal.[38]

### c) Distinction entre impositions quasi fiscales et impositions de toutes natures

Parce qu'elles se trouvent à la périphérie du domaine fiscale, les impositions quasi fiscales doivent être distinguées des impositions de toutes natures. A cet égard quelques éléments de distinction ont été relevés par la doctrine.[39] Il convient d'abord de noter que comme les impositions de toutes natures, les impositions quasi fiscales peuvent relever de la compétence du législateur. Pour preuve, « toutes les impositions quasi fiscales que nous avons évoqué ont bien leur source dans des textes législatifs, à une exception près : les impositions accessoires à des mesures de réglementation des prix. Pour ces dernières,

---

des impôts (10e rapport relatif à la fiscalité locale, 1989, p.131 et nonobstant le fait que le code général des collectivités territoriales les classe dans les recettes fiscales des budgets municipaux, le Conseil d'Etat continu de les considérer comme des prélèvements non fiscaux : CE., 4 novembre 1996, Association de défense des sociétés de course des hippodromes de province, Lebon, p.427.

[33] CE. , 30 avril 1997, Association nationale pour l'éthique de la médecine libérale, RFD adm. 1997.474, Concl. Maugüé.

[34] CE. , 3 juillet 1998, Association des médecins de l'Ain et autres, Lebon, p. 277.

[35] C'est le cas des autorisations d'occupation du domaine public, des droits de voirie et des droits de places dans les halles, foires et marchés

[36] Cass. Civ. , 13 janv. Et 25 fév.1947, JCP, 1947.II.3194 ; T. Confl. , 20 janv.1945, Robin, Lebon, p.213 ; CE. , 24 juin 1966, Union nationale des transports routiers du Var, Lebon, p.413 : 22 février 1974, Idée, Lebon, p. 141, pour ce qui est des droits dus au titre du permis de stationnement ou d'autorisations d'occupation du domaine public ; Pour les droits de voirie, voir par exemple CE. , 15 mars 1978, Société d'affichage et de publicité Noirclerc, RJF 1978.173 ; pour les droits des places dans les halles, foires et marchés : CE. , 6 avril 1951, Syndicat des marchants ambulants d'Eure-et-Loir, Gaz. Pal. 1951.I.292 ; Cass. Civ. 6 octobre 1953, D. 1954.III.40 ; CE. , 22 novembre 1986, Ville de la Courneuve, Lebon, p.333.

[37] Cass. Com. 26 avril 1994, RJF 1999.548.

[38] CE. , 22 décembre 1989, Chambre de commerce du Var, Dr. Fisc. , 1990, comm. 978, Concl. Fouquet (pour les droits de stationnement) ; 5 mai 1993, Commune de Montrouge, RJF 1994.549, Concl. du Marais, LPA 30 septembre 1994 (pour les droits de voirie) ; Voir également Cass. Com., 1er décembre 1998, RJF 1999.161 ; T. Confl. , 20 octobre 1997, Société Papeterie Etienne, EFD adm. , 1998.452.

[39] Voir par exemple, P. AMSELEK, Une curiosité du droit public financier, les impositions autres que fiscales ou parafiscales, in Mélanges offerts à Marcel WALINE, Economica, 1974, p. 108 et suivantes.

exceptionnellement, la jurisprudence reconnaît compétence au pouvoir réglementaire au titre de l'habilitation[40] générale qui est conférée à ce dernier en matière de prix par l'ordonnance de 1945».[41] Cependant, ces deux types d'impositions divergent en ce que, si les impositions de toutes natures ont bien leurs règles d'assiette de taux et de recouvrement fixées par le législateur, il n'en est pas ainsi pour les impositions quasi fiscales sur lesquelles le pouvoir réglementaire conserve un pouvoir prégnant.[42] A cette première divergence tirée de la compétence législative, M. AMSELEK ajoute l'idée que les impositions quasi fiscales échappent à l'autorisation budgétaire annuelle à laquelle sont assujetties les créances fiscales.

Ensuite, les impositions quasi fiscales échappent aux règles de fond applicables aux impositions fiscales. On note ainsi une différence dans les organes et les procédures d'établissement entre les impositions quasi fiscales et les impositions de toutes natures. Dans le premier cas l'établissement échappe aux administrations fiscales et est la plupart du temps assurée par les organes exécutifs d'autres administrations centrales[43] ou par des organes décentralisés.[44]On retrouve également des divergences au niveau du recouvrement, certaines participations étant soit comme en matière de produits départementaux.[45] De même, les règles fiscales de prescription ne leur sont applicables en dépit du fait qu'une législation a prévu qu'une imposition quasi fiscale doit être recouvrée comme en matière d'impôt direct ou indirect : C'est en conséquence la prescription trentenaire de droit commun qui est appliquée.[46] De même, ces impositions échappent aux règles applicables aux créances fiscales en matière de sûreté.

---

[40] On connaît en la matière la réticence du Conseil Constitutionnel et, à fortiori, du Conseil d'Etat à juger de la constitutionnalité d'une loi déjà promulguée : Voir, par exemple, les conclusions de M. Martin sous l'arrêt d'assemblée « Société Etablissement Outters » à propos des redevances des agences financières de bassin du 20 décembre 1985, in RFDA 1983.

[41] P. AMSELEK, article précité. p.109.

[42] Sur la question, voir par exemple, Maryvonne THERON, remarques sur les créances publiques qualifiées de participations, RSF 1977, p. 1058 et suivantes.

[43] Le directeur départemental de l'équipement, pour les participations en matière d'urbanisme

[44] Cas d'un établissement public pour les redevances des agences financières de bassin avant leur fiscalisation.

[45] Cas de la redevance d'espaces verts, aujourd'hui taxe départementale des espaces naturels sensibles.

[46] C'est, par exemple, la solution retenue par le Conseil d'Etat à propos de la taxe pour le fonds forestier national : En dépit de ce que les dispositions législatives régissant cette taxe aient prévu que les poursuites y afférentes devaient avoir lieu comme en matière de contributions directes, « ces dispositions qui ne concernent que les formes et les procédures à observer dans l'exercice des poursuites contre les débiteurs, n'entraînent pas l'application à la taxe pour le fonds forestier national des règles de fond attachées aux créances ayant un caractère fiscal et notamment n'ont pas pour effet de soumettre ladite taxe à la prescription abrégée édictée, en

Enfin, les règles du contentieux sont différentes selon que l'on est en face d'une imposition de toutes natures ou d'une imposition quasi fiscale. Ainsi, pour ce qui est de cette dernière catégorie la dévolution de compétence juridictionnelle se fait au profit de la juridiction administrative, juge du contentieux des actes et opérations de puissance publique parmi lequel est inclus celui des impositions quasi fiscales. En conséquence, ce sont les formations non fiscales qui sont saisies au sein du Conseil d'Etat et non pas les formations fiscales. Le contentieux de l'imposition quasi fiscale peut se faire selon les cas par le biais du recours en plein contentieux par le biais du recours en excès de pouvoirs, alors que le contentieux de l'imposition des créances est exclusivement un contentieux de pleine juridiction De plus les règles de la dispense de ministère d'avocat et de la réclamation préalable ainsi que le régime des dépens ne s'appliquent pas aux impositions quasi fiscales. Enfin, les règles du contentieux du recouvrement sont également différentes. On note, entre autres divergences, que la règle de la réclamation préalable n'est pas applicable en matière d'impositions quasi fiscales.

## b. Approche fonctionnelle

Notion spécifique, dans le sens où elle se distingue des autres notions traduisant des catégories fiscales, la notion d'impositions de toutes natures peut se révéler intéressante à étudier sur un plan fonctionnel. Cette approche l'est d'autant que deux faits semblent lui conférer une légitimité particulière :

D'une part, le choix de cette dénomination par les constituants de 1958 semble obéir à un mobile particulier, à une finalité particulière à atteindre qui, nous le verrons, peut renseigner sur la composition de cette catégorie. De la détermination de cette finalité peut donc découler une bonne connaissance de celle-ci.

D'autre part, l'usage que fait le juge de la notion d'imposition de toutes natures, notamment en attribuant cette qualification à des impositions de nature sui generis. Cette pratique a, dans la doctrine, donné lieu à de nombreux commentaires sur l'apparition de

---

matière de contributions directes, par l'article 1966 du code général des impôts. » : CE. , 13 mai 1960, Secrétaire d'Etat à l'agriculture c. Manière, préc.

nouvelles catégories d'impositions[47] et sur l'éventuel passage de la modernité à la post modernité en matière fiscale,[48] toutes choses qui semblent suggérer un questionnement sur l'opportunité de construire une nouvelle théorie de l'impôt.

## II. Intérêt pratique

L'intérêt pratique de l'étude de la notion d'impositions de toutes natures a été relevé par une partie de la doctrine. Deux axes de réflexion polarisent l'essentiel des études doctrinales. D'une part, la réflexion renvoie à la problématique de l'identification des impositions de toutes natures et d'autre part à celle de leur régime juridique. Pour ce qui est de l'identification des impositions de toutes natures deux questions essentielles sont à résoudre. L'une porte sur les critères rendant possibles cette identification et l'autre sur les classements possibles qui peuvent résulter de cette identification. Dans le premier cas la portée des résultats est sans doute d'abord juridique dans la mesure où les critères d'identification permettent de distinguer les impositions de toutes natures d'autres prélèvements publics et, par suite, d'en assurer la légalité et la constitutionnalité. Dans le second cas, au-delà des préoccupations pédagogiques, toute typologie a une finalité fonctionnelle, celle de déterminer le régime juridique qui s'applique aux catégories ainsi crées.

Pour ce qui est de la détermination du régime juridique des impositions de toutes natures, la question semble complexe d'autant plus que l'expression qui souligne une pluralité de catégories d'impositions semble également impliquer, à priori, une pluralité de régimes. La question ne semble pas susciter de problèmes particuliers pour les impositions de type classique dont les règles sont prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales. Par contre, elle peut receler quelques difficultés pour ce qui est des impositions spécifiques dont la particularité est justement de ne pas appartenir aux catégories fiscales prévues au code général des impôts. La question est donc de savoir si les règles fiscales prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales peuvent leur être appliquées.

---

[47] Voir par exemple, Yasmina MOUBACHIR, Impositions et régime fiscal, vers de nouvelles catégories d'impositions, LGDJ, Paris 2007.

[48] Marc PELLETIER, existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité, l'exemple de la CSG. Archive, philosophie, droit, 2002, p. 209à 228.

## B. Problématique de l'étude de la notion d'imposition de toutes natures

Catégorie fiscale constitutionnelle prévue à l'article 34 de la Constitution, les impositions de toutes natures suscitent de la part de la doctrine fiscale de multiples questionnements. De façon générale l'interrogation porte sur la signification, le contenu et la portée pratique de la notion. En particulier, l'emploi du double pluriel « de toutes natures » peut intriguer. Néanmoins, pour une grande partie de la doctrine, celui-ci marque surtout la volonté du constituant d'affirmer la compétence du législateur en matière fiscale. A cet égard, l'expression signifierait impositions de toutes sortes, de toutes catégories ou encore, ce qui est assez proche de la réalité, de toutes dénominations. De ce point de vue donc la notion d'imposition de toutes natures semble assez aisée à saisir, puisqu'il ne suffirait que d'y inclure toutes les impositions répondant aux catégories d'impôt et de taxe, dont les contenus ont été largement déterminés par la doctrine et la jurisprudence. Toutefois, pareille démarche aboutirait à des résultats partiels qui ne permettraient pas de saisir la totalité de la question. En effet, le droit fiscal a vu depuis quelques décennies se développer des impositions d'un type nouveau dont les caractéristiques tranchent avec les traits dominants des notions classiques d'impôt et de taxe fiscale. La notion d'imposition de toutes natures est donc un sujet d'interrogation à part entière suscitant des questionnements particuliers. Ainsi donc, on peut se demander ce qu'est une imposition de toutes natures. Comment peut-on l'identifier ? Quels peuvent être les critères permettant cette identification ? Les critères d'identification des impôts et des taxes fiscales peuvent-ils être d'un quelconque secours à cet égard ? Sinon, quels sont les critères alternatifs ou complémentaires ? La réponse à cette interrogation n'est pas aisée et peut comporter des complications. En effet, la multiplicité d'impositions et la diversité de leur nature peut rendre ardue la recherche de critères synthétiques qui leur soient applicables à toutes. Bien plus, cette diversité de nature peut susciter une autre interrogation, celle afférente à leur classification. A cet égard, quelle typologie faut-il dresser des impositions de toutes natures? Les typologies fiscales dressées jusqu'à présent peuvent-elles être transposables à cette matière ? Sinon quelles peuvent être les propositions de taxinomie des impositions de toutes natures susceptibles d'être effectuées ?

Toute typologie ayant une utilité, à priori fonctionnelle, sa détermination suppose donc la connaissance du régime juridique de ces impositions de toutes natures. A cet égard, on peut donc se poser légitimement la question du régime juridique des impositions de toutes natures:

Existe-t-il un régime juridique unifié des impositions de toutes natures ? Peut-on dire que celui-ci est un régime autonome, distinct du régime fiscal ? L'est-il partiellement ou tout au contraire s'identifie-t-il entièrement aux règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales ? Si le régime juridique des impositions de toutes natures est un régime autonome, quelle sont les règles juridiques qui le composent et quelle en est la source, le contenu et la portée ?

La notion d'impositions de toutes natures est controversée en doctrine. Elle alimente de nombreux débats et donnent lieu, heureusement, à quelques solutions jurisprudentielles qu'il convient de commenter ci-après.

## I. La recherche d'une définition de la notion d'impositions de toutes natures

Il est communément admis par une partie de la doctrine[49] que la notion d'imposition de toutes natures a supplanté celle d'impôt. Toutefois, sans se confondre totalement à elle, celle-ci est beaucoup plus large que celle d'impôt. En effet, incluant la catégorie des impôts, elle intègre aussi les taxes fiscales et les impositions spécifiques non rattachables aux catégories d'impôt et de taxe fiscale. En somme, la notion d'imposition de toutes natures est le concept qui permet de définir le domaine fiscal. Trait illustratif, s'il en est besoin, le juge constitutionnel tout comme le juge administratif use du principe du tiers exclu pour qualifier une imposition de toutes natures en décidant qu'un prélèvement qui n'est ni une taxe parafiscale, ni une redevance des services rendus ni une cotisation de sécurité sociale est forcement une imposition de toutes natures. Ceci a pour conséquence de considérer que l'on a désormais deux blocs de prélèvements obligatoires : d'une part les prélèvements de nature fiscale constitués par les impositions de toutes natures et d'autre part un autre bloc constitué par des prélèvements non fiscaux dont les cotisations de sécurité sociale, les redevances des services rendus.

[49] Voir par exemple P-F RACINE, la notion d'impôt et ses conséquences juridiques, GAJF, 4e édit. , 2003, p.3 et suivants.

Ayant supplanté les notions d'impôt et de taxe fiscale, la notion d'imposition de toutes natures n'en a pas, néanmoins, « la solidité »[50] conceptuelle. En effet, l'expression impositions de toutes natures est difficile à saisir et peut donner lieu à une pluralité d'interprétations. Cette réalité se trouve vérifiée si l'on analyse, tour à tour, les deux composantes de l'expression.

Ainsi, le mot imposition peut avoir une signification ambivalente : il peut à la fois faire référence à une catégorie juridique ou à un ensemble de règles juridiques. Dans le premier cas il peut être appréhendé dans un sens large et dans ce cas être assimilé aux impositions de toutes natures de l'article 34 de la Constitution,[51] ou dans un sens étroit par assimilation à la catégorie des impôts stricto sensu.[52] Dans le second cas, le mot imposition renvoi à « l'ensemble des règles gouvernant les prélèvements fiscaux portant sur une matière imposable déterminée (exemple : l'imposition des revenus du revenu ou du capital).»[53]

Pour ce qui est de l'expression « de toutes natures »,[54]le questionnement est évident et porte sur le fait de savoir ce qu'elle peut recouvrir. Si de toutes évidences elle comporte une idée de pluralité ou, du moins, de diversité, l'interrogation demeure quant au contenu du mot « natures ».En particulier, on peut se demander si ce mot a une signification juridique ou financière. En d'autres termes, est ce que l'expression renvoie aux typologies fiscales prévues par le code général des impôts et qui ont, dans une certaine mesure, une portée juridique ? Renvoi-t-elle, au contraire, aux classifications financières distinguant les impôts des taxes fiscales ? En vérité l'expression de « toutes natures » regroupe ces deux réalités. Dès lors, l'expression impositions de toutes natures veut dire impositions de toutes sortes, peu importe leur dénomination ou la catégorie dans laquelle elles sont insérées.

---

[50] Nous empruntons l'expression à M. Robert HERTZOG : La juridiction administrative et la classification des recettes fiscales. RFFP n°70, Juin 2000, p. 97 et s.

[51] Voir par exemple Guy GEST, Imposition (notion d') in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de L.PHILIP), Economica, 1991, p.923 et s : « Au sens de catégorie juridique (art 34 de la Constitution) : prélèvement obligatoire dépourvu de contrepartie directe, perçue au profit d'une ou plusieurs personnes morales de droit public ; présente le caractère, soit d'un impôt, soit d'une taxe fiscale ; synonyme de prélèvement fiscal ».

[52] Lire, par exemple Y. MOUBACHIR, préc.

[53] G. GEST, article préc.

[54] L'expression est employée au pluriel ou au singulier selon que l'on se trouve en face du Conseil Constitutionnel ou du Conseil d'Etat.

L'étude des travaux préparatoires[55] qui ont présidé à l'adoption de la Constitution du 4 octobre 1958 vient confirmer ce point de vue. En effet, à la demande de M. DEVAUX, rapporteur devant la commission constitutionnelle, de modifier la rédaction de l'article 31 de l'avant projet de Constitution qui prévoyait que « sont fixées par la loi les règles […] relatives aux impôts, droits et taxes de toutes natures », le rapporteur général de la commission constitutionnelle proposa et obtint que soit substituée à l'expression 'impôts, droits et taxes » celle d'« imposition », plus englobante. Selon M. DEVAUX le mot « impositions » « doit viser toutes les obligations de payer une somme d'argent qui ne résultent ni d'une obligation contractuelle, ni d'un contrat, ni du code civil, ni du code de commerce, ni du code pénal. Cette dernière affirmation a fait dire à une partie de la doctrine que dans la pensée de M. DEVAUX « cette notion englobe […] toute la matière fiscale[56] (à l'exception semble-t-il, des redevances pour services rendus) […]. Mais […] elle va bien au-delà de la matière fiscale. […] Ce terme, issu de la notion fort ancienne et générique d'impôt doit s'étendre à maints prélèvements qui ont la particularité de présenter les deux traits les plus caractéristiques de l'impôt : caractère obligatoire, absence de contrepartie directe. En somme impositions de toutes natures est manifestement synonyme de la notion moderne de prélèvements obligatoires, notion qui comprend à la fois les impôts proprement dits et les cotisations sociales. »[57] Cette assertion semble néanmoins contredite par la jurisprudence coordonnée du Conseil Constitutionnel et du Conseil d'Etat[58] qui considèrent que sont des impositions de toutes natures tout ce qui n'est ni taxe parafiscale, redevances de services rendus ou cotisation de sécurité sociale. Cette méthode que certains auteurs ont qualifiés de

---

[55] Voir Documents pour servir à l'histoire de l'élaboration de la Constitution de 1958, la documentation française, 1987, vol. II.

[56] L'expression est sujet à caution dans la mesure où pour certains auteurs (R. HERZOG :le juge fiscal en crise, in le juge fiscal, Economica, 1988, p. 5 et s.) elle renvoie exclusivement aux impositions établies et recouvrées par l'administration fiscale, c'est à dire historiquement les services du Trésor et, par actualisation, les services des impôts et de la comptabilité publique, règles qui ne s'appliquent pas bien évidemment à certaines impositions spécifiques. Bien plus, il est désormais admis par la majorité de la doctrine financière qu'il y a un découplage entre la notion d'imposition et celle de régime fiscal.

[57] Cette inclusion des cotisations sociales dans la catégorie des impositions de toutes natures nous paraît contestable au moins en raison de ce que le constituant de 1958 a bien prévu dans le même article 34 que la compétence du législateur en matière de sécurité sociale ne devait se limiter qu'à en fixer les principes généraux. Du reste, les redevances des services rendus ne procèdent, elles aussi, ni d'obligations contractuelles ni de sanctions pénales et il ne viendrait à l'esprit à personne de les inclure dans la catégorie des impositions de toutes natures. Enfin, notons que les cotisations de sécurité sociale dont tire argument cet auteur ont été qualifiées d'impôt par le Conseil Constitutionnel, du moins pour ce qui est de la CSG.

[58] Jurisprudence que nous aurons l'occasion de revenir plus amplement plus avant.

« principe du tiers exclu »[59] fait des impositions de toutes natures une catégorie attractive et englobante dans la mesure où y sont insérées tous les prélèvements qui ne répondent pas à la définition stricte des cotisations de sécurité sociale, des redevances des services rendus ou, naguère, des taxes parafiscales. En conséquence de l'application de cette méthode, sont des impositions de toutes natures les catégories classiques d'impôt et de taxe fiscale mais également des impositions spécifiques ou sui generis. S'agissant de l'insertion de cette dernière variété d'impositions dans la catégorie des impositions de toutes natures, deux remarques méritent d'être faites en ce qui concerne la politique jurisprudentielle du juge constitutionnel et du juge administratif. Notons d'abord que la qualification d'imposition de toutes natures s'est faite quasi exclusivement au profit de ces impositions de toutes natures de nature spécifique. Ensuite, et c'est notre deuxième remarque, la méthode du tiers exclu semble être utilisée par les juges constitutionnel et administratif pour contourner la difficulté de qualification des impositions spécifiques en imposition de toutes natures selon des critères classiques applicables par exemple, aux impôts ou aux taxes fiscales.

En somme comme nous venons de le montrer, la définition de la notion d'imposition de toutes natures n'est pas une sinécure et requiert autant une approche historique qu'analytique. Toutefois, la question se complique davantage lorsque l'on aborde la question des critères d'identification des impositions de toutes natures. Celles-ci se caractérisant, par définition, par leur diversité, existe-t-il des critères permettant de les identifier singulièrement au-delà de leur appartenance commune à la catégorie des impositions de toutes natures?

## II. La recherche de critères d'identification des impositions de toutes natures

La détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures est à mettre en parallèle avec la diversité et la pluralité des impositions de toutes natures. En particulier, on peut se demander quels éléments permettent d'identifier les impositions de toutes natures. Existe-t-il des critères permettant d'identifier de façon incontestable une imposition de toutes natures quelle que soit sa dénomination d'impôt, de taxe fiscale ou encore d'imposition n'appartenant à aucune de ces catégories ? S'il n'existe pas, à cet égard,

[59] Et qui aurait mérité le nom de principe du quart exclu avant la suppression des taxes parafiscales.

des critères clairement identifiés comme tels, on peut néanmoins trouver dans la Constitution, dans la doctrine des auteurs et dans la jurisprudence quelques matériaux permettant de construire un critérium utile à cette identification.

### a. L'apport des dispositions constitutionnelles dans la détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures

Parce qu'elle tire sa source de l'article 34 de la Constitution, il est logique de chercher dans les dispositions de celui-ci si l'on peut y trouver quelques éléments susceptibles de constituer des critères d'identification des impositions de toutes natures. Cet article disposant que la loi fixe […] les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures », le seul critère directement tiré de ce texte qui vient à l'esprit est un critère organique relatif à l'organe législatif, critère qu'il convient, pour une approche analytique, de subdiviser en deux critères: un critère personnel prenant appui sur le pouvoir législatif comme pouvoir financier et un critère matériel s'appuyant sur les matières sur lesquelles s'exercent ce pouvoir. Ainsi, sur la base de ce critère peuvent être considérées comme des impositions de toutes natures, celles pour lesquelles le législateur détermine les règles d'assiette, de taux et de recouvrement. Pour preuve, les décisions qualifiant des prélèvements obligatoires en impositions de toutes natures précisent de façon mécanique que tel prélèvement est (ou n'est pas) une imposition de toutes natures dont l'article 34 réserve au législateur le soin de fixer les règles d'assiette, de taux et de recouvrement. Ce critère est d'une effectivité qui peut être discutable. D'une part parce que la compétence du législateur peut s'étendre dans les domaines financiers traditionnellement réservés au pouvoir réglementaire. D'autre part, dans la plupart des cas, la compétence du législateur n'agit pas comme un critère d'identification d'une imposition de toutes natures mais est plutôt une conséquence de cette qualification sur la base d'autres critères, pour la plupart dégagés par la doctrine.

### b. L'apport de la doctrine dans la détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures

L'apport de la doctrine dans la construction des critères d'identification des impositions de toutes natures est indéniable. On trouve dès 1960, un aspect de cet apport dans les écrits de M. TROTABAS qui, prenant position sur les critères d'identification de la taxe fiscale,

affirme que le législateur ayant prévu que les impositions peuvent être de diverses natures, rien ne s'oppose à ce que contrairement à l'impôt la taxe fiscale implique une idée de contrepartie. C'était déjà là mettre le doigt sur ce qui peut être considéré comme le nœud gordien d'une détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures. Marqué du sceau de la diversité et de la pluralité, la notion d'imposition de toutes natures est d'une lecture et d'une analyse peu aisée pour permettre la construction d'un critérium commun à toutes ses composantes. Devant cette complexité, une partie de la doctrine[60] a semblé considéré que les impositions de toutes natures constituaient une catégorie sans critères. Toutefois, il semble que cette affirmation[61] participe d'un malentendu. En effet, celle-ci semble plus porter sur la difficulté actuelle de la jurisprudence à dégager un critère clair quant à la qualification des impositions de toutes natures et moins sur une impossibilité à dégager de tels critères. En particulier, est critiqué le critère du tiers exclu qui abouti à identifier de façon négative[62] les impositions de toutes natures sans en dégager les traits distinctifs. Et pourtant cette méthode, tant décriée, semble receler une partie de la solution dès lors qu'on en démonte le mécanisme et qu'on en perçoit la philosophie. Il s'agit de soustraire des caractères de l'imposition de toutes natures les traits distinctifs du prélèvement auquel il est comparé. Ainsi, par exemple, celle-ci ne donne pas lieu à une contrepartie directe et équivalente, trait distinctif de la redevance des services rendus. Pour dégager certains critères de qualification des impositions de toutes natures, il pourrait s'agir de reproduire cette méthode et de l'appliquer, les taxes parafiscales ayant été supprimées, aux cotisations de sécurité sociale. Les critères dégagés semblent correspondre à ceux que l'on attribue habituellement aux prélèvements fiscaux, c'est à dire à l'impôt et à la taxe fiscale auxquels il faut ajouter certaines impositions spécifiques. De façon plus claire, M. J. LAMARQUE[63] propose une méthode qui semble aboutir aux mêmes résultats. Il s'agirait ni plus ni moins de partir de la définition de l'impôt pour définir les impositions de toutes natures, quitte à l'aménager en fonction de la nature de l'imposition.[64] Cette orientation

---

[60] Voir, par exemple, J-P CAMBY: les impositions de toutes natures, une catégorie sans critères ? AJDA 1991, p. 339 et s.

[61] Il s'agit, du reste, moins d'une affirmation que d'une interrogation.

[62] C'est à dire par exclusion des redevances, des taxes parafiscales (aujourd'hui supprimées)et des cotisations sociales. Le raisonnement est fort simple : ce qui n'est pas une redevance des services rendus, une taxe parafiscale ou une cotisation de sécurité sociale est forcement une imposition de toutes natures.

[63] J. LAMARQUE, les sources du droit fiscale, Jurisclasseur procédures fiscales, Fasc. n°120.

[64] C'est à dire d'impôt, de taxe fiscale ou d'imposition sui generis.

comporte, néanmoins des limites. En effet, les critères applicables à la qualification des impôts ne sont pas toujours transposables aux taxes fiscales et à toutes les impositions sui generis dont les caractères tranchent avec ceux de ces premières impositions. Cette difficulté explique sans doute l'usage du principe du tiers exclu par la jurisprudence pour qualifier un prélèvement d'imposition de toutes natures.

### c. L'apport du juge dans la détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures

On connaît l'apport de la jurisprudence dans la cristallisation de la notion d'impôt et, dans une certaine mesure, la définition de la taxe fiscale. Cet apport, quoique relativement récente, ne serait pas des moindres, s'agissant de la détermination des critères de qualification des impositions de toutes natures. Curieusement, cette construction ne part pas comme on aurait pu à bon droit s'y attendre, de l'interprétation de la loi constitutionnelle,[65] notamment de son article 34. Bien au contraire, la qualification des impositions de toutes natures procède d'une méthode que l'on sait d'une application coutumière au juge administratif et que le juge constitutionnel s'est approprié. Cette méthode a reçu dans la doctrine au moins deux appellations. L'une de ces appellations, l'analyse éliminatoire est formulée par M. R. HERZOG.[66] L'autre, le principe du tiers exclu, est une construction de M. .P.-F RACINE.[67] Dans les deux cas, la réalité traduite est la même: pour aboutir à la qualification d'une imposition de toutes natures, le juge procède progressivement à l'élimination des prélèvements dont la définition est suffisamment claire et stricte pour en permettre l'identification. Le mécanisme, comme nous l'avons dit précédemment, est fort simple: un prélèvement qui n'est pas une redevance des services rendus, une taxe parafiscale ou une cotisation de sécurité sociale est une imposition de toutes natures. Cette liste n'est évidemment pas exhaustive, le juge y ajoutant, selon les situations, d'autres prélèvements à l'instar des participations financières[68] exigées en matière d'urbanisme et qui échappent à la catégorie des impositions de toutes natures. Tous ces prélèvements publics éliminés, sont

---

[65] Interpréter et appliquer la loi, n'est-ce pas là l'office premier du juge.

[66] R. HERZOG : La juridiction administrative et la classification des recettes publiques in RFFP n° 70- juin 2000, p.111.

[67] . P-F RACINE, La notion d'impôt et ses conséquences juridiques (in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz 2003, 4e édit. , thème n°1, p. 3 et s).

[68] Voir, par exemple, CE. , Sect., 26 mars 1999, n°189805, Vincent : RFD adm. 1999, p. 701.

donc participantes de la catégorie des impositions de toutes natures dont la composition est, à cet égard, énigmatique. Il convient donc de lever cette énigme.

## III. La construction de typologies afférentes aux impositions de toutes natures

Catégorie englobante, les impositions de toutes natures sont, par essence, plurielle. Fait illustratif à cet égard, l'emploi du double pluriel est l'expression de cette pluralité et de cette diversité. Là où l'avant projet de la Constitution de 1958 indiquait « impôt, droits et taxes de toutes natures» la commission constitutionnelle avait décidé, dans les circonstances que nous avons indiquées précédemment, d'y substituer une expression générique, « impositions de toutes natures », permettant de signifier et d'englober toutes ces impositions. Dès les travaux préparatoires, il a donc été entendu que la notion impliquait une diversité d'impositions.

Comme conséquence de ce constat, la question de la nature des impositions qui compose cette catégorie peut être soulevée. Posée de la sorte cette interrogation, peut susciter une pluralité de réponses. En effet, les typologies offrent, en la matière, une infinité de possibilités[69] qui varient selon les finalités et la portée juridique qu'elles peuvent avoir. Il est donc classique de distinguer, les typologies ayant une finalité pédagogique de celles qui ont une incidence pratique.[70] Toutefois, il convient de relever que cette distinction est, à certains égards, difficilement soutenable : Les typologies à finalité exclusivement pédagogique sont une « espèce introuvable » tant chaque construction typologique s'efforce d'avoir une incidence sur le plan pratique, d'une part. D'autre part, les typologies ayant une portée pratique manquent souvent d'unité, se subdivisant en sous catégories dont l'unité juridique est au final peu perceptible. Toutefois, il semble que ces typologies soient les moins mauvaises, du moins elles semblent avoir emportés l'adhésion de la doctrine. Celles-ci sont nombreuses et on dénombre au moins deux qui sont assez usitées par la doctrine : celle fondée sur la distinction entre contributions directes et contributions indirectes et celle qui permet de distinguer les impositions déclaratives de celles qui ne le sont pas. Toutefois, ces typologies qui ont une portée pratique et emportent des conséquences juridiques

[69] Dans nos développements ultérieurs sur les typologies, nous présenterons les différentes typologies construites par la doctrine.

[70] On entend par-là celles qui impliquent des conséquences juridiques.

incontestables ont, néanmoins, leurs limites. En particulier, la première d'entre elles est insuffisante à rendre compte du régime juridique de toutes les composantes de la catégorie des impositions de toutes natures. En effet, il existe des impositions, dites sui generis, qui échappent à l'une ou l'autre composante de cette typologie et dont la clause de compétence juridictionnelle repose non pas sur l'appartenance ou non à l'une des catégories de contribution directe ou indirecte mais sur le critère « des actes et opérations de puissance publique ». Pour ce qui est de la seconde typologie, elle ne permet pas de déterminer et de résoudre, par exemple, la question de la clause de compétence juridictionnelle. Aussi, choisissons-nous une typologie qui allie, nous semble-t-il, autant la clarté de présentation que l'incidence juridique car fondée sur des notions clairement identifiées par la jurisprudence et la doctrine: la typologie fondée sur la distinction entre impositions classiques et impositions sui generis.

Celle-ci est construite autour des catégories d'impôt, de taxes fiscales et d'impositions Sui generis. Les deux premières catégories ont été fortement étudiées par la doctrine et constituent donc des notions ayant une assise juridique et budgétaire connue. S'agissant de la deuxième composante de la typologie, reposant sur un matériau d'étude assez récent, elle inclue un certain nombre d'impositions dont le dénominateur commun est, pour l'essentiel, de ne pas faire partie des catégories d'impôt ou de taxe fiscale. Cette dernière catégorie est unifiée au moins par deux éléments. D'une part, les impositions qui la composent sont régies par des régimes juridiques qui tranchent partiellement sur le fond et la forme avec les règles juridiques prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales pour les impositions dites classiques.[71] D'autre part, leur clause de compétence juridictionnelle est fondée sur la règle « des actes et opérations de puissance publique » et non pas sur la distinction classique entre contributions directes et contributions indirectes.

À l'exception de cette dernière catégorie, les composantes de la catégorie des impositions de toutes natures ont fait l'objet, depuis plusieurs décennies déjà, de nombreuses études doctrinales. La notion d'impôt qui est au centre de la matière fiscale et des réflexions de ceux qui en font la théorie, semble d'un contenu suffisamment maîtrisé. La notion de taxe

[71] C'est à dire pour l'essentiel des impôts et taxes codifiés au code général des impôts.

fiscale semble également être entrée dans le domaine des certitudes.[72] Il conviendra, néanmoins, dans nos développements de revenir sur ces constructions et de dresser un état des connaissances actuelles, d'autant que celle-ci revêt un intérêt particulier, eu égard aux deux mouvements centripètes qui traversent la réglementation fiscale nationale. D'un côté un mouvement exogène caractérisé par une emprise croissante de la réglementation communautaire et de l'autre un mouvement endogène caractérisé par un accroissement des compétences financières des autorités locales. La construction d'une typologie obéit, certes, à une volonté pédagogique mais sa finalité va au-delà de cette seule préoccupation et a des visées plus pratiques en lien avec le régime juridique applicable à chaque catégorie construite.

## IV. La détermination du régime juridique des impositions de toutes natures

Une autre question sous-jacente aux typologies fiscales est celle de leur finalité. En effet, toute typologie a une finalité fonctionnelle. Certaines ont, à cet égard, une finalité purement pédagogique. D'autres ont, au contraire, une finalité pratique et traduisent une réalité juridique. Ces dernières sont sans doute celles qui ont quelque utilité. S'agissant des impositions de toutes natures, la question est donc de savoir s'il existe un régime juridique qui leur soit applicable. Cette question soulève en réalité d'autres questions. Il s'agit de savoir, en partant des impôts, s'il existe un ensemble de règles qui leur soit communément applicables et si l'application de ces règles peut être étendue aux taxes fiscales et aux impositions spécifiques.

Le régime fiscal est de manière constante définie comme l'ensemble des règles juridiques dont l'application est commune aux impôts et taxes assimilées prévus au code général des impôts. Cette affirmation mérite quelques précisions. D'une part, il convient de préciser que, de façon générale les règles de fond applicables à chaque impôt est prévue par le législateur de façon spécifique pour cet impôt en particulier de sorte que les règles d'assiette, de taux et de recouvrement d'un impôt ou d'une taxe assimilée seront spécifique à cet impôt. Par contre, pour ce qui est des règles de procédure, on peut trouver un certain

[72] La question porte beaucoup plus sur l'effectivité juridique de la notion que sur sa signification. Sur la question voir par exemple, R. HERTZOG, classification des ressources publiques, in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de L. PHILIP), Economica, 1991, p. 1362.

nombre de règles qui sont communément applicables à toutes les impositions. En somme, le régime fiscal est avant tout constitué de règles de procédures administrative et comptable. Ce constat est, du reste, celui que font certains auteurs doctrinaux à l'instar de M. R. HERTZOG.[73]

Tout compte fait, la notion de régime juridique doit être distinguée de celle de régime fiscal. L'une est plus vaste et désigne l'ensemble de règles juridiques applicable à une imposition et l'autre, assez restreinte dans son champ d'application, semble désigner uniquement les règles de forme et de procédure. Partant de cette définition, il faut donc convenir que les règles de fond applicables à chaque imposition, c'est à dire celles relatives à l'assiette, au taux et au recouvrement, sont déterminées de façon spécifique par la loi. Dès lors, ces règles sont singulières à chaque imposition ou à certains groupes d'impositions. Par contre, pour ce qui est du régime fiscal, les règles de forme et de procédure qui le composent sont, en principe applicables au premier chef aux impositions de toutes natures prévues au code général des impôts. Néanmoins, même dans ce cas, les règles communes applicables à l'ensemble des impositions sont assez rares. Bien au contraire, le phénomène observé traduit une polarisation de ces règles autour de sous-ensembles constitués par les catégories d'impositions prévues par le code général des impôts. On a ainsi, en sus des règles qui concernent chaque imposition, des règles communes à chaque catégorie fiscale prévue au code général des impôts.[74] On retrouve la même logique en matière de contentieux fiscal dont on sait que c'est la classification des impositions en contributions directes et indirectes qui en explique la répartition entre le juge administratif et le juge judiciaire.

Toutefois, les situations que nous venons de décrire n'épuisent pas la totalité de la composition de la catégorie des impositions de toutes natures: Il existe des impositions dont la qualification en « impositions sui generis » traduit le caractère spécifique. Nous les appellerons donc impositions sui generis. Ces impositions échappent aux classifications légales prévues au code général des impôts. Dès lors, il est difficile de les rattacher à ces catégories et surtout de leur appliquer les règles qui sont prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales. En conséquence, se pose donc de façon logique la question du régime juridique régissant ces impositions. Deux situations se présentent la plupart du

[73] Robert HERTZOG, le juge fiscal en crise, in le juge fiscal, Economica, 1988, p. 5 et s

[74] Imposition du revenu, imposition sur les sociétés, taxes sur le chiffre d'affaires, etc.

temps et auxquelles deux solutions différentes sont apportées. D'une part, il peut se trouver que le législateur en créant une imposition a prévu pour elle un régime juridique qui soit dérogatoire aux règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales.[75] Ces situations ne soulèvent, a priori, aucune difficulté particulière, les règles prévues à cet effet devant s'appliquer de plein droit.

D'autre part, il se peut que le législateur, silencieux, n'ait prévu aucune règle. Dans ce cas, le Conseil d'Etat a élaboré une méthodologie qui semble être, depuis quelques années, d'un usage constant. Il s'agit de privilégier les dispositions législatives en la matière au premier chef. Lorsque celles-ci sont inexistantes, il convient d'appliquer les dispositions du code général des impôts ou du livre des procédures fiscales ayant une certaine généralité. Le cas échéant, ce sont les règles tirées du règlement général sur la comptabilité qui s'appliqueront, notamment pour ce qui est des règles de procédure.[76] Ces règles sont la plupart du temps applicables aux créances étrangères à l'impôt, à cet égard donc leur application aux impositions de toutes natures, fussent-elles sui generis, semble à priori contestable. Néanmoins, parce que ces règles ont une nature purement procédurale, le Conseil d'Etat considère que rien ne s'oppose à ce qu'elles soient appliquées à des impositions de toutes natures.[77]

Le fait le plus notable, s'agissant du régime juridique des impositions de toutes natures, est que la jurisprudence a relevé un certain nombre de dispositions juridiques tirées du code général des impôts et du livre des procédures fiscales qui s'appliquent à celles-ci dans le silence de la loi. Il en résulte donc que la qualification d'un prélèvement en impositions de toutes natures entraîne désormais un certain nombre de conséquences juridiques. Il existe donc un régime juridique, en quelque sorte autonome d'application automatique aux impositions de toutes natures. Il s'agirait d'un ensemble de règles qui s'appliqueraient à chaque fois que le législateur ne se serait pas prononcé sur les règles applicables à une imposition.

---

[75] Cas, par exemple de la taxe locale d'équipement, qui quoique étant codifiée dans la partie consacrée aux droits d'enregistrement a son contentieux dévolu au juge administratif du fait du législateur (art. 1723 sexies du CGI).

[76] Voir, par exemple, les conclusions de Mme Marie-Dominique HAGELSTEEN sous CE, 2 octobre 1989, Société Sociel c/Agence financière de bassin Seine-Normandie, RFDA 6-2 mars-avril 1990 p. 280 et s.

[77] Voir les conclusions HAGELSTEEN sous l'arrêt Sociel, préc.

Ce phénomène, au demeurant assez récent, est constaté par certains auteurs. Ainsi, on retrouve ce constat dans la pensée de M. P.-F. RACINE qui constate qu' « il est évident qu'en ce qui concerne les principaux impôts, on trouve dans les textes (code général des impôts et livre des procédures fiscales) les règles concernant l'assiette, le taux, la procédure et les délais de recouvrement de l'impôt ainsi que le régime des voies de recours, même si sur certains points il y a matière à construction jurisprudentielle. En revanche, force est de constater qu'un certain nombre d'impôts créés dans les trente dernières années sont, en quelque sorte, des impôts plus ou moins inachevés juridiquement […]. »[78] Cet auteur relève un certain nombre de conséquences en matière de contentieux qu'il s'agisse de la détermination de la compétence juridictionnelle,[79] de la nature du contentieux[80] ou de l'obligation de réclamation à l'administration en préalable à toute saisine du juge. Ce constat s'étend également à la procédure d'imposition, notamment à la garantie de la rectification contradictoire prévue à l'article 55 du livre des procédures fiscales. Enfin, « la qualification d'imposition de toutes natures entraîne aussi des conséquences quant au recouvrement: que l'imposition soit perçue au profit de l'Etat, d'une collectivité locale ou de l'un de leurs établissements publics, elle doit être recouvrée par des services placés sous l'autorité de l'Etat ou contrôlé par lui »[81]mais également au regard de l'article 6§1 de la Convention européenne de sauvegarde des doits de l'homme et des libertés fondamentales dont l'applicabilité est limitée aux pénalités fiscales, l'imposition elle-même y échappant totalement.[82]

L'idée qu'il existe des règles tirées du code général des impôts et du livre des procédures fiscales et qui sont applicables aux impositions de toutes natures dans le silence de la loi se trouve aussi dans la pensée de M. J. LAMARQUE qui, dans le Jurisclasseur « Procédures fiscales », consacre le fascicule n°140 à cette question.[83]

---

[78] P-F RACINE, La notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 4e édit. , p. 18.

[79] Dans le silence de la loi, c'est le juge administratif qui est compétent par application du critère des « actes et opérations de puissance ».

[80] Comme tous les contentieux en matière fiscale, ce contentieux est un contentieux de pleine juridiction.

[81] P-F RACINE, la notion d'impôt et ses conséquences juridiques, préc. p. 22.

[82] CJCE, 12 juillet, 2001, Ferrazzini c/ Italie, n° 44759/98, RJF 01.1.128.

[83] Ce fascicule est annoncé dans le sommaire mais ne semble pas avoir été publié.

Enfin, cette idée se trouve également développée par Mme MOUBACHIR dans sa thèse de doctorat présentée devant l'Université Paris II Panthéon-Assas en 2004 et publiée en 2007.[84] Cet auteur y développe l'idée que les notions de régime fiscal[85] et d'imposition sont totalement indépendantes. Deux faits permettent d'expliquer ce « découplage » : d'une part, la nature particulière de certaines impositions[86] qui dérogent à l'idée d'une répartition des charges selon les facultés contributives mais trouvent leur fondement dans la nécessité de « mutualiser les coûts en contrepartie d'une obligation collective d'intervention », d'où un certain lien tenu entre le redevable rendant nécessaire la dépense et le paiement de l'imposition finançant la dépense.[87] A cela, il faut ajouter l'affectation pour les impositions contributives, au financement d'objectifs d'intérêt général à caractère social et économique. D'autre part, ces impositions d'un type nouveau se caractérisent par la mise en jeu des techniques d'établissement et de recouvrement qui tranchent avec celles classiquement employées pour les impositions prévues au code général des impôts et par l'intervention d'autorités administratives autres que l'administration fiscale. Au final, cet auteur abouti à la conclusion que les impositions peuvent être classées en trois catégories en fonction du degré d'application du régime fiscal. Ainsi, il existe des impositions assujetties totalement au régime fiscal,[88] celles qui le sont partiellement[89] et celles qui ne le sont pas totalement, du moins pour certains aspects.[90] De façon synthétique, la thèse de Mme MOUBACHIR, prise dans sa globalité, permet de conclure qu'il existe des règles tirées du code général des impôts et du livre des procédures fiscales qui s'appliquent à toutes les impositions de toutes natures. Celles-ci sont pour l'essentiel des règles de procédure et concernent, en l'état actuel de la

---

[84] Y. MOUBACHIR, Impositions et régime fiscal, vers de nouvelles catégories d'impositions, LGDJ, Paris, 2007, 452 p.

[85] Entendu comme l'ensemble des règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales.

[86] Classées en impositions contributo-compensatives et en impositions contributives par M. MOUBACHIR.

[87] D'où la qualification de ces impositions en impositions contributo-compensatives pour signifier la compensation de la charge financière supportée par la collectivité par le versement d'une contribution par le redevable rendant nécessaire cette dépense.

[88] Pour l'essentiel, les impositions prévues au code général des impôts.

[89] Cas des taxes d'urbanisme : De façon schématique, les opérations d'établissement relèvent de l'administration de l'équipement alors que celles du recouvrement sont dévolues au fisc.

[90] Cas des redevances des agences de l'eau ex agences financières de bassin dont l'établissement et le recouvrement continuent d'échapper au fisc. Notons, toutefois, que cette particularité n'est avérée que pour certains aspects du régime contentieux, puisque plusieurs règles prévues au livre des procédures fiscales et au code général leurs sont applicables (taxation d'office, garantie du contradictoire en matière de redressement, garantie contre le changement de doctrine, abus de droit, règles de sûreté, etc.). Par ailleurs, l'unification du contentieux des impositions de toutes natures s'est fait par le biais de ces impositions et leur est donc applicable.

jurisprudence, les règles de la taxation d'office, la garantie de la procédure contradictoire en matière de rectification, la protection des contribuables contre le changement de doctrine administrative, notamment. Cependant, il existe également certaines règles de fond qui ont une portée générale et qui s'appliquent aux impositions de toutes natures dans le silence de la loi. Il en est ainsi, désormais, de la règle de l'abus de droit de l'article L.64 du LPF, de la prescription de l'action en recouvrement, des règles relatives aux sûretés de la créance fiscale de l'article 1729 et suivantes du CGI, par exemple.

En somme, le juge fiscal, depuis quelques années, essaye d'unifier juridiquement la catégorie des impositions de toutes natures. Quoiqu'elle ne soit pas encore arrivée à son point d'achèvement, ce mouvement semble être une tendance lourde qui travaille en profondeur les ressorts fondamentaux de la fiscalité française. Cette tendance, sans doute nourrit par l'exigence des solutions jurisprudentielles pratiques au plan national, trouve également un terreau fertile sur le plan communautaire, l'intégration fiscale exigeant des Etats membres un minimum de clarification législatif pour en faciliter la réalisation.[91]

Tout comme l'étude des critères d'identification des impositions de toutes natures et leur classification, l'étude du régime juridique est au centre de notre propos sur les impositions de toutes natures, propos dont il convient de définir le champ d'application et le plan directeur.

## C. Méthodologie

Sujet à dominante juridique, l'étude des impositions de toutes natures impose incontestablement une méthodologie juridique. Celle-ci est d'abord analytique. A cet égard, il convient, sans nul doute, de tirer matière du droit positif mais également des contributions doctrinales. En effet, si l'apport pratique du droit positif est incontestable, on peut trouver dans la doctrine matière à construction théorique. Ces deux sources d'inspiration participent du reste des inclinaisons qu'impose la discipline dans laquelle s'insère notre étude. Si le droit se trouve dans la loi et subsidiairement lorsque celle-ci est silencieuse ou obscure dans la jurisprudence, il ne peut être appréhendé et avoir une « vie sociale » ce qui, du reste est sa

[91] Le contentieux relatif au statut des travailleurs transfrontaliers vis à vis de la CSG et de la CRDS est un bel exemple à cet égard: CJCE , 15 février, 2000, aff. 34/98 a/s CRDS et 169/98 a/s CSG, RJF 00.3.436, Concl. La Pergola, BDCF 3.00.

finalité, qu'en fonction de l'appropriation que s'en fera le citoyen, que celui-ci soit contribuable ou administration, praticien ou savant. Cette appropriation est avant tout intellectuelle et appelle un effort de compréhension de la norme, une action herméneutique. La méthode analytique semble à cet égard offrir un certain attrait. Elle permet de saisir l'objet en soi, c'est à dire, au sens de la phénoménologie husserlienne, dans sa singularité et ce qu'il a d'essentiel. En ce sens, la notion d'imposition de toutes natures doit être considérée comme objet d'étude en soi, comme sujet de questionnement exclusif aussi bien sur la forme que sur le fond. La recherche de la signification de la notion, de ses critères d'identification, des typologies qui peuvent en être faits ainsi que du régime juridique qui peut lui être appliqué sont autant de points d'intérêt qui peuvent nourrir cette démarche analytique. Pour ce faire la collecte et l'analyse des textes de droit positif et des contributions doctrinales se révèlent être des démarches incontournables. Chercher, collecter, analyser, au besoin commenter et théoriser, n'est ce pas là les préludes normaux et nécessaires à toute production d'une œuvre juridique, qui plus est lorsque celle-ci s'inscrit dans une démarche de recherche.

L'étude des impositions de toutes natures ne s'inscrit pas uniquement dans une démarche analytique. Celle-ci peut aussi être descriptive ou comparative. En réalité, elle englobe toutes ces approches dans le sens où elle peut se décliner en analyse descriptive ou en analyse comparative. Nous entendons par analyse descriptive celle qui consiste pour l'essentiel à décrire les ressorts de forme et de fond de la notion d'imposition de toutes natures. A cet égard, il peut s'agir de décrire les éléments d'identification des impositions de toutes natures et les règles juridiques qui leur sont appliquées. Il peut également s'agir d'une analyse comparative. L'objectif, dans ce dernier cas, est de comparer la notion d'imposition de toutes natures à des notions connexes ou voisines enfin d'en montrer la spécificité : impôt, taxe fiscale, taxe parafiscale, redevance ou rémunération des services rendus, cotisation de sécurité sociale sont autant de notions dont il convient de déterminer les interfaces et les interactions qu'elles peuvent entretenir avec celle d'imposition de toutes natures. Il convient aussi d'avoir un regard comparatif sur les jurisprudences administratives, judiciaires et constitutionnelles afférentes au contenu de cette notion et sur leurs implications.

L'étude des impositions de toutes natures, nous l'avons vu, renvoie à l'étude de trois catégories d'impositions dont les ressorts juridiques et théoriques sont suffisamment connus du juge et du savant, à savoir, les catégories des impôts, des taxes fiscales et celle des impositions sui generis qui regroupe toutes les impositions qui n'entrent pas dans les catégories précédentes. De fait, seront traités, dans notre étude, de façon accessoire et dans

une optique comparative toutes les créances publiques qui en sont étrangères. Il en sera ainsi, des redevances ou rémunérations des services rendus,[92] des taxes parafiscales,[93] des cotisations de sécurité sociale. Il en sera ainsi aussi des redevances pour occupation du domaine public, des cotisations syndicales, des participations financières[94] exigées par les collectivités territoriales dans le domaine de l'urbanisme, des remboursements de frais, des pénalités fiscales, des emprunts obligatoires. La délimitation de ce champ d'investigation servira à déterminer les critères d'identification des impositions de toutes natures ainsi qu'à les classer. Il servira également à en déterminer le régime juridique.

En somme toute la matière relative à l'étude des impositions de toutes natures est polarisée autour de trois pôles d'études: les critères d'identification, la classification et le régime juridique des impositions de toutes natures.

Dans un premier temps **(Première partie)**, il s'agira de montrer qu'en dépit de ce que la loi ne permette pas de formuler des critères pertinents d'identification des impositions de toutes natures, on peut tirer des constructions doctrinales et jurisprudentielles quelques éléments de réflexion offrant une réponse satisfaisante à cette question. Ainsi nous montrerons que les critères de définition de l'impôt construits par la doctrine des auteurs et la méthode du tiers exclu élaborée par la jurisprudence du Conseil d'Etat et du Conseil Constitutionnel sont autant d'éléments permettant de proposer des critères d'identification des impositions de toutes natures.

Dans un second temps **(deuxième partie)**, notre propos portera sur une présentation de la composition de la catégorie des impositions de toutes natures. Il s'agira pour l'essentiel, de classer les impositions de toutes natures selon des critères pertinents. Pour ce faire nous présenterons d'abord l'existant avant de faire une proposition de classification.

Enfin dans un troisième temps **(Troisième partie)**, nous examinerons la question afférente au régime juridique des impositions de toutes natures. L'interrogation centrale sera de savoir si, en l'occurrence, il existe un ensemble de règles juridiques susceptibles de s'appliquer de façon automatique aux impositions de toutes natures, en dehors même de

---

[92] Excepté les cas nous en userons dans une perspective comparative.

[93] Supprimées par l'ordonnance organique du 1er août 2001.

[94] Qui, de toute évidence, sont des impositions quasi fiscales.

toutes prescriptions juridiques. D'ores et déjà, il convient de noter que le code général des impôts et le livre des procédures fiscales prescrivent des règles qui sont pour l'essentiel singulières à chaque imposition ou catégorie d'impositions. En effet, des règles de portée générale sont quasi inexistantes dans ces textes. Cependant, les jurisprudences du juge administratif et du juge constitutionnel tendent ces dernières années à dégager un corps de règles, tirées de ces codes, qui s'appliquent aux impositions de toutes natures en dehors même de toutes prescriptions légales et du seul fait de la qualification d'un prélèvement public en imposition de toutes natures. En somme, la qualification d'un prélèvement public en imposition de toutes natures, du fait même de cette jurisprudence, commence à avoir des conséquences juridiques. Ces conséquences qui portent sur le régime contentieux et non contentieux des impositions de toutes natures, nous les examinerons dans nos développements ultérieurs.

# Première partie: L’identification des impositions de toutes natures

Prévue à l'alinéa 6 de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958, l'expression impositions de toutes natures n'a commencé à retenir l'attention de la doctrine qu'au début des années 80, aidé en cela par une actualité jurisprudentielle controversée. Utilisée majoritairement pour la qualification des impositions sui generis, elle a pu susciter des questionnements dans la doctrine et apparaître, tout compte fait, comme une notion peu connue, du moins peu étudiée. On a pu noter dans la doctrine un premier mouvement d'interrogation portant sur les critères d'identification de ces impositions.[95] L'essentiel des critiques s'appesantissait sur la méthode utilisée aussi bien par le Conseil d'Etat et le Conseil Constitutionnel qui procédaient par élimination des redevances de services rendus, des taxes parafiscales ou des cotisations sociales afin d'aboutir à une qualification en impositions de toutes natures sans pour autant en dégager les critères substantiels. Un deuxième phénomène a pu aussi être observé. Celui-ci portait sur des interrogations afférentes à la composition de cette catégorie constitutionnelle, ce d'autant plus que l'intitulé de la notion laissait suggérer une pluralité et une diversité de composantes.

Ainsi, à partir de ces deux interrogations, peuvent être construites et formulées la problématique de l'identification des impositions de toutes natures : quels en sont les critères d'identification et quelles typologies peuvent en découler?

D'existence assez récente, le concept d'impositions de toutes natures n'a pas reçu dans le texte l'instituant, pas plus que dans d'autres textes de nature juridique, une définition permettant d'en déterminer les caractéristiques. Si l'on peut trouver dans les travaux préparatoires à la Constitution du 4 octobre 1958 quelques éléments de compréhension sur la signification que voulaient en donner ses auteurs ceux-ci, cependant, ne permettent pas d'en déterminer clairement les critères d'identification. On comprend, dès lors, qu'une partie de la doctrine ait vite conclu à une absence de critères.[96] Toutefois, on peut trouver dans la jurisprudence et dans la loi des éléments de réflexion permettant de dégager quelques critères

---

Lire par exemple : F. Moderne, à propos de des taxes dites redevances d'assainissement, le désordre des qualifications en droit fiscal, RJF 1976, 5, p. 157; P. AMSELEK, Une curiosité du droit public financier: les impositions quasi fiscales, mélanges Waline, 1974 ; de façon déterminante : J-P CAMBY: les impositions de toutes natures, une catégorie sans critères ? AJDA 1991, p. 339 et s.

[96] Voir par exemple : J-P CAMBY: les impositions de toutes natures, une catégorie sans critères ? AJDA 1991, p. 339 et s. Notons que cet auteur a la prudence de mettre l'intitulé de son article à la forme interrogative.

d’identification. Ceux-ci ont une double nature : ils peuvent être objectifs car découlant de certaines dispositions constitutionnelles et légales **(Titre I).** Ils peuvent aussi avoir une nature plus subjective et être le fruit des interprétations et constructions jurisprudentielles **(Titre II).**

# Titre I. Le critère d'identification tiré de l'article 34 de la Constitution : Le critère organique

L'article 34 al.6 de la Constitution fournit les premiers éléments de détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures. En disposant que la loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, le constituant de 1958 a voulu clairement décider que le trait dominant d'une imposition, quelle que soit sa nature ou sa dénomination, doit résider dans la compétence du législateur en ce qui concerne son institution, sa modification ou sa suppression et les règles relatives à son régime juridique. En somme, l'un des premiers critères d'identification des impositions de toutes natures est un critère organique qui repose sur deux éléments: un élément personnel fondé sur le titulaire de la compétence d'instituer, de modifier ou de supprimer les impositions de toutes natures et un élément matériel fondé sur la détermination des matières sur lesquelles s'exerce cette compétence. Ces deux éléments participent, sans doute de la même façon, de la définition de la compétence du législateur en matière fiscale et de l'identification incidente des impositions de toutes natures **(chapitre I)**. Néanmoins, pour ce qui est de l'identification des impositions de toutes natures, ils ne recouvrent pas la même importance. Si l'élément personnel du critère organique offre un faisceau d'indices permettant de suspecter une imposition de toutes natures, l'élément matériel, c'est à dire la fixation par le législateur des règles d'assiette, de taux et de recouvrement de ces prélèvements, en est par définition le critère substantiel.[97] Aspect traduisant l'importance des matières dans lesquelles elle s'exerce, la compétence du législateur est soumise à des contraintes constitutionnelles: elle doit s'exercer en totalité et dans le respect des règles et principes constitutionnels **(chapitre II)**.

Parce qu'elle porte sur l'étude des compétences fiscales du législateur, on s'attendrait légitimement à ce que nous abordions dans notre étude les questions relatives à l'effectivité

[97] Hormis quelques exceptions isolées comme la redevance télévision qui, quoique étant qualifiée dans le passé de taxe parafiscale, aurait son taux fixé par la loi ou, dans une moindre mesure, le versement transport, imposition dont le taux échappe partiellement au législateur. Voir à ce sujet J-P CAMBY : les impositions de toutes natures une catégorie sans critères ? AJDA 1991, p.347.

de cette compétence, notamment aux questions relatives aux distorsions juridiques[98] et administratives[99] et à l'emprise du droit communautaire sur la souveraineté fiscale des parlements nationaux. Cependant, toutes ces interrogations, nécessaires à l'étude de la thématique du consentement à l'impôt, ne nous paraissent pas indispensables à examiner lorsqu'il s'agit d'aborder l'étude des compétences fiscales du parlement comme critère d'identification des impositions de toutes natures. Dès lors ces questions seront exclues de notre champ d'investigation.

[98]Comme la pratique des ordonnances, des délégations, des validations législatives ou encore l'exercice de la compétence législative en période exceptionnelle.

[99] Préséance de l'administration des finances dans l'élaboration des projets des lois de nature fiscale, pratique des agréments fiscaux et des options soumises à autorisation, doctrine administrative contra legem…

# Chapitre I. Analyse du critère organique: La compétence du législateur en matière d'impositions de toutes natures

Le critère organique a souvent fait l'objet des critiques d'une partie de la doctrine en raison de son caractère prétendument non opérant. En effet, on a souvent évoqué le fait qu'il soit incident et que la compétence législative ne soit relevée qu'après coup, à la suite de la qualification du prélèvement litigieux en imposition de toutes natures. En somme, ce serait la compétence législative qui résulterait de la qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures et non pas l'inverse. Cette remarque, sans nul doute pertinente, est néanmoins parcellaire dans la mesure où elle ne prend en compte que les situations dans lesquelles un prélèvement réputé initialement avoir un caractère non fiscal s'avère être une imposition de toutes natures. Toutefois, dans toutes les autres situations où une imposition est dûment instituée par le législateur, ce critère permet de la distinguer des prélèvements obligatoires non fiscaux. Elle permet également d'opérer entre les prélèvements institués par le législateur une distinction entre ceux qui ont une nature fiscale (impôts et taxes) et ceux qui ne l'ont pas (redevances de services rendus, taxes parafiscales, revenus du domaine, cotisations de sécurité sociale). En conclusion, le critère organique est un critère sûr permettant l'identification des impositions de toutes natures. C'est peut-être, comme le relève M. Loïc PHILIP,[100] la seule certitude que l'on ait à propos de l'identification des impositions de toutes natures.

Parler de critère organique c'est postuler que chaque prélèvement obligatoire institué par le législateur **(Section I)** est une imposition de toutes natures dès lors qu'il entre dans le champ d'application de l'article 34 de la Constitution, c'est à dire lorsque le législateur en fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement **(Section II)**. En somme, le critère organique permettant la qualification des impositions de toutes natures signifie au moins trois choses : 1/ la mise en œuvre ou l'exercice de la fonction législative; 2/ Le choix d'une forme appropriée (la loi) et peu importe la nature de celle-ci; 3/ La limitation du champ d'application de cette compétence à la fixation des règles relatives à l'assiette, au

[100] **PHILIP Loïc**, « Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires », Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, 2005, p. 677 à 691.

taux et au recouvrement des impositions de toutes natures. C'est donc l'analyse de ces trois éléments que nous ferons dans les lignes qui suivent.

## Section I. La signification fonctionnelle

La compétence législative constitue un élément d'identification des impositions de toutes natures. Elle permet, à coup sûr, de distinguer une imposition de toutes natures d'une redevance ou rémunération des services rendus. Ces derniers peuvent, en effet être perçus en raison d'un décret pris en Conseil d'Etat et ne font, en tout état de cause, que l'objet d'une ratification dans la plus prochaine loi de finances. De même, la compétence législative permet également de distinguer les impositions des cotisations de sécurité sociale dont la loi ne fixe que les principes fondamentaux.

Les formes que prend l'institution d'une imposition de toutes natures constituent un élément permettant de la distinguer des autres prélèvements obligatoires. L'insertion d'un prélèvement obligatoire dans la loi fiscale est donc l'un des signes distinctifs de l'imposition de toutes natures. Lorsqu'un prélèvement obligatoire est institué par une loi fiscale on est dans la majorité des cas sûr d'être en face d'une imposition de toutes natures.[101] La question est donc de savoir ce qu'est une loi fiscale. A cet égard, la problématique ne semble pas soulever des difficultés particulières dès lors que l'on considère d'une part que toute loi instituant, modifiant ou supprimant des impositions de toutes natures est une loi fiscale et d'autre part que des impositions de toutes natures peuvent être instituées par des lois autres que la loi de finances. On peut donc déduire de ces considérations préalables que les lois fiscales sont soit des lois de finances, des lois ordinaires ou des lois de financement de la sécurité sociale.

Les lois de finances s'entendent, aux termes de l'article 1er de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001, des lois de finances de l'année, des lois de finances rectificatives et des lois de règlement. Il faut ajouter à cette liste, les lois qui peuvent intervenir en application des articles 47 de la Constitution et 45 de la loi organique du 1er août

[101] A condition de réserver les cas des cotisations sociales et des redevances pour occupation du domaine public qui peuvent être instituées par une loi sans que celle-ci n'en fixe les règles d'assiette, de taux et de recouvrement.

2001, en circonstances exceptionnelles lorsque la loi de finances de l'année n'a pu être votée dans les formes et les délais requis.[102] Ces lois (de finances) constituent les formes privilégiées[103] d'institution, de modification ou même de suppression des impositions de toutes natures. Canaux par excellence par lesquels s'articulent les différents moments de vie d'une imposition de toutes natures, elles n'en sont pas pour autant les seuls. En effet, les impositions de toutes natures peuvent aussi être instituées par des lois ordinaires. La véracité de l'existence de telles lois ne soulève aucune difficulté particulière et il est assez aisé de trouver des exemples à cet égard.[104] La véritable problématique des lois fiscales ordinaires portent sur les incidences budgétaires des dispositions fiscales qu'elles peuvent contenir. En l'occurrence, il s'agit de savoir si une loi fiscale ordinaire peut contenir des dispositions de nature à modifier l'exécution du budget en cours. Il semble qu'en l'état actuel du droit, il n'existe aucune contre-indication à cet égard. En effet, le Conseil constitutionnel considère qu'une telle éventualité n'a pour seul effet que de contraindre le législateur à prendre en compte ultérieurement, dans une des lois de finances rectificatives, les implications budgétaires d'une telle situation.[105]

Enfin, les impositions de toutes natures peuvent être instituées par une loi de financement de la sécurité sociale. Cette solution n'a pas été, dès le départ, une évidence. En effet, aucune disposition juridique ne prévoyait clairement une telle possibilité. La référence à l'article L.O.111-3 du code de la sécurité sociale qui disposait que la loi de financement de la sécurité sociale « prévoit, par catégorie, les recettes de l'ensemble des régimes obligatoires de base et organismes créés pour concourir à leur financement » n'est pas d'un grand secours. Aussi, le Conseil constitutionnel a-t-il du trancher la question à propos de la contribution sociale généralisée, imposition de toutes natures dont la présence dans la loi de financement de la sécurité sociale était contestée au motif que ne pouvaient y être mentionnées que les cotisations de sécurité sociale. Le Conseil constitutionnel a considéré « que le produit de cette

---

[102] Le législateur a confirmé en ce domaine une jurisprudence précédente du Conseil Constitutionnel : Cons. Const. déc. n°79-III DC du 30 décembre 1979, AJDA 1980, p. 357, note Franck ; D. 1980°, p. 393, note L. Hamon; DF. 1980, n° 2-3, comm. 91, RDP 1980, p.1373n note L. Philip.

[103] Le mouvement ne semble pas pencher vers un infléchissement du phénomène. Bien au contraire, chaque loi de finances apporte chaque année son contingent d'impositions instituées, modifiées ou supprimées.

[104] Plusieurs lois participent de cette logique. Il en est ainsi par exemple de la loi n°65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et les revenus des capitaux mobiliers ou encore la loi n°66-10 du 6 janvier 1966 portant reforme des taxes sur le chiffre d'affaires.

[105] Cons. Const. déc. n°84-170 DC du 4 juin 1984 ; DF 1984, n°26, comm.1247.

contribution est appelé à concourir de façon significative à l'équilibre financier des régimes obligatoires de base. […] que par suite les dispositions critiquées sont au nombre de celles qui peuvent figurer dans une loi de financement de la sécurité sociale ».[106]

De ce formalisme particulier, on peut déduire quelques observations permettant de distinguer les impositions de toutes natures d'autres prélèvements obligatoires. Ceci peut être fait à l'égard de certains prélèvements qui échappent pour partie à la compétence législative. Il en est ainsi des rémunérations des services rendus, des redevances domaniales, des cotisations de sécurité sociale qui, quoiqu'étant parfois instituées par le législateur, ont leurs règles d'assiette de taux et de recouvrement fixées par voie réglementaire. En effet, selon les dispositions de l'article 3 de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001, ces prélèvements sont des ressources budgétaires de l'Etat qui relèvent de la compétence législative pour la détermination de leur nature, de leur montant et de leur affectation. En réalité, pris dans un contexte étatique, la distinction entre ces deux types de prélèvements n'est opérante que lorsque l'on associe au critère organique un critère matériel, c'est à dire la détermination des règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.

La question prend un éclairage particulier s'agissant des rémunérations des services rendus puisque l'article 4 de la loi organique de 2001 semble établir une compétence réglementaire concurrente à celle du législateur qui peut instituer ces prélèvements par décret en Conseil d'Etat, le législateur n'intervenant ultérieurement que pour procéder à leur ratification. C'est là une commodité pratique dont ne devrait pas, gageons-le, se priver le gouvernement. En fait, le système introduit par l'article 4 de la loi organique de 2001 ne devrait pas avoir des effets différents de ceux produits par l'article 5 de l'ordonnance de 1959. En effet, sous l'empire de cette ordonnance le Conseil Constitutionnel jugeait déjà que: «…si la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures est attribuée à la compétence du législateur par l'article 34 de la Constitution, en revanche l'institution ou l'aménagement des redevances demandées à des usagers en vue de couvrir les charges d'un service public ou les frais d'établissement ou d'entretien d'un ouvrage public qui trouvent leur contrepartie directe dans des prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage, ne sauraient être regardées comme

[106] Cons. Const. déc. n°96- 384 DC, 19 déc. 1996, consid. 8 ; LPA 18 avril 1997, n°47, note Nguyen Van Tuong et 23 juillet 1997, n°88, note Aivazzadeh ; RFFP 1997, n°59, p.205, note X. Prétot ; D.1998, p.152, Obs. Oliva.

réservées à la loi».[107] En somme, l'institution des impositions de toutes natures reste une compétence exclusive du législateur, ce qui en constitue donc un critère d'identification. A l'inverse, si le législateur peut instituer une rémunération des services rendus, il partage cette compétence avec le pouvoir réglementaire et ne peut en fixer les règles d'assiette, de taux et de recouvrement. Nous allons exposer sommairement dans les lignes qui suivent la signification du critère organique.

## Paragraphe I. La compétence législative comme critère d'identification des impositions de toutes natures

Les impositions de toutes natures peuvent être identifiées à partir du critère organique. Cette identification peut être assez aisée lorsqu'il s'agit des impositions de toutes natures de type classique. Elle peut, cependant revêtir quelques spécificités à propos des impositions sui generis.

### A. La compétence législative comme critère d'identification des impositions de toutes natures de type classique

En application de l'article 34 de la Constitution, le législateur fixe le régime juridique des impositions de toutes natures. Cette compétence est l'un des premiers critères d'identification d'une imposition de toutes natures. On peut d'abord constater le lien entre qualification en imposition de toutes natures d'une créance publique et compétence législative à propos des impositions de type classique codifiées au code général des impôts. C'est justement parce que le législateur en fixe le régime juridique conformément aux dispositions de l'article 34 que les prélèvements publics prévus au code général des impôts peuvent être qualifiés d'impositions de toutes natures.

---

[107] Cons Const. 6 octobre 1976, Déc. n° 76-92L, J.O du 9 octobre 1976, p. 5953.

Voir également : CC. 2 décembre 1980, Déc. n° 80-118L ; J.O du 4 décembre 1980 p. 2849 : « considérant que si, l'article 34 de la Constitution réserve à la compétence du législateur la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, il résulte de l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, intervenue en application du même article 34, que l'institution ou l'aménagement des rémunérations pour services rendus sont du domaine du règlement ».

La lecture du code général des impôts offre une bonne illustration de ce que les nombreuses impositions qui y sont codifiées trouvent leurs règles juridiques de fond fixées soit de façon singulière **(I)** soit sous forme de dispositions communes **(II)** par le législateur ce qui prouve à suffisance que la compétence législative est bien un critère d'identification d'une imposition de toutes natures.

## I. La fixation des règles singulières à chaque impôt comme élément d'identification des impositions de toutes natures

On trouve dans le code général des impôts des règles qui fixent de façon spécifique à un impôt certains éléments du régime d'une imposition. On peut constater cette réalité à propos des règles d'établissement et de recouvrement.

### a. La fixation des règles d'établissement

Les règles de fond qui gouvernent l'établissement des impositions de toutes natures de type classique se trouvent pour une grande part déterminées par le législateur et codifiées au code général des impôts. On peut faire ce constat autant à propos des impositions perçues au profit de l'Etat que de celles qui sont affectées aux collectivités locales et autres organismes publics ou privées.

Pour ce qui est de la première catégorie des impositions codifiées au CGI, c'est à dire des impositions d'Etat, les articles 1 à 204-0 bis du code général des impôts déterminent pour l'IR l'assiette et le taux d'imposition. Ces règles sont prévues pour l'IS aux articles 205 à 223 VJ et pour les autres impositions assimilées aux contributions directes aux articles 223 septies à 235 ter Z. Pour les taxes sur le chiffre d'affaires, notamment la TVA, on trouve dans le code général des impôts les dispositions qui en déterminent, de façon spécifique, l'assiette et le taux : pour la TVA, ces règles sont prévues aux articles 256-0 à 298 septdecies alors que pour les autres taxes sur le chiffre d'affaires les articles 302 K à 302 bis ZF déterminent pour chacune d'elles l'assiette et le taux qui leur sont appliqués. Le même constat peut être fait à propos des contributions indirectes[108] et taxes assimilées[109] dont les règles d'établissement

[108] Principalement les droits sur les boissons, sur les tabacs, sur les matières d'or, d'argent et de platine.

sont prévues aux articles 302 A à 633, aux droits d'enregistrement dont le régime juridique d'établissement, c'est à dire l'assiette et le taux, sont prévues aux articles 634 à 885, à l'impôt de solidarité sur la fortune dont les règles y afférentes sont codifiées aux articles 885A à 885 Z. Quant aux droits de timbre, leurs règles d'établissement sont prévues aux articles 886 à 968 D. A cette liste, il faut adjoindre certaines impositions particulières dont les règles d'assiette et de taux sont codifiées aux articles 990 à 1018 A bis.

Le régime juridique des impositions perçues au profit des collectivités locales[110] et de certains établissements publics,[111] n'échappe pas à la logique que nous venons de décrire.

L'assiette et le taux de chaque imposition se trouvent ainsi déterminés par le législateur par rapport à la logique propre de chaque impôt. En somme, dès lors qu'il y a imposition, on est presque sûr qu'il y a compétence législative de sorte que, parmi plusieurs créances publiques,

---

[109] Cotisation de solidarité sur les céréales, cotisation de solidarité sur les graines oléagineuses, taxe sur les spectacles et taxe sur les appareils automatiques.

[110] Pour les impositions communales : taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, taxe d'habitation, taxe professionnelle, redevance communale sur les mines, imposition forfaitaire sur les pylônes, taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe de balayage, impôt sur les spectacles, jeux et divertissements, surtaxe sur les eaux minérales, taxe additionnelle sur certains droits d'enregistrement, taxe locale d'équipement, taxes perçues au profit des communes de Saint-Martin et Saint-barthélemy ; Pour les impositions départementales : redevance départementale des mines, taxes additionnelles à certains droits d'enregistrement, taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie, taxe pour le financement des conseils d'architecture, de l'urbanisme et de l'environnement ; Pour les impositions régionales : taxe spéciale d'équipement pour la région Île-de-France, taxe complémentaire sur la taxe locale d'équipement pour la région Île-de-France, taxe sur les permis de conduire, taxe sur le certificat d'immatriculation des véhicules, la taxe due par les entreprises de transport aérien et maritime au profit de la région de CORSE.

[111] Celles assimilées aux contributions directes (CSG, CRDS, taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie, taxe pour chambre de métier, taxe pour frais de chambre d'agriculture, redevance audiovisuelle, taxe spéciale d'équipement perçue au profit de certains établissements publics, impositions perçues au profit des communautés urbaines, impositions perçues au profit des syndicats de commune et des syndicats mixtes, Impositions perçues au profit des communautés de communes, Impositions perçues par les communautés ou syndicats d'agglomérations nouvelles, Impositions perçues par les groupements substitués aux communes pour l'application des dispositions relatives à la taxe professionnelle, Prélèvements et perceptions destinés au Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles, Taxe spéciale sur le prix des places de spectacles cinématographiques, Taxe d'aéroport, Taxe sur les nuisances sonores aériennes, Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle, Taxe d'abattage, Contribution perçue au profit de l'Institut national de prévention et d'éducation pour la santé), celles qui sont assimilées aux contributions indirectes (Contribution perçue au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, Taxe affectée à l'Office national interprofessionnel des grandes cultures), celles qui sont assimilées aux droits d'enregistrement et de timbre (Taxes à percevoir pour l'alimentation du fonds commun des accidents du travail agricole, Taxes perçues au profit de l'Agence nationale de l'accueil des étrangers et des migrations, Droit de timbre perçu au profit de l'Office national de la chasse et de la faune sauvage, les contributions affectées au Fonds national de garantie des calamités agricoles, au Fonds de garantie des calamités agricoles dans les départements d'outre-mer, au Fonds de prévention des risques naturels majeurs et à l'Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports).

celles dont l'assiette et le taux sont déterminés par le législateur doivent être identifiées comme des impositions de toutes natures. La compétence législative en matière de recouvrement permet également de déterminer le lien de causalité que nous venons de décrire.

## b. La fixation des règles de recouvrement

Le livre II du code général des impôts consacré aux règles de recouvrement des impositions de toutes natures établit des règles spécifiques, applicables à chaque imposition ou catégorie d'imposions. Ainsi, des règles relatives à l'établissement des rôles et avis d'imposition sont spécifiquement prévues au profit des impositions directes[112] que celles-ci soient étatiques, locales ou affectées à d'autres organismes publics ou privés. De même, l'article 1657 définit les conditions dans lesquelles sont établis les arrondis sur les cotisations des impôts directs et des taxes foncières et taxe d'habitation ainsi que les limites en dessous desquelles les impôts directs d'une part et les impôts indirects d'autre part ne peuvent être recouvrés. Des règles spécifiques à chaque imposition ou catégorie[113] d'impositions sont également prévues pour l'exigibilité des impositions de toutes natures aux articles 1663 à 1679 septies. Elles établissent un système, soit de dates butoirs au terme desquelles les impositions sont exigibles, soit un système de paiement spontané pour d'autres impositions. Enfin, les articles 1680 à 1691 établissent pour les impositions directes et taxes assimilées les modalités de paiement,[114] qui dans ce cas varient également en fonction des impositions. On retrouve la même logique s'agissant d'autres impositions prévues au code général des impôts.

Pour ce qui est des règles de procédures, le code général des impôts établit une distinction entre les règles applicables aux impositions directes et celles qui s'appliquent aux droits d'enregistrement, aux taxes de publicité foncière, aux droits de timbre et autres droits et taxes.

Enfin, en ce qui concerne les règles relatives aux sûretés et privilèges, le lien entre impositions et compétence législative se trouve vérifié. En effet, le code général des impôts établit des règles spécifiques à chaque imposition ou catégorie d'impositions.

---

[112] CGI. Art. 658 à 659A

[113] Impositions directes, par exemple, exigibles 30 jours à compter de la date de mise en recouvrement du rôle.

[114] Périodicité des paiements ou technique de paiement (versement au trésor, virement ou télérèglement).

Pour ce qui est des impôts directs et taxes assimilées, le privilège du Trésor est attaché avant tout aux biens meubles et effets mobiliers mais il peut être étendu, selon les cas, aux immeubles, revenus et loyers des immeubles, récoltes et fruits. Tout en reconnaissant le même privilège au Trésor pour le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires, le code général des impôts y prévoit, néanmoins, quelques spécificités liées aux opérations d'importation et aux prélèvements effectués par la communauté européenne. La même remarque peut être faite pour les contributions indirectes pour lesquelles le législateur a prévu des spécificités au profit des fournisseurs de tabacs, aux fabricants de spiritueux et aux expéditeurs de boissons qui, en ce qui concerne les sûretés mobilières, sont subrogés au Trésor pour le recouvrement des droits de fabrication, de consommation et de circulation. Les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre et autres droits et taxes assimilées, semblent également obéir à la une logique spécifique qui prévoit, par exemple, à côté d'une sûreté mobilière, une hypothèque du Trésor au cas de mutation pour cause de décès sur les immeubles faisant partie du patrimoine successoral.

En somme, en cette matière également, la preuve est faite qu'une créance publique dont le régime juridique est déterminé par le législateur est en générale une imposition de toutes natures. A côté des règles spécifiques à chaque imposition, le législateur peut également décider que des règles particulières s'appliqueront à toutes les impositions ou à certaines impositions. De telles règles sont prévues au code général des impôts sous la dénomination de dispositions communes. C'est le lien entre ces dispositions et la compétence législative que nous allons examiner dans les lignes qui suivent.

## II. La fixation des « Dispositions communes » aux impositions de toutes natures prévues au code général des impôts

Cet intitulé témoigne du lien qui existe entre la compétence législative en matière financière et la qualification d'une créance publique en imposition de toutes natures. Le mérite de l'analyse de cette notion est de relever l'existence de règles qui s'appliquent à un groupe d'impositions ou à la totalité des impositions. Ainsi, on peut observer, par exemple, que les dispositions communes relatives à l'établissement des impositions, notamment celles qui sont prévues aux articles 236 à 248G du code général des impôts, ne concernent que les

contributions directes, les taxes sur le chiffre d'affaires et les diverses taxes assimilées aux contributions directes. Il en est de même de celles qui sont prévues aux articles 302 à 302 nonies et qui ne concernent que les contributions directes et les taxes sur le chiffre d'affaires, celles qui sont prévues aux articles 614 à 633 qui ne concernent que les contributions indirectes. Les dispositions communes prévues aux articles 1649-0 A à 1655 quinquies et qui concernent la première partie consacrée aux impositions de l'Etat et la deuxièmes partie consacrée aux impositions locales et à celles qui sont affectées à divers organismes semblent avoir un spectre plus large dans la mesure où certaines dispositions qui y sont prévues concernent la généralité des impositions. Il en est ainsi de celles qui concernent les règles d'arrondi des bases des impositions. Pour le reste, cette troisième partie ne comporte que des dispositions qui ne concernent que certaines impositions prises individuellement ou certaines catégories d'impôts.

Les remarques faites précédemment peuvent également être réitérées à propos des règles de recouvrement. Les dispositions prévues aux articles 112, et 117 à 118 concernent tantôt les impositions recouvrées par le Trésor, la Direction Générale des impôts et la Direction Générale des douanes et droits indirectes. Celles qui sont prévues à l'article 1965L du code général des impôts semblent avoir une portée générale dans la mesure où elles concernent « toutes impositions ou créances fiscales ».

Fait assez rare pour être souligné, le code général des impôts comporte, toutefois, quelques dispositions de portée générale, en nombre limité. A côte des dispositions de l'article 1965L qui viennent d'être relevées, il faut également mentionner celles qui sont prévues à l'article 1929 ter et qui prévoient une hypothèque légale sur tous les biens immeubles pour le recouvrement des impositions de toute nature. La mention de l'expression « impositions de toutes natures » dans le code général des impôts est suffisamment rare pour être relevée. Nous avons également déjà mentionné le cas des règles d'arrondi des bases des impositions qui semblent avoir aussi une portée générale.

En conclusion, les impositions de toutes natures de type classique sont aisément identifiables en raison de ce que leur régime juridique est déterminé par le législateur. Qu'en est-il des impositions sui generis ? Nous répondrons à cette question dans les développements qui suivent.

## B. La compétence législative comme critère d'identification des impositions de toutes natures sui generis

Cette partie renvoie à l'étude de deux modalités de détermination des régimes juridiques dans le cas d'impositions sui generis non codifiées au code général des impôts. En général, dans ces cas, le législateur d'une part, renvoi à l'application des règles prévues au code général des impôts, d'autre part soit il détermine des règles spécifiques soit il reprend les règles prévues au code général des impôts. Ces deux méthodes sont des indices assez importants dans le cas de créances publiques dont la nature juridique est indéterminée ou controversée.

### I. La reprise par une loi des règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales

En édictant un régime juridique spécifique applicable à certaines impositions, certaines lois instituent des règles juridiques distinctes de celles qui sont appliquées aux impositions de toutes natures en vertu du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. En réalité, cette différence n'est parfois que de forme. Dans le fond, ces règles sont largement inspirées des règles du droit fiscal tirées du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Il y a donc transposition par analogie des règles tirées du code général des impôts et du livre des procédures fiscales au régime juridique des impositions de toutes natures sui generis. Cette transposition est, de façon générale le fait du législateur. En effet, en dépit des différences de forme, on peut constater une tendance soutenue à l'uniformisation des règles juridiques applicables aux impositions de toutes natures.[115] Ainsi, par exemple, s'agissant de la redevance pour construction des locaux à usage de bureaux et de recherche en Île-de-France, le fait que lui sont appliquées, en vertu de l'article L.520-5 du code de l'urbanisme, des règles relevant du code du domaine public pourrait laisser penser à priori et à juste titre que le régime juridique de cette redevance est foncièrement différent de celui des

[115] En l'état actuel du droit fiscal, il ne s'agit encore que d'une tendance qui ne permet pas d'affirmer l'existence d'un régime fiscal applicable à l'ensemble des impositions.

impositions soumises aux règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Mais en réalité il n'en est rien. En effet les règles auxquelles renvoies le code de l'urbanisme codifiées aux articles L.79 à L.83 et R. 153 à R.157 ne sont qu'une transposition des règles contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales. En somme, les règles de recouvrement de la redevance pour construction des locaux à usage de bureaux et de recherche en île-de France sont formellement différentes de celles du CGI et du LPF mais matériellement identiques.

De façon plus claire, on peut également remarquer la même transposition des règles du CGI et du LPF au régime juridique des redevances des agences financières de bassin. Sous le régime de la loi de 1964, le régime juridique de ces impositions était marqué par un laconisme certain et le juge administratif avait dut faire œuvre créatrice pour combler ce vide juridique. Néanmoins, la loi n°2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques est un exemple incontestable de la transposition des règles du code général des impôt et du livre des procédures fiscales dans des lois ordinaires instituant des impositions de toutes natures. Cette loi, même en disposant que le régime juridique applicable aux redevances de bassin est celui qui régit les établissements publics administratifs, prévoit en ces articles 85 et suivants des dispositions juridiques qui sont, sans ambiguïté, des transpositions des dispositions contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ; Que l'on juge : Les dispositions de la loi de 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques codifiées au code de l'environnement prévoient sept redevances dites des agences de l'eau: Une redevance pour pollution de l'eau,[116]une redevance pour modernisation des réseaux de collecte,[117] une redevance pour pollution diffuse,[118] une redevance pour prélèvement sur la ressource en eau,[119] une redevance pour stockage d'eau en période d'étiage,[120]une redevance pour obstacles sur les cours d'eau[121]et enfin une redevance pour protection des milieux aquatiques.[122] Les règles de déclaration, de contrôle et de recouvrement régissant ces impositions sont prévues aux articles 213-11 et suivants du code

[116] Article L.213-10-1 à 213-10-4.

[117] Article L.213-10-5 à L.213-10-7.

[118] Article L.213-10-8.

[119] Article L. 213-10-9.

[120] Article L. 213-10-10.

[121] Article L. 213-10-11.

[122] Articles L.213-10-12.

de l'environnement. Ces dispositions sont assimilables aux dispositions prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales pour les impositions prévues au code général des impôts et pour celles qui y sont assimilées. A cet égard, on peut faire deux constats :

D'une part, le législateur reprend les dispositions du code général des impôts et le livre des procédures fiscales. Ainsi en est-il des règles imposant une obligation déclarative aux redevables,[123] de celles relatives au droit de communication des agences de l'eau,[124] de celles relatives au caractère contradictoire des redressements de celles relatives à l'obligation de motivation incombant aux agences,[125] au délai de reprise,[126] à la taxation d'office[127] à l'intérêt de retard de 10% et aux majorations.[128] Il en est de même de la règle de la réclamation préalable[129]et des poursuites en matière de recouvrement.[130]

D'autre part, la loi renvoie expressément à l'application de certaines dispositions du livre des procédures fiscales. Il en est ainsi, en matière de recouvrement, de la procédure du commandement qui s'exerce conformément aux dispositions de l'article L.259 du LPF.[131] De même, selon l'article 213-11-14 du code de l'environnement, les contestations relatives au recouvrement des redevances des agences de l'eau s'exercent selon les dispositions de l'article L.281 du LPF. On retrouve la même similitude entre les dispositions de l'article 103 du LPF et la loi de 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques en ce qui concerne l'obligation de secret professionnel imposé aux agents affectés à l'établissement, au contrôle et au recouvrement des redevances des agences de l'eau.[132]

---

[123] Article L.213-11 et L. 213-11-1.

[124] 213-11-2.

[125] Articles L.213-11-3.

[126] Article L. 213-11-4 et L.213-11-5.

[127] Article L.213-11-6.

[128] Article L.213-11-7.

[129] Article L. 213-11-9.

[130] Article L.213-11-13.

[131] Article L.213-11-13.

[132] Article L. 213-11-15.

## II. Le renvoi par la loi à l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales

L'institution de certains prélèvements publics est parfois suivie d'un renvoi à l'application de certaines dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Ce renvoi a souvent pour finalité exclusive de fixer les règles de leur régime juridique. Ce renvoi peut s'observer tant au niveau des règles d'assiette et de liquidation d'une part, **(a)** que de celles qui concernent le recouvrement, d'autre part **(b).**

### a. Le renvoi à l'application des règles afférentes à l'établissement des impositions

Certaines impositions sui generis sont marquées par un régime juridique hybride constitué pour partie des règles juridiques contenues dans le texte de loi qui les crées et pour l'autre partie par des dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales auxquelles ce texte renvoies. Cela est vrai pour la taxe locale d'équipement et les taxes qui y sont assimilées à savoir la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, de l'urbanisme et de l'environnement codifiée à l'article 1599 B du code général des impôts, la taxe des espaces naturels sensibles et la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie codifiée à l'article 1599 OB du code général des impôts et enfin, de la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement codifiée à l'article 1599 octies du code général des impôts. Toutes ces impositions procèdent, pour ce qui est des opérations d'assiette, de liquidation et de recouvrement, d'une répartition de compétences entre la Direction générale de l'équipement et l'administration fiscale. Les deux premières opérations sont exécutées par la Direction générale de l'équipement tandis que les opérations de recouvrement sont réservées à la compétence du fisc. C'est cette réalité que Mme le commissaire du gouvernement LATOURNERIE, dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat Ville de Paris du 20 décembre 1985,[133] souligne en considérant que les opérations d'établissement et de recouvrement de ces impositions ressortissent à la compétence des organismes administratifs agissant au nom de l'Etat au profit des collectivités locales.

[133] RFDA mars-avril 1986, p. 283 et suivantes.

S'agissant des règles qui leur sont applicables, l'article L.2331-5 du code général des collectivités territoriales prévoit que l'assiette et le recouvrement de la taxe locale ont lieu dans les formes et règles prévues au code général des impôts notamment par les articles 1585A à 1585H et 1723 quater à 1723 septies. L'article 1599B du code général des impôts prévoit, à propos de la taxe pour le financement des conseils d'architecture et de l'environnement, fixe les mêmes règles d'établissement et de recouvrement que pour la taxe locale d'équipement. De même, l'article 142-2 du code de l'urbanisme en prévoyant que la taxe des espaces naturels sensibles est établie et recouvrée comme en matière de taxe locale d'équipement, renvoi implicitement à l'application des articles 1585A à 1585H et 1723 quater à 1723 septies du code général des impôts. Toutes ces dispositions, s'agissant des opérations d'établissement, réglementent les opérations d'assiette et de liquidation.

### b. Le renvoi aux règles du code général des impôts relatives au recouvrement

Les règles de recouvrement de la taxe locale d'équipement sont codifiées au code général des impôts, notamment à son article 1723 quater du code général des impôts. Ainsi, en cas de construction régulière, le paiement de la taxe locale d'équipement est dû par le bénéficiaire du permis de construire qui doit l'acquitter en deux tranches ou en une seule lorsque le montant de la taxe est insignifiant.[134] La première tranche doit être versée à l'expiration d'un délai de 18 mois et la deuxième, trente six mois à compter de la délivrance du permis de construire ou de l'autorisation tacite de construire. Des modalités particulières de paiement existent pour les constructions par tranches qui bénéficient d'un échelonnement en trois échéances. Cependant, en cas de construction sans permis de construire le paiement est immédiat et la délivrance ultérieure d'un permis de régularisation est sans conséquence sur ce caractère immédiat du paiement qui naît à la date d'établissement du procès-verbal d'infraction.[135] De même, en cas de modification apportée au permis de construire ou à l'autorisation tacite de construire, ce délai est d'un an. De ces dispositions tirées du code général des impôts, on peut isoler au moins une question qui a donnée lieu à construction jurisprudentielle et qui du point de vue de la théorie fiscale mérite qu'on s'y attarde: la

[134]Il est de 305 euros, :CGI, édition de 2005.

[135] CE 15 décembre 2000, req. n°184116 ; RJF. 2001, n° 318 ; DF. 2001, n°545.

définition du débiteur de la créance relative à la taxe locale d'équipement et des taxes assimilées.

En ce qui concerne la définition du redevable à la taxe locale, l'article 1723 quater pose le principe de la responsabilité « du bénéficiaire de l'autorisation de construire ». Si ce principe peut sembler aller de soi lorsqu'il y a identité de personne entre le constructeur et le bénéficiaire du permis de construire, elle peut soulever des difficultés en cas de transfert, ou de construction sans permis de construire.

En cas de transfert de permis de construire, la personne au profit de laquelle le transfert est effectué devient le bénéficiaire du permis de construire. Il en résulte que les titres de perception de la taxe sont émis en son nom et qu'il devient redevable de la totalité de la taxe due en vertu de la totalité de l'ensemble immobilier même s'il n'en a construit qu'une partie: C'est là ce que considère le Conseil d'Etat dans un arrêt du 15juillet 2004.[136] A l'inverse, lorsqu'il n'y a pas eu transfert de permis de construire, le bénéficiaire de celui-ci est redevable de la taxe due en vertu des constructions édifiées sur le fondement de ce permis, même s'il n'en est pas l'auteur.[137] L'idée que le transfert de permis de construire entraîne également le transfert de la dette fiscale avait déjà été avancée par un arrêt de la Cour administrative d'appel de paris dans une décision du 12 mai 1998.[138]

Pour ce qui concerne le cas de la construction sans permis de construire ou en infraction à celui-ci, le Conseil d'Etat considère que le redevable de la taxe ou de son supplément ainsi que de l'amende prévue à l'article 1836 est l'auteur des constructions édifiées sans permis de construire ou en infraction à celui-ci.[139] En conséquence, la taxe locale d'équipement ne peut être réclamée au nouveau propriétaire à l'occasion de la délivrance d'un permis de régularisation.[140]

En application des dispositions de l'article 1723 quater, la taxe locale doit être versée au comptable du trésor dans les délais prévus à cet article. En absence de paiement, les

---

[136] CE. 15 juillet 2004, req. n°215998 ; RJF. 2004, 1097 ; Concl. BDCF 11/04, n° 134.

[137] CE, 5 avril 2004, req. n°249644 ; RJF 2004 n°724 ; Concl. Vallée au BDCF 7/04, n°91 ; DF. 2004, 888, Concl. Vallée.

[138] Req. n°95-2902 ; DF. 1998, n° 1124 ; RJF. 1998, n° 928.

[139] CE 15 décembre 2000, req. n°184116 ; RJF. 2001, n° 318 ; DF. 2001, n°545.

[140] TA Lyon, 27 septembre 1995, n° 93-4619 ; DF. 1996, n°258, Concl. J-P Martin.

poursuites pour recouvrement de la dette principale et des pénalités sont effectuées dans les conditions normales telles que prévues à l'article L.258 du livre des procédures fiscales, c'est à dire de la manière suivante: « Si la lettre de rappel ou la mise en demeure n'a pas été suivie de paiement ou de la mise en jeu des dispositions de l'article L. 277, le comptable public compétent peut, à l'expiration d'un délai de vingt jours suivant l'une ou l'autre de ces formalités, engager des poursuites. Sous réserve des dispositions des articles L. 259 à L. 261, ces poursuites sont effectuées dans les formes prévues par le nouveau code de procédure civile pour le recouvrement des créances. Elles sont opérées par huissier de justice ou par tout agent de l'administration habilité à exercer des poursuites au nom du comptable ». Cette procédure a été explicitée par une instruction de 1990 de la Direction générale de la Comptabilité publique de la manière suivante : le redevable de la taxe doit être informée de l'intention de l'administration 20 jours avant que ne lui soit adressée une notification du premier acte de poursuite donnant lieu à des frais. Ensuite un commandement à payer lui est notifié par courrier postal. Au cas où le redevable refuserait toujours de s'acquitter de sa dette fiscale, des poursuites sont engagées à son encontre par les huissiers du trésor. La présence d'un comptable public dans la procédure de recouvrement de la taxe locale d'équipement a aussi pour conséquence d'en assurer le succès par la mise en mouvement des prérogatives exorbitant du droit commun dont jouit celui-ci, notamment du pouvoir d'émettre un avis à tiers détenteur.

Elle a aussi des conséquences en matière de sûretés. Ainsi, la créance fiscale en matière de taxe locale d'équipement, jouit du privilège du trésor. Celle-ci est, dès lors, garantie par le privilège général mobilier attachée aux biens mobiliers et prévu à l'article 1929-1 du code général des impôts qui dispose que « pour les recouvrements confiés au service des impôts en vertu de la présente codification, l'Etat a, lorsque les dispositions prévues aux articles 1920, 1923 à 1938 ne leur sont pas applicables, un privilège sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables». De même l'alinéa 4 du même article établit un lien de solidarité au paiement de la créance pour les établissements de crédit et de caution mutuelle garantes de l'achèvement des constructions ainsi que les titulaires successifs du permis de construire et de leurs ayants cause. A ce privilège, il faut ajouter aussi l'hypothèque légal sur tous les biens immeubles des redevables prévue au profit du Trésor public pour le recouvrement des impositions de toutes natures à l'article 1929 ter du code général des impôts.

Par ailleurs, la prescription de l'action en recouvrement de la taxe se fait comme en matière de contribution directe dans un délai de quatre ans. Cette règle est posée par l'article

274-A du livre des procédures fiscales selon lequel « En ce qui concerne la taxe locale d'équipement, l'action en recouvrement de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle soit le permis de construire a été délivré ou la déclaration de construction déposée, soit le procès-verbal constatant une infraction a été établi. Lorsque la validité du permis de construire est prorogée en application de l'article 11 de la loi nº 94-112 du 9 février 1994 portant diverses dispositions en matière d'urbanisme et de construction, le délai d'exercice de l'action en recouvrement est prolongé d'un an. » La rédaction de ces dispositions est, à quelques nuances près, semblable à celle de l'article 274 qui prévoit une prescription quadriennale pour le recouvrement de la généralité des impôts directs.

## Paragraphe II. La portée du renvoi à l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales

La question centrale est de déterminer dans les lignes qui suivent la portée des expressions « établies et recouvrées, sous les mêmes garanties sûretés et sanctions qu'en matière » d'impôt direct ou indirect.

De façon générale, les effets du renvoi à l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales varient selon que ce renvoi concerne des prélèvements publics non fiscaux ou des impositions de toutes natures. En effet, les règles du régime juridique des impositions établis et recouvrées en vertu du code général des impôts n'ont pas pour effet de conférer aux prélèvements non fiscaux auxquels elles s'appliquent une nature fiscale. Elles n'ont pour seul effet que de leur faire bénéficier d'un corps de règles juridiques facilitant leur recouvrement. Néanmoins, toutes les règles du régime juridique fiscal ne s'appliquent pas toujours à ces prélèvements obligatoires. Une partie des règles juridiques du régime fiscal échappent à ces prélèvements même lorsque le législateur prévoit que ces derniers seront établis et recouvrés comme en matière de contributions directes ou indirectes. C'est sans doute là un élément qui permet de nuancer une « intégration » du régime juridique des prélèvements obligatoires que M. CASTAGNEDE dénonçait déjà dans

sa thèse de 1972.[141] Il y a donc, du point de vue du régime fiscal, une distinction entre prélèvements non fiscaux et impositions même lorsque ce régime ne leur est pas totalement applicable **(A)**.

Par ailleurs, pour ce qui est des prélèvements fiscaux, cette incidence est plus grande puisqu'elle conditionne la « vie » de la créance fiscale : les règles de son établissement, son recouvrement et son contentieux varieront selon que ces opérations s'appliquent à des contributions directes ou indirectes. A cet égard, une question intéressante sur le plan de la théorie est de savoir si le régime juridique applicable à une imposition permet de la ranger de façon incontestable dans l'une ou l'autre catégorie d'impôt direct ou indirect dont nous avons dit qu'elle détermine les règles juridiques applicables à un prélèvement public obligatoire. Cette interrogation s'applique à la taxe locale d'équipement et aux taxes qui y sont assimilées qui tirent leurs caractères fiscaux non pas des règles juridiques contenues dans le code général des impôts mais de leur nature intrinsèque. Eu égard, en effet, aux règles qui gouvernent les opérations d'établissement et de recouvrement de ces impositions, on peut légitimement se demander si on doit les classer dans la catégorie des contributions directes ou s'il est juridiquement plus logique de les rattacher à la catégorie des contributions indirectes ou à celle des droits d'enregistrement **(B)**.

## A. L'application partielle des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscale aux impositions de toutes natures

Tous les prélèvements obligatoires établis et recouvrés comme en matière de contribution directe ou de contribution indirecte ne sont pas des impositions. En effet, le législateur peut décider qu'à des prélèvements non fiscaux il sera appliqué des règles tirées du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. M. CASTAGNEDE[142] relevait déjà en 1972 un certain nombre de créances non fiscales qui participaient de cette réalité et qu'il qualifiait de « créances quasi-fiscales ». Etaient inclus dans cette catégorie « l'ensemble des produits extra fiscaux des départements, des communes et de leurs établissements publics (…), la plupart des créances de l'Etat étrangères à l'impôt et au domaine (…), des sommes

[141] B. CASTAGNEDE, La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale (en droit français), thèse pour le Doctorat en droit, Université de Paris I, 1972, p. 79 à 100.

[142] B. CASTAGNEDE, Thèse préc.

dues au titre de l'assistance médicale gratuite, des cotisations de sécurité sociale, ou encore (…) des recettes des associations syndicales de reconstruction ».[143] Recouvrés comme en matière de contribution directe ou indirecte, ces prélèvements n'en étaient pas moins des créances non fiscales et, comme pour marquer ce trait divergent, M. CASTAGNEDE relevait que la totalité des règles juridiques constituant le régime fiscal ne leur étaient pas applicables. Ainsi, ne sont pas applicable aux créances non fiscales les délais spéciaux de prescription prévus à l'ancien article 1846 du code général des impôts actuellement codifié aux articles L.281-1 et suivants et R.281-1 et suivant du livre des procédures fiscales. En appui à ce constat, cet auteur cite deux décisions de justice rendus par le Conseil d'Etat en 1957 et 1960 dans les affaires, respectivement, préfet de l'Allier c/Robin[144] et Secrétaire d'Etat à l'agriculture c/ Manière.[145] De même, ne leur sont pas applicables les sûretés propres à chaque catégorie de créances fiscales prévues à l'article 1920 et suivants du code général des impôts pour les contributions directes, aux articles 1926 et 1926 bis pour les taxes sur le chiffre d'affaires, aux articles 1927 et 1928 pour les contributions indirectes et à l'article 1929 pour les droits d'enregistrements, taxe de publicité foncière, droit de timbre, autres droits et taxes assimilées parmi lesquelles le législateur range la taxe locale d'équipement à laquelle il consacre, certes sur un aspect particulier, l'alinéa 4.

De façon plus actuelle, on peut retrouver ce débat à propos des taxes d'urbanisme et de la taxe locale d'équipement en particulier. En effet, il est aisé de constater que parce qu'elle fait partie des impositions de toutes natures, il lui est appliquée les règles ci-dessus présentées et dont nous avons dit, à la suite de M. CASTAGNEDE, qu'elles n'étaient pas applicables aux créances non fiscales recouvrées comme en matière de contribution directe ou indirecte.

En somme, les dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales ne s'appliquent à une imposition de toutes natures que lorsque ne lui sont pas appliquées d'autres dispositions prévues par d'autres lois. Ce constat est, du reste, conforme à la méthodologie élaborée par Mme HAGELSTEEN dans ses conclusions sous l'arrêt Sociel de 1989.[146]A l'inverse, la participation pour non réalisation d'aires de stationnement ne peut

---

[143] B. CASTAGNEDE, Thèse préc. , p. 81 et suivante.

[144] CE. , 11 décembre 1957, préfet de l'allier c/ Robin, Lebon, p. 666, AJDA 1957-II-2, obs. Pinto.

[145] CE. , 13 mai 1960, Secrétaire d'Etat à l'agriculture c/ Manière, Lebon. p. 328.

[146] Marie-Dominique HAGELSTEEN, Concl. sous CE., 2 octobre 1989, Société Sociel c/Agence financière de bassin Seine-Normandie, RFDA 6(2) mars-avril 1990.

être assujettie à l'article L.80 A en raison de ce qu'elle constitue une participation et non une imposition. C'est ce que le Conseil d'Etat a soutenu dans un arrêt Vincent du 26 mars 1999 en considérant « qu'il résulte des dispositions précitées du quatrième alinéa de l'article L. 421-3 du code de l'urbanisme que la participation pour non-réalisation d'aires de stationnement doit être regardée, non comme une imposition, mais comme une participation que la loi, dans les limites qu'elle définit, autorise la commune à percevoir sur le bénéficiaire du permis de construire à raison des équipements publics dont la réalisation est rendue nécessaire par la construction; que, par suite, la cour administrative d'appel de Paris a pu, sans commettre d'erreur de droit, considérer que M. VINCENT n'était pas recevable à se prévaloir, sur le fondement des dispositions de l'article L. 80-A du livre des procédures fiscales, des dispositions de la circulaire du 29 décembre 1978; qu'elle n'était, par ailleurs, pas tenue d'examiner d'office si ce dernier aurait pu s'en prévaloir sur le fondement des dispositions du décret du 28 novembre 1983 .»[147]

Codifiée à la partie consacrée aux droits d'enregistrement, la taxe locale d'équipement est soumise aux règles communes applicables à cette catégorie fiscale. Cette localisation « spatiale » suffit-elle à lui conférer la nature juridique de droit d'enregistrement ? La réponse à cette question n'est pas aussi évidente qu'il peut y paraître. Elle est controversée en doctrine.

## B. Les rattachements controversées des impositions de toutes natures à des catégories de prélèvements publics

La codification d'une imposition au code général des impôts emporte, en général, classification de celle-ci dans l'une ou l'autre des catégories fiscales prévues à ce code. Ainsi, peut-on légitimement s'attendre à ce que les impositions codifiées à la partie consacrée aux contributions directes puissent être qualifiées comme telles soit, par exemple, comme impôt sur le revenu impôt, sur les sociétés ou taxes sur le chiffre d'affaires.

[147] CE. , 26 mars 1999, Vincent, requête n° 189805, Lebon, p. 109.

En réalité, il n'en est pas toujours ainsi: Il peut arriver qu'une imposition codifiée au code général des impôts puisse avoir les traits de deux catégories fiscales et que l'on ne soit pas en mesure de dire clairement dans quelle catégorie la ranger.

Pour poser ce problème, il est devenu classique de rappeler le cas de la taxe prélevée au profit du fonds forestier national qui posa des difficultés de classification. Le tribunal des Conflits avait dût reconnaître l'impossibilité de la ranger parmi les impôts directs ou indirects en considérant que « la taxe dont s'agit ne saurait donc, de toutes façons être regardée comme une contribution directe en vertu et pour l'application des dispositions législatives susmentionnées […]. Les caractères propres de ladite taxe ne permettent pas de la ranger parmi les contributions indirectes non plus d'ailleurs que parmi les impôts directs ; que le contentieux en est dès lors compris parmi le contentieux général des actes et opérations de puissance public et relève à ce titre de la juridiction administrative.[148] Dans une décision de 1960 le Conseil devait rendre une décision similaire sur la même taxe en reprenant, du reste, une rédaction, en tous points, semblable à celle de l'arrêt précité du Tribunal des conflits.[149] La taxe locale d'équipement a présenté les mêmes difficultés de classification. On peut faire la même remarque à propos de diverses impositions liées à l'écologie comme les redevances des agences financières de bassin,[150] aux ressources énergétiques comme la contribution au service public de la production électrique,[151] à la téléphonie comme la contribution au service universel de la téléphonie, par exemple.[152]

S'agissant de la taxe locale d'équipement, la question de son appartenance à l'une des catégories fiscales a été posée assez tôt par le Conseil d'Etat. Dans un arrêt Filluzeau de 1976 il a considéré que « la taxe locale d'équipement […] ne peut, eu égard à l'objet auquel elle s'applique, être rattachée aux impôts directs et taxes assimilées ni à aucune catégorie d'impôts, de taxe ou de droits pour lesquels les articles 1966 à 1973 du code général des

---

[148] TC, 10 juillet 1956, Société Bourgogne bois, Lebon 1956, p. 586 ; AJDA 1956. II. n°448, p. 458.

[149] CE, Assemblée, 13 mai 1960, Cie d'exploitation et d'achat des rondins, Lebon 1960, p. 327 ; D. 1961, J. 327 ; Concl. Bernard.

[150] CE, SA Etablissement Outters, précité

[151] CE, 10e et 9e sous-section, 13 mars 2006 ; deux espèces : requête. n° 255333 et 258224, SA Eurodif (1ère espèce) et requête. n° 265582 et 273093, Réseau ferré de France et SNCF.

[152] CE, 18 juin 2003, requête n° 250608 et n°250613, Sté Tiscali Télécom, Juris-data n°2003-065805 ; Rec. CE 2003, p.255.

impôts prévoient l'application des délais particuliers de prescription ».[153] Toutefois, la doctrine ne semble pas partager cette position de neutralité quant à la nature juridique de la taxe locale d'équipement. A ce sujet, s'est construite une controverse sur le rattachement de cette taxe aux catégories d'impôt direct ou de contribution indirecte.

Une partie des auteurs semble soutenir l'appartenance de la taxe locale d'équipement à la catégorie des droits d'enregistrement. A cet égard, M. J-M de FORGES considère qu'elle doit être intégrée à la catégorie des droits d'enregistrement en s'appuyant sur les conclusions de M. le commissaire du gouvernement FABRE qui, sous l'arrêt Filluzeau de 1976 affirme que la taxe locale d'équipement est établie sur une opération économique dès lors qu'elle est assise sur la valeur des constructions, reconstructions ou agrandissements de bâtiments qu'autorise le permis de construire. M. J-P MAUBLANC ne semble pas dire autre chose lorsqu'il affirme que les taxes d'urbanisme dans l'ensemble « frappent une valeur foncière à l'occasion d'un acte déterminé qui est la délivrance d'une autorisation de construire » ce qui les rapprochent des droits d'enregistrement. Ces positions semblent être renforcées par deux faits. D'une part, par l'emplacement des dispositions relatives à la taxe locale d'équipement dans le code général des impôts. Codifiée dans la partie consacrée aux droits d'enregistrement, on peut, en effet en déduire que la taxe locale d'équipement est rattachable à cette catégorie. Cette position a été soutenue par certains auteurs. A cet égard, M. CASTAGNEDE soutenait, de façon générale, que le lieu de codification dans le code général des impôts déterminait la nature d'impôt direct ou indirect. Pour la quasi-totalité des impositions de toutes natures codifiées au code général des impôts, cette affirmation est avérée, mais s'agissant de la taxe locale d'équipement cet argument de pure forme ne semble guère emporter la conviction de l'assemblée du Conseil d'Etat. Pourtant ce n'est pas faute, pour ses commissaires du gouvernement, de plaider en ce sens. Dans ses conclusions sous l'arrêt filluzeau, le commissaire du gouvernement M. FABRE affirmait que cette taxe « trouve son assiette immédiate et non répétitive dans la valeur des constructions, reconstructions et agrandissements de bâtiments qu'autorise un permis de construire ».[154] De façon non moins précise, le Commissaire du gouvernement M. ARRIGHI DE-CASANOVA

[153] CE. 14 juillet 1976, Filluzeau, DF. 1976, comm. 516.

[154] Concl. FABRE sous CE. , 14 janvier 1976, requête. n° 97966, Sieur Filluzeau, DF. 1976, n°516.

réitérait ce constat dans un arrêt de 1995 SCI la Brise[155] en considérant que l'objet de la taxe, s'agissant du versement pour dépassement du plafond légal de densité, est de frapper une valeur vénale à l'occasion d'une opération, ce qui la rapproche plus des droits d'enregistrement que des impôts directs. Toutefois, aucune décision de justice n'affirme clairement, à ce jour, l'appartenance des taxes d'urbanisme et, en particulier, de la taxe locale d'équipement à la catégorie des droits d'enregistrement. Par ailleurs, le fait que leur contentieux soit dévolu à la juridiction administrative milite fortement pour qu'elles ne soient pas rattachées à cette catégorie fiscale.

Pour autant, faut-il considérer que cette dévolution de contentieux à la juridiction administrative vaut rattachement de la taxe locale d'équipement aux contributions directes ? La réponse à cette question ne laisse aucun doute, du moins si l'on s'en tient à la jurisprudence du Conseil d'Etat qui juge invariablement qu'en considération de son objet la taxe locale d'équipement ne saurait être rattachée aux impôts directs. Dans l'arrêt Sieur Filluzeau de 1976, le Conseil d'Etat, pour refuser l'application de délais particulier prévus aux articles 1966 à 1973 anciens du code général des impôts à l'espèce, considérait que « la taxe instituée par la loi du 30 décembre 1967 ne peut, eu égard à l'objet auquel elle s'applique être rattachée aux impôts directs et taxes assimilées ni à aucune autre catégorie d'impôts, de taxes ou de droits pour lesquels les articles 1966 à 1973 du code général des impôts prévoient l'application de délais particuliers de prescription. ». Cette rédaction sera reprise par le Conseil d'Etat dans un arrêt SCI les Primevères du 10 mars 1976.[156] Dans ces deux décisions, le Conseil prend appui sur l'objet de la taxe pour lui dénier la qualité de contribution directe. En effet, comme le fait remarquer le Commissaire du gouvernement M. Fabre dans l'arrêt Filluzeau, l'objet de la taxe est de frapper de façon immédiate et non répétitive la valeur des constructions, reconstructions et agrandissements des bâtiments soumis à permis de construire.

L'argument tiré de la dévolution de contentieux au juge administratif a également été écarté par le Conseil d'Etat qui dans un arrêt Julian du 12 février 1986 a considéré que « eu égard à l'objet auquel elle s'applique et nonobstant la circonstance que l'article 1723 sexies

---

[155] Concl. ARRIGHI DE-CASANOVA sous CE. 21 Décembre 1995, requête n° 140 835, Lebon, p. 570, DF. 1995, n°7, comm.295, p.352.

[156] CE. , 7e et 9e SS. , 10 mars 1976, requête n°92918, SCI les Primevères ; DF 1976, n°38, comm.1236, Concl. FABRE.

précité du code général des impôts en ait confié le contentieux aux tribunaux administratifs, la taxe locale d'équipement due en vertu de l'article 1585A du même code n'est pas au nombre des impositions directes perçues au profit des collectivités locales qui, en vertu des dispositions précitées du 4a de l'article 1649 quinquies A, sont exclues du champ d'application de cet article.»[157] Cette disposition peut susciter quelques interrogations: lorsque le Conseil d'Etat affirme que la taxe locale d'équipement n'est pas un impôt direct perçu au profit des collectivités locales faut-il comprendre par là qu'elle serait un impôt direct d'Etat ? Répondre par l'affirmative à cette question ce serait méconnaître les dispositions du code de l'urbanisme qui affirment sans ambiguïté l'appartenance de cette taxe à la catégorie des créances perçues au profit des collectivités locales. De même ne peut être retenue l'idée d'une appartenance de cette taxe à la catégorie des créances étrangères à l'impôt et au domaine dont le contentieux est dévolu aux tribunaux administratifs au titre du contentieux des actes et opérations de puissance publique. En effet, en plus de sa codification au code général des impôts, le caractère fiscal de la taxe locale d'équipement est clairement affirmé par la jurisprudence. Ainsi, dans un arrêt Fédération française de golf du 7 novembre 1990 le Conseil affirme que ni « la taxe locale d'équipement, ni la taxe départementale des espaces naturels sensibles ni la taxe complémentaire pour la région île-de –France ne relèvent de l'obligation de participer financièrement aux dépenses d'équipement publics au sens de l'article 421-3-4 du code de l'urbanisme ».[158] Dans ses conclusions sous l'arrêt Jullian précité Mme LATOURNERIE affirme clairement ce caractère fiscal de la taxe locale d'équipement en considérant que « cet impôt […] qui frappe l'opération de construction et dont l'assiette est en vertu de l'article 1585 D du code général des impôts la valeur déterminée forfaitairement de la surface de plancher développé hors œuvre nette qui est construite, n'est pas un impôt direct » de l'Etat. On peut également se souvenir des conclusions de Mme LATOURNERIE sous l'arrêt du Conseil d'Etat Ville de Paris c/ SCI Champs-Elysées-La-Boétie du 20 décembre 1985 considérant, pour soutenir la compétence de la juridiction administrative, que « la compétence de principe du juge administratif serait à notre avis, en tout état de cause, justifiée par la nature juridique de cet impôt qui, bien qu'il ne soit pas annuel, qu'il ne donne pas lieu à l'émission d'un rôle et qu'il soit recouvré par la Direction générale des impôts, peut être qualifié d'impôt direct parce qu'il est assis sur la valeur du

[157] CE 7e 8e ss. 12 février 1986, Julian, requête n° 53064, RJF 4/86, n°386

[158] CE, 7 novembre 1990, Fédération française de golf, Lebon, p. 312.

terrain sur lequel est réalisée la construction et donc sur la valeur d'un moyen de production du redevable de même que la taxe professionnelle, impôt direct, est assise notamment sur la valeur locative des immobilisations ».[159] La question semble désormais connaître un nouveau éclaircissement en raison des derniers développements de la jurisprudence administrative. Les modifications introduites par la loi de finances rectificative pour 1998, à la suite des arrêts SCI Hameau Chartran de 1998 confirmé en cassation par un arrêt du Conseil d'Etat de 2000[160] qui avaient déchargé cette société du versement pour dépassement du plafond légal de densité pour défaut de compétence du signataire de la décision d'imposition, aboutissaient à une modification des modalités d'assiette et de liquidation par les directions départementales de l'équipement de sorte qu' « il est désormais prévu que le titre de recettes, qui constituait jusqu'alors un simple acte de recouvrement transmis par le directeur départemental de l'équipement au trésorier-payeur- général prend désormais également le caractère d'une décision relative à l'assiette, ce qui le rapproche, mutatis mutandis, du rôle de l'impôt sur le revenu ou des impôts locaux. »[161] Néanmoins, en l'état actuel de la jurisprudence et de la législation sur la taxe locale d'équipement, la nature juridique de cette imposition de toutes natures reste insaisissable. En somme, la taxe locale d'équipement n'est pas une contribution directe et encore moins une contribution indirecte, elle est tout simplement une imposition « sui generis ».

## Section II. La signification juridique du critère organique

Aux termes de l'article 34, les impositions de toutes natures se caractérisent par le fait que les règles d'assiette, de taux et de recouvrement les concernant sont fixées par le législateur.[162] C'est là, sans doute, le trait essentiel, le critère dominant de leur qualification[163]

---

[159] RFDA 1986, p.283 et suivantes.

[160] CE 13 2000, requête n° 197302, RJF 2000. 7/8. 936.

[161] P-F RACINE, la notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4e édition 2003, p.22.

[162] En le disant il faut avoir à l'esprit deux exceptions : la première ce que le législateur a fixé dans le passé le taux et les modalités de répartition de la redevance télé qui était une taxe parafiscale; la deuxième est la redevance des agences financières de bassin dont le taux et l'assiette sont fixés par ces agences.

et de leur différenciation d'avec les autres prélèvements obligatoires. Nonobstant le fait qu'il a été entendu de façon extensive par le Conseil Constitutionnel, ce critère n'est, toutefois, pas de portée absolue.

La Constitution du 4 octobre 1958 n'ayant pas précisé ce qu'il fallait entendre par «règles d'assiette, de taux et de recouvrement » il s'est, heureusement, développé toute une jurisprudence du Conseil Constitutionnel, aujourd'hui constante, pour préciser la compréhension qu'il faut en avoir. Celle-ci est conforme à la pratique qui prévalait avant la Constitution de 1958 dans la répartition des compétences entre le pouvoir législatif et le pouvoir réglementaire.[164] Aussi, dans ce paragraphe examinerons-nous tour à tour le contenu et la signification des règles d'assiette **(§. I)** de taux et de recouvrement **(§. II)**.

## Paragraphe I. La fixation des règles relatives à l'assiette comme critère d'identification des impositions de toutes natures

Le pouvoir du législateur, en la matière, est large, conformément à une jurisprudence constante du Conseil Constitutionnel. A cet effet, la fixation des règles d'assiette s'entend de la détermination des règles relatives au choix, à la définition, à l'évaluation de la matière imposable, aux personnes imposables, aux exonérations et au fait générateur.[165] Sans doute, la notion d'assiette ne nécessite pas de définition particulière mais convenons, avec M. GUIEZE, qu'un rappel de la compétence exacte du législateur en la matière n'est pas superflu.

---

[163] [163] Loïc PHILIP, la décision du 29 décembre 1990 du Conseil Constitutionnel sur la contribution sociale généralisée et la notion d'impôt, DF 1991, n°14, p.612 et s.

[164] Pour nous en convaincre, prenons à témoin ces quelques mots encore d'actualité de M. GUIEZE « M. Vincent a déjà montré qu'à quelques exceptions près, le Conseil Constitutionnel est dans son interprétation des dispositions de l'article 34, d'une grande fidélité à la tradition. Sa jurisprudence tend, par une interprétation tantôt extensive tantôt restrictive dans le domaine législatif à maintenir l'ancienne délimitation introduite par la pratique entre les compétences législatives et réglementaires. Dès lors il fallait s'attendre à une interprétation extensive des mots assiette, taux et recouvrement ». Jean-Luc GUIEZE, op. Cit. , p. 49

[165] Cons. Const. 29 décembre 1999, déc. n°99-424 DC ; Cons. Const. , 27 décembre 2001, déc. n°2001-456 DC.

## A. La fixation des règles afférentes au choix et à la définition de la matière imposable

Tout d'abord, à titre de rappel, il convient de préciser que la détermination des dispositions relatives à l'assiette n'implique pas pour le législateur l'obligation de fixer des règles nouvelles. Ainsi, il peut se référer à un élément d'assiette qui sert de base à un autre impôt.[166]De même, il peut simplement se référer à une Directive communautaire pour fixer les règles d'assiette d'une imposition.[167] Ensuite, la fixation des règles d'assiette s'entend du choix de la matière imposable.[168] Il s'agit, à cet égard, pour le législateur de dire quelles seront les réalités physiques, économiques (les revenus ou les richesses) ou juridiques (la propriété, par exemple, pour les droits de mutation) qui seront assujettis à l'impôt. C'est de cette opération qu'est tiré l'un des critères de la taxinomie fiscale permettant de distinguer les impôts synthétiques des impôts analytiques, les impôts directs des impôts indirects et l'impôt sur le revenu des impôts sur la fortune ou sur la consommation.

Font également partie de cet ordre de compétences législatives la définition des assujettis et la détermination du domicile fiscal.[169] S'agissant de la définition des assujettis c'est là une question éminemment politique, qu'il reviendra au législateur de trancher. La question a aussi revêtu une certaine densité doctrinale, notamment sur le point de savoir quelle devait être le critère de définition d'un impôt juste. Les économistes classiques ont construit autour de cette question une théorie de la répercussion fiscale dont l'intérêt majeur est de déterminer le dernier contribuable à supporter la charge fiscale. C'est là la justification majeure de la distinction entre le redevable légal qui a l'obligation juridique de payer l'impôt ( mais en réalité uniquement de le collecter et de le reverser au fisc) et le contribuable réel sur qui est reporté, in fine, la charge fiscale. La détermination des règles relatives au contribuable pose aussi la problématique de son statut juridique. A cet égard, le législateur est tenu à une

---

[166] Cons. Const. , 29 décembre 1984 , n°84-184 DC

[167] Cons. Const. , 28 décembre 2000, n°2000-441 DC

[168] C.E., 9 décembre 1957, droit fiscal, 1960, n°7, Concl. , Martin ; Cons. Const. 29 juillet 1998, déc. 98-403 DC à propos de la taxe annuelle sur les logements vacants ; Cons. Const. 28 déc.2000, déc. n°2000-441DC à propos de la taxe sur les achats de viande; Cons. Const. 18 juillet 2001, déc. 2001-447 DC, à propos de l'allocation personnalisée d'autonomie

[169] C.E., 13 mai 1960, Deveaux, Rec., p. 329.

impérieuse conciliation entre le principe de nécessité de l'impôt (qui implique la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale) et les droits et libertés des contribuables.

En ce qui concerne la définition des règles relatives au domicile fiscal, des problématiques nouvelles se posent aussi au législateur, problématiques qui tiennent pour une grande part au regroupement des Etats dans des grands ensembles communautaires mais aussi à des nouveaux modes d'échanges caractérisés par la virtualité. S'agissant particulièrement de ce dernier cas, il faut s'interroger sur la forme et le contenu que pourrait prendre un impôt sur les activités électroniques liées à l'internet. A cet égard, M. PLAGNET affirme qu' « un phénomène nouveau est apparu et prendra sans doute de l'ampleur dans l'avenir: la base de certains impôts dépasse le cadre national et il faut s'interroger sur les possibilités de mise en œuvre d'un impôt international, notamment pour l'imposition des activités liées à internet. Dans ces hypothèses, par sa nature même, la base d'imposition ne peut se rattacher à un territoire fiscal déterminé. Il ne s'agit donc plus d'un problème classique de double imposition que le droit fiscal a l'habitude de régler».[170] A cet effet, après avoir longtemps hésité sur l'option d'une « bit-tax », la commission européenne s'est finalement résolue à adopter une TVA communautaire sur le commerce électronique. Fait important, il convient de noter que les propositions faites en la matière par la Commission européenne tranchent avec une conception traditionnelle de la souveraineté fiscale fondée sur des revendications étatiques irrédentistes.

Il faut aussi inclure dans les règles d'assiette la détermination du fait générateur.[171]Celui-ci s'entend de l'évènement qui donne naissance à la créance d'impôt.[172] Traditionnellement, il peut s'agir d'un événement économique comme la livraison de biens et services en matière d'impôts sur la consommation ou d'un acte juridique comme le transfert de propriété en matière de droit de mutation.

Relèvent également de la compétence du législateur, les règles d'évaluation de la matière imposable qui sont des règles d'assiette dont il convient d'examiner le contenu.

---

[170] B. PLAGNET : les nouveaux impôts in L'impôt, Archiv. Phil. Droit. 2002, p. 238.

[171] C.E., 13 mai 1960, Deveaux, Rec., p. 329 ; Cons. Const. , 16 janvier 2001, déc. n°2000-439 DC, à propos de la redevance d'archéologie préventive.

[172] Sur la question, lire par exemple, Céline Bas, le fait générateur de l'impôt, l'harmattan, juillet 2007, Collection finances publiques, 500 pp.

## B. Les règles d'évaluation de la matière imposable

Les règles d'évaluation de la matière imposable ressortissent également à la compétence du Législateur.[173] Il lui revient de fixer les règles selon lesquelles l'administration doit procéder à l'évaluation de la matière imposable. Rentrent dans ce champ de compétences, les règles de détermination des modes d'évaluation de la matière imposable. De la pratique actuelle, on peut dégager trois modes d'évaluation. On peut d'abord distinguer la méthode indiciaire qui est un vestige du système fiscal du XIXe siècle caractérisé, notamment et à titre d'illustration, par l'imposition des portes et fenêtres. Il vise à appréhender les signes extérieurs de richesse. Actuellement cette méthode sert moins comme méthode d'évaluation proprement dite mais plutôt comme technique de contrôle fiscal. Toutefois, quelques survivances demeurent, notamment dans l'évaluation de la matière imposable de certains impôts locaux comme la taxe d'habitation. On note aussi la technique de l'évaluation forfaitaire de la matière imposable. Cette méthode est souvent employée dans des situations où il est difficile d'appréhender l'assiette exacte d'un impôt mais également lorsque l'activité du contribuable est modeste ou lorsque celui-ci appartient à une catégorie défavorisée. C'est là aussi une méthode qui est en déclin. Enfin, il faut relever le cas de la méthode déclarative qui est d'un usage systématique pour tous les grands impôts. Elle part du postulat que le contribuable est de bonne foi, et qu'il convient, dès lors, de procéder à la liquidation de l'impôt selon les informations que celui-ci fournit dans sa déclaration. Par contre, il revient à l'administration de vérifier, l'exactitude et la véracité de celles-ci.

S'exerçant dans le cadre de la fixation des règles d'assiette, la compétence du législateur en matière financière s'étend également aux règles de taux et à celles relatives aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.

[173] Cons. Const. 30 décembre 1968 JO 1er février 1968, p. 1195 : En l'espèce le Conseil déclare conforme à la Constitution la loi relative aux évaluations servant de base à certains impôts directs locaux.

## Paragraphe II. La fixation des règles relatives au taux et au recouvrement comme critère d'identification des impositions de toutes natures

Les autres traits distinctifs des impositions de toutes natures se caractérisent par la détermination des règles relatives au taux **(A)** et au recouvrement **(B)** par le législateur.

### A. La fixation des règles relatives au taux

En ce domaine aussi la compétence du législateur est grande et implique souvent une certaine liberté d'action législative.[174] Ainsi, il peut fixer librement le taux d'une imposition en fonction des éléments qu'il détermine et notamment en ayant recours à la pratique de l'indexation.[175]Toutefois, cette compétence n'est pas exclusive de toute action réglementaire en la matière, à condition que celle-ci soit encadrée au besoin par exemple en lui fixant une fourchette. Ainsi le Conseil Constitutionnelle considère-t-il que « si l'article 34 de la Constitution réserve à la loi la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, il ne s'ensuit pas que le législateur doive fixer lui-même le taux de chaque impôt, il lui appartient seulement de déterminer les limites à l'intérieur desquelles le pouvoir réglementaire est habilité à arrêter le taux d'une imposition».[176] Cette liberté peut s'exercer autant au profit d'un établissement public[177] que d'une collectivité territoriale.[178] Néanmoins, la fourchette à l'intérieur de laquelle le législateur autorise l'autorité réglementaire à fixer le taux d'une imposition ne doit pas être excessivement large. Le Conseil constitutionnel en apprécie de façon souveraine le caractère excessif. Ainsi, en matière de taxe générale sur les activités polluantes il n'a pas considéré comme excessif le coefficient multiplicateur fixé entre un et dix pour les activités

---

[174] Au moins sur un plan formel, si l'on tient compte des réserves de M. MARTINEZ qui considère que les marges de manœuvre du législateur sont toute relative en matière financière en raison de la quasi-main mise de l'administration des Finances et de l'influence exercée par toutes sortes de groupe de pression.

[175] Cons. Const., 30 décembre 1980, n°80-126 DC; Cons. Const. , 30 décembre 1981, n°81-133 DC

[176] Cons. Const. , 28 décembre 2000, n°2000-442 DC: Rec. Cons. Const. 2000, p. 211.

[177] Cons. Const. 30 déc. 1987, déc. n°87-239 DC, DF. 1988.1, comm. 5.

[178] Cons. Const. , 25 juillet 1990, n°90-277 .

exercées dans des installations classées.[179] N'est pas non plus considéré comme excessif le taux fixé pour le prélèvement obligatoire opéré sur les régimes obligatoires de l'assurance vieillesse afin de financer l'allocation personnalisée d'autonomie, compris entre 50% et 75%.[180] Cette règle a trouvé jusqu'à présent son terrain d'application privilégié en matière d'impositions locales à propos desquelles le juge constitutionnel admet qu'une marge de manœuvre soit laissée aux élus locaux pour adapter leurs recettes fiscales aux charges auxquelles ils doivent faire face. Elle est désormais confirmée par la dernière modification constitutionnelle de 2003 introduite à l'article 72 de la Constitution qui prévoit que le législateur peut autoriser les autorités locales à fixer le taux des impositions locales.

Cependant, la délégation de compétence n'est pas toujours aussi encadrée. Il est un cas au moins où elle semble correspondre à un abandon de compétences de la part du législateur qu'à une délégation bien encadrée. Il en est ainsi en matière des redevances des agences financières de bassin. En effet, en ce domaine, la loi de 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre leur pollution et par suite celle de 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques a donné compétence à un des organes de direction des agences de fixer l'assiette et le taux de ces redevances. Saisi de cette question, le Conseil constitutionnel avait considéré « qu'aux termes de l'article 34 de la loi du 16 décembre 1964 l'assiette et le taux des redevances perçues par les agences financières de bassin sont fixés sur avis conforme des comités de bassin ; que, par suite, l'article 13 de la loi en tant qu'il fixe la composition de ces comités en y assurant la représentation majoritaire des redevables publics et des redevables privés à qui il incombera de payer ces redevances, instaure au profit de ceux-ci une garantie qui constitue une règle relative à l'assiette et au taux d'une imposition; que, dès lors, les dispositions de l'article 13, alinéa 1, sont de nature législative. »[181] Le Conseil d'Etat,[182] quant à lui, s'est refusé à trancher la question s'interdisant de connaître de la constitutionnalité d'une loi déjà promulguée.

Le législateur dispose aussi dans cette matière de plusieurs possibilités d'action, s'agissant des méthodes de liquidation. Ainsi, il pouvait choisir d'instituer un impôt de

---

[179] Cons. Const. , 21 décembre 1999, n°99-442 DC, www. Legifrance.gouv.fr

[180] Cons. Const. , 18 JUILLET 2001, n°2001-447 DC, www. Legifrance.gouv.fr

[181] Cons. Const. , 23 juin 1982, déc. n°82-124 DC, www. Legifrance.gouv.fr

[182]Ph. MARTIN, Conclusions. Sur CE. 20 décembre 1985, Société anonyme « Etablissement Outters », RFDA, mai-juin 1986, p. 513 et s.

quotité ou de répartition jusqu'en 1981. Depuis lors tous les impôts sont devenus, pour presque leur quasi totalité semble-t-il, des impôts de quotité. Il peut aussi choisir actuellement entre impôt spécifique (dont le taux est fixé en unités monétaires par unité d'assiette) et impôt ad valorem (lorsqu'il est fixé en pourcentage de l'assiette). Il peut aussi s'agir d'un choix entre imposition proportionnelle et imposition progressive.

Il faut, enfin, rattacher aux règles de liquidation celles qui fixent les exonérations, lesquelles relèvent de la compétence du législateur.[183]

## B. La fixation des règles relatives aux modalités de recouvrement.

Il faut inclure dans ce domaine les règles relatives à la désignation de l'organe chargé du recouvrement, le choix du système de recouvrement ainsi que les règles relatives aux modalités de recouvrement. S'agissant des règles afférentes au contrôle fiscal, à la procédure fiscale à la procédure contentieuse et aux sanctions, la question s'est posée de savoir s'il fallait les inclure dans les règles de recouvrement.

S'agissant des règles de contrôle fiscal, le Conseil Constitutionnel considère en général que les règles non détachables du domaine de l'article 34 de la Constitution, de la procédure pénale ainsi que des règles et principes de valeur constitutionnelle sont du domaine législatif.[184] De même, les règles relatives à l'objet et aux éléments de la preuve relèvent du pouvoir réglementaire alors que celles qui concernent la charge de la preuve ressortissent à la compétence exclusive du législateur de même que le seront les règles concernant les sanctions fiscales[185] en ce qu'elles peuvent porter atteinte aux droits des contribuables.

De la pratique législative, il convient d'observer une certaine inclination du législateur à renvoyer à des règles déjà applicables à d'autres impôts plutôt que d'en créer de nouvelles. C'est ainsi qu'en matière de recouvrement de la taxe annuelle sur les locaux vacants, les dispositions de l'article 232 du code général des impôts qui renvoyaient aux règles régissant le recouvrement de la taxe foncière sur les propriétés bâties, ont été jugées suffisamment

---

[183] CE. 3 juin 1964, n°57745, DF 1964, 38.

[184]Cons. Const. , 14 mai 1980, n°80-113; Cons. Const. , 24 octobre 1980, n°80-116; Cons. Const. , 2 décembre 1980, déc. n°80-19.

[185] C.E., 13 mars 1981, n° 13098, RJF, 1981, 4/152.

précises par le Conseil.[186]Fait important, le Conseil a même admis que le silence de la loi impliquait un renvoi aux règles de droit commun applicable au recouvrement des impositions affectées aux établissements publics,[187] ce qui laisse supposer que ce recouvrement peut être effectué par des organes administratifs autres que le fisc, en l'occurrence, des établissements publics. Cette question avait déjà été tranchée à propos du recouvrement opéré par des personnes privées auxquelles le Conseil reconnaissait la possibilité de procéder au recouvrement d'impositions de toutes natures à condition que celles-ci aient une mission de service public ou soient sous le contrôle de l'Etat.[188]Une telle délégation existe également au profit des administrations municipales. Saisi à propos de la taxe sur les activités commerciales non salariées à durée saisonnière, le Conseil Constitutionnel considéra qu'« il appartient au législateur, sur le fondement de l'article 34 de la Constitution, de fixer les règles concernant les modalités de recouvrement des impositions de toute nature; que s'il peut, lorsqu'il s'agit d'une imposition perçue au profit d'une collectivité locale, confier à cette dernière la tâche d'assurer ce recouvrement, il doit en déterminer les règles avec une précision suffisante; qu'en se bornant à prévoir que « le recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier est opéré par les soins de l'administration municipale, il peut être poursuivi solidairement contre le propriétaire du local ou du terrain où le redevable exerce son activité » le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution; que l'article 99 doit, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoqués, être regardé comme contraire à la Constitution »[189]
En somme, si les collectivités territoriales et les établissements publics peuvent bénéficier, de la part du législateur, dune délégation de compétences pour fixer le taux ou recouvrer les impositions qui leur sont affectées, celui-ci demeure juridiquement le détenteur originel de ces compétences. L'usage de ces compétences confère au critère organique un caractère fiable dans la détermination des impositions de toutes natures. Du reste, La portée de ce critère organique confirme le lien étroit qui existe entre impositions de toutes natures et compétences financières du législateur.

---

[186] Cons. Const. , 29 juillet 1998, n°98-403 DC.

[187] Cons. Const. , 18 juillet 2001, n°2001-447 DC.

[188] Cons. Const. 29 décembre 1998, Déc. n° 98-405, RJF. 1999.2.194.

[189] Cons. Const. 29 décembre 1998, dé c. n° 98-405 DC ; www.legifrance. gouv.fr.

## Chapitre II. La portée du critère organique

Les impositions de toutes natures se distinguent des autres prélèvements obligatoires en raison de ce que leur institution induit deux contraintes auxquelles est soumis le législateur. La première de ces contraintes est de nature négative et consiste en une interdiction: en application de ce principe, le législateur lorsqu'il institue une imposition de toutes natures doit exercer la totalité des compétences qu'il tient de la Constitution afin de ne pas se rendre coupable d'incompétence négative **(Section 1**). La deuxième contrainte consiste en une obligation de faire. En effet, lorsqu'il crée une imposition de toutes natures, le législateur doit respecter les règles et principes de valeur constitutionnelle **(section 2)**.

### Section I. La contrainte relative à l'interdiction d'incompétence négative

La Constitution du 4 octobre 1958 institue au profit du législateur une compétence initiale en matière d'impositions de toutes natures. De cette règle découle la prohibition de la pratique de l'incompétence négative. En conséquence, lorsqu'il qualifie un prélèvement obligatoire d'imposition de toutes natures, le juge vérifie que les compétences afférentes aux impositions de toutes natures qui relèvent du domaine de la loi ont été effectivement exercées par le législateur **(§ I)** ou par le gouvernement **(§ II)** agissant dans le cadre de l'article 38 de la Constitution. Cependant, cela ne signifie pas que le législateur ait en la matière une compétence exclusive. Le pouvoir réglementaire conserve dans ce domaine une compétence d'application. La doctrine a, dans la première décennie de l'adoption de l'article 34, considéré que cette compétence ne pouvait qu'être restreinte aux « éléments déterminants de la volonté législative ».[190] Les premières décisions jurisprudentielles sont, elles aussi, allées dans ce sens. Ainsi, à propos de certaines dispositions de l'ordonnance du 17 août 1967 relatives à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises, le Conseil Constitutionnel a considéré que « dans la mesure où elles prévoient l'institution d'une procédure spéciale pour l'homologation des accords de dérogation et en tant qu'elles posent

[190] R. ODENT, Contentieux administratif, 1980-1981, p.261

le principe d'une homologation desdits accords sur avis conforme d'un organisme à compétence nationale, indépendante de toute autorité politique, elles constituent, en l'espèce, des garanties essentielles aussi bien pour les employeurs que pour les salariés, tant en raison de ce qu'elles touchent aux règles relatives à l'assiette de l'impôt, que parce qu'elles ont trait aux principes fondamentaux du droit du travail; que dès lors, elles relèvent du domaine de la loi ».[191] Le fait le plus significatif dans cette décision, du moins en raison du sujet traité, est que le Conseil considère que les règles qui prévoient des garanties essentielles sont des règles relatives à l'assiette au sens de l'article 34 de la Constitution ce qui est une interprétation extensive de cette disposition. Nous verrons un peu plus avant que la rédaction de cet extrait de décision a été reprise dans la décision rendue par le Conseil en 1982 à propos des redevances des agences financières de bassin. Néanmoins, cette interprétation extensive ne semble pas avoir perdurée au-delà de cette décision. En effet, le Conseil Constitutionnel juge désormais que le législateur est tenu d'exercer la plénitude de ses compétences. Ainsi, à propos de la loi sur la lutte contre le tabagisme et l'alcoolisme du 8 janvier 1991 qui instituait une contribution sur les dépenses de publicité sur les boissons alcoolisées et qui se bornait à en fixer le taux et à en affecter le produit à un fonds spécial, le Conseil Constitutionnel considéra que « s'il appartenait par suite au législateur de déterminer non seulement les règles concernant son taux, mais, au titre de la définition de l'assiette de l'impôt, les catégories de redevables ; que relève également de la loi la fixation des modalités de recouvrement; qu'en s'abstenant d'indiquer tant les catégories de redevables que les modalités de recouvrement du nouvel impôt, le législateur a méconnu l'étendu de la compétence qu'il tient du sixième alinéa de l'article 34 ».

Cette obligation de plein exercice s'applique autant au législateur qu'au gouvernement agissant dans le cadre de l'article 38 de la Constitution, hypothèses que nous allons examiner dans les lignes qui suivent.

[191] Cons. Const. , 29 fév. 1972, déc. n°72-73L, AJDA 1972, p. 638, note B. TOULEMONDE.

## Paragraphe I. L'application de la règle en cas d'exercice direct de sa compétence par le législateur

Le législateur ne peut renoncer même partiellement à la compétence qu'il tient de la Constitution. Ainsi, il lui revient de fixer les conditions d'application des règles qu'il édicte. Aussi, le Conseil constitutionnel considère t-il que le législateur se rend coupable d'incompétence négative lorsqu'il laisse au gouvernement le soin de fixer la date d'entrée en vigueur d'une loi fiscale en «Considérant que, dans les domaines de sa compétence, il est du pouvoir du législateur de fixer les conditions de mise en vigueur des règles qu'il édicte; que s'il lui est loisible de laisser au Gouvernement la faculté de fixer la date à laquelle produira effet l'abrogation d'une loi fixant des obligations imposées aux contribuables, il ne peut, sans par-là même méconnaître la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, lui conférer sur ce point un pouvoir qui n'est assorti d'aucune limite; que, pour ce motif, les dispositions du deuxième alinéa de l'article 41 de la loi déférée sont contraires à la Constitution. »[192]

De même, il ne peut non plus renoncer à sa compétence au profit d'une collectivité locale. Ainsi à propos d'une taxe due par toute personne exerçant une activité saisonnière non salariée à caractère commerciale dont la loi de finances pour 1999 confiait le recouvrement aux collectivités locales, le juge constitutionnel considéra qu'« il appartient au législateur sur le fondement de l'article 34 de la Constitution, de fixer les règles concernant les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; que s'il peut, lorsqu'il s'agit d'une imposition perçue au profit d'une collectivité locale, confier à cette dernière la tâche d'assurer ce recouvrement, il doit en déterminer les règles avec une précision suffisante».[193]

Enfin le législateur ne peut se dessaisir de ses compétences au profit d'un établissement public administratif. Ainsi, à propos de l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1987 qui avait pour « objet de conférer à l'Assemblée Générale de chaque chambre de commerce et d'industrie le pouvoir de fixer annuellement le montant de la taxe professionnelle pour frais de chambre de commerce et d'industrie » le Conseil

---

[192] Cons. Const. 29 décembre 1986 - Déc. n° 86-223 DC; Loi de finances rectificative pour 1986 Journal officiel du 30 décembre 1986, p. 15802

[193]Cons. Const. 29 déc. 1999, Déc. n°98-405 DC, J.O du 31 déc. 1999, p.20 138.

Constitutionnel considéra qu'il « appartient au législateur de déterminer les limites à l'intérieur desquelles un établissement public administratif est habilité à arrêter le taux d'une imposition établie afin de pourvoir à ses dépenses.[…] qu'en s'en remettant à la seule décision des chambres de commerce et d'industrie le soin de fixer le taux de la taxe professionnelle instituée pour pourvoir aux dépenses ordinaires de ces organismes, le législateur est resté en deçà de la compétence qui est la sienne en vertu de l'article 34 de la Constitution ».[194]

Fait remarquable tant en ce qui concerne le principe d'interdiction de l'incompétence négative du législateur qu'en ce qui concerne la construction d'un régime juridique commun aux impositions de toutes natures, le Conseil considère qu'en l'absence de dispositions relatives à l'assiette, au taux ou au recouvrement des impositions, ce sont les dispositions de droit commun qui s'appliquent. Ainsi, dans une décision du 18 juillet 2001,[195] le Conseil considéra « que, s'agissant des règles de recouvrement, en l'absence de disposition particulière dans la loi, le législateur a entendu renvoyer aux règles de droit commun applicables au recouvrement des créances d'un établissement public administratif ». Ainsi, aux termes de cette décision, à défaut de la volonté explicite du législateur, on doit se rechercher sa volonté implicite. Le principe d'interdiction de l'incompétence négative s'applique également au gouvernement agissant dans le cadre de l'article 38 de la Constitution, nous allons examiner cette dernière hypothèse dans les lignes qui suivent.

## Paragraphe II. L'application de la règle en cas d'exercice indirecte de la compétence par le gouvernement

Le lien qui existe entre la qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures et la compétence législative en matière fiscale se vérifie même en cas d'exercice de ces compétences par le gouvernement agissant dans le cadre de l'article 38 de la Constitution. Ainsi, celui-ci doit éviter d'agir en deçà des prescriptions de l'article 34 sous peine d'incompétence négative. C'est ce que considéra le Conseil d'Etat à l'occasion d'une

[194] CC. 30 déc. 1987, Déc. n° 87-239 DC, J.O du 31 décembre 1987, p. 15763.

[195] Décision n° 2001-447 DC. Loi relative à la prise en charge de la perte d'autonomie des personnes âgées et à l'allocation personnalisée d'autonomie. Journal officiel du 21 juillet 2001, p. 11743

décision rendue à propos de deux contributions prévues au code de la santé : « …s'il ne s'ensuit pas que la loi, ou en cas d'application de l'article 38 de la Constitution, le gouvernement intervenant par voie d'ordonnance doive fixer le taux de chaque impôt, il appartient cependant à l'autorité compétente, en vertu de la Constitution de déterminer les limites à l'intérieur desquelles le taux d'une imposition peut être modulé; […] qu'en renvoyant à un arrêté du Ministre chargé de la santé le soin de fixer le montant de chacune des impositions visées à l'article L.367-10 du code de la santé publique, le gouvernement agissant dans le cadre de l'article 38 de la Constitution est resté en deçà de la compétence de l'autorité investie du pouvoir de prendre des mesures relevant du domaine de la loi».[196] Cette décision est conforme à l'esprit de la Constitution de 1958. En effet, s'il n'en était pas ainsi, l'article 38 de la Constitution permettrait au Gouvernement de violer les dispositions de l'article 34. Ce qui n'est pas dans l'esprit du Constituant de 1958 qui a entendu renforcer les compétences du Parlement en matière financière afin de garantir la défense des droits du peuple contre l'exécutif. En effet, le présupposé est que, à priori, l'exécutif aurait une forte propension à augmenter les impôts pour financer les dépenses publiques alors que le parlement serait plus économe et plus soucieux de la « bourse du contribuable. »[197] D'autres garanties en faveur du contribuable consistent, pour le législateur, à respecter les règles et principes de valeur constitutionnelle.

## Section II. Les contraintes relatives au respect par le Législateur des règles et principes de valeur constitutionnelle

La compétence du législateur est, en matière d'impositions de toutes natures, prépondérante. Elle confine parfois à la quasi-exclusivité,[198] s'agissant des dispositions budgétaires. Parce qu'elles ont une nature exécutoire, elles ne nécessitent pas en principe de mesures d'application. Toutefois, l'ayant reçu du peuple à qui appartient la souveraineté nationale, le législateur ne l'exerce pas sans encadrement et est assujetti à des règles et

[196] CE. Ass. , 3 juillet 1998 (2 espèces) : Syndicat des médecins d'Aix et régions et autres, req. n° 184605, 185341, 185364 et Conférence nationale des présidents d'unions régionales des médecins libéraux, req. n° 185365.

[197] Ce qui dans la réalité est loin d'être le cas.

[198] Au moins dans la forme.

principes de valeur constitutionnelle qui visent la sauvegarde du principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt **(§ I)**, ainsi que d'autres principes ayant pour finalité la préservation des libertés individuelles et des droits et garanties du contribuable **(§ II)**.

## Paragraphe I. Le respect du principe d'égalité fiscale

Le principe d'égalité est, en matière fiscale, polysémique: il concerne autant l'égalité devant la loi fiscale, que l'égalité devant l'impôt et l'égalité devant les charges publiques. Mais tous ont en commun de viser les non-discriminations fiscales entre contribuables[199] se trouvant dans la même situation, juridique, sociale ou économique. Sous un autre angle, il vise la différenciation entre contribuables se trouvant dans des situations différentes. Ce principe trouve sa source juridique dans des dispositions à la fois de nature constitutionnelle que jurisprudentielle. Ainsi, l'article 1er de la Constitution du 4 octobre 1958 dispose qu' « est assurée l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion ». Cette disposition fait écho à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qui affirme que la loi « doit être la même pour tous » avant de disposer en son article 13 que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également repartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés ». C'est de ces dernières dispositions qu'est tiré le principe de l'égalité fiscale dont le caractère constitutionnel semble incontesté. Ainsi, dans une décision datant du 27 décembre 1973, le Conseil constitutionnel affirma clairement le caractère constitutionnel du principe de l'égalité de l'impôt. En l'espèce, l'article 62 du projet de loi de finances pour 1974 introduisait un assouplissement de la procédure de taxation d'office permettant aux contribuables de faire désormais la preuve de leur bonne foi. Néanmoins, il n'en réservait le bénéfice qu'aux contribuables ayant des revenus n'excédant pas 50% de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Le conseil censura l'ensemble de l'article en raison de son caractère discriminatoire envers les contribuables ayant des revenus supérieurs au seuil fixé.

La question du caractère discriminatoire de certaines dispositions fiscales semble avoir une importance particulière avec le développement de ce que le Conseil des impôts, dans son

[199] Et entre les contribuables et l'administration fiscale.

XXIème rapport, a qualifié de « fiscalité dérogatoire », c'est à dire l'ensemble des mesures de faveur qui permettent aux contribuables les mieux informés d'échapper au droit commun. Incontestablement d'une grande complexité et d'une efficacité incertaine, la fiscalité dérogatoire est aussi budgétairement coûteuse. Elle représente, pour la fiscalité d'Etat, 50 milliards d'euros soit 20% des recettes de l'Etat et 3% du PIB.[200] Bien plus, ces dispositifs ont souvent pour effet d'introduire des discriminations entre les contribuables informés et ceux qui ne le sont pas, entre ceux qui peuvent avoir accès à un dispositif de faveur et ceux qui ne le peuvent pas, ce qui, en principe, constitue des graves violations du principe de l'égalité fiscale.[201] A cet égard, la doctrine a pu relever de nombreux autres domaines qui, semble-t-il, mériterait d'être questionnés à l'aune du principe de l'égalité devant l'impôt. Ainsi, en est-il, par exemple, de la CSG sur les revenus d'activité qui frappe les revenus nets des travailleurs indépendants alors qu'elle frappe les revenus bruts des travailleurs salariés.[202] De même, la fiscalité directe locale est aussi un autre domaine qui semble être peu pénétré du principe.[203]

Ayant incontestablement vocation à lutter contre les discriminations fiscales, il ne faudrait pas, néanmoins, se méprendre sur le sens véritable de ce principe. Celui-ci ne signifie pas toujours absence de différences entre les contribuables. En effet, le Conseil constitutionnel admet que des discriminations entre les contribuables puissent exister pour des situations bien particulières.

En somme, le principe de l'égalité fiscale n'est pas de portée absolue et le Conseil constitutionnel admet, en général, qu'il y soit dérogé en raison des différences de situation ou d'objectifs d'intérêt général et à condition que les mesures discriminatoires introduites soient

---

[200] CF. Gervais MOREL, Fiscalité, placements et réductions d'impôt, Revue Banque, 2006, p. 12.

[201] S'agissant des options fiscales, M. A. AGOSTINI (les options fiscales, LGDJ, 1983.) montre que deux contribuables se trouvant dans la même situation peuvent être imposés différemment selon que l'un aura opté pour un régime plus avantageux. De même la fiscalité regroupant en général les contribuables par catégories fiscales (particuliers, entreprises…), ceux-ci ne sont pas dès lors égaux devant la capacité à opter.

[202] Voir [202] Olivier NEGRIN, les principes en droit fiscal, in Les principes en droit (sous la direction de Sylvie CAUDAL), Economica, 2008, p. 244. On peut également citer le dispositif de faveur dont bénéficiaient jusqu'en 2001les membres du Conseil constitutionnel qui leur permettait d'échapper, pour la moitié de leur traitement de l'IR. (cf. même référence p. 244, note 4).

[203] [203] Olivier NEGRIN, ibid. « Quant à la fiscalité directe locale, le délabrement avancé de ses bases est tellement avancé, qu'y parler d'égalité pourrait prêter à sourire si les enjeux de cette question n'étaient si importants ».

en rapport avec l'objet de la loi qui les établi et s'assure que ces dérogations sont admises sur la base de critères objectifs et rationnels. Nous présenterons dans les lignes qui suivent l'économie générale de ce principe. Pour ce faire, il s'agira d'en présenter le contenu et le champ d'application.

## A. Le contenu du principe d'égalité fiscale

Il peut être analysé et présenté sous deux angles: D'une part, nous allons en présenter la signification, les fondements et les différentes formes **(I)** et, d'autre part, les conditions qui permettent d'y déroger **(II)**.

### I. La signification de l'égalité fiscale

Interdisant, en théorie, toute discrimination en matière fiscale, ce principe souffre néanmoins quelques dérogations.

De la diversité de ses fondements juridiques, le principe de l'égalité fiscale semble tirer un caractère polysémique. En effet, on peut déduire de l'article 6 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen un principe d'égalité devant la loi « fiscale »[204] et de l'article 13 de la même déclaration celui de l'égalité devant l'impôt et devant les charges publiques.[205] Si le premier principe institue une égalité des citoyens devant la loi fiscale, le second semble, en revanche, instaurer une obligation de différenciation. Le principe de l'égalité fiscale trouve également à s'appliquer en droit communautaire en vertu de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 1er de son protocole additionnel qui condamnent les discriminations en raison de la nationalité.[206]

---

[204] C'est nous qui soulignons.

[205] Olivier NEGRIN, les principes en droit fiscal, in Les principes en droit (sous la direction de Sylvie CAUDAL), Economica, 2008, p. 235 et s.

[206] CE, Avis, 12 avril 2002, SA Financière Labeyrie, req. n°239693 ; Dr. fisc. 2002, n°26, comm. 555, concl. , F. SENERS note B. BOUTEMY et E. MEIER ; Pour une application positive du moyen : CE, 10 février 2006, Min. c/ Galvaire, req. n°270255, Dr. Fisc. 2007, n°11, comm. 289, concl. P. Collin ; Contra : CE. , 15 novembre 2006, req. n°289805.

S'agissant du principe de l'égalité devant la loi, celui-ci peut d'abord signifier une stricte application de l'égalité devant la loi fiscale. A cet égard, la règle fiscale doit être appliquée à tous les citoyens, au sens où personne ne peut y déroger à chaque fois qu'elle se trouve dans les conditions prévues par le législateur. Néanmoins, il peut aussi signifier une égalité au regard même du contenu de la loi qui implique que soit instituée une égalité entre contribuables, même lorsque ceux-ci se trouvent dans des situations différentes. Toutefois, dans ce cas précis, cette égalité ne peut être appréciée qu'au regard des règles de procédure puisque les règles de fond ne peuvent l'être qu'au regard de l'égalité devant les charges publiques.[207] Dans les deux cas, l'égalité devant la loi fiscale implique une application uniforme de la loi fiscale à l'égard de tous les citoyens, excluant ainsi tous particularismes. En somme, le principe d'égalité devant la loi semble ne pas revêtir en matière fiscale de signification particulière, tout au moins qui soit différente de la compréhension qu'on peut en avoir en d'autres disciplines, notamment en droit administratif. C'est, du reste, ce que semble constater une bonne partie de la doctrine :[208] l'égalité devant la loi fiscale impose l'uniformité de situation des citoyens devant la loi et l'interdiction des discriminations dans l'application des règles de procédure fiscale.[209] Ceci semble trancher avec la signification de l'égalité devant l'impôt.

En ce qui concerne, l'égalité devant l'impôt, celle-ci découle des dispositions de l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Au début

---

[207] Voir par exemple P.-F. Racine, GAJF, 4ème édition, Dalloz 2003, p.135 : « Il y a lieu, en effet de distinguer deux principes constitutionnels : le principe d'égalité des citoyens devant la loi […] et le principe d'égalité devant les charges publiques[…] En matière fiscale, le premier principe s'applique essentiellement aux dispositions de procédure, dans la mesure où la conformité à la Constitution des dispositions de fond de la loi fiscale s'apprécie par rapport au principe d'égalité devant les charges publiques ».

[208] B. CASTAGNEDE : le contrôle constitutionnel d'égalité fiscal ; Petites affiches, 2 mai 2001, n°86-87, 5 : « Certaines des décisions prises par le Conseil apparaissent se référer plutôt au principe général d'égalité, trouvant alors à s'appliquer dans le domaine fiscal. Il en est ainsi de celles où le Conseil justifie sa décision par le considérant selon lequel « Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge de l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un ou l'autre cas, la différence de situation qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Le contrôle d'égalité exercé sur la base de tels critères n'est pas, en effet, propre à l'impôt. »

[209] Pour M. D. RIBES, « alors que l'égalité devant la loi s'impose en droit public français comme un principe de non-discrimination, l'égalité devant l'impôt constitue un principe de différenciation » : D. RIBES, les progrès de l'égalité devant l'impôt, à propos des décisions du Conseil Constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC, RFFP n°76, novembre 2001, p. 264 ; Voir également N. BELLOUBET-FRIER, le principe d'égalité, AJDA, 1998, n° spécial, p.152 et s.

synonyme d'égalité devant les charges publiques,[210] elle a connu une évolution qui a abouti à un découplage entre les deux notions. Il y a donc lieu désormais de distinguer l'égalité devant les charges publiques et l'égalité devant l'impôt. Dans ces deux cas, le principe d'égalité semble signifier une obligation pour le législateur de procéder à une différenciation de charge fiscale en vertu des facultés contributives des contribuables, selon qu'ils sont dans des situations différentes ou selon que des objectifs d'intérêt général sont en jeu. Dans le cas de l'égalité devant l'impôt cette obligation découle du texte même de l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui prescrit de répartir de façon égale la contribution commune requise pour la couverture des dépenses publiques entre les citoyens à raison de leurs facultés. L'égalité devant l'impôt fait donc référence à une égalité entre contribuables devant l'impôt. Selon les termes mêmes de la déclaration de 1789, elle doit être faite en tenant compte des facultés contributives. Si l'on a pu suggérer, dans la doctrine, une généralisation de la progressivité à l'ensemble des impositions, il semble, néanmoins, qu'il n'existe pas de principe constitutionnel de progressivité applicable à toutes les impositions. Un tel principe n'existe qu'à propos de l'impôt sur le revenu. En somme, le législateur est libre de déterminer le contenu qu'il entend donner à la notion de facultés contributives. Ensuite une autre question, posée à propos des termes de l'article 13 de la déclaration, est celle de savoir si les auteurs de 1789 en mentionnant la prise en compte des facultés contributives entendaient privilégier la progressivité de l'impôt sur la proportionnalité. Les travaux historiques[211] faisant référence à la doctrine[212] des principaux penseurs révolutionnaires et du droit positif[213] laissent cependant penser que les révolutionnaires de 1789 pensaient à la proportionnalité.

---

[210] En appui à cet argument, la doctrine (cf: D. RIBES, les progrès de l'égalité devant l'impôt, à propos des décisions du Conseil Constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC, RFFP n°76, novembre 2001), cite la décision n°90-285 DC du 28 décembre 1990 dans laquelle le Conseil considère d'une part que « pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des personnes redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément » et d'autre part que « la détermination des redevables des différentes contributions ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens »

[211] Voir par exemple Sylvie CAUDAL, l'apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal, in Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica 2005, P. 349 à 363.

[212] Mme S. CAUDAL (ibidem) cite « les projets de LAFAYETTE (janvier 1789), CONDORCET (février 1789), MOUNIER (juillet 1789) et celui du sixième bureau qui prévoit même que la répartition de la contribution commune « doit être rigoureusement proportionnelle entre tous les citoyens » (art. XXI) ».

[213] Essentiellement le décret du 7 octobre 1789 sur l'uniformité des contributions, ainsi que sur le temps de leur durée, et sur la fixation des dépenses publiques qui dispose que « toutes les contributions et charges publiques […] seront supportées proportionnellement par tous les citoyens et par tous les propriétaires, en raison de leurs biens et facultés » cité par S. CAUDAL (ibid).

Pour ce qui est de l'égalité devant les charges publiques, elle semble avoir un fondement incertain. Si l'on peut la rapprocher des dispositions de l'article 13 de la déclaration de 1789 en raison du sens général que l'on peut attribuer à l'expression « contribution », il semble cependant qu'il n'y ait aucun texte, qui mentionne expressément cette expression. Toutefois, celle-ci semble trouver sa source dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel.[214] On relève, à cet égard, une abondante jurisprudence du Conseil qui fait obligation au législateur, au nom du principe de l'égalité devant les charges publiques, de procéder à des différenciations entre les contribuables à chaque fois que ceux-ci se trouvent dans des situations différentes ou lorsque des objectifs d'intérêt général l'exigent.[215]

A cette pluralité de significations, le principe d'égalité donne lieu également à une diversité de formes d'expression. On peut constater que la notion d'égalité est, sur le plan de la forme, plurielle. Comme le relève fort justement M. P.-F. RACINE, « on devrait plutôt dire des principes d'égalité : il y a en effet lieu de distinguer deux principes constitutionnels : Le principe d'égalité des citoyens devant la loi énoncé à l'article 6 de la déclaration des doits de l'homme et du citoyen et le principe de l'égalité devant les charges publiques énoncé à l'article 13 ce qui vise l'impôt par excellence ».[216] Comme nous venons de le montrer précédemment, l'égalité devant la loi implique à la fois une égalité formelle de tous les citoyens devant la loi fiscale. A ce niveau, il se décline comme une application particulière à la matière fiscale du principe général de l'égalité devant la loi. Toutefois, il ne se borne pas qu'à traduire une généralité de la loi, l'égalité devant la loi fiscale s'apprécie aussi au niveau

---

[214] Lire par exemple, Pierre DELVOLVE, le principe d'égalité devant les charges publiques, LGDJ, Paris 1969, p. 14 et 15 : « S'il y a une source formelle, c'est bien celle des décisions jurisprudentielles elles-mêmes. Elles constituent les seuls textes juridiques qui dans lesquels l'expression l'expression principe d'égalité devant les charges publiques ait été employée » ; « Mais, dans aucun arrêt, le principe d'égalité devant les charges publiques n'est lui-même relié à un texte quelconque. ».

[215] Cons. Const. , déc. n°81-133 DC du 30 déc. 1981: Inconstitutionnalité de certaines dispositions de la loi de finances pour 1982 en raison de ce qu'elles soumettent à l'IGF le nu-propriétaire d'un bien au même titre que l'usufruitier; Pour une application à l'ISF : Déc. n°98-405 DC du 28 décembre 1998, loi de finances pour 1999, cons. 24 à 28 ; déc. n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, loi de finances pour 1990 ; Déc. n°96-385 DC du 30 décembre 1996, loi de finances pour 1997. A contrario (mais dans la même logique): Déc. n° 83-164 DC, 29 décembre 1983 : « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que la loi ne soumette à des règles identiques des situations qui ne diffèrent qu'en ce qu'elles ont été régies par des législations antérieures pendant une durée plus ou moins longue »

[216] P.-F. RACINE, GAJF préc. p. 134.

du contenu de la loi, notamment des règles de forme. Ce constat est corroboré autant par les analyses doctrinales[217] que par les constructions jurisprudentielles.[218]

L'égalité devant l'impôt est aussi polysémique. Elle recouvre les principes d'égalité devant l'impôt appliquée aux impositions classiques et d'égalité devant les charges publiques plus générale. Elle fait référence à l'égalité fiscale telle qu'elle découle des termes de l'article 13 de la déclaration de 1789 et concerne « la contribution commune qui est prélevée pour financer les dépenses publiques de l'Etat et qui doit être repartie selon les facultés de chacun». Elle a donc une finalité éminemment budgétaire conforme aux idées de la neutralité fiscale en vogue au 18e siècle. Or, l'impôt s'est depuis affranchi, au gré de l'évolution des missions de l'Etat, de cette vision monolithique pour embrasser d'autres finalités à caractère économique et social. Cette évolution a donné lieu à de nouveaux types d'impositions à l'égard desquelles il est souvent difficile d'apprécier le principe d'égalité devant l'impôt en raison de ce que leur régime juridique n'obéit pas toujours à une finalité de répartition des charges fiscales selon les facultés contributives mais plutôt dans un objectif soit de « mutualisation » soit de « compensation » de certaines dépenses qui excédent les dépenses publiques classiques. Dès lors le contrôle qui est exercé à leur égard est un contrôle de l'égalité devant les charges publiques par opposition au contrôle de l'égalité devant l'impôt exercé sur les impositions de toutes natures de type classique.

Notion employée en droit administratif, notamment pour fonder la responsabilité sans faute de l'Etat, l'égalité devant les charges publiques a été étendue au droit fiscal. Elle permet d'apprécier l'égalité entre citoyens dans les situations autres que celles qui sont couvertes par l'égalité devant l'impôt. Témoigne de cette réalité, le sens générique et large attribué à la notion de charges publiques. En effet, dans cette catégorie sont inclues aussi bien les impositions fiscales de type classique comme les impôts et les taxes fiscales mais également les impositions sui generis et les créances étrangères à l'impôt. Partant, et si l'on se limite à la catégorie des impositions de toutes natures, l'égalité devant les charges publiques s'applique

---

[217] Voir, par exemple : Guy GEST, Droit fiscal (sources du), Dictionnaire encyclopédique de finances publiques Tome I (sous la direction de L. PHILLIP), Economica, 1991, p. 680 : « L'article 6 (…) relayé par l'article de la Constitution, exprime quant à lui, l'idée d'égalité devant la loi. Il implique qu'un même régime fiscal s'applique à tous les contribuables placés dans une même situation, telle que définie par la loi fiscale. Il permet essentiellement de censurer des discriminations introduites par des règles de forme et de procédure.

[218] Voir : Déc. n°73-51 Dc du 27 décembre 1973 à propos de la preuve en matière de taxation d'office ; déc. n°86-206 DC du 3 juillet 1986 à propos des délais de prescription du droit de reprise ; déc. n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, à propos des perquisitions fiscales.

donc aux impositions autres que celles qui relèvent d'un contrôle de l'égalité devant les impôts.[219] Fait Contestable,[220] le principe de l'égalité devant les charges publiques est également étendu aux cotisations de sécurité sociale[221] et aux cotisations professionnelles.[222]

A la diversité des formes d'égalité en matière fiscale, succède une autre diversité liée celle-ci aux formes et aux conditions de dérogation au principe de l'égalité fiscale, dérogations qu'il nous faut examiner dans nos développements suivants.

## II. Les formes et les conditions de dérogation au principe de l'égalité fiscale

Afin de ne pas se rendre coupable d'une rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables, le législateur, lorsqu'il crée une imposition, est tenue de respecter des normes jurisprudentielles : Il doit prendre en compte les facultés contributives de chaque contribuable, sa différence de situation, la finalité (intérêt général) de l'imposition et l'objet de la loi.

Selon un considérant devenu un standard jurisprudentiel, le principe d'égalité « ne s'oppose, ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit ».[223] Ainsi, il résulte de ces dispositions qu'une dérogation au principe d'égalité fiscale ne peut légalement être justifiée que si elle a pour finalité de régir des situations différentes, et à atteindre des objectifs d'intérêt général.

---

[219] Voir Cons. cont. , 86-200 DC du 16 janvier 1986, RJC I-245. A propos d'une imposition sui generis à laquelle est appliquée le principe de 'légalité devant les charges publiques.

[220] Parce que les cotisations ne sont pas des charges publiques. Sur la question voir, par exemple : Paul AMSELEK, Impositions et cotisations obligatoires, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2005, p.254 et s.

[221] Voir par exemple, CE. 17 novembre 2000, URSSAF de la Haute-Garonne, Lebon p.517.

[222] CE. 23 octobre 1981, Syndicat de l'architecture, 22 mai 1991, Bigot, JCP IV-321.

[223] voir par exemple: Cons. Const. , 7 janvier 1988, n° 87-232 DC; Cons. Const. 27 décembre 2001, n°2001-456DC; Cons. Const. 27 décembre 2002, n° 2002-464 DC.

## a. L'appréciation de l'égalité en raison de la situation des contribuables

En règle générale, des personnes se trouvant dans des situations identiques doivent être soumises aux mêmes règles fiscales. Le Conseil constitutionnel veille scrupuleusement à l'application de ce principe. Ainsi, en matière d'impôt sur le revenu, celui-ci considère que le législateur viole le principe de l'égalité devant l'impôt lorsqu'il traite différemment les célibataires comparativement aux divorcés et aux veufs en abaissant le plafond de réduction qui leur est accordés alors que les trois catégories se trouvent dans la même situation s'agissant de la demi-part supplémentaire dont ils disposent.[224] De même, la haute juridiction considère que le législateur méconnaît le principe d'égalité devant l'impôt, en excluant certains journaux du champ d'application de la contribution destinée à favoriser l'élimination des déchets résultant de la distribution d'imprimés publicitaires.[225] A contrario, des règles différentes doivent régir des situations différentes. Ainsi, par exemple, en matière de sursis à paiement, des règles différentes régissent des contribuables différents selon que ceux-ci sont ou non de bonne foi. A cet égard, les contribuables réputés de bonne foi peuvent bénéficier de l'automaticité du sursis, l'administration conservant un pouvoir d'appréciation sur les possibilités de son octroi aux contribuables de mauvaise foi.[226] Cette appréciation de l'égalité en raison de la situation des personnes est particulièrement adaptée lorsqu'il s'agit des règles d'assiette. Dans ce cas, le législateur est amené à « catégoriser » les redevables à l'impôt en fonction de la matière imposable en leur possession et d'appliquer en conséquence à chaque catégorie un régime fiscal uniforme.

Par contre, la question est différente lorsqu'il s'agit d'apprécier l'égalité fiscale en matière de taux. Dans ce cas, le législateur doit veiller à ce qu'il n'y ait pas de trop grandes différences entre les taux d'une imposition à laquelle sont soumis des contribuables se trouvant dans une situation similaire sous peine de provoquer rune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens.[227]

---

[224] Cons. Const. 30 décembre 1996, n° 96-385 DC.

[225] Cons. Const. ,27 décembre 2002, n° 2002-464 DC, Considérant 55.

[226] Cons. Const. , 31 décembre 1981, 81-136 DC.

[227] Sur les différences d'appréciation de l'égalité devant l'impôt en fonction des règles d'assiette et de taux voir par exemple : L. PHILIP, Conseil Constitutionnel et finances publiques, Dictionnaire encyclopédique des finances publiques, Economica 1991, 414 et s.

De façon classique, l'appréciation de l'égalité devant l'impôt a toujours été faite par rapport à un impôt. Cependant, il semble que cette pratique ait subi quelques évolutions. Le législateur peut désormais garantir une égalité fiscale par rapport à plusieurs impositions à la double condition que celles-ci constituent par leur objectif et par leurs caractères un dispositif cohérent, comme c'est le cas en matière des trois contributions constituant la CSG.[228] De même, lorsque le législateur emprunte un mécanisme d'établissement propre à un impôt pour aboutir à un résultat de justice fiscale, il doit en adopter tous les éléments du mécanisme. Ainsi, pour ce qui est de la CSG, l'introduction dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001 d'une dose de progressivité sur les revenus d'activités individuelles afin d'alléger les revenus les plus modestes avait été jugée inconstitutionnelle par le Conseil Constitutionnel en raison de ce que le législateur n'avait pas raisonné comme en matière d'impôt sur le revenu et n'avait pas pris en compte l'ensemble des facultés contributives du foyer, notamment les revenus autres que ceux d'activité, les revenus de l'ensemble du foyer fiscal, et les charges de famille.[229]

L'appréciation de l'égalité fiscale peut aussi se faire sur le fondement de la finalité poursuivi par l'imposition, notamment sur le critère de l'intérêt général.

## b. L'appréciation de l'égalité devant l'impôt fondée sur l'intérêt général

Le développement d'impositions spécifique à finalités autres que budgétaires, notamment économique et sociale a conduit le Conseil constitutionnel a trouvé un autre fondement pouvant légitimer une différenciation de traitement entre contribuables devant l'impôt. L'intérêt général constitue à cet égard la justification idoine. En effet, en raison de motifs d'intérêt général, le Conseil constitutionnel admet généralement qu'il soit dérogé au principe de l'égalité devant l'impôt même quand il s'agit de deux contribuables se trouvant dans des situations similaires. Ainsi, dans une décision de 1986 le Conseil affirma, à propos de l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 1986 qui introduisait une taxe spéciale sur les avoirs détenus à l'étranger et perçue à un taux préférentiel de 10%, « que dans l'intention du législateur, les dispositions de l'article 11 visent à éviter qu'un contribuable qui n'a pas acquitté l'impôt persévère dans un comportement irrégulier; qu'elles tendent, en

[228] Cons. Const. déc. n° 90-285 DC du 26 décembre 1990, RJF 1991.2.213.

[229] Cons. Const. déc. n°2000-437 DC, du 19 décembre 2000, RJF 2001.3.351.

outre, à susciter le rapatriement des avoirs détenus à l'étranger afin de faire bénéficier l'économie nationale d'un apport de ressources financières nouvelles; que, s'il est ainsi dans la nature du texte de porter atteinte au principe d'égalité devant l'impôt, pour des motifs d'intérêt général qu'il appartient au législateur d'apprécier ».[230]

Cependant, la haute juridiction exige souvent qu'il y ait un lien direct et nécessaire entre la discrimination et l'intérêt général. Aussi, dans le but de sauvegarder l'environnement qui constitue un objectif d'intérêt général, le législateur peut mettre à la charge des entreprises qui distribuent des imprimés au public le coût de collecte et de recyclage de ceux-ci.[231] De même, il peut poursuivre un intérêt général de nature économique en favorisant un secteur d'activité par l'octroi d'avantages fiscaux incitatifs,[232]par exemple en assouplissant la transmission d'entreprises par l'exonération des droits de mutation en matière de succession et de donation à condition que ces mesures d'incitation fiscale ne créent pas de discriminations passives en traitant de façon uniforme des contribuables qui se trouvent en réalité dans des situations différentes.[233] Il peut, enfin, poursuivre des objectifs d'intérêt général par la lutte contre la fraude fiscale en supprimant, par exemple, une exonération bénéficiant à une catégorie de contribuables lorsque celle-ci donnait lieu à des pratiques permettant d'éluder l'impôt.[234] Dans tous ces cas, le lien de causalité entre des finalités ayant la « nature d'intérêt général » poursuivi par le législateur et la discrimination causée à certains contribuables est un lien de nature directe. On peut, en effet, établir entre ces deux éléments un lien de cause à effet : A cet égard, c'est donc la recherche de l'intérêt général qui justifie que l'on use de discrimination fiscale.

---

[230] Cons. Const. 3 juillet 1986, n° 86-209 DC, loi de finances rectificative pour 1986, JO du 4 juillet 1986, considérants 16 et 17.

[231] Cons. Const. , 27 décembre 2002, n° 2002-464 DC.

[232] Cons. Const. 29 décembre 1984, n° 84-184 DC.

[233] Cons. Const. , 18 décembre 1998, n° 98-404 DC

[234] Cons. Const. , 29 décembre 1989, n° 89-268 DC.

### c. Les contraintes de l'appréciation de l'égalité devant l'impôt : L'exigence des critères objectifs et rationnels et la prise en compte de l'objet de la loi et des facultés contributives

Tolérées autant par le Conseil constitutionnel que par le Conseil d'Etat, les dérogations au principe d'égalité fiscale sont néanmoins strictement encadrées. A cet égard, deux exigences sont émises par la jurisprudence : l'exigence de critères objectifs et rationnels, **(1)** la prise en compte de l'objet de la loi **(2)** ainsi que celle des facultés contributives **(3)**.

#### 1. L'exigence des critères objectifs et rationnels

D'existence assez récente,[235] l'exigence des critères objectif et rationnel visant le respect du principe de l'égalité devant l'impôt par le législateur a connu dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel une évolution certaine. Elle s'impose au législateur lorsque celui-ci exerce sa compétence dans le cadre de l'article 34 de la Constitution : « il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette, sous la réserve du respect des principes et règles de valeur constitutionnelle; en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ».[236] D'appréhension peu aisée, cette nouvelle exigence a pu susciter quelques interrogations, notamment sur le fait de savoir si elle constitue un nouveau critère d'appréciation de l'égalité devant l'impôt, alternatif aux deux critères traditionnels de la différence de situation et de l'intérêt général ou si, tout au contraire, elle n'en est qu'une des conditions de mise en œuvre. En ce qui concerne cette dernière interrogation, la question est de savoir si cette exigence ne veut pas simplement dire que l'appréciation des facultés contributives doit être fondée sur des critères objectifs et rationnels. En réalité, l'exigence de critères objectifs et rationnels est un nouveau mode d'appréciation de l'égalité fiscale alternatif aux méthodes traditionnelles. Ce constat semble du reste partagé par une partie de

---

[235] De façon explicite, le critère est mentionné pour la première fois dans la décision n°83-164 DC du 29 décembre 1983, loi de finances pour 1984, R. 67 ; GDCC. , Sirey, 1997, 9e édit. , n°34 ; AJDA. , 1984, p.97, note L. PHILIP, RA 1984, p.142, note R. ETIEN ; JCP 1985, II, n°20325, note FRANCK : « pour poser les règles d'établissement de l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en cette matière »

[236] Cons. Const. , déc. n° 89-270 DC du 29 décembre 1989, loi de finances rectificative pour 1989, c. 4, R.129.

la doctrine[237]. Entendu de cette façon, ce critère offre au législateur un très grand pouvoir d'appréciation dans la mesure où l'on peut supposer qu'il dispose de la liberté de choisir les critères qui vont fonder son appréciation de l'égalité devant l'impôt, pourvu que ceux-ci soient objectifs et rationnels. De fait, le contrôle de l'égalité exercé par le Conseil constitutionnel selon l'exigence des critères objectifs et rationnels peut s'apparenter à un contrôle de l'opportunité, le juge constitutionnel s'appuyant dans son argumentaire à tel ou tel argument ayant un rapport de cohérence avec le contenu, les conséquences et les finalités de la loi.

### 2. La prise en compte de l'objet de la loi

Le Conseil constitutionnel sanctionne les inégalités fiscales qui sont sans rapport avec l'objet de la loi qui les établies. L'objectif poursuivi est d'éviter que ne soient introduites dans une loi des dispositions violant les règles et principes de valeur constitutionnelle. Il existe en la matière une abondante jurisprudence dans laquelle le Conseil constitutionnel veille à la cohérence entre les règles discriminatoires et l'objet de la loi.

Ainsi, dans l'objectif d'alléger la fiscalité des particuliers, le législateur peut réserver le bénéfice de l'exonération de la taxe différentielle sur les véhicules à moteur aux seuls artisans et commerçants exerçant leur activité à titre individuel[238] et l'étendre aux personnes morales dans une limite de trois véhicules de moins de 3,5 tonnes.[239] De même, l'institution d'une déduction fiscale et non d'un crédit d'impôt en matière d'épargne retraite crée des différences de traitement entre les contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu et ceux qui n'y sont pas assujettis, différence qui se justifie par l'objectif d'intérêt général visé par la loi en vue de favoriser la constitution d'un complément retraite.[240] A contrario, la différence introduite entre les donations passées devant notaire et celles qui ne le sont pas est sans rapport avec l'objet de la loi qui est de favoriser la transmission des patrimoines entre vifs.[241] Est

---

[237] Voir par exemple G. EVEILLARD, l'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil Constitutionnel, Les petites affiches, 28 janvier 2000, n°20.

[238] Cons. Const. , 28 décembre 2000, Déc. n° 2000-442 DC.

[239] Cons. Const. , 27 décembre 2002, Déc. n° 2002-464 DC.

[240] Cons. Const. , 29 décembre 2003, Déc. n° 2003-489 DC.

[241] Cons. Const. , 30 décembre 1991, Déc. n° 91-302 DC. Rec. C.C 1991, p. 137.

également sans rapport avec la loi visant à favoriser la transmission des entreprises et la pérennité des petites et moyennes entreprises, la différence de situation entre donataires créée par des dispositions octroyant un abattement sur les biens professionnels transmis à titre gratuit dans la mesure où celles-ci posent comme seule condition la détention du bien pendant cinq ans et éludent le critère de distinction des biens professionnels, notamment en raison de ce que leur propriétaire occupe des fonctions dirigeantes au sein de l'entreprise.[242] Toutefois, la doctrine[243] note depuis 2000 un infléchissement de cette jurisprudence du Conseil constitutionnel. En effet, dans sa décision du 19 décembre 2000 rendue à propos de la loi de financement de la sécurité sociale, le Conseil constitutionnel semble ne plus tenir compte de l'objet de la loi qui est de favoriser la reprise d'activité et le retour à l'emploi en augmentant le revenu net tiré d'une activité et privilégie au contraire le moyen qui permet d'aboutir à ce résultat. Ainsi, considère-t-il que « s'il est loisible au législateur de modifier l'assiette de la contribution sociale généralisée afin d'alléger la charge pesant sur les contribuables les plus modestes c'est à la condition de ne pas provoquer de rupture caractérisée de l'égalité entre ces contribuables ».[244] En somme, le Conseil substitue à l'objet principal de la loi un de ses aspects qui semble avoir le lien le plus étroit avec l'assiette et le taux de l'imposition. Ainsi, au lieu de parler de reprise d'activité et de retour à l'emploi, le conseil préfère mettre l'accent sur l'allégement « des charges des contribuables les plus modestes ».

Dans la même décision, le Conseil semble également avoir introduit un léger glissement sur sa jurisprudence relative à la prise en compte des facultés contributives.

### 3. La prise en compte des facultés contributives

Elle semble découler des termes mêmes de l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui dispose que « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également repartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». La prise en

---

[242] Cons. Const. , 28 décembre 1995, Déc. n° 95-369 DC.

[243] Pierre-Eric SPITZ, de l'égalité fiscale à l'équité fiscale ? Commentaire de la décision du conseil constitutionnel du 19 décembre 2000 relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, revue du droit public, n°1, 2001, p.277à 280.

[244] Cons. Const. , déc. n° 2000-437 DC du 19 décembre 2000, cité par Pierre-Eric SPITZ, ibid. p.277.

compte de ces facultés contributives relève en général des compétences du législateur qui, dans le cadre de l'article 34 de la Constitution, dispose de la liberté de fixer les règles d'assiette, de taux et de recouvrement des impositions de toutes natures. Cette compétence est reconnue par le Conseil constitutionnel qui considère en général que « conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables ».[245]

L'appréciation de ces facultés contributives doit se faire, en principe, en fonction des caractéristiques de chaque impôt pris isolement.[246] Ainsi le législateur est libre de déterminer les facultés contributives selon les caractéristiques de chaque imposition que celle-soit progressive ou proportionnelle. Cependant, s'agissant de l'impôt global sur le revenu, l'appréciation des facultés se fait nécessairement par le mode de la progressivité. En effet, la progressivité de l'impôt sur le revenu global est un principe de valeur constitutionnel reconnu par le Conseil constitutionnel.[247] Dans ce cas, le législateur est tenu, pour respecter les facultés contributives de chacun de prendre en compte l'ensemble des charges et des revenus du foyer fiscal. Cette règle, qui est de bon sens en ce qui concerne l'impôt global sur le revenu, semble avoir été étendue aux impôts proportionnels. En effet, la doctrine[248] relève ici une évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui dans sa décision précitée de 2000[249] considère que l'introduction d'une dose de progressivité dans un impôt proportionnel doit se faire en prenant en compte l'ensemble des charges et des revenus de chaque foyer fiscal. Le Conseil y considère que « s'il est loisible au législateur de modifier l'assiette de la contribution sociale généralisée afin d'alléger la charge pesant sur les contribuables les plus modestes, c'est à la condition de ne pas provoquer de rupture caractérisée de l'égalité entre ces contribuables : que la disposition contestée ne tient compte ni des revenus du contribuable autres que ceux tirés d'une activité, ni des revenus des autres membres du foyer,

---

[245] Cons. Const. Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981.

[246] Cons. Const. décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, déc. n° 81-133 du 30 décembre 1981; déc. n° 93-320 du 21 juin 1993.

[247] Cons. Const. , déc. n°93-320 DC du 21 juin 1993; 99-419 DC du 19 novembre 1999 ; déc. n°99-424 DC du 29 décembre 1999.

[248] Pierre-Eric SPITZ, de l'égalité fiscale à l'équité fiscale ? commentaire de la décision du conseil constitutionnel du 19 décembre 2000 relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, revue du droit public, n°1, 2001, p.280 et s.

[249] déc. n°2000-437 DC préc.

ni des personnes à charge au sein de celui-ci : Que le choix ainsi effectué par le législateur de ne pas prendre en considération l'ensemble des facultés contributives crée, entre les contribuables concernés une disparité manifeste contraire à l'article 13 de la déclaration de 1789 ».[250] Somme toute, même s'il n'existe pas de principe constitutionnel de progressivité de l'impôt, le Conseil constitutionnel semble considéré, néanmoins, que l'introduction d'une dose de progressivité dans chaque imposition est un gage plus important de respect du principe d'égalité devant fiscale, principe dont nous allons, dans les lignes qui suivent, examiner le champ d'application.

## B. Le champ d'application de l'égalité fiscale

La notion d'égalité fiscale a un champ d'application vaste. Celui-ci s'applique aussi bien aux impôts de type classique (impôt stricto sensu et taxe fiscale) qu'aux impositions de type sui generis. Fait suffisamment nouveau pour être relevé, l'égalité fiscale s'apprécie désormais aussi bien par rapport à un impôt que par rapport à plusieurs impôts. Selon qu'elle s'applique à l'une ou l'autre de ces situations, on parlera d'égalité devant l'impôt ou d'égalité devant les charges publiques. On retrouve dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel cette distinction entre égalité devant l'impôt et égalité devant les charges publiques. Pour une illustration récente, on peut se référer à sa décision rendue à propos du plafonnement des impôts directs à hauteur de 50%[251] dans laquelle il considère que « l'exigence résultant de l'article 13 de la déclaration de 1789 ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; que dès lors, dans son principe, le plafonnement de la part des revenus d'un foyer fiscal affectée au paiement des impôts directs, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter l'égalité devant les charges publiques ».[252]

Comme nous l'avons déjà montré précédemment, l'égalité devant l'impôt s'apprécie par rapport à un seul impôt. Il ne s'agit pas d'une égalité devant le système fiscal, qui du reste est proscrite autant par le juge constitutionnel que par le juge administratif, mais d'une égalité

---

[250] Décision n° 2000-437 DC préc.

[251] A propos de la loi TEPA (loi n°2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat)

[252] Cons. Const. , déc. n°2007-555 DC du 16 août 2007, considérant n°24.

dont l'appréciation ne prend en compte que la situation des contribuables face à un seul impôt. Trouvant son fondement dans les dispositions de l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, ce principe se distingue d'un autre principe plus large qui est celui de l'égalité devant les charges publiques.

D'origine essentiellement jurisprudentielle, le principe d'égalité devant les charges publiques trouve une application de plus en plus étendue en matière d'impositions de toutes natures. Ainsi, de nombreuses impositions qui fleurissent dans le domaine social, de l'environnement ou tout simplement dans le domaine économique ne subissent de contrôle qu'au titre de l'égalité devant les charges publiques. L'égalité devant les charges publiques trouve également à s'appliquer dans les situations où l'égalité entre des contribuables s'apprécie par rapport à plusieurs impôts à condition que ceux-ci aient la même finalité.[253] En somme, deux situations semblent donc, en l'état actuel du droit, en être le champ d'application privilégié : Dune part les impositions de toutes natures sui generis et d'autre part l'appréciation de l'égalité devant plusieurs impôts.

En ce qui concerne ce dernier cas, il semble que la jurisprudence du Conseil constitutionnel ait connu quelques infléchissements. En particulier, il convient de relever que désormais cette juridiction consent à apprécier l'égalité des contribuables devant plusieurs impôts. C'est le cas notamment en matière de CSG.[254] Dans ce cas, le principe appliqué est bien celui de l'égalité devant les charges publiques. En effet, s'agissant de plusieurs impositions le juge ne peut appliquer le principe de l'égalité devant l'impôt qui ne peut être apprécié qu'impôt par impôt. Le Conseil constitutionnel semble avoir franchi un nouveau pallier en la matière en reconnaissant que dans le cadre de l'appréciation de l'égalité des contribuables par rapport au bouclier fiscal, celle-ci devait être faite par rapport à la globalité des impôts directs et non pas impôt par impôt.[255]

---

[253] Voir B. CASTAGNEDE, le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, Petites affiches n°86-87, mai 2001, p. 4 à 14; Y. BRARD, égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil Constitutionnel n°97-390 DC du 19 novembre 1997), Dalloz 1998, 11e Cahier, chron. pp. 117 à 119 ; Comme précédent: Cons. Const. , Déc. n°90-285 du 28 déc. 1990 : « dans la mesure où les contributions […]ont pour finalité commune la mise en œuvre du principe de solidarité nationale, la détermination des redevables des différentes contributions ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens ». Pour une application ultérieure, voir également Cons. Const. déc. n° 97-393 DC du 18 décembre 1997, loi de financement de la sécurité sociale pour 1998, considérant n°10.

[254] Cons. Const. déc. n° 90-285 DC du 26 décembre 1990, RJF 1991.2.213.

[255] Cons. Const. , déc. n°2007-555 DC du 16 août 2007, considérant n°27 « Considérant, enfin, que le dispositif de plafonnement consistant à restituer à un contribuable les sommes qu'il a versées au titre des impôts directs

De façon générale, la doctrine[256] relève au moins trois cas d'application de l'égalité devant les charges publiques: les impositions à caractère social, les impositions établies sans considération des facultés contributives et les impositions affectées à des dépenses d'investissement ou de charges d'exploitation diverses. Dans la plupart de ces situations, les impositions en cause sont en général des impositions locales[257] ou affectées à des établissements publics ou à des fonds. Cette distinction entre égalité devant l'impôt et égalité devant les charges publiques a donné lieu dans la doctrine[258] à une typologie des impositions de toutes natures qui permet de distinguer les impositions « contributoires » soumises au contrôle de l'égalité devant l'impôt et les impositions compensatoires qui, elles, sont soumises au contrôle de l'égalité devant les charges publiques.[259] En réalité la vraie difficulté à distinguer principe d'égalité devant l'impôt et principe d'égalité devant les charges publiques tient au fait que le premier principe a été élaboré par la doctrine pour appliquer le principe général d'égalité à l'impôt et le second aux créances étrangères à l'impôt, du moins dans ses premières applications.[260] On remarque donc une extension de ce principe aux impositions de toutes natures sui generis.

Enfin, une dernière interrogation marque cette distinction. Il s'agit notamment de savoir si celle-ci est fondamentale et si elle emporte des conséquences de fond qui soient autres que des conséquences de forme liées à leurs champs d'application respectifs. En l'état actuel du droit, il semble que c'est la deuxième hypothèse qui doit être retenue. En effet, le juge applique les mêmes règles d'appréciation qu'il s'agisse de l'égalité devant l'impôt ou de l'égalité devant les charges publiques.

---

au-delà du plafond fixé par la loi ne peut procéder que d'un calcul global et non-impôt par impôt ; qu'il s'ensuit que le grief tiré de ce que ce dispositif favoriserait les redevables de certains impôts doit être écarté ».

[256] J. LAMARQUE, Sources du droit fiscal, JCP procédures fiscales, Fasc. 112, p.4 et s.

[257] Voir par exemple O. NEGRIN, l'impôt local et la théorie générale de l'impôt, Revue Lamy des collectivités territoriales, 2006, n°11, p.93 à 98. Ce fait peut s'expliquer par le fait que ces impositions sont souvent de caractère indiciaire (à ce propos, voir par exemple : J. BUISSON, la dérive de l'égalité devant l'impôt (à propos de la décision n°99-424 DC), RDP 2000, n°1, p.9 à 16).

[258] Voir par exemple, J. LAMARQUE, les Sources du droit fiscal, JCP procédures fiscales, fasc. 120, p. 31: « L'impôt est, dans son principe, un prélèvement effectué sans contrepartie déterminé. […] Les distinctions qu'il convient de faire à ce sujet ne sont pas seulement d'ordre pédagogique. Elles ont une valeur explicative certaine et devraient normalement constituer autant d'éléments de différenciation intéressant le contrôle de la constitutionnalité au regard de la distinction entre principe d'égalité devant l'impôt et principe d'égalité devant les charges publiques ».

[259] La question sera développée dans la partie consacrée aux typologies des impositions de toutes natures.

[260] Voir, par exemple, en matière de responsabilité de l'Etat pour rupture de l'égalité devant les charges publiques : CE. , 30 novembre 1923, COUITEAS, Rec. 789, S. 1923.3.57, note HARIOU, Concl. RIVET ; D. 1923. 3. 59, Concl. RIVET ; R.D.P. 1924.75 et 208, Concl. RIVET, note JEZE.

En définitive le respect du principe de l'égalité fiscale ne limite pas l'action normative et budgétaire du législateur, elle a juste pour effet, sous l'action du conseil constitutionnel, de la concilier avec les exigences constitutionnelles. Cette conciliation nécessaire de l'action législative doit aussi être mise en rapport avec l'impératif constitutionnel du respect des droits et libertés individuelles.

## Paragraphe II. Le respect des droits et libertés individuelles

En raison de la conciliation des principes de nécessité de l'impôt et de la protection des droits et libertés individuelles, le législateur doit dans son activité de production du droit fiscal s'astreindre au respect des impératifs constitutionnels de respect du droit de propriété et des libertés individuelles, d'une part **(A)** et d'autre part du principe de sécurité juridique **(B)**.

## A. Le respect du droit de propriété et des libertés individuelles

En raison du principe de nécessité de l'impôt, le législateur est conduit à mettre en place une législation visant à optimiser le paiement de l'impôt et limiter les possibilités pour le contribuable d'éluder ses obligations fiscales. L'exercice de cette compétence doit, néanmoins, se faire dans le respect du droit de propriété **(I)** et des libertés individuelles **(II).**

### I. La conciliation de la compétence fiscale du parlement et du respect du droit de propriété

Consacré par l'article 17 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, le droit de propriété est protégé par le Conseil constitutionnel non pas de façon absolue, puisqu'il s'agit de concilier deux principes, mais de sorte qu'il n'y ait pas de la part du législateur de violation excédant les exigences normales de l'application du principe de nécessité de l'impôt. Au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, sont considérées comme telles les violations temporaires du droit de propriété. Ainsi, par exemple, les sujétions inhérentes à un contrôle fiscal, même si elles privent temporairement un contribuable de la

jouissance de ses biens, peuvent ne pas être indemnisées.[261] A l'inverse, le Conseil considère comme excédant ces exigences normales le fait d'imposer un contribuable qui ne détiendrait pas la réalité économique du droit de propriété. Ainsi en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, en cas de démembrement du droit de propriété, le Conseil considère-t-il que l'imposition doit frapper non le nu-propriétaire mais plutôt la personne détenant la capacité contributive au titre du bien, c'est à dire l'usufruitier du bien, par exemple.[262]

De façon générale, le Conseil constitutionnel s'attache à vérifier que les taux des impositions n'ont pas un effet confiscatoire sur le patrimoine des individus.[263] Le Conseil s'attache de la même façon à la conciliation entre nécessité de l'impôt et préservation des libertés individuelles.

## II. La conciliation entre la nécessité de l'impôt et la préservation des libertés individuelles

Les règles relatives au contrôle fiscal étant susceptibles de porter atteinte aux libertés individuelles. A cet égard, le Conseil constitutionnel veille à ce que ces libertés soient conciliées avec les règles relatives aux perquisitions fiscales, à l'enregistrement au répertoire national d'identification des personnes physiques, à l'exercice du droit de communication et à l'infliction des sanctions fiscales.

S'agissant des perquisitions fiscales, la législation y afférente est souvent admise par le Conseil lorsque sont conciliées le respect des libertés individuelles et la nécessité de la lutte contre la fraude fiscale.[264] En particulier, les règles relatives aux perquisitions doivent être édictées dans le respect de l'article 66 de la Constitution[265] et doivent être précises et certaines.[266]Ainsi, par exemple, les perquisitions au domicile des contribuables doivent être

---

[261] Cons. Const. , 30 Décembre 1981, déc. n° 81-133 DC

[262]Cons. Const. , 30 Décembre 1981, déc. n° 81-133 DC

[263] Cons. Const. , 29 Décembre 1983, déc. n° 83-164 DC, Rec. C.C 1983 p. 67, considérant 10; Cons. Const. , 30 Décembre 29 1989, déc. n° 89-268 DC; Rec. C.C. p. 110 ; Considérant 78; Cons. Const. , 29 Décembre 1998, déc. n°98-405DC.

[264] Cons. Const. , 29 Décembre 1984, déc. n° 84-184 DC.

[265] Cons. Const. , 29 Décembre 1983, déc. n° 83-164 DC

[266] Cons. Const. , 12 Janvier 1977, déc. n° 77-75 DC

encadrées dans le temps et dans l'espace et l'inviolabilité du domicile doit toujours être présumée.[267]

De même, pour ce qui est de l'inscription des contribuables au répertoire national de l'identification des personnes physiques, le Conseil considère que celle-ci ne viole pas les libertés individuelles en raison de sa finalité qui est d'éviter les erreurs d'imposition liées aux confusions d'identité, à condition que l'administration fiscale n'en fasse pas un usage détourné par la constitution des fichiers nominatifs sans rapport avec ses missions.[268]Le droit de communication de l'administration fiscale est lui aussi strictement encadré. Le législateur, sous les recommandations du Conseil constitutionnel, est tenu en la matière d'énoncer clairement la nature et les conditions de conservation et de communication des informations en cause.[269]

Enfin, s'agissant des pénalités[270] fiscales, elles sont dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel assimilées aux amendes pénales. En conséquence et par analogie, le législateur est tenu de respecter les principes de la légalité des peines, celui de la non rétroactivité de la loi pénale plus sévère, de la proportionnalité des peines et de la protection des droits de la défense.[271]

Reconnu comme principe constitutionnel par le Conseil constitutionnel,[272] le principe de la sauvegarde des droits de la défense s'impose au législateur. Il découle de ce constat que les dispositions fiscales indiquant que les pénalités fiscales « sont recouvrées comme en matière de timbre » sont inconstitutionnelles car ce mode de recouvrement n'astreint pas l'administration fiscale au respect des droits de la défense avant le prononcé de la sanction.[273] Il s'impose aussi aux administrations sans qu'il soit besoin pour le législateur d'en rappeler

---

[267] Cons. Const., 27Décembre 1990, déc. n° 90-281 DC ; Cons. Const. , 28 Décembre 1990, déc. n° 90-286 DC

[268] Cons. Const., 29 Décembre 1998, déc. n°98-404 DC

[269] Cons. Const, 27 Décembre 2001, déc. n° 2001-457 DC

[270] le Conseil distingue deux sous catégories au sein de celle-ci : la catégorie des pénalités ayant une nature punitive et celle des pénalités qui constituent pour l'administration fiscale une réparation pécuniaire. Cf. [270] Cons. Const., 30 Décembre 1982, déc. n°82-155 DC ; Rec. C.C 1982, p. 88.

[271] Cons. Const., 28 Décembre 1990, déc. n°90-285 DC

[272] Cons. Const., 2 Décembre 1976, déc. n°76-70 DC

[273] Cons. Const., 29 Décembre 1989, déc. n°89-268 DC.

l'existence dans une loi.[274] Ainsi, en matière de recouvrement des pénalités fiscales l'administration est tenu de notifier au contribuable la motivation des sanctions avant de procéder à leur recouvrement.

Le Législateur est aussi tenu au respect du principe de la proportionnalité des peines[275] et le Conseil sanctionne à cet égard toutes les dispositions susceptibles de susciter des sanctions disproportionnées par rapport aux manquements observés.[276] Ainsi, par exemple en matière de cumul des peines, lorsqu'une sanction administrative cumule avec une sanction fiscale, le juge constitutionnel estime que les deux sanctions ne doivent pas être cumulées mais que l'administration doit choisir le montant le plus élevé de l'une d'elle.[277]

## B. Le respect du principe de sécurité juridique

Il n'existe pas de principe constitutionnel de sécurité juridique mais le Conseil veille à ce que les lois rétroactives en matière fiscale soient strictement encadrées **(I)** et les dispositions équivoques et inintelligibles sanctionnées **(II)**.

### I. La conciliation entre la rétroactivité des lois fiscales et les droits et libertés individuelles

En matière fiscale, le vote par le législateur de lois rétroactives est une pratique courante. Dans le cadre budgétaire, par exemple, les mesures introduites en cours d'année par une loi de finances rectificative peuvent être rétroactives et donc applicables aux profits et revenus encaissés depuis le début de l'année. De même, en matière de validation législative, une loi peut également édicter des solutions qui permettent de corriger des dispositions antérieures peu avantageuses pour le fisc lesquelles dispositions ont de ce fait un caractère rétroactif. Ensuite, cette pratique semble ne pas être en contradiction avec les prescriptions constitutionnelles. Le Conseil constitutionnel considère à cet égard qu' « aucun principe ou

---

[274] Cons. Const., 30 Décembre 1997, déc. n°97-395 DC.

[275] Ce principe découle de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui prévoit que la loi ne doit établir que des peines nécessaires.

[276] Cons. Const., 30 Décembre 1987, déc. n°87-237 DC

[277] Cons. Const., 28 Décembre 1989, déc. n°89-260 DC; Cons. Const. , 30 Décembre 1997, déc. n°97-395 DC

règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif et que la circonstance qu'une telle disposition soit contenue dans une loi de finances ne saurait interdire une telle rétroactivité ».[278] Ainsi, des droits acquis peuvent être remis en cause sans qu'en cela le législateur ne soit en contradiction avec la Constitution.[279] De même, il n'existe pas en la matière un principe de confiance légitime qui, par analogie avec les dispositions de l'article 80A du code général des impôts, qui auraient pour finalité de limiter ou d'encadrer des modifications législatives en matière fiscale.[280]

Toutefois, cette liberté de « législation rétroactive » est encadrée constitutionnellement. Le juge constitutionnel considère, à cet effet, que « le principe de non rétroactivité n'a de valeur qu'en matière répressive; Que dans les autres matières, le législateur a la faculté d'adopter des dispositions rétroactives, mais qu'il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles».[281] S'agissant de l'intérêt général, celui-ci ne saurait se définir en simple intérêt financier de l'Etat,[282] surtout lorsque celui-ci n'est pas de nature à mettre en péril ces capacités financières. De même, le législateur ne peut justifier d'un intérêt suffisant lorsqu'il peut atteindre des résultats équivalents à ceux obtenus par l'usage des mesures rétroactives en utilisant des mesures non rétroactives.[283]

La liberté de légiférer de façon rétroactive du législateur est aussi limitée par les décisions passées en force de chose jugée. Le juge constitutionnel considère que l'application rétroactive de la loi fiscale ne saurait être préjudiciable aux contribuables qui ont vu leurs droits reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée,[284] c'est à dire rendu au fond et en dernier ressort.

---

[278] Cons. Const., 29 Décembre 1984, déc. n°84-184 DC

[279] Cons. Const, 29 Décembre 1986, déc. n°86-223 DC. « le pouvoir du Législateur de modifier rétroactivement la législation fiscale ne saurait être restreint du seul fait de droits nés sous l'empire de la loi ancienne ». Voir aussi: Cons. Const, 29 Décembre 1983, déc. n°83-164 DC

[280] Cons. Const., 30 Décembre 1996, déc. n°96-385 DC; Cons. Const. , 7 novembre 1997, déc. n°97-391 DC

[281] Cons. Const., 18 Décembre 2001, déc. n°2001-453 DC

[282] Cons. Const., 28 Décembre 1995, déc. n°95-369 DC

[283] Cons. Const., 18 Décembre 1998

[284] Cons. Const., 29 Décembre 1986, déc. n°86-223 DC; Cons. Const. , 24 juillet 1991, déc. n°91-298 DC

## II. Le respect du principe de l'intelligibilité et de l'accessibilité de la loi fiscale

Il est un principe du droit selon lequel « nul n'est censé ignorer la loi ». Ce principe ne peut, cependant, avoir d'effectivité que si l'obligation de publicité de la loi est respectée et si son contenu est intellectuellement à la portée du citoyen moyen. Le droit fiscal, réputé avoir une terminologie quasi hermétique, se prête à cette remarque. Ainsi, pour en favoriser l'accès au plus grand nombre, le législateur est tenu de le rendre plus intelligible. Cette exigence participe de l'exercice normal par les contribuables de leurs droits et libertés. A ce propos, le juge constitutionnel considère que « les articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 imposent au législateur d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques »[285] C'est là une position prise par le Conseil constitutionnel à l'occasion d'une décision rendue à propos de l'adoption de la deuxième partie législative du code général des impôts dans laquelle il considère que « cette réalité répond au demeurant à l'objectif de valeur constitutionnelle, d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi fiscale; qu'en effet l'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et la garantie des droits requise par son article 16 pourraient ne pas être effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des normes qui leur sont applicables ! Qu'une telle connaissance est en outre nécessaire à l'exercice des droits et libertés garanties tant par l'article 4 de la Déclaration en vertu duquel tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas».[286] Evidemment cette inintelligibilité n'est pas absolue et ne se confond pas avec la complexité. Elle varie en fonction des destinataires des textes et de leur capacité à maîtriser un langage obscur. Ainsi, la loi fiscale doit être « suffisamment claire et précise pour satisfaire aux exigences découlant de l'article 34 de la Constitution. »[287]

[285] Cons. Const, 12 janvier 2002, déc. n°2002-455 DC

[286] Cons. Const, 16 Décembre 1999, déc. n°99-421 DC

[287] Cons. Const, 10 juin 1998, déc. n°98-401 DC

En l'état actuel de la jurisprudence constitutionnelle, ce principe implique à la fois une exigence de clarté et de précision[288] mais également de cohérence du texte de loi.[289] Si des controverses semblent animer la doctrine quant à la valeur juridique de ce principe,[290] celle-ci semble, néanmoins, unanime pour reconnaître que ce principe manque encore largement d'existence pratique. C'est sans doute ce qui permet, à bon droit, à M. BERGERES[291] de constater qu'il est « paradoxalement ignoré par le droit fiscal », paradoxalement car en raison de sa technicité, le droit fiscal ne se distingue sûrement pas par sa clarté et sa précision.[292] En conclusion, « ce principe à valeur constitutionnelle est très largement dans les limbes. Il n'a pas alimenté à ce jour de censures ».[293] Toutefois, gageons qu'en raison de l'accroissement des échanges entre les cultures et les nations et de la construction des ensembles communautaires juridiquement intégrés, notamment en Europe, ce principe devrait prendre dans les décennies qui viennent plus de force et de notoriété.

---

[288] C'est cette conception que le Conseil a retenue dans une décision rendue à propos de la loi d'orientation et d'incitation relative à la réduction du temps de travail dans laquelle il considère qu'en l'état, les termes du texte de loi étaient suffisamment clairs et précis pour satisfaire aux exigences de l'article 34 de la Constitution et affirme en conséquence «qu'il était loisible au législateur, sans méconnaître aucun principe, ni aucune règle constitutionnelle, de donner à cette mesure, qui en l'état est définie de façon suffisamment claire et précise pour satisfaire aux exigences découlant de l'article 34 de la Constitution, un effet différé » : Cons. Const. , n°98-401 DC du 10 juin 1998 ; Cons. Const. , déc. n°2001-455 DC du 12 janvier 2001.

[289] Dans une décision n°2001-453 du 18 décembre 2001 rendue à propos de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2002, le Conseil considère que la loi énonce de « façon précise les nouvelles règles de financement qu'elle instaure ; qu'ainsi, elle détermine les nouvelles recettes de chaque organisme et fixe les clés de répartition du produit des impositions affectées ; que de même les transferts entre les différents fonds spécialisés, les régimes obligatoires de base de la sécurité et l'Etat sont précisément définis ; que dès lors, doit être rejeté le grief tiré de l'atteinte à l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité de la loi »

[290] L'opposition porte pour l'essentiel sur le positionnement des objectifs de valeur constitutionnelle dans la hiérarchie des normes. Alors que certains auteurs (Voir, par exemple, B. FAURE, les objectifs de valeur constitutionnelle : vers une nouvelle catégorie juridique ? RFD const. 1995, p.47.) Soutiennent que, s'apparentant aux normes jurisprudentielles du Conseil constitutionnel, ces principes se situent entre les normes constitutionnelles et les normes législatives. Par contre, pour d'autres auteurs (cf. par exemple Maurice-Christian BERGERES, Un principe à valeur constitutionnel paradoxalement ignoré du droit fiscal, in l'intelligibilité de la loi, Dr. Fiscal n° 24, 2003, p.796) les questionnements qui précèdent sont sans portée juridique réelle puisque ce qui importe ce que le juge se prévaut de la supériorité de ce principe sur les normes législatives lorsqu'il effectue son contrôle de constitutionnalité.

[291] Maurice-Christian BERGERES, Un principe à valeur constitutionnel paradoxalement ignoré du droit fiscal, in l'intelligibilité de la loi, Dr Fiscal n° 24, 2003, p.799).

[292] Que l'on songe aux définitions que donne le CGI de la notion de revenu aux articles 12 (l'impôt est dû chaque année en raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année) et 13 (le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu).

[293] Maurice-Christian BERGERES, ibid.

Aux critères d'identification des impositions de toutes natures tirés du texte même de l'article 34 de la Constitution, on peut ajouter des critères de nature jurisprudentielle. Ce sont ces derniers critères que nous allons exposer et analyser dans le titre qui suit.

## Titre II. Les critères jurisprudentiels : l'identification des impositions de toutes natures par l'usage du critère du tiers exclu

Sous ce qualificatif, on regroupe un ensemble de critères de qualification des impositions de toutes natures mis en œuvre par les juges aussi bien constitutionnel qu'administratif. Usant naguère des différents critères tirés de la définition de l'impôt le juge fiscal semble avoir mis au point un nouveau critère que certains auteurs ont désigné sous le vocable du « critère du tiers exclu » ou encore de « l'analyse éliminatoire ». Cette méthode de qualification s'appuie sur l'élimination de la qualification de rémunération des services rendus, de taxe parafiscale ou de cotisation obligatoire[294] et permet de distinguer un faisceau d'indices permettant de qualifier une imposition de toutes natures : caractère obligatoire, absence de contrepartie directe et équivalente **(chapitre I),** intérêt général **(chapitre II)**.

[294] Cotisation de sécurité sociale et cotisation syndicale.

## Chapitre I. Les critères déduits de l'élimination de la qualité de rémunération des services rendus et de cotisation sociale

L'identification des impositions de toutes natures n'est pas aisée. Ainsi, ne disposant pas de critères de qualification fiables, le Conseil d'Etat et le Conseil constitutionnel définissent de façon négative les impositions de toutes natures. A cet égard, ils usent de la méthode de l'analyse éliminatoire[295] « en procédant par éliminations successives, en partant des notions pour lesquelles il[s] dispose[nt] de critères suffisants: une imposition qui ne correspond pas à un prix, à une taxe parafiscale, à une cotisation de sécurité sociale ; elle est donc une imposition».[296] Ainsi, dans une décision du 23 juin 1982 relative aux redevances des Agences financières de bassin, le Conseil Constitutionnel considéra que « les redevances perçues par les agences financières de bassin, établissements publics à caractère administratif, ne constituent pas des taxes parafiscales au sens de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances; que, destinées à assurer le financement des dépenses de toute nature qui incombe aux agences, elles ne constituent pas davantage des rémunérations pour services rendus visés à l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 ; qu'ainsi ces redevances doivent être rangées parmi les impositions de toute nature dont l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement.»[297]

En procédant à une définition négative des impositions de toutes natures, le juge fiscal suggère implicitement les critères qui en permettent la qualification. En effet, si par exemple le juge fiscal accorde à une créance la qualification d'imposition et lui dénie celle de rémunération des services rendus en considération de ce qu'elle offre à l'usager une contrepartie directe et équivalente, on peut considérer a contrario que l'imposition de toutes natures est un prélèvement obligatoire sans contrepartie directe et équivalente. Fait incontestable, cette méthode a pour effet d'user, au profit des impositions de toutes natures,

[295] L'expression est empruntée à M. HERTZOG : La juridiction administrative et la classification des recettes publiques in RFFP n° 70- juin 2000, p.111.

[296] Robert HERTZOG, référence citée précédemment.

[297] Conseil constitutionnel 23 juin 1982 - Décision n° 82-124 L ; Journal officiel du 24 juin 1982, p. 1994

des critères classiques prédominants dans la définition de l'impôt[298] et cela si l'on applique l'analyse éliminatoire à la catégorie des rémunérations des services rendus **(§.1)** et à celles des cotisations de sécurité sociale **(§.2)**. Dans ce mouvement de distinction entre imposition de toutes natures et les autres prélèvements publics, l'imposition emprunte à l'impôt ses caractères et apparaît alors comme un prélèvement obligatoire[299] et sans contrepartie directe et équivalente. En effet, étymologiquement, l'imposition renvoie à l'idée de prélèvement unilatéral et contraignant et par construction jurisprudentielle, à l'idée de prélèvement sans contrepartie équivalente. Toutefois, si ces caractères permettent souvent de distinguer les impositions de toutes natures des rémunérations de services rendus, leur application aux cotisations de sécurité sociale est d'un effet mitigé et, à bien des égards, problématique.

En raison de ce qu'elles ont été supprimées par la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001, l'étude des taxes parafiscales ne sera pas abordée dans cette section.

## Section I. Les critères déduits de l'élimination de la qualité de rémunération des services rendus

En vertu de l'article 3 de la loi organique relative aux lois de finances de 2001 les rémunérations de services rendues sont des ressources budgétaires de l'Etat même si elles alimentent également les budgets de ses démembrements techniques et territoriaux.

Contrairement aux impositions de toutes natures, les redevances de services rendus ont reçu depuis l'arrêt Syndicat national des transporteurs aériens du conseil d'Etat du 21 novembre 1958, une définition devenue depuis lors classique. Selon celle-ci la rémunération de services rendus est la somme versée par l'usager d'un service public ou d'un ouvrage public déterminé et qui trouve sa contrepartie directe et immédiate dans les prestations fournies par ce service ou dans l'utilisation de l'ouvrage.

---

[298] Voir à ce propos : Jean LAMARQUE, Les sources du droit fiscal, Juris-classeur Procédures fiscales, Fasc. n°120, p.25: « L'impôt étant, et de loin, le prélèvement plus important, c'est à partir de la définition de celui-ci qu'il est possible de délimiter le champ d'application de l'article 34 au regard de l'expression impositions de toutes natures. »

Le Conseil Constitutionnel a eu l'occasion de consacrer cette jurisprudence à propos des frais d'inscription à l'Ecole polytechnique. Le Conseil y reprendra les mêmes arguments que ceux développés par le juge de la légalité dans la jurisprudence syndicat national des transporteurs aériens.[300] Les termes de cette jurisprudence ont permis de dégager plusieurs critères de qualification des redevances pour services rendus.

Tout d'abord a été tiré de cette jurisprudence le critère de l'occupation du domaine public qui faisait des revenus tirés de l'occupation du domaine des redevances pour services rendus. L'argumentaire qui en a découlé a pu servir à nourrir le débat de la qualification financière des péages autoroutiers. Toutefois, la question est désormais tranchée en Droit. En effet, la loi organique relative aux lois de finances de 2001 dans son article 3 en fait une catégorie financière distincte de celles des impositions de toutes natures et des rémunérations des services rendus. Cette disposition confirme une jurisprudence antérieure du Conseil Constitutionnel qui établie clairement une distinction entre rémunérations de services rendus et redevances domaniales en affirmant dans sa décision 2001-448 que les redevances pour services rendus sont « des ressources budgétaires de l'Etat distinctes des revenus courants de ses activités industrielles et commerciales ainsi que de ceux de son domaine. » De même, les redevances domaniales ne sont pas non plus au sens de la jurisprudence du juge constitutionnel des impositions de toutes natures[301] mais relèvent bien de la catégorie des revenus du domaine.[302]

Ensuite, on en a déduit un critère tiré de la nature du service selon lequel la rémunération des services rendus serait perçue à l'occasion d'un service public à caractère commercial et/ou industriel ce qui la distinguerait des impositions de toutes natures qui seraient perçues en absence de tout service pour ce qui est des impôts ou à l'occasion d'un service à caractère administratif, pour ce qui est des taxes fiscales. Après quelques hésitations la jurisprudence administrative a affiché un désaveu clair à ce critère en reconnaissant la qualité de redevances pour services rendus à des créances perçues par un service administratif. Actuellement la question est tranchée par l'article 2 de la loi organique relative

---

[300] Cons. Const. , 24 octobre 1969, n°69-57L, Rec. Cons. Const. 1969, p. 32. « ces frais trouvent leur contrepartie directe dans les prestations fournies par le service et possède ainsi le caractère d'une redevance pour services rendus et non d'une imposition ou d'une taxe ».

[301]Cons. Const. , 28 Décembre 2000, n°2000-444 DC, Rec. Cons. Const. 1969, p. 32

[302] C.E, 3 mars 2003, syndicat national intercommunal de la périphérie de Paris pour l'électricité et les réseaux de communication. V. égal. , CC., 28 décembre 2000, n°2000-442 DC, Rec. Cons. Const. 2000, p. 211.

aux lois de finances qui autorise le financement par des impositions de toutes natures, des activités à caractère économique et/ou social à condition que celles-ci s'exercent dans le cadre d'une mission de service public. Cette position est défendue par le Conseil Constitutionnel depuis plus d'une décennie déjà[303]et continue de l'être.

Enfin ont été aussi dégagées les critères tirés du caractère non obligatoire **(§.1)** des rémunérations des services rendus et de l'existence d'une contrepartie **(§.2)** auxquels nous allons consacrer de plus amples développements.

## Paragraphe I. Le critère de qualification des impositions de toutes natures tiré du caractère non obligatoire des rémunérations des services rendus

Le caractère non obligatoire est l'un des critères de qualification des rémunérations des services rendus. Ainsi, en déniant cette qualification à une créance publique au profit de celle d'imposition de toutes natures, le juge reconnaît implicitement que celle-ci a, à l'opposé de celle-là, un caractère obligatoire. D'ailleurs, l'idée d'obligation est au centre de la distinction entre créances fiscales et rémunérations des services rendus et a été dans le passé l'objet de controverses doctrinales qui sont aujourd'hui bien dépassées. Bien plus, le droit positif semble avoir tranché définitivement la question.**(A)** Toutefois, la question centrale, eu égard à son importance, est celle de la signification de ce critère, de son contenu et de sa portée réelle.**(B)**

### A. La Signification du critère

Si son fondement a souvent fait l'objet de controverses doctrinales, le caractère obligatoire de l'imposition a, au contraire, bénéficié d'une reconnaissance d'une partie de la doctrine. L'imposition s'est pendant longtemps distinguée des autres créances publiques par ce trait d'identification. L'imposition est de par sa définition et son régime juridique un

[303] Cons. Const. , 28 juin 1982, n°82-140 DC.

prélèvement obligatoire. Etymologiquement d'abord, le mot traduit le « fait d'imposer »,[304] d'obtenir par la contrainte ou la soumission une prestation pécuniaire ou en nature.[305]Au niveau de son régime juridique ensuite, ce critère signifie au moins deux choses: l'imposition est instituée de façon unilatérale et son recouvrement peut, au besoin, se faire par voie de contrainte. La relation entre administration et contribuable est dès lors une relation d'ordre public qui exclut, en principe, tout aspect contractuel. Le statut du contribuable est lui-même définit comme étant général et impersonnel, excluant, en principe, toute manifestation de volonté. En principe seulement car en pratique plusieurs occasions sont laissées au contribuable pour manifester sa volonté. Celui-ci peut ainsi user des possibilités d'opter pour la voie qui lui paraît fiscalement la plus avantageuse. De même, cette liberté est également accordée à certaines autorités administratives à l'instar des collectivités territoriales de juger de l'opportunité d'instituer sur leur territoire certaines impositions facultatives **(I)**. Toutefois, certains mécanismes ont pu susciter le doute quant à l'unilatéralisme des prélèvements fiscaux en ce qu'on peut y déceler une certaine dose de contractualisation entre le contribuable et l'administration fiscale. On peut citer, dans une moindre mesure, le cas des impositions dont l'évaluation de la matière imposable est soumise à un mécanisme forfaitaire qui conduit le fisc et le contribuable à commercer pour aboutir à une estimation de l'impôt qui soit aussi proche que possible de la réalité. Mais le mécanisme qui a suscité pendant longtemps les interrogations de la doctrine est sans conteste celui afférent aux agréments fiscaux **(II)**.

## I. Le caractère unilatéral des impositions à l'épreuve des manifestations individuelles de volonté

Le caractère unilatéral de l'imposition n'exclut pas toute possibilité de manifestation de volonté. En effet, les contribuables tout comme les autorités réglementaires disposent, pour les uns, de nombreuses possibilités de modifier leur statut juridique en choisissant entre

[304] Guy GEST, Notion d'imposition, in Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, tome II (sous la direction de finances L. PHILIP), p. 923.

[305] Voir par exemple Jean LAMARQUE, Les sources du droit fiscal, Juris-classeur Procédures fiscales, Fasc. n°120, p.25: « Le caractère obligatoire de l'impôt n'est que l'expression juridique d'une réalité pleinement conforme au sens étymologique du mot. Il s'agit d'un prélèvement imposé unilatéralement, d'une obligation qui pèse sur le contribuable ».

plusieurs alternatives fiscales **(a)** et pour les autres, de la faculté d'instituer ou de ne pas instituer une imposition **(b)**.

## a. Le caractère unilatéral des impositions à l'épreuve des manifestations de volonté du contribuable

Le statut du contribuable est souvent décrit en matière fiscale comme étant général et impersonnel et ne donnant prise à aucune subjectivité**.**[306] Si cette opinion semble, en théorie, avérée en raison du principe de la légalité de l'impôt en application duquel la situation du contribuable est forcement prévue par la loi, elle est cependant démentie, en pratique, en raison de nombreuses possibilités de personnalisation des impositions. De nombreux mécanismes permettent au contribuable de modifier sa situation fiscale, pourvu qu'il en exprime la volonté. Il peut le faire, a priori, en usant des mécanismes des agréments fiscaux ou des options fiscales ou alors, a posteriori, lorsque l'imposition est établie, par le biais des mécanismes du dégrèvement gracieux ou du dégrèvement d'office, par exemple.

Parmi tous ces mécanismes, les options fiscales semblent revêtir un caractère particulier en raison de leur portée. En effet, contrairement aux autres mécanismes qui nécessitent une acceptation de l'administration avant de produire les effets escomptés par le contribuable, celui-ci, en optant pour l'une ou l'autre des alternatives fiscales qui sont mises à sa disposition, peut modifier sa situation fiscale du seul fait de sa volonté. Pareille possibilité peut, en apparence, présenter quelque contradiction avec le caractère unilatéral et obligatoire des impositions. En effet, en vertu de l'article 34 de la Constitution le statut des impositions est déterminé unilatéralement par la loi pour la généralité des contribuables et s'impose à eux. Or, par l'option fiscale[307] le contribuable semble en apparence disposer du moyen d'échapper à ce statut et de remettre en cause la volonté du législateur. En réalité, il n'y a aucune contradiction entre manifestation unilatérale de la volonté du législateur et manifestation de volonté du contribuable. En effet, c'est le législateur qui détermine le « périmètre juridique » à l'intérieur duquel s'exprimera la volonté du contribuable. Toutefois, la question peut être problématique dans les cas d'option « contra legem », cas dans lesquels le contribuable

---

[306] J-C MARTINEZ, le statut du contribuable, thèse Montpellier, p. 136, T.1 ; A. AGOSTINI, les options fiscales, LGDJ 1983, p. 128 et s.

[307] Arnaud AGOSTINI, les options fiscales, LGDJ, 1983.

bénéficie d'une situation fiscalement intéressante en vertu de l'article L.80A alors que l'instruction administrative, elle, est manifestement illégale. Mais même dans ce cas, le contribuable aura exercé son choix sur une option qu'il aura présumé légale. Cette possibilité de manifestation de volonté en matière fiscale n'est pas une prérogative réservée au seul contribuable, elle est ouverte également aux autorités locales.

## b. Le caractère unilatéral des impositions à l'épreuve des manifestations de volonté des autorités locales

L'institution d'une imposition est une prérogative du législateur. C'est lui qui décide de façon unilatérale de l'opportunité de cette institution. Néanmoins, il existe des situations où celle-ci dépend de la volonté d'un organisme public autre que le législateur. En effet, certaines collectivités territoriales disposent de la faculté de mettre en œuvre certaines impositions ou de s'en abstenir. Cette possibilité explique l'existence d'impositions facultatives qui, en réalité, n'ont de facultative que l'autorisation de perception. En effet, ces impositions sont instituées unilatéralement par le législateur qui ne laisse aux autorités locales, sous certaines conditions, que la faculté d'en autoriser ou non la perception. La manifestation de volonté des autorités locales ne s'exerce ici que dans un cadre bien déterminé et sous des conditions toutes aussi bien déterminées. En somme, même dans ce cas le caractère obligatoire de l'imposition qui découle du caractère unilatéral de la décision du législateur est préservé. L'autorité locale à qui est reconnu cette faculté n'échappe pas au cadre fixé unilatéralement par le législateur. Sa volonté ne s'exprime que dans les limites de ce cadre. Du reste, pour illustrer cette réalité, le code général des impôts comporte quelques impositions facultatives qu'il convient de présenter succinctement. On donnera au moins quatre exemples que sont la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, la taxe de balayage, la surtaxe sur les eaux minérales et la taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la SAVOIE.

Codifiée à l'article 1520 et suivants du code général des impôts, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères est facultative en ce que « les communes qui assurent au moins la collecte des déchets des ménages peuvent instituer uns taxe destinée à pourvoir aux dépenses du service dans la mesure où celles-ci ne sont pas couvertes par des recettes ordinaires

n'ayant pas le caractère fiscal ».[308]Cette compétence de l'assemblée délibérante s'étend également aux cas dans lesquels des exonérations peuvent être accordées pour des locaux à caractère industriel et commercial ou pour des immeubles ayant un incinérateur d'ordures ménagères.

La taxe de balayage est codifiée à l'article 1528 du code général des impôts qui traduit le caractère facultatif de cette taxe en disposant que « les communes peuvent établir, par les soins de l'administration municipale, une taxe de balayage qui est recouvrée comme en matière de contribution directe. » Fait critiquable, cet article renvoie à un décret la fixation des règles relatives à l'assiette, au taux et au recouvrement de cette taxe, ce qui est une méconnaissance des dispositions de l'article 34 de la Constitution.

L'article 1582 du code général des impôts institue la surtaxe sur les eaux minérales et prévoit que « les communes sur le territoire desquels sont situées des sources d'eaux minérales peuvent percevoir une surtaxe dans la limite de 0,58 euros par hectolitre ».

Enfin, l'article 1599 0-B dispose que « A compter du 1er janvier 1987, il peut être institué dans le département de la Savoie une taxe spéciale d'équipement destinée à financer les travaux routiers nécessaires à l'organisation des jeux olympiques d'hiver en 1992. la taxe est assise et recouvrée selon les mêmes modalités et sous les mêmes sanctions que la taxe locale d'équipement ». L'alinéa 4 de cet article qui délègue au conseil régional le soin de fixer le taux de cette taxe, s'il peut trouver son fondement dans la lettre de l'article 72 de la Constitution, est néanmoins en porte-à-faux avec l'interprétation qu'en donne le Conseil Constitutionnel qui considère invariablement que le législateur doit, dans ce genre de situation, déterminer les limites à l'intérieur desquels ce taux doit être fixé.[309]

Les manifestations de volonté susceptibles de remettre en cause le caractère unilatéral de l'acte législatif ne s'expriment pas uniquement dans la singularité d'une décision individuelle. Elles peuvent être aussi le fruit d'une rencontre des volontés, d'un « contrat fiscal » entre le contribuable et l'administration fiscale.

---

[308] Article 1520 du CGI.

[309] Cons. Const. , 25 juillet 1990, n°90-277 DC ; www.legifrance.gouv.fr.

## II. Le caractère unilatéral des impositions de toutes natures à l'épreuve des contrats fiscaux

Instrument d'interventionnisme économique, les agréments fiscaux visent à faire bénéficier des privilèges fiscaux certains contribuables qui remplissent les conditions d'un plan visant à favoriser le plus souvent une dynamique économique ou sociale. De fait, le fisc et le contribuable aboutissent souvent à la conclusion « d'un contrat d'adhésion » dans lequel le contribuable propose un projet correspondant aux objectifs du plan et que l'administration est appelée éventuellement à agréer. Dans ce cas il y a rencontre des volontés et formation d'un contrat fiscal qui fait la loi des parties et au respect duquel celles-ci sont tenues. Cet aspect est encore plus décisif à propos des mécanismes de soumission et de transaction dans lesquels la négociation se fait directement à propos de l'impôt en principal ou des pénalités. Cependant, ces mécanismes, même s'ils comportent un certain « consensualisme » sur certains éléments participant de l'établissement de l'impôt, sont insuffisants pour remettre en cause le caractère unilatéral de l'imposition et le caractère contraignant de sa perception. Si l'on a pu soutenir l'existence d'un contrat fiscal[310] qui serait de nature à remettre en cause ou, tout au moins, à relativiser le caractère obligatoire de l'imposition en raison de ce que « ce n'est plus le législateur qui accorde l'allégement, mais l'administration par décision individuelle »,[311] il n'en demeure pas moins que l'institution de l'impôt est un processus unilatéral qui relève de la compétence exclusive du législateur.[312] La négociation entre le fisc et le contribuable n'est possible que parce qu'il en a prévu l'existence. Certes, il n'est pas contesté que les agréments fiscaux contiennent les ferments d'une relation contractuelle et de ce fait, comme tout contrat, obligent les parties. Ce qu'il faut, par contre, relever ce que le caractère obligatoire des impositions tient au fait que celles-ci sont unilatéralement instituées par le législateur qui en détermine les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement et rien ne s'oppose à ce que ces règles prévoient des mécanismes d'exonération sous condition d'agrément. Du reste, nous avons montrés dans nos développements précédents que dans l'entendement du Conseil constitutionnel, fixer les règles relatives à l'assiette, au taux ou au recouvrement ne signifiait pas forcement pour le législateur

[310] Voir par exemple, Gérard TOURNIE, Les agréments fiscaux, Pédone, 1970.

[311] Gérard TOURNIE, préc.

[312] Sous réserve de la main mise de l'administration dans le processus de création des impôts et de l'influence des divers groupes de pression à caractère professionnelles, politiques, etc.

l'obligation de fixer lui-même l'assiette et le taux des impositions. Le régime juridique des impositions déterminé par le législateur s'impose au fisc qui, ensuite, ne fait que l'appliquer dans ces rapports avec les contribuables. En somme, le critère tiré du caractère obligatoire des impositions de toutes natures permet, au delà de toute apparence contraire, de les qualifier. Ce critère tire sa vitalité des fondements théoriques et juridiques que nous examinerons dans les lignes qui suivent.

## B. Les fondements théoriques et juridiques du critère

Le critère tiré du caractère obligatoire des impositions de toutes natures est intimement lié à la définition des impositions. Il puise ses fondements théoriques dans les analyses des auteurs doctrinaux **(I)** et s'appuie sur le plan pratique sur des constructions jurisprudentielles**(II)**.

### I. Les positions doctrinales

Le fondement du caractère obligatoire des impositions de toutes natures a, dans le passé, nourrit de nombreuses controverses dans la doctrine financière. A cet égard, nous croyons pouvoir distinguer trois thèses controversées: la première est fondée sur l'idée de la perception obligatoire de la contribution, **(a)** la deuxième sur le caractère obligatoire du service **(b)** et, enfin, la troisième sur la nature contractuelle des rapports existant entre l'usager et le service. **(c)**

#### a. La thèse du caractère obligatoire de la perception

Cette thèse a été celle qu'a défendue Gaston JEZE[313] à propos de l'impôt, mais nous l'étendrons à l'ensemble des impositions de toutes natures. Pour cet auteur, la contrainte est la caractéristique principale des créances fiscales. Dans son entendement, celle-ci est exclusive de toute contrainte morale et doit, au contraire, être comprise comme une contrainte juridique qui oblige les contribuables et qui se manifeste principalement par l'établissement

[313] Gaston JEZE, cours de finances publiques dispensés à la Faculté de droit de l'Université de Paris, second semestre 1929-1930, pp. 337 et suivants. V. égal. Mm auteur: Revue de sciences et de législation financière, 1908, pp. 362 et suivants

et le recouvrement des impositions de toutes natures par voie de contrainte. L'auteur applique ces analyses aux taxes fiscales et aux impôts. Aussi, à propos de la première catégorie, affirme-t-il qu'un « élément essentiel de la taxe est la contrainte exercée par l'Etat sur les individus pour la perception de la somme d'argent. […]. Et cette contrainte explique la fixation unilatérale des taxes par les agents de l'Etat ».[314]La même exigence est réitérée à propos des impôts : pour cet auteur, il existe un élément essentiel de « l'impôt dans tous les Etats civilisés modernes, c'est la contrainte juridique. L'impôt est essentiellement un paiement forcé. Les individus ne font pas un paiement volontaire parce qu'ils le veulent bien. Ils y sont obligés juridiquement. Cet élément de contrainte se manifeste de plusieurs façons : d'abord le taux de l'impôt est fixé unilatéralement par les agents publics; ensuite, le recouvrement aura lieu, au besoin, par la force ».[315] Ainsi donc, le caractère obligatoire du prélèvement est un critère par lequel on peut identifier une créance fiscale, donc une imposition de toutes natures.

Cette thèse n'est pas la seule à tenter d'expliquer le caractère obligatoire des impositions de toutes natures. Une autre, fondée sur le caractère obligatoire de la perception, a également été soutenue par certains auteurs.

## b. La thèse du service obligatoire

Cette thèse a été soutenue par le Doyen Louis TROTABAS,[316] pour citer un des ses défenseurs les plus illustres. Elle a été principalement utilisée pour établir une distinction entre redevance des services rendus et taxe fiscale. Pour cet auteur, le critère d'identification des créances fiscales se trouve dans le caractère obligatoire du service. A chaque fois que l'on se trouve en face d'un service auquel l'usager est obligé de recourir, le prélèvement qui est effectué à cette occasion a la nature d'une taxe fiscale. A l'inverse, les perceptions effectuées à l'occasion de l'utilisation d'un service facultatif ont le caractère de redevances des services rendus.

---

[314] Gaston JEZE, cours de finances publiques dispensés à la Faculté de droit de l'Université de Paris, second semestre 1929-1930, p. 337 ;

[315]Gaston JEZE, cours de finances publiques dispensés à la Faculté de droit de l'Université de Paris, second semestre 1929-1930, p. 351.

[316] Voir par exemple note sous CA d'appel d'Aix-en-Provence, 2 mai 1952, D. 1952, jp., p.419 ; note sous C.E 21 novembre 1958 syndicat national des transporteurs aériens, D. 1959, jp. , p. 471.

L'auteur puise la justification de cette thèse dans la tradition constitutionnelle qui réserve au législateur une compétence exclusive en matière financière par le jeu du principe du consentement à l'impôt par lequel les citoyens consentent au prélèvement des contributions auxquelles ils ne pourront par la suite échapper. Or, pour l'auteur, ce serait vider le principe du consentement à l'impôt de toute pertinence que de reconnaître l'existence de services facultatifs donnant lieu à la perception de contributions fiscales auxquelles le contribuable aurait tout loisir d'échapper en s'abstenant de recourir à ceux-ci. Le trait dominant des impositions de toutes natures, nous dit-il, est son caractère obligatoire et inéluctable : « Quand ce caractère inéluctable apparaît, on est dans la catégorie des impositions de toutes natures réservées au législateur ». En conséquence, « la redevance (pour services rendus) perçue au titre d'un service obligatoire sans possibilité de refus, est un contresens constitutionnel, parce qu'elle conduit à soumettre les usagers de ce service à une véritable imposition par la seule volonté du pouvoir administratif»[317].

Si le critère du service obligatoire présente l'intérêt majeur de protéger les contribuables contre l'arbitraire administratif il convient, néanmoins, de noter qu'il est d'application peu aisée en raison, d'une part, de la faiblesse numérique des services ayant des prestations obligatoires et donnant lieu à perception de contributions et, d'autre part, à la nécessité critiquable dans laquelle on s'est trouvé de procéder à une extension de l'obligation juridique du service à une obligation de fait pour donner au critère une emprise pratique. Pour dire les choses plus clairement, les tenants de cette thèse considéraient que même si juridiquement les redevables à une taxe fiscale n'étaient pas toujours juridiquement obligés de recourir au service à l'occasion duquel le prélèvement était effectué, ils l'étaient au moins dans les faits. Cet argument est contestable dans la mesure où le redevable à une taxe fiscale n'est pas plus obligé, en fait, à utiliser un service que ne l'est l'usager d'un service public industriel et commercial donnant lieu à la perception d'une redevance.

La faiblesse conceptuelle de ce fondement peut expliquer qu'on ait eu recours au critère du statut de l'usager du service public pour expliquer la notion de service obligatoire.

[317] Note sous syndicat national des transporteurs aériens précitée.

### c. La thèse tirée de la nature juridique des rapports entre administration et usager du service

Soutenue par M. MALEZIEUX,[318] cette thèse est une tentative de dépassement du critère du service obligatoire. L'auteur propose par cette voie de justifier la distinction entre service obligatoire et service facultatif par un critère objectif tiré de la nature juridique des rapports entre usager et administration. En des termes plus clairs, il propose d'opérer une distinction entre service obligatoire et service facultatif selon que l'usager est face à l'administration dans une situation contractuelle ou statutaire. Ainsi, à chaque fois que l'usager est dans une situation contractuelle face à l'administration celle-ci révèle l'existence d'un service facultatif. A l'inverse, si l'usager se trouve dans une situation statutaire face à l'administration cela laisse transparaître l'existence d'un service obligatoire. Dès lors que cette première étape est exécutée, il suffit d'appliquer les critères du service obligatoire pour déterminer la nature des créances. Rappelons-les brièvement en disant que l'existence d'un service obligatoire laisse transparaître une créance fiscale, c'est à dire en des termes clairs, une imposition de toutes natures. A l'inverse, un service facultatif laisse présumer l'existence d'une rémunération des services rendus.

L'on a fait à la thèse de M. MALEZIEUX le reproche, sans doute justifié, de s'attacher plus que de raison au critère du service obligatoire et d'être d'une application peu aisée. Voyons la synthèse qu'en fait M. CASTAGNEDE à cet égard: « il apparaît au moins aussi délicat de se prononcer sur le caractère unilatéral ou contractuel de la situation juridique d'un usager de service public que sur la nature obligatoire ou facultative d'une prestation. Les spécialistes ne s'accordent pas davantage sur le premier problème que sur le second. Du reste, la doctrine contemporaine tendrait plutôt à admettre que la situation d'un usager de service public est toujours identique, quel que soit le service considéré: l'usager se trouverait immanquablement dans une situation statutaire et réglementaire»,[319] c'est à dire dans un statut prédéterminé sans que ne lui soit ouverte une possibilité de négociation ou de manifestation de volonté autre que l'adhésion ou le refus des conditions d'usage du service public qui lui sont présentées.

---

[318] Note sous Cass. , 28 février 1955, JCP 1955. II. 8668.

[319] Voir par exemple B. CASTAGNEDE: La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, thèse de doctorat en droit, Université Paris I, 1972, p. 47 et suivantes.

Ces constructions doctrinales ont, en grande partie, été confirmées par le droit positif.

## II. L'état du droit positif

Les bases juridiques du critère du caractère obligatoire des impositions de toutes natures ont été, pour l'essentiel, tirées des constructions jurisprudentielles qui ont, de façon constante, affirmé le caractère obligatoire des impositions de toutes natures. Ce critère prend toute sa valeur lorsqu'il s'agit de distinguer l'imposition des autres prélèvements publics et, notamment, des rémunérations des services rendus. A cet égard, les jurisprudences judiciaire**(a),** administrative**(b)** et constitutionnelle**(c)** ont, en plus d'autres critères, relevées celui-ci comme devant marquer le trait distinctif d'une imposition.

### a. L'état du droit dans la jurisprudence judiciaire

La jurisprudence judiciaire est, en la matière, constante et conserve sa préférence au critère de l'obligation pour distinguer les taxes fiscales des rémunérations de services rendus.

Ainsi, dans un arrêt du 17 février 1908,[320] la Cour de cassation dira qu' « aucune disposition n'autorisait l'établissement d'une redevance qui, du moment qu'elle n'était plus […] facultative et contractuelle et où elle devenait obligatoire pour tous et était perçue au profit de la ville de […] cessait d'avoir le caractère de rémunération d'un service rendu pour prendre celui d'une imposition». Il faut noter que si, au début, la Cour de cassation adjoignait au critère obligatoire de la créance d'autres critères tirés notamment de l'absence de rapport contractuel et de l'affectation à un service public, elle a, par la suite, fait évoluer sa jurisprudence pour ne retenir que le seul critère de la créance obligatoire.[321]A l'instar de ce que soutenait G. JEZE, la Cour de cassation fonde la distinction entre taxe et rémunération de services rendus sur l'obligation de perception à laquelle est assujetti l'administré. Ainsi les taxes aéroportuaires étaient à ses yeux de nature fiscale car elles « reposent sur une prescription générale et obligatoire s'imposant à tout aéronef qui atterrit sur cet aéroport, en

[320] Cass. Com., 17 février 1908, ville de Paris, RSF, 1908, p. 362, cité par Gaston JEZE.

[321] Cass. Com., chbre de commerce de Marseille c/ syndicat national des transporteurs aériens et autres. JCP 1955-II-8668, Obs. R. MALEZIEUX, AJDA 1955, jp. , p. 301, Obs. DRAGO.

dehors de toute demande d'utilisation ou de toute utilisation effective des magasins, outillages de l'établissement ou services rendus spécialement par le concessionnaire».[322]

## b. L'état du droit dans la jurisprudence administrative

Nous allons l'examiner tour à tour sur la base de la jurisprudence du Conseil d'Etat **(1)** et du Tribunal des conflits. **(2)**

## 1. L'état du droit dans la jurisprudence du Conseil d'Etat

Saisi de la même affaire relative à la qualification des redevances aéroportuaires, le Conseil d'Etat adopta un système de qualification fondé sur un critère tiré du caractère direct et équivalent de la redevance par rapport à la prestation fourni par le service. Toutefois, le Conseil arriva à cette solution après de nombreuses hésitations.

Ainsi, on a pu relever dans la jurisprudence du Conseil d'Etat un recours au critère de la taxe obligatoire. Dans un arrêt Sieur Deville du 4 février 1932,[323] le Conseil reconnu à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères le caractère fiscal sur le fondement qu'elle imposait obligatoirement toutes les propriétés remplissant les conditions légales notamment celles fixées par le Décret du 11 décembre 1929 sans que ne soit pris en compte l'effectivité du bénéfice du service d'enlèvement des ordures ménagères par certains riverains. A l'inverse, le Conseil d'Etat dénia la qualité de taxe fiscale mais reconnu celle de rémunération des services rendus au droit de gardiennage d'un parc de stationnement payant en observant que la perception litigieuse ne présentait aucun caractère d'obligatoire, le recours au service étant facultatif.[324]

Le Conseil eut également recours à d'autres critères liés d'une part à l'affectation de la créance. C'est ainsi qu'il reconnut un caractère obligatoire à la taxe municipale de déversement à l'égout au motif qu'elle ne faisait l'objet d'aucune affectation

---

[322] Gaston JEZE, in RSF 1908 précité.

[323] C.E 4 février 1932, Sieur Deville, Lebon, p. 145.

[324] C.E., 20 octobre 1950, fédération Parisienne du bâtiment, S. 1951-III-13, note Letourneur.

spéciale.[325]D'autre part, il usa du critère tiré de la nature du service par distinction entre les établissements publics à caractère administratif et les établissements publics à caractère industriel et commercial[326] et du rapport entre le coût du service et le montant de la contribution.[327]

## 2. L'état du droit dans la jurisprudence du Tribunal des conflits

L'apport de la haute juridiction en la matière n'a pas été décisif. Dans un arrêt Demoiselle Ruban c/ société de l'autoroute Esterel-Côte d'Azur[328] le Tribunal des Conflits reconnut aux taxes de péage la qualité de taxes fiscales sans préciser le fondement de cette qualification. C'est sans nul doute ce qui explique en partie le fait que cette décision fut diversement interprétée. Certains y ont vus une simple qualification par destination de la loi des péages en question. En effet, les taxes fiscales relevant de la compétence du législateur, la perception des péages avait été autorisée par une loi du 18 avril 1955. D'autres commentateurs y ont, par contre, vus une intention du législateur de traiter de façon spécifique, la question des redevances perçues à l'occasion de l'utilisation du domaine public et d'indiquer qu'une contribution exigée à l'occasion d'une utilisation normale du domaine public présente le caractère d'une taxe fiscale.

## c. L'état du droit dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel

La jurisprudence du Conseil Constitutionnel a aussi été marquée d'hésitations quant à la détermination des critères de délimitation du domaine fiscal. Dans une décision du 11 août 1960 à propos de la redevance radiophonique, le Conseil a reconnu à ce prélèvement la nature de taxe parafiscale en s'appuyant sur des critères tirés de la nature de l'établissement bénéficiaire de la contribution (en l'espèce il s'agissait d'un établissement industriel et commercial) et des caractères attribués traditionnellement aux rémunérations de services rendus (notamment l'affectation, les modalités d'établissement, de contrôle et de

---

[325] C.E, 18 mars 1932, Sieur Mayrargue et dame Gomès, Leb. , p.351; C.E, 22 juillet 1932, Ravel, Leb. , p.769.

[326] C.E., 22 juillet 1941, Leb. , p.769.

[327] C.E, 21 novembre 1958, syndicat national des transporteurs aériens, D. 1959, jp. , p.475, concl. CHARDEAU, note TROTABAS, AJDA, 1958, p. 471, Obs. DRAGO.

[328] T.C., 28 juin 1965. D.S. 1966

recouvrement). Cette décision trouva dans la doctrine un écho peu favorable.[329]Dans une autre décision du 10 mars 1966 rendue à propos des taxes perçues à l'entrée des musées nationaux la haute juridiction ne put fournir un critère clair de définition du domaine fiscal. Il fallut attendre une décision du 24 octobre 1969,[330] rendue à propos des frais de scolarité de l'Ecole polytechnique, et surtout une décision du 6 juin 1976[331] pour que le Conseil constitutionnel dégage un critère clair permettant de distinguer les contributions fiscales des contributions non fiscales. En l'espèce, le Conseil reprit une partie de l'arrêt syndicat national des transporteurs aériens de 1958 dans lequel le Conseil dégagea le critère de l'équivalence financière en ses termes: « l'institution ou l'aménagement des redevances demandées à des usagers en vue de couvrir les charges d'un service déterminé […] qui trouvent leur contrepartie directe dans des prestations fournies par le service[…] ne sauraient être regardées comme réservées à la loi ». En somme, le critère par lequel le Conseil Constitutionnel distinguait les impositions de toutes natures des rémunérations de services rendus a été pendant longtemps celui de la contrepartie équivalente. Toutefois, il faut relever que dans une décision du 29 décembre 1989, le Conseil considère qu'un prélèvement qui serait dépourvu de tout caractère unilatéral et contraignant et dont le paiement serait assujetti à l'accord du redevable ne peut être considéré comme une imposition de toutes natures.[332] En somme, il y a bien un lien de causalité entre la qualification d'un prélèvement en imposition au sens de l'article 34 de la Constitution et le caractère obligatoire de celui-ci. Pour nous en convaincre reproduisons ci-après une partie de la décision du Conseil : « En ce qui concerne l'article 41 relatif au versement au Trésor d'une fraction du résultat net de l'activité de la Caisse des dépôts et consignations : Considérant que l'article 41 de la loi est ainsi rédigé: « La Caisse des dépôts et consignations verse chaque année à l'Etat, sur le résultat net de son activité pour compte propre après paiement d'une contribution représentative de l'impôt sur les sociétés, une fraction de ce résultat net, déterminée après avis de la commission de surveillance de l'établissement saisie par le directeur général, dans le cadre des lois et règlements fixant le statut de l'établissement; Considérant qu'il est soutenu par les députés auteurs de la première saisine que le versement par la Caisse des dépôts à l'Etat d'une fraction

[329] La note de M. TROTABAS in RSF 1961, p. 5 et S, sous la déc. précitée en est une bonne illustration.

[330] CC, 24 octobre 1969, n° 69-57L, JO du 1er novembre 1969, p. 10743, AJDA, 1969, p. 693.

[331] CC, 6 juin 1976, n°76-92L, Rec. CC, p. 59.

[332] Cons. Const. , 29 décembre 1989, déc. n°89-268 DC, L. Fin. 1990 ; DF.1990, n°2-3, comm. 57 ; RJF 1990, n°195.

de son résultat net a le caractère d'une imposition et qu'il appartenait par suite au législateur, en vertu de l'article 34 de la Constitution, de fixer les règles concernant son assiette, son taux et ses modalités de recouvrement; Considérant que le versement en cause est déterminé après avis de la commission de surveillance de l'établissement saisie par le directeur général, dans le cadre des lois et règlements fixant le statut de l'établissement; Que la Caisse des dépôts a été dotée par la loi du 28 avril 1816 qui l'a instituée et par les textes subséquents d'un statut particulier qui la place sous la surveillance et la garantie de l'autorité législative; Que ce statut la soustrait à la généralité des règles de tutelle et de contrôle applicables aux établissements publics; Qu'ainsi, la détermination du versement dont le principe est posé par l'autorité législative ne peut être effectuée sans l'accord de la Caisse des dépôts; qu'il suit de là que le versement dont il s'agit n'a pas le caractère d'une imposition que, dès lors, le moyen tiré de la violation de l'article 34 de la Constitution est sans valeur ».[333] En somme, le Conseil constitutionnel confirme l'un des critères majeurs de définition d'une imposition de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution qui est le caractère obligatoire de sa perception.

A ce premier critère tiré de la jurisprudence, il faut ajouter celui de l'absence de contrepartie directe et équivalente.

## Paragraphe II. La qualification des impositions de toutes natures tirée du critère de l'absence de contrepartie directe et équivalente

Créance publique de nature obligatoire, l'imposition de toutes natures, lorsqu'elle revêt la nature d'impôt, exclut toute idée de contrepartie. Néanmoins, cette caractérisation peut être moins évidente lorsque l'on considère les impositions de toutes natures ayant la nature de taxe fiscale. En effet, celles-ci comportent une certaine idée de contrepartie. Comment, dés lors, les distinguer des rémunérations des services rendus qui impliquent également une idée de contrepartie. La question a suscité dans le passé de nombreuses controverses doctrinales et quelques errements jurisprudentiels avant que ne soit fixé comme critère de distinction entre

[333] Cons. Const. , 29 décembre 1989, déc. n°89-268 DC, L. Fin. 1990 ; DF.1990, n°2-3, comm. 57 ; RJF 1990, n°195.

ces deux types de créance publique le caractère direct et équivalent de la contrepartie.**(A)** La question semble avoir pris un nouveau tournant puisque le Conseil d'Etat vient d'assouplir sa jurisprudence relative à la règle de l'équivalence.**(B)**

## A. L'état du droit antérieur: analyse du critère de la contrepartie directe et équivalente et qualification des impositions de toutes natures

Le critère de l'équivalence a pendant longtemps servi et continu de servir de clé de voûte à la distinction entre les impositions de toutes natures et les redevances ou rémunérations des services rendus. Il convient, dès lors, d'examiner la signification de ce critère **(I)** et les modalités de son application. **(II)**

### I. Analyse du critère de la contrepartie directe et équivalente

Le critère de l'équivalence financière dégagé par le Conseil d'Etat dans un arrêt syndicat national des transporteurs aériens[334] et repris par le Conseil constitutionnel[335]permet de définir les redevances de services rendus comme des prélèvements « demandés à des usagers en vue de couvrir les charges d'un service déterminé[…] qui trouvent leur contrepartie directe dans les prestations fournies par le service ».[336]De cette définition, on peut extraire trois éléments d'identification: l'existence d'une contrepartie directe au paiement de la redevance, l'existence d'une équivalence financière entre le prix payé et le service procuré et l'affectation exclusive de la redevance au service.

S'agissant de l'idée de contrepartie directe, elle traduit la relation immédiate qui existe entre le paiement de la redevance et l'obtention d'une contrepartie consistant en l'utilisation d'un service ou d'un ouvrage public. Il existerait en la matière une sorte de mouvement quasi simultané entre les deux opérations ou, tout au moins, un lien de causalité entre le paiement

---

[334] C.E, 21 novembre 1958, syndicat national des transporteurs aériens, D. 1959, jp. , p.475, concl. CHARDEAU, note TROTABAS, AJDA, 1958, p. 471, Obs. DRAGO.

[335]CC, 24 octobre 1969, n° 69-57L, JO du 1er novembre 1969, p. 10743, AJDA, 1969, p. 693; Cons. Const. , 6 juin 1976, n°76-92L, Rec. Cons. Const. , p. 59.

[336] Décision n°76-92L du conseil Constitutionnel précitée.

de la redevance et l'utilisation du service ou de l'ouvrage public. Ce lien de causalité doit suivre une chronologie linéaire car le Conseil d'Etat considère qu'une redevance ne peut être instituée avant la création du service ou, tout au moins, sa mise en fonctionnement.[337]

Pour ce qui est de l'équivalence financière, elle repose sur l'idée que le prix versé doit être équivalent au coût du service utilisé. Il ne s'agit pas là d'une équivalence arithmétique mais d'une certaine proportionnalité entre le coût réel du service et le prélèvement opéré.[338]Il ne s'agit pas non plus d'une couverture intégrale des frais générés par le service. La couverture d'une partie du coût réel du service (notamment des dépenses de fonctionnement) suffit à justifier la qualification d'une créance publique en redevance.[339]A l'inverse, si le prélèvement excède largement le coût du service, il ne s'agit plus d'une redevance de services rendus mais plutôt d'une taxe fiscale.[340]

Par ailleurs, le principe d'égalité fiscale est appliqué aux redevances de sorte qu'il doit, en principe, exister un tarif unique applicable à tous les usagers bénéficiant du même service à l'exception des situations où la loi prévoit une dérogation, lorsqu'il existe des différences de situation entre les usagers et lorsque des considérations d'intérêt général en rapport avec le fonctionnement du service le commandent.[341]

Enfin, pour ce qui est de l'idée d'affectation au service, elle émane de la jurisprudence du Conseil d'Etat émise dans l'arrêt « syndicat national des transporteurs aériens » de 1958 et reprise dans une décision 76-92L  par Conseil Constitutionnel. Elle peut être résumée en une obligation d'affectation de la totalité de la redevance perçue à la couverture des charges de fonctionnement et d'entretien du service ou de l'ouvrage public. Ainsi une rémunération ne peut être perçue pour couvrir des dépenses extérieures au service ou à l'ouvrage.[342]

---

[337] C.E, 6 mars 1970, Augé, Rec. C.E, p. 163.

[338] On peut citer le cas des péages autoroutiers que le Conseil considère comme des rémunérations de services rendus en raison du fait qu'ils servent à rembourser ou à rémunérer les capitaux investis dans la construction et à assurer l'entretien et l'exploitation de l'autoroute : C.E Compagnie financière et industrielle autoroute et associés D. 1978, jur. P.130, note DEVOLVE ; voir également, à propos des frais de scolarité de l'Ecole polytechnique: C.C 24 octobre 1959, n°69-57L, Rec. C.C p.32.

[339] C.E, 3 décembre 1986, OPHLM Paris, Juris-Data n°600822 ; Gazette du palais 1987,I, p. 359, note Moderne.

[340] C.C 16 novembre 1977, déc. n°77-100L, Rec. C.C p. 65.

[341] C.E 10 mai 1974, RD droit public, p. 467, note Waline ; Rev. Adm. 1974, p.440, note Moderne.

[342] C.E, 20 mars 1968, Ville de Saint-lô, AJDA 1968, p.464.

De ce critère, le juge fiscal, par le jeu du raisonnement a contrario, a souvent déduit la qualification de certaines créances en impositions de toutes natures, soit en les nommant comme telles, soit en les catégorisant en impôts ou en taxes fiscales.

## II. La qualification des créances publiques en impositions de toutes natures par l'usage à contrario du critère de la contrepartie directe et équivalente

Nous avons précédemment montrés que cette qualification pouvait être faite nommément en impositions de toutes natures **(a)** ou par catégorisation en impôt **(b)** ou taxe fiscale **(c).**

### a. La qualification directe en impositions de toutes natures

L'analyse éliminatoire[343] comme méthode d'identification des impositions de toutes natures est d'un usage courant autant dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel que dans celle du Conseil d'Etat. En général, celle-ci est faite de sorte qu'il est souvent difficile de déterminer, s'agissant d'une élimination de la qualité de rémunération des services rendus au profit de celle d'impositions de toutes natures, le critère de distinction choisi par le juge fiscal, celui-ci procédant le plus souvent par simple affirmation. Ainsi, dans une décision du 23 juin 1982 relative à la qualification des redevances des agences financières de bassin, le Conseil constitutionnel affirma « que les redevances perçues par les agences financières de bassin, établissements publics à caractère administratif, ne constituent pas des taxes parafiscales au sens de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances; que, destinées à assurer le financement des dépenses de toute nature qui incombent aux agences, elles ne constituent pas davantage des rémunérations pour services rendus visés à l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959; qu'ainsi ces redevances doivent être rangées parmi les impositions de toute nature dont l'article 34 de la Constitution

[343] Egalement appelé principe du tiers exclu. Ces deux expressions traduisent la même réalité qui veut qu'une créance publique qui n'est pas une redevance, une cotisation de sécurité sociale ou une participation, est une imposition de toutes natures.

réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. »[344]

On retrouve une rédaction similaire dans un arrêt du Conseil d'Etat du 20 décembre 1985 dans lequel il élimine les qualifications de taxe parafiscale et de rémunérations pour services rendus[345] au profit de celle d'impositions de toutes natures sans autres formes de précision si ce n'est en « considérant qu'il résulte de ces dispositions que, si les taxes parafiscales sont établies par voie réglementaire dans les limites et les conditions fixées par l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, il ne saurait en être ainsi des taxes perçues au profit des établissements publics administratifs dépendant, soit de l'Etat, soit d'une collectivité territoriale ; que ces dernières, lorsqu'elles n'ont pas le caractère de rémunérations pour services rendus, doivent être rangées parmi les impositions de toute nature qui relèvent de la compétence du législateur. »[346]

Pour une illustration récente, on peut aussi citer un arrêt du conseil d'Etat du 20 juin 2000 rendu à propos des affaires Chambre syndicale du transport aérien et Fédération nationale du transport aérien dans lequel le Conseil considère « qu'en principe, les prélèvements perçus par voie d'autorité au profit des personnes publiques ou des personnes privées chargées d'une mission de service public et qui n'ont ni le caractère d'une taxe parafiscale […], ni celui d'une redevance pour services rendus, constituent des impositions dont il appartient au législateur, en vertu de l'article 34 de la Constitution de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement ».[347]Toutefois, dans ce dernier arrêt, le Conseil d'Etat motive l'élimination de la qualité de redevances pour services rendus et à l'inverse l'octroi de celle d'impositions de toutes natures aux redevances aéroportuaires.

---

[344] Cons. const. , 23 juin 1982, Décision n°82-124L Journal officiel du 24 juin 1982, p. 1994 : à propos de la nature juridique des dispositions du premier alinéa de l'article 13 et du deuxième alinéa de l'article 14 de la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre leur pollution.

[345] Les expressions de rémunérations de services rendus, de rémunérations pour services rendus et de redevances pour services rendus semblent être interchangeables. La première est prévue par l'article 24 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances, la seconde se trouve souvent employée par le Conseil constitutionnel (cf : Cons. const. , 23 juin 1982, Décision n°82-124L Journal officiel du 24 juin 1982, p. 1994) et la troisième se trouve assez fréquemment employée dans la jurisprudence du Conseil d'Etat (cf : C.E , 8e et 3e sous-section, 23 juin 2000, req. n° 189 168, Chambre syndicale du transport aérien (1ère espèce) et req. n° 189 236, Fédération nationale de l'aviation marchande (2ème espèce).)

[346] CE, Ass. , 20 déc. 1985, n° 28277, syndicat national des industriels de l'alimentation animale: Rec. 1985, p. 281.

[347] C.E , 8e et 3e sous-section, 23 juin 2000, req. n° 189 168, Chambre syndicale du transport aérien (1ère espèce) et req. n° 189 236, Fédération nationale de l'aviation marchande (2ème espèce).

A cet égard, il considère que les opérations de sûreté assurée par les agents présentés par les entreprises de transport aérien ou les gestionnaires d'aérodromes « ne revêtent pas un caractère occasionnel qui correspondrait à une exigence particulière découlant d'une initiative déterminée prise par une entreprise de transport aérien ou le gestionnaire d'un aérodrome; qu'elles sont au contraire effectuées à titre permanent dans l'intérêt des usagers du transport aérien et des populations survolées et ne sont pas exercées directement et principalement au profit des transporteurs aériens dans des conditions susceptibles de donner lieu à l'établissement de redevances pour services rendus ». La négation de la qualité de redevance ou de rémunération de services rendus au prélèvement effectué par la chambre syndicale du transport aérien est clairement justifiée par le fait que les opérations de sûreté « ne sont pas exercées directement et principalement au profit des transporteurs aériens » mais plutôt dans l'intérêt des usagers du service aéroportuaire et également des populations riveraines qui ne sont pas forcement usagers du service.

## b. La qualification indirecte en impôt par l'usage a contrario du critère de la contrepartie directe et équivalente

L'idée d'absence de contrepartie comme fondement théorique de l'impôt a longtemps été débattue dans la doctrine des 18$^{e}$ et 19$^{e}$ siècles. Il y était soutenu l'opinion selon laquelle l'impôt est le prix des services rendus par l'Etat aux habitants d'un pays. Citons à la suite de M. René STOURM quelques auteurs qui ont eu en partage cette conception des choses:

« **MONTESQUIEU** dit que l'impôt est « une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement ».[348]

L'abbé **RAYNAL** le nomme « le sacrifice d'une partie de sa propriété pour la défense de l'autre ».

**MIRABEAU**, dans *L'Adresse aux Français*, à propos de la contribution patriotique, s'exprime ainsi « l'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social ». L'Assemblée nationale, dans une de ses proclamations, appelle encore l'impôt : « la dette commune de tous les citoyens et le prix des avantages que la société leur procure ».

---

[348] Montesquieu, De l'esprit des lois, Tome II, livre XIII, chap. I, p. 138 : édit. Pierre et Firmin Didot, 1803. C'est nous qui soulignons la référence.

D'après **VOLTAIRE** : « payer l'impôt c'est mettre une partie de son bien à entretenir l'autre».

Le Marquis **D'AUDIFFRET** qualifie d'impôt le « sacrifice demandé à la société pour la protection de son existence, ainsi que le développement de sa puissance».

C'est, a dit M. **Du PUYNODE**, « la part que chacun remet à la caisse commune pour s'assurer la paisible jouissance de ses biens et le respect de sa personne ».

**Emile de GIRARDIN** aborde les mêmes idées plus hardiment : « l'impôt est et ne doit être qu'une prime d'assurance payée par tous les membres d'une société appelée nation, à l'effet de s'assurer la pleine jouissance de leurs droits, l'efficace protection de leurs intérêts et le libre exercice de leurs facultés. »

Enfin **PROUDHON** n'hésite pas à déclarer explicitement que l'impôt est un échange : « L'impôt est un échange. De même que, pour certaines utilités, l'échange se fait de personne à personne, de même, pour certaines autres utilités, l'échange ne peut se faire que de particuliers à une personne collective qui a nom l'Etat ».[349]

Cette thèse n'a, néanmoins, pas résisté à l'analyse contradictoire et a été battue en brèches par les nombreux griefs qui lui ont été faits. Parmi ceux-ci, on a d'abord souligné la quasi-impossibilité d'une évaluation de la valeur des services fournis par l'Etat aux citoyens. La difficulté étant d'estimer financièrement certains services comme la santé, l'éducation, la défense,[350] etc. Ensuite, dire que l'impôt est le prix des services rendus par l'Etat c'est totalement nier les principes de solidarité nationale et de contribution aux dépenses publiques en fonction des facultés contributives de chaque contribuable, principes qui sont à la base du droit fiscal contemporain. En définitive, s'il est vrai que l'impôt a, entre autres finalités, le fait de garantir aux citoyens la protection de leurs biens et de leur intégrité physique, il n'en est pas, néanmoins, la contrepartie directe en ce sens que le paiement de l'impôt n'ouvre

---

[349] R. STOURM, Systèmes Généraux d'impôt, librairie Félix ALCAN, 3ème édition, Paris 1912, pp. 19 et 20.

[350] Citons également ce qu'en dit M. Stourm (op. cit. , pp. 20 à 21) : « L'impôt n'est ni un échange, ni une avance, ni une prime d'assurance, parce que l'équivalence entre les services rendus par l'Etat et les écus versés par chaque contribuable n'existe, pour ainsi dire, jamais. L'expérience suffit à le prouver. Voici, par exemple, les malades, les infirmes, les vieillards, que les hôpitaux recueillent, nourrissent, habillent et soignent, les indigents que des bureaux de bienfaisance soutiennent, les enfants assistés, dont la société entreprend l'éducation à ses frais, etc. En retour, que payent ces malheureux ? Rien ou presque rien. »

aucun droit et encore moins une protection particulière et individualisée[351] au contribuable. Au final, c'est donc l'idée d'absence de contrepartie qui constitue en droit et en doctrine, le fondement juridique et théorique de l'impôt.

Sur le plan théorique, cette idée était déjà soutenue par les auteurs classiques de la science des finances. Pour Gaston JEZE par exemple « un deuxième élément de l'impôt moderne c'est que la prestation fournie par l'individu n'est pas suivie d'une contre-prestation spéciale des agents publics. C'est ce qui différencie l'impôt proprement dit, d'abord de la taxe, puis du prix, du loyer, enfin de la prestation contre indemnité (expropriation, réquisitions militaires, par exemple)».[352] De même, pour Pierre ALLIX, « l'impôt n'est pas le prix d'un service précis et déterminé que rend la collectivité au contribuable».[353] En cela, selon cet auteur, il se distingue de l'emprunt, de la taxe fiscale, du prix et du loyer. Pour Julien LAFFERRIERE, enfin, « c'est dans une toute autre direction que doivent être recherchées la raison de l'impôt et sa justification. Dans les Etats modernes, l'impôt est dû par les individus du seul fait qu'ils font partie de la communauté étatique. C'est en tant que membres de cette communauté, et pour cette seule raison, qu'ils sont soumis au devoir fiscal. Le fondement de cette obligation est la solidarité existant entre ceux qui composent cette communauté et d'où résulte pour eux le devoir de subvenir aux dépenses sans lesquelles celle-ci ne pourrait subsister».[354]

La doctrine contemporaine semble accueillir unanimement cette idée d'absence de contrepartie dans la définition de l'impôt. Sans prétention d'exhaustivité, citons, à cet égard, quelques auteurs.

Ainsi, pour M. Pierre BELTRAME « l'impôt peut-être défini comme une prestation pécuniaire requise des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opèrent, par

---

[351] Hormis les cas exceptionnels de protection individualisée des personnalités politiques ou des personnes présentant pour l'intérêt général une importance particulière.

[352] Gaston JEZE, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard Paris 1930, p. 351.

[353] Pierre ALLIX et François BLOCH-LAINE, Finances publiques. Cours à l'Institut d'études politiques, 1953-1954. Les cours de droit, 1954, p. 145

[354] Julien LAFERRIERE et Marcel WALINE, Traité élémentaire de science et de législation financière, LGDG, Paris 1952, p. 228.

voie d'autorité, un transfère patrimonial définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique».[355]

Pour MM. GROSCLAUDE et MARCHESSOU « l'impôt peut-être défini comme un prélèvement à caractère obligatoire et sans contrepartie, qui est perçu au profit d'une collectivité publique».[356]

Le droit positif a lui aussi adopté le critère de l'absence de contrepartie directe et équivalente pour qualifier certaines créances publiques d'impôts. Ainsi, le Conseil constitutionnel dans sa décision du 6 octobre 1976 à propos des droits de port et de navigation considéra que «si la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures est attribuée à la compétence du législateur par l'article 34 de la Constitution, en revanche l'institution ou l'aménagement de redevances demandées à des usagers en vue de couvrir les charges d'un service public déterminé ou les frais d'établissement ou d'entretien d'un ouvrage public qui trouvent leur contrepartie directe dans des prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage, ne sauraient être regardées comme réservés à la loi; [ …] que les dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel instituent, à l'occasion des séjours des navires dans les ports et des opérations qui y sont effectuées, des droits dont le montant est intégralement affecté au financement de dépenses portuaires; qu'ainsi ces droits qui trouvent leur contrepartie dans l'utilisation de l'ouvrage public et dans les prestations qui sont fournies à cette occasion ont le caractère de redevances pour service rendu, que, dès lors, ces dispositions ont le caractère réglementaire».[357]Pour le Conseil constitutionnel, dès lors que des prélèvements donnent lieu à une contrepartie directe et équivalente au service à l'occasion duquel ils sont prélevés, il ne s'agit pas d'imposition mais bien de redevance. Mais, par contre, lorsque ceux-ci ne donnent pas droit à une contrepartie il s'agit incontestablement d'impôts. L'observation pratique des faits nous le prouve. Aucun impôt

---

[355] Pierre BELTRAME: la fiscalité en France, édit. Hachette Supérieur, coll.: Les fondamentaux du droit, 12ème édit. 2006-2007, p. 8.

[356] Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Droit Fiscal Général, DalloZ, 5ème édit. , 2005, p.2.

[357] C.C., mercredi 6 octobre 1976 – Décision n°76-92Là propos de la Loi n° 67-1175 du 28 décembre 1967 portant réforme du régime relatif au droit de port et de navigation modifiée par l'article 64 de la loi de finances pour 1974 ; Journal officiel du 9 octobre 1976, p. 5953

n'ouvre droit, au profit du contribuable qui l'acquitte, à un privilège qui serait la contrepartie directe de ce paiement. Une telle hypothèse n'est vérifiable, avec quelques réserves, que lorsqu'il s'agit de taxe fiscale.

### c. La qualification indirecte en taxe fiscale par l'usage a contrario du critère de la contrepartie directe et équivalente

Le critère de la contrepartie directe et équivalente a été développé pour la première fois en 1958 par le Conseil d'Etat pour distinguer la taxe fiscale de la redevance pour services rendus. Avant cette date le Conseil d'Etat usait du critère du caractère obligatoire ou facultatif de l'utilisation du service pour distinguer la taxe fiscale de la redevance pour services rendus. Dans un arrêt du 23 novembre 1955,[358] le Conseil en usa pour opérer cette distinction. En l'espèce, le raisonnement du Conseil fut le suivant: la créance publique prélevée à l'occasion de l'usage ou du fonctionnement d'un service public ou d'un ouvrage public a la qualité de taxe fiscale lorsque cet usage est obligatoire. A l'inverse, si l'utilisation en est facultative, il s'agit d'une redevance pour services rendus. Ce critère fut également utilisé par la Cour de cassation qui considérait que tout prélèvement pécuniaire imposé à un administré à l'occasion de l'utilisation d'un service public devait avoir le caractère d'une taxe fiscale. Cet argument fut avancé dans l'arrêt déjà cité Ville de Paris c/Cerutti et Serre.[359]

Par la suite le Conseil d'Etat fit évoluer sa jurisprudence et formula le critère de la contrepartie directe et équivalente pour distinguer la taxe fiscale de la redevance pour services rendus. Dans un arrêt Syndicat national des transporteurs aériens daté du 21 novembre 1958 déjà cité, le Conseil admit la création par décret d'une redevance sur les exploitants d'aéronefs au motif que celle-ci correspondait sensiblement au coût des services rendus par l'exploitation de l'aérodrome. Il en fut également déduit la règle selon laquelle tout prélèvement effectué à l'occasion de l'usage d'un service public ou d'un ouvrage public et dont le montant est sensiblement équivalent au coût de fonctionnement ou d'entretien du service ou de l'ouvrage est une redevance pour services rendus. A l'inverse, la taxe fiscale se caractérise par le fait que le prélèvement effectué n'a pas de rapport direct avec le service et

[358] C.E, 23 novembre 1955, Syndicat du commerce en gros boucherie de Bordeaux: Rec. C.E, p. 556.

[359] Cass. , 17 février 1908, ville de Paris c/ Cerrutti et serre, DP 1908, I, p. 462 ; Cass. , comm. , 28 fév. 1955, AJDA 1955, II, p. 249.

le coût de son fonctionnement[360]. A la suite du Conseil d'Etat, ce critère fut adopté par le Conseil Constitutionnel[361] et par le Tribunal des Conflits.[362]

Cette jurisprudence ne manquait pas de comporter quelques zones de questionnement. En particulier, on pouvait s'interroger sur le fait de savoir si le coût du service rémunéré prenait en compte non seulement les dépenses de fonctionnement du service mais pouvait également autoriser d'intégrer la marge bénéficiaire du service ainsi que les divers investissements permettant la perpétuation du service. Le Conseil d'Etat s'était jusqu'à présent refusé à une telle perspective et plafonnait le coût du service à rémunérer aux seules dépenses de fonctionnement. C'est cette jurisprudence qui vient d'être assouplie que nous allons examiner dans les lignes qui suivent.

## B. L'état du droit issu de l'assouplissement de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur « le plafonnement par le coût » des rémunérations des services rendus

S'inscrivant dans un vaste mouvement de désengagement de l'Etat d'un certain nombre de compétences qui relèvent de la notion de services publics, l'aspiration des organismes destinataires de ces transferts à bénéficier de ressources propres suffisantes pour en assumer la gestion a conduit, cette dernière décennie, la doctrine et particulièrement celle du Conseil d'Etat à une réflexion d'ensemble sur les redevances ou rémunération de services rendus et les redevances du domaine public.[363] L'arrêt du Conseil d'Etat rendu dans sa formation la plus solennelle en date du 16 juillet 2007 est donc l'aboutissement de cette maturation intellectuelle. Il convient dans les lignes qui suivent d'en présenter, d'une part, les facteurs et les ferments qui en ont favorisé la réalisation **(I)** et, d'autre part, l'économie et la portée de l'arrêt du 16 juillet **(II)**.

---

[360] V. par ex: C.E, 21 novembre 1985, ville de la Courneuve: AJDA 1986, p. 117.

[361] C.C., mercredi 6 octobre 1976 – Décision n°76-92Là propos de la Loi n° 67-1175 du 28 décembre 1967 portant réforme du régime relatif au droit de port et de navigation modifiée par l'article 64 de la loi de finances pour 1974 ; Journal officiel du 9 octobre 1976, p. 5953 ; C.C, 29 décembre 1983, déc. n°83-166 DC: Rec. Cons. Const. , p. 77.

[362] T.C 12 janvier 1987, Cie des eaux et de l'ozone: RFDA 1987, p.284, concl. Massot; Juris-data n° 040658.

[363] Le fruit de cette réflexion se trouve publié aux EDCE de 2002 : Redevances pour services rendus et redevances pour occupation du domaine public, la documentation française, 100 pages.

## I. Les ferments de l'assouplissement de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur « le plafonnement par le coût »

Si on peut lui trouver plusieurs signes annonciateurs, l'assouplissement de la jurisprudence du Conseil d'Etat, trouve sa justification première dans des considérations budgétaires et comptables. A cet égard, on peut sans doute noter la nécessité d'« internaliser »[364] certains coûts de fonctionnement du service public. Mais en réalité, celle-ci se trouve principalement dans la difficulté d'évaluation des coûts de fonctionnement et des solutions jurisprudentielles qui en ont découlées.

Si, selon la règle de la contrepartie équivalente, le montant de la redevance doit être équivalent à celui du coût du service servi à l'usager c'est à la condition que celui-ci soit évalué au juste prix. Or c'est bien à ce niveau que la question est problématique. En effet, il est difficile de trouver une méthode d'évaluation fiable et juste. Il existe bien des modèles économiques dont usent les administrations mais tous se heurtent à la difficulté de l'évaluation d'un service public. Ainsi, on a pu noter au cours des années une succession de modèles dont les articulations sont parfois en contradiction avec les objectifs assignés à la redevance. Ainsi les rédacteurs de l'étude précitée du Conseil d'Etat relèvent une différence entre les objectifs d'équilibre budgétaire « qui suppose que les tarifs couvrent les coûts y compris les coûts fixes » avec l'objectif d'efficacité productive « qui n'assure pas nécessairement la couverture du coût des investissements ».[365] On note également dans cette étude un certain nombre de méthodes dont la mise en œuvre et les résultats sont peu probants. Ainsi en est-il de la méthode de la facturation au coût marginal unitaire ou total[366] qui suppose la mise en place d'une comptabilité analytique détaillée devant servir de base de contrôle au juge, ce qui n'est pas toujours le cas dans la gestion des organismes publics. Il en est aussi ainsi de la méthode du coût de développement ou coût de long terme qui suppose la prise en compte des coûts futurs et implique une analyse prévisionnelle souvent malaisée à

[364] Lorsque le fonctionnement du service ou l'établissement te l'entretien d'un équipement public donne lieu à des désutilités qui bénéficient à l'usager ou dont il est l'auteur il peut être légitime que ces charges soient incorporées dans les coûts de fonctionnement du service et facturées à l'usager.

[365] EDCE, 2002, préc.

[366] Qui suppose que doit être pris en compte le coût supplémentaire généré par une production unitaire ou totale du service.

mettre en place. C'est donc cette difficulté d'évaluer le juste prix du service qui explique que sont prises en compte des méthodes d'évaluation forfaitaire.

Dans certains cas où il est malaisé d'évaluer de façon fine le coût d'un service qui ouvre droit au paiement d'une redevance par les usagers, des critères forfaitaires de tarification peuvent être tolérés par le juge. Il est, à cet égard, courant de citer le cas des redevances d'aéroport dont le montant est fixé forfaitairement en proportion du volume du trafic aéroportuaire.[367] On retrouve la même réalité à propos de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères.[368] En outre, pour tenir compte du principe d'égalité fiscale, le juge admet que les tarifs des redevances soient modulés en fonction des critères géographiques,[369] sociaux,[370] de congestion du service[371] ou même en raison d'une logique commerciale. Toutes ces dérogations à la règle arithmétique de l'équivalence entre le montant de la redevance et le coût du service constituent autant de facteurs qui ont attiré l'attention du Conseil d'Etat sur la nécessité d'infléchir sa jurisprudence. On retrouve également la même évolution dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

L'arrêt du 16 juillet 2007 est d'abord subséquent à une longue maturation de la doctrine du Conseil d'Etat. L'étude du Conseil adoptée par l'Assemblée du contentieux le 24 octobre 2002, dont nous avons fait précédemment mention, témoigne de la prise en compte de l'inadaptation du cadre juridique aux réalités économique.[372] Cette étude relevait, entre autres disfonctionnements, le cas de certaines redevances qui pouvaient avoir une double nature de redevance du domaine et de rémunération de services rendus.[373] Elle relevait également les

---

[367] CE. , 21 octobre 1988, Syndicat national des transporteurs aériens, tables p. 374.

[368] CE 4 juin 1986, Association des propriétaires des terrains pour les loisirs en Oléron c// SIVOM d'Oléron, tables p.431.

[369] Il est admis de longue date ( CE 10 mai 1974, Denoyez et chorques, tables, p.274) que des modulations de tarif soient pratiquées par des collectivités territoriales dans les cantines scolaires, conservatoires de musiques et dans les transports scolaires (CE. , 19 juin 1992, Département du Puy-de Dôme, p.237) selon que les usagers sont ou ne sont pas domiciliés dans le territoire de la commune.

[370] CE. , 20 janvier 1989, centre communal d'action sociale de la ROCHELLE, tables, p.8.

[371] Le Conseil d'Etat admet que la SNCF module ses tarifs en fonction de la congestion du service. Ainsi a-t-on des tarifs variables selon que les périodes sont dites bleues, blanches ou rouges. La même logique commande la fixation du tarif de la redevance versée par la SNCF à Réseau Ferré de France

[372] Voir également la chronique jurisprudence parue à l'AJDA du 1er octobre 2007, p.1807et s.

[373] Cas des droits de ports (article L.211.1 du code des ports maritimes) regardés comme des redevances du domaine alors qu'ils traduisent à la fois une occupation du domaine public (avec prise en compte des avantages de toutes natures procurés au titulaire de l'autorisation : art. L.2125-3 du code du domaine public ) et une rémunération de l'utilisation des infrastructures portuaires (plafonnement de la redevance au coût de la

torts que pouvait causer la règle du plafonnement aux établissements industriels et commerciaux qui tirent parfois l'essentiel de leurs ressources de la rémunération des services qu'ils servent aux usagers.[374] La jurisprudence du Conseil d'Etat semblait déjà avoir pris la mesure de la chose et reconnaissait implicitement une inflexion de la règle du plafonnement notamment en ce qui concerne le montant de la redevance réclamée par l'INSEE en contrepartie des données publiques fournies à des tiers.[375]

Le Conseil constitutionnel n'est pas resté en marge de ces changements et a eu l'occasion de faire évoluer sa jurisprudence. Ainsi, contrairement à sa jurisprudence tirée de sa décision du 6 octobre 1976 (n°76-92 L) dans laquelle il faisait application de la règle du plafonnement de la redevance par le coût, le Conseil dans une décision du 14 avril 2005[376] reconnaît la possibilité pour le service, en l'occurrence Aéroport de Paris, de fixer le montant de la redevance au-delà du seul coût du service. Somme toute, l'arrêt du 16 juillet 2007 intervient à la suite d'une évolution jurisprudentielle que nous venons de décrire. Il convient maintenant d'en décrire l'économie générale et la portée juridique.

## II. Le contenu et la portée de l'arrêt du 16 juillet 2007 : requiem pour la notion de taxe fiscale ?

L'arrêt du 16 juillet 2007 fait suite à une contestation des dispositions de l'article D.6154-10-1 du code de la santé publique issu des dispositions d'un décret du 7 mars 2006 relatif aux modalités de calcul des redevances réclamées aux praticiens exerçant à titre privatif dans les centres hospitaliers. Cette disposition fixait, notamment, les honoraires non pris en compte par l'assurance maladie en référence aux honoraires perçus par les praticiens. Les syndicats requérants contestaient ces calculs dans la mesure où, estimaient-ils, ces honoraires étaient sans commune mesure avec les coûts des prestations fournies par les hôpitaux. Saisi au contentieux, l'assemblée du conseil d'Etat devait considérer que la valeur

---

prestation servie). Cas également d'un prélèvement perçu par une commune au titre de l'amarrage de bateau considéré comme une redevance du domaine public mais à laquelle est appliquée la règle du plafonnement par le coût (CE. , 8 juillet 1996, Merie, Lebon 272 )

[374] CE. , 2 avril 1997, Commune de Montgeron, Lebon T.779.

[375] CE. , Ass. 10 juillet 1997, Société direct Mail Promotion et autres, Lebon 277 ; AJDA 1997. 189, note H. Maisl ; RFD 1997. 115, concl. Denis-Linton.

[376] Déc. n°2005-513 DC.

du service rendu au praticien ne se limitait pas uniquement aux coûts de fonctionnement induits directement par l'activité du service (coût des installations techniques et charges de personnel, pour l'essentiel) mais également les avantages de toutes natures que celui-ci peut tirer de son activité au sein de l'établissement hospitalier. Le commissaire du gouvernement Christophe DEVYS citait au nombre de ceux-ci, la possibilité pour le praticien de fixer librement ses honoraires en raison notamment de la valorisation qu'il pourrait faire de la notoriété de l'établissement dans lequel il intervient, de la qualité de ses installations techniques et de la compétence du personnel qui y intervient. Pour illustration, reproduisons ci-après un des considérants de cet arrêt : « Considérant que, pour être légalement établie et, en particulier, ne pas revêtir le caractère d'une imposition dont seul le législateur pourrait fixer les règles, une redevance pour service rendu doit essentiellement trouver une contrepartie directe dans la prestation fournie par le service ou, le cas échéant, dans l'utilisation d'un ouvrage public et, par conséquent, doit correspondre à la valeur de la prestation ou du service; que, si l'objet du paiement que l'administration peut réclamer à ce titre est en principe de couvrir les charges du service public, il n'en résulte pas nécessairement que le montant de la redevance ne puisse pas excéder le coût de la prestation fournie; qu'il s'ensuit que le respect de la règle d'équivalence entre le tarif d'une redevance et la valeur de la prestation ou du service peut être assuré non seulement en retenant le prix de revient de ce dernier, mais aussi, en fonction des caractéristiques du service, en tenant compte de la valeur économique de la prestation pour son bénéficiaire; que dans tous les cas, le tarif doit être établi selon des critères objectifs et rationnels, dans le respect du principe d'égalité entre les usagers du service public et des règles de la concurrence ; »[377]

Cet extrait permet de fixer la portée de l'arrêt du 16 juillet 2007. Il convient en premier de constater que le principe de l'équivalence reste régi par la règle du coût de revient. A cette règle de principe peut désormais, dans certaines circonstances, être prise en compte la valeur économique de la prestation pour son bénéficiaire. La règle de l'équivalence demeure donc. Seul est élargi son champ d'application. Deuxièmement, cette inflexion de la jurisprudence du Conseil d'Etat est étroitement encadrée par trois éléments qui en conditionnent la régularité : « Le tarif doit être établi selon des critères objectifs et rationnels, dans le respect du principe de l'égalité entre les usagers du service public et des règles de la concurrence ».

[377] CE. Ass. 16 juillet 2007, Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital et syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique, 2 espèces (n°293229 et n°293254.)

Cependant, cette évolution n'est pas exempte d'interrogations. En particulier, on peut s'interroger désormais sur l'existence d'un critère de différenciation entre les notions de taxe et celle de redevance ou rémunération de services rendus. Sans doute, comme le relève le rédacteur de la chronique jurisprudentielle à l'AJDA du 1er octobre 2007, le critère de la contrepartie directe permet toujours de définir la rémunération de service rendu mais suffit-il à la distinguer de la taxe fiscale ? Rien n'est moins sûr, quand on sait que les taxes fiscales donnent lieu également à des contreparties directes. Cette intrusion de la rémunération de service rendu dans le champ d'application de la taxe a-t-elle signée les premières lignes d'une prochaine chronique nécrologique de la taxe fiscale. La critique de M. R. HERTZOG dans le dictionnaire encyclopédique des finances publiques[378] qui appelait à la signature de l'acte de décès de cette notion aurait-il enfin été entendue ? Les conséquences de cet arrêt sur la théorie de l'impôt sont grandes et, semble-t-il, n'ont pas encore été totalement tirées. Une certitude, cependant, cet arrêt vient ajouter un peu plus de confusion sur les périmètres respectifs des prélèvements publics, périmètres dont les limites étaient déjà ondoyantes.

Un autre facteur de difficulté porte sur la détermination du périmètre de définition des cotisations de sécurité sociale, périmètre qui, à contrario, doit permettre de déterminer certains critères d'identification des impositions de toutes natures.

## Section II. Les critères déduits de l'élimination de la qualité de cotisation obligatoire

La notion de cotisations obligatoires regroupe deux notions distinctes. L'une d'entre elles est assez connue et fait l'objet de nombreuses études : ce sont les cotisations de sécurité sociale. L'autre composante, souvent peu étudiée, concerne les cotisations professionnelles. Dans ce dernier cas, il s'agit de cotisations perçues de façon contraignante au profit d'organisations professionnelles et qui, comme les cotisations de sécurité sociale, ne sont pas des impositions de toutes natures.[379] Dès lors, il convient de justifier cette distinction en

[378] Tome II, p. 1370: «Réglons enfin son compte à la prétendue catégorie des taxes qui serait intermédiaire entre les impositions et les rémunérations. […] Il n'existe dans les finances publiques françaises ni catégorie financière ni régime juridique susceptible de se voir appliquer utilement la dénomination de taxe fiscale »

[379] CE. 23 février 2000, Guez, Lebon p. 74 : « les cotisations dues à un organisme professionnel ne sont pas des impositions et n'entrent pas dans la catégorie des impositions de toute nature que l'article 34 de la Constitution

déterminant des critères aussi clairs que fiables. A cet égard, si on peut trouver dans les dispositions de l'article 34 de la Constitution quelques repères sûrs,**(§.I)** la pratique législative et jurisprudentielle peuvent, cependant, produire quelques distorsions qui peuvent en brouiller la perception.**(§.II)**

## Paragraphe I. Les éléments de distinction entre impositions de toutes natures et cotisations obligatoires

Il existe en doctrine quelques éléments qui, en principe, permettent de distinguer les notions d'imposition et de cotisations obligatoires. En effet, comme le relève M. Paul AMSELEK,[380] alors que les impositions de toutes natures constituent un mode de financement des charges publiques, les cotisations obligatoires (cotisations de sécurité sociale et cotisations professionnelles) sont un mode réglementé de financement des activités privées.[381] On peut tirer de ce constat quelques conséquences: D'une part, les impositions visent le financement d'activité d'intérêt général, alors que les cotisations obligatoires ouvrent droit en principe à une contrepartie. C'est là un argument utilisé autant par le Conseil constitutionnel que par le Conseil d'Etat. On pourrait résumer le raisonnement qui fonde ce critère de la manière suivante : Lorsque le prélèvement public effectué donne lieu à une contrepartie on est en face d'une cotisation de sécurité sociale. Dans le cas inverse, il s'agit ni plus ni moins d'une imposition de toutes natures. Quelques difficultés auraient pu être soulevées à propos des taxes fiscales qui, comme les cotisations obligatoires, peuvent donner lieu à une contrepartie. Celles-ci semblent, cependant, être levées par le fait qu'à l'inverse des taxes fiscales les cotisations de sécurité peuvent être affectées à des organismes de droit

---

réserve à la loi » ; CE. 23 octobre 1981, Sagherin et syndicat de l'architecture, AJDA 1981, p. 597 : Une cotisation professionnelle « présente non le caractère d'un prélèvement fiscal mais celui d'une cotisation ».

[380] Paul AMSELEK, Impositions et cotisations obligatoires, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2005, p.239 à 263.

[381] Il en résulte que les rapports qu'entretiennent ces organismes avec les employeurs sont des rapports de droit privé. C'est une jurisprudence constante du Conseil d'Etat (5 fév. 1954, Association El Hamidia, Lebon, p. 77.) qui considérait en 1954 que « …si ces caisses assurent la gestion d'un service public, leur rapport avec les employeurs qui relèvent d'elles et avec les bénéficiaires des prestations familiales sont des rapports de droit privé : que par suite, le litige qui s'élève entre une de ces caisses et un employeur et qui est afférent à l'obligation où se trouverait ledit employeur de s'affilier à l'organisme dont s'agit ressortit à la compétence de l'autorité judiciaire », du Tribunal des conflits (6 juillet 1957, Lasry, Lebon p. 817) et du Conseil constitutionnel ( déc. n°10 L, du 20 décembre 1960, RJC II-5 ; déc. n° 285 DC du 28 décembre 1980, RJC I-424 ; déc. n°302 DC du 30 décembre 1991, RJC I-476).

privé. Aussi, dans une décision du 13 août 1993 le Conseil constitutionnel y soutient-il que les cotisations de sécurité sociale ouvrent vocation à des prestations servies aux cotisants en considérant que « les cotisations versées aux régimes obligatoires de sécurité sociale qui résultent de l'affiliation à ces régimes constituent des versements à caractère obligatoire de la part des employeurs comme des assurés; que ces cotisations ouvrent vocation à des droits aux prestations et avantages servis par ces régimes».[382] Cette formule nuancée qui tend à faire la différence entre « ouvrir droit à des prestations » et ouvrir vocation à des prestations a été interprétée par certains auteurs comme correspondant « à la faculté du législateur de subordonner le versement de certaines prestations à certaines conditions à remplir par les cotisants ».[383] Ce critère est également présent dans la jurisprudence du Conseil d'Etat.[384]

Il y a, en plus de ce premier critère, entre cotisations obligatoires et impositions une différence de régime juridique qui trouve son fondement essentiel sur un critère organique. Ce critère est lié à la répartition des compétences entre le pouvoir législatif et le pouvoir réglementaire. Cette question ayant déjà été largement développé dans le paragraphe consacré au critère organique des impositions de toutes natures, nous n'y consacrerons dans celui-ci que quelques lignes indicatives en guise de rappel. En effet, en application de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958, le législateur fixe les règles d'assiette, de taux et de recouvrement des impositions de toutes natures alors qu'il ne se borne qu'à fixer les principes fondamentaux de la sécurité sociale, les règles afférentes au régime juridique des cotisations de sécurité sociales étant dévolues à la compétence du pouvoir réglementaire. En effet, celles-ci ne font pas l'objet d'une autorisation annuelle de perception et les règles relatives à leur assiette, à leur taux et à leur recouvrement relèvent en général de la compétence du pouvoir réglementaire.[385] S'agissant des cotisations obligatoires, elles sont également instituées par le législateur mais leur régime juridique échappe, cependant à celui-ci. Même si l'on peut faire le constat d'une similitude[386] entre les règles de recouvrement des cotisations obligatoires et

---

[382] Cons. const. , 13 août 1993, n°93-325 DC: Rec. Cons. Const. , 1993, p.224.

[383] Paul AMSELEK, Impositions et cotisations obligatoires, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2005, p.257, note 64.

[384] C.E 6 octobre 1999, n°20241, caisse nationale d'assurance maladie des professions indépendantes, Juris-data n° 1999-051115 ; Dr. adm. , 1999, comm. 304, note Maugüé ; Rec. CE 1999, p. 300.

[385] Cependant, le législateur peut en fixer les règles déterminant les catégories d'assujettis, celles fixant l'obligation de cotisation ainsi que celles qui déterminent les modalités du partage de la responsabilité de cotiser entre le salarié et l'employeur.

[386] Mêmes modalités de recouvrement forcé, application des mêmes pénalités, etc.

celles qui gouvernent le recouvrement des impositions, cette similitude ne conduit pas à une assimilation entre les deux types de prélèvements.

## Paragraphe II. Les éléments parasitant la distinction entre impositions de toutes natures et cotisations obligatoires

La distinction entre les cotisations obligatoires et les impositions de toutes natures est, dans le principe, établie selon les critères que nous venons de décrire. Cependant, en pratique, quelques éléments viennent brouiller cette présentation. Ainsi, s'agissant par exemple du critère tiré de l'assiette de la cotisation de sécurité sociale, celui-ci a été jugé inopérant puisque aussi bien les cotisations de sécurité sociale que les impositions de toutes natures sont assises tant sur les revenus salariaux que non salariaux. De même, le critère de l'affectation ne réussit pas non plus à servir de fondement clair et décisif. En effet, comme les prélèvements sociaux, les impositions de toutes natures peuvent, à bon droit, être affectées à des personnes morales de droit privé sous certaines réserves, notamment à la condition que l'organisme de droit privé soit sous le contrôle de l'Etat ou ait des missions de service public. Cette position d'abord tenue implicitement par le Conseil constitutionnel en 1982[387] a été par la suite expressément affirmée par cette juridiction[388] et reprise par le Conseil d'Etat.[389] Cette règle est également désormais prévue par l'article 2 de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001.[390] Elle constitue une forme de prise en charge publique des dépenses d'intérêt général qui, selon certains auteurs,[391] tranchent avec la pratique habituelle et constitue de ce point de vue un raccourci juridique commode : « au lieu de lever, pour leur

---

[387] Cons. Const. 82-140 DC du 28 juin 1982, RJC I-125 ; 91-302 DC du 30 décembre 1991, RJC I-478. à propos de la contribution sociale de solidarité qualifiée d'imposition et prélevée au profit d'organismes privés qui assurent la gestion des régimes de sécurité des travailleurs indépendants.

[388] Cons. Const. , 98-405 DC du 29 décembre 1998, RFFP 65-1999, p. 218 : « aucun principe fondamental reconnu par les lois de la République n'interdit de que le produit d'une imposition soit attribué à un établissement public ou à une personne privée chargée d'une mission de service public.

[389] D'abord implicitement (CE. Ass. 3 juillet 1998, Syndicat des médecins d'Aix et région et autres, Lebon p.) 262.), puis expressément (CE. 23 juillet 1998, Chambre syndicale du transport aérien et Fédération nationale de l'aviation marchande, Lebon p. 240.

[390] Reprise aux articles 34, 36 et 51de la loi de 2001 et reconnues conformes à la Constitution : Cons. Const. 2001-448 DC du 25 juillet 2001, JO du 2 août 200.

[391] Voir Paul AMSELEK, Impositions et cotisations obligatoires, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2005, p.254.

propre compte, un impôt et d'utiliser son produit pour financer un concours financier à un organisme privé, les pouvoirs publics apportent ce concours en imputant directement l'impôt qu'ils instituent au compte de l'organisme privé, sans transit par un budget public. »[392]

C'est surtout le phénomène de fiscalisation de la sécurité sociale qui constitue le facteur majeur de confusion des catégories d'impositions et des cotisations de sécurité sociale. Il faut relever, en particulier, les conséquences juridiques qui en découlent. Ainsi, il est devenu courant que le législateur soumettent les impositions qui participent de ce phénomène aux règles de recouvrement, de contrôle et de sanction qui gouvernent les cotisations de sécurité sociale.[393] Cette technique est même étendue à des impositions qui ne sont pas affectées au financement de la sécurité sociale.[394] A cette confusion provenant de l'intrusion des impositions dans le champ d'action des cotisations obligatoires on peut opposer un autre sujet de confusion provenant cette fois de l'intrusion, supposée cette fois, des cotisations obligatoires dans le domaine des impositions. En effet, certaines cotisations ont vu une partie de leur produit affectée au financement d'activités relevant de la solidarité nationale et donc de l'intérêt général.[395] En réalité, en l'espèce, le prélèvement litigieux n'était qu'une forme de prélèvement fiscal sur des recettes sociales. En clair, un impôt prélevé sur les recettes de l'allocation chômage.[396] Certains auteurs semblent déjà tirer toutes les conséquences de cette affectation des cotisations obligatoires au financement des missions d'intérêt général et concluent à leur inclusion dans la catégorie des impositions de toutes natures.[397] Un autre

---

[392] Paul AMSELEK, article préc.

[393] On peut citer la contribution sur les frais de publicité des spécialités pharmaceutiques remboursables (loi du 19 janvier 1983), la contribution sociale de solidarité à la charge des entreprises au profit des régimes des travailleurs indépendants (art.651-I et suivants du code de la sécurité sociale) et surtout la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement (article 127 de la loi de finances pour 1991).

[394] Cas du versement transport (art. L2333-64 et s. du code des collectivités territoriales).

[395] Cons. Const., déc. n°95-357 DC du 25 janvier 1995. Paul AMSELEK, Impositions et cotisations obligatoires, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2005, p.258, note n°66.

[396] Les cas où les organismes sociaux sont tenus de payer des impositions sur les cotisations sont nombreux : Cas de la participation obligatoire au financement des allocations spéciales du Fonds national pour l'emploi à la charge des organismes de gestion de l'assurance-chômage : (CE. 16 février 2001, UNEDIC, RFDA 2001, p.542); Cas du prélèvement sur les cotisations patronales de prévoyance (art. L.137-1 du code de la sécurité sociale) à la charge des employeurs : CE. 12 juin 1998, Union française des industries pétrolières, RJF 1999, p. 690; Cas de la participation à la charge des organismes de gestion des régimes d'assurance pour le financement du Fonds de financement de l'allocation personnalisée d'autonomie (Cons. Const. déc. n°2001- 447 DC du 18 juillet 2001, JO 21 juillet.

[397] C'est le cas notamment de M.Xavier PRETOT (RFFP 51-1995, p.137) qui considère que: « les cotisations afférentes aux prestations familiales tendant désormais au financement des prestations ouvertes à tous sans condition d'activité, leur paiement ne confère par lui-même aucun droit à celui qui s'en acquitte ; on ne saurait

sujet de doute est afférent à la cotisation versée au conseil national de l'ordre des architectes dont le régime juridique est en de nombreux points calqué sur celui de l'impôt sur le revenu. Cette cotisation professionnelle suscite dans la doctrine le doute quant à sa qualification. En effet, certains auteurs estiment que « sous couvert de cotisation, mais au risque d'une dénaturation de cette notion, c'est une véritable contribution qui semble pouvoir être instaurée par les ordres professionnels puisque le système adopté par l'ordre des architectes présente bien toutes les caractéristiques d'une contribution : assises sur les revenus ou sur les recettes, progressives sans aucune limite, différenciées selon le type d'exercice de la profession, assorties d'abattements ou de réductions, les cotisations donnent lieu à une déclaration de la part des cotisants et à paiement de pénalités en cas de retard. Le conseil national a donc, en quelque sorte, établi à son propre usage l'équivalent d'un code général des impôts ne donnant aucune des garanties que celui-ci comporte pour les contribuables. Est-on encore, dans un tel cas de figure, en présence d'une cotisation ? Les plus grands doutes restent, à notre avis, permis »,[398] doute vite balayé par d'autres auteurs qui n'y voient aucune contradiction avec les caractéristiques d'une cotisation obligatoire.[399]

Parce que la souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce directement ou indirectement par le biais de ses représentants, il revient au législateur, représentant du peuple de fixer le régime juridique des impositions dont l'objectif principal est de financer les dépenses d'intérêt général. Il y a donc entre imposition et intérêt général un lien qui en fait un critère d'identification de l'imposition de toutes natures.

---

exclure, dans ces conditions, qu'elles relèvent, depuis le 1er janvier 1978 de la catégorie des impositions de toutes natures ». Point de vue que ne semble pas partager M. P. AMSELEK qui en suborne la réalisation au cas d'une affectation totale: « Il en irait, évidemment, autrement si le produit d'une cotisation était affectée dans sa totalité au financement de mesures de solidarité et cessait d'ouvrir vocation à des droits à des prestations : la cotisation s'en trouverait bien alors métamorphosée en imposition »: Paul AMSELEK, Impositions et cotisations obligatoires, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2005, p.258.

[398] Frédéric TIBERGHIEN et Bruno LASSERRE, Chronique générale de jurisprudence administrative, AJDA 1981, p. 589.

[399] Voir, par exemple M. Paul AMSELEK, Impositions et cotisations obligatoires, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2005, p. 261 : « Il n'en demeure pas moins qu'un tel cas de figure tend à faire perdre de vue, par les analogies de façade qu'il suggère, la nature propre et irréductible des cotisations ».

# Chapitre II. Le critère tiré de la finalité des impositions de toutes natures : le financement des activités d'intérêt général.

L'intérêt général est inhérent à la définition même de l'imposition. C'est sans doute ce qui explique que toute étude ne saurait faire l'économie d'une analyse sur cet aspect. On comprend donc que la doctrine **(section. I)** et la jurisprudence **(section. II)** en aient fait un critère d'identification des impositions de toutes natures.

## Section I. L'évocation de l'intérêt général comme critère d'identification des impositions de toutes natures dans la doctrine financière et fiscale française

Les auteurs classiques ont dès les débuts du développement de la science des finances en France soutenus l'idée que les impositions de toutes natures avaient pour finalité de financer les dépenses publiques, c'est à dire celles qui visent la satisfaction de l'intérêt général **(B)**. Mais avant d'analyser les points de vue de ces auteurs, il convient de voir la genèse et la définition de ce concept **(A)**.

### A. La genèse et la définition de la notion d'intérêt Général

La notion d'intérêt général est d'apparition récente. Bien avant sa formulation, la pensée politique a fait usage d'une notion voisine à laquelle elle a parfois été confondue et dont on a usé comme synonyme: le bien commun.

Jusqu'au XVIe siècle, l'idée de bien commun est d'essence beaucoup plus morale que politique en ce que ceux qui en sont les défenseurs professent l'opinion selon laquelle le bien ne découle pas d'une action politique mais se trouve déjà en tout homme à qui il revient d'en avoir accès par l'usage de la raison. On retrouve déjà cette conception du bien commun chez les philosophes hellénistes qui concevaient la vie en termes de biens et de fins hiérarchisées. Pour ceux-ci le bien est ce que tout homme désire, c'est la finalité de toute action humaine. Cette quête ne va pas, cependant, de soi et donne souvent lieu à de nombreux errements qui

découlent de l'incapacité de l'homme à savoir ce qui est bien pour lui. C'est donc de cette ignorance que procède le mal. Pour ces philosophes, cependant, le bien consiste à perfectionner son humanité, à réaliser sa nature et à vivre en bonne intelligence avec les autres. A ce dernier égard, la pensée helléniste est également politique en ce qu'elle considère que les fins que l'homme poursuit en tant qu'individu ne sont pas différentes de celles qu'il poursuit en tant que citoyen, de même qu'il n'est pas partagé entre la poursuite de fins spirituelles et la quête d'un idéal temporel. Il y a, en la matière, une sorte d'unité téléologique de l'action humaine. L'avènement du christianisme vient, toutefois, modifier cet ordonnancement en donnant la priorité à la quête du salut sur toute autre finalité. En effet, ce qui caractérise le chrétien c'est la recherche du salut et du divin. Le bien commun dans le sens chrétien est donc entendu comme un ensemble de valeurs qui dirige l'homme vers un but qui le dépasse et le transcende et qui n'a de sens que parce qu'elle permet de concilier les intérêts spirituels et matériels de l'homme. En ce sens, le bien commun est tout à la fois une règle morale, un impératif religieux et un principe politique.

On trouve une résonance de cette conception du bien commun dans la doctrine de Saint thomas d'Aquin selon laquelle le bien commun désigne le bien vivre à la fois matériel et spirituel de la communauté, c'est à dire l'épanouissement de la nature humaine, le développement harmonieux des facultés de l'homme et l'exercice de la vertu en tant qu'il permet le règne de la justice. Dans cette doctrine, le bien commun est le critère de légitimité de l'obligation légale. La loi ne s'impose à tous que parce qu'elle vise le bien commun et la justice. Le bien commun est ainsi entendu comme le bien de l'ensemble des individus pris en groupe et se révèle alors comme la condition des biens particuliers. Il se voit aussi assigner la fonction d'assurer une identité de but entre la morale, la politique et le droit. Cela ne veut cependant pas dire qu'il y a unité entre le pouvoir temporel et l'Eglise. La différence liée à leur objet demeure. L'un vise le bien commun et l'autre le salut des âmes même s'il s'autorise le droit de vérifier que les gouvernants poursuivent effectivement le bien. C'est donc pour échapper à cette tutelle que la monarchie de droit divin confère au monarque la légitimité qui lui manquait, par appropriation du pouvoir spirituel qui lui faisait défaut. Pour les théoriciens de la monarchie de droit divin, le roi est investi par Dieu de l'intérêt général. Dés lors, son action en est l'expression politique. En conséquence, l'intérêt général se trouve dans les actes du monarque en ce qu'ils permettent de faire le constat des limites des lois ordinaires et d'en suspendre l'application pour le bien de la communauté étatique. C'est donc par référence à une loi supérieure à la loi écrite que l'action du monarque est légitimée. Cette

laïcisation de la notion de bien commun traduit également un changement dans la conception du pouvoir. L'intérêt général n'est plus perçu comme l'œuvre d'une raison qui cherche à réaliser des fins inscrites par Dieu dans la nature humaine mais plutôt d'une raison qui en est le créateur. Il y a dans ce mouvement, dans ce transfert de légitimité, subrogation entre la volonté divine (en tant qu'elle s'exprime dans un corpus de règles révélées ou non : le logos) et la volonté du monarque (en tant qu'elle est expression d'une raison inspirée, éclairée ). En ce sens, le monarque n'est plus le bras séculier d'une volonté divine extérieure à lui, il en est l'expression et le dépositaire.

L'avènement du siècle des lumières et de la révolution de 1789 marque un autre tournant dans la compréhension de l'intérêt général. La croyance en des principes immuables et transcendants s'écroule en même temps que s'accroît la conviction que le pouvoir et les valeurs sont fondés sur des principes immanents à la société et que la loi n'est finalement qu'une simple convention passée entre les hommes. Alors qu'on se soumet à la contrainte faute de s'y soustraire, on obéit librement à la loi parce qu'elle est l'expression de la volonté générale. La condition de l'obéissance politique repose sur la certitude que l'action publique poursuit un intérêt général, parce que déterminé comme tel par la volonté générale.

La question qui reste en suspens est celle de savoir quel contenu donner à la notion d'intérêt général. Doit-on le considérer comme la somme des intérêts particuliers ou au contraire le placer au dessus de ceux-ci de sorte qu'aucun intérêt particulier ne se confonde à lui?

## I. La définition de l'intérêt général

La notion d'intérêt général est difficile à saisir. De nature politique par essence elle se prête difficilement à une application pratique et confine à l'idéal. Toutefois, des auteurs ont essayé de le cerner. A cet égard deux courants d'idées peuvent être cités : un courant utilitariste **(a)** et un courant volontariste **(b)**.

## a. L'approche utilitariste : l'intérêt général comme somme des intérêts particuliers

Dans son acception utilitariste, l'intérêt général se définit comme la somme des intérêts particuliers. Cette définition n'a, néanmoins, trouvé son champ privilégié d'explication que dans la sphère économique dans laquelle celui-ci est perçu comme la résultante des intérêts économiques particuliers.

## 1. L'intérêt général comme résultante de l'harmonisation spontanée des intérêts économiques particuliers

Cette thèse part du postulat que l'intérêt public résulte mécaniquement de la satisfaction des intérêts privés. Adam Smith, principal défenseur de cette thèse, se plaçait sur le terrain économique et donnait de l'intérêt général une définition réductrice. Celui-ci, dans l'entendement de cet auteur, n'était qu'un avantage économique. Il considérait que la division sociale du travail conduit chaque individu à rechercher pour son capital l'investissement le plus avantageux qui soit. En raison de la variété des besoins et de la complémentarité des aptitudes des individus, cet emploi se trouve être le plus souvent le plus avantageux pour l'ensemble de la société. Ainsi, la recherche de l'enrichissement individuel conduit mécaniquement à l'enrichissement et au bonheur collectif sans qu'aucun des individus bénéficiant de cette élévation générale du bien-être ne l'ait consciemment voulu. En effet, les progrès de la division sociale du travail et des échanges entraînent une augmentation de la productivité du travail et par conséquent une accumulation des richesses qui s'identifient à l'intérêt général et qui profite à tous.

Quoique trouvant son champ d'application sur le terrain économique, la réalisation de l'intérêt général du point de vue de la thèse utilitariste implique, néanmoins un préalable politique. En effet, la réalisation de l'intérêt général, implique un libéralisme économique fondé sur la foi en la capacité du marché à s'autoréguler de manière mécanique. C'est, chez Adam Smith, le pouvoir harmonieux de la main invisible. Dès lors, l'action étatique ne doit pas troubler le jeu harmonieux du marché et doit, au contraire, se cantonner au rôle résiduel de gendarme.

## 2. De l'harmonisation des intérêts économiques à l'harmonisation des intérêts politiques

En cantonnant l'action étatique au rôle résiduel de gendarme, la thèse de l'utilitarisme économique vide les rapports sociaux de tout volontarisme politique. C'est donc dans une tentative de réponse à ce grief que la thèse de l'utilitarisme politique tente de conférer à l'utilitarisme économique une dimension politique. A cet égard, la somme des intérêts privés serait interprétée comme le produit volontaire d'un calcul de la puissance publique dont la finalité serait la satisfaction d'une utilité sociale globale. La société étant une addition d'individus, la satisfaction d'une utilité globale se trouve réalisée par la somme des utilités particulières réalisées. De ce point de vue, la thèse de l'utilitarisme politique ne vise pas la réalisation d'un bonheur ou d'un intérêt commun, mais a plutôt pour objectif une utilité qui sera d'autant plus générale qu'elle donnera une somme plus grande d'utilités particulières.

Ce raisonnement butte, néanmoins, sur deux arguments. D'une part, on lui fait le reproche de favoriser l'émergence d'un intérêt général tronqué en cela que celui-ci ne serait que la somme des intérêts les plus puissants, c'est à dire ceux de la majorité, qui nécessairement se construisent aux dépens de ceux de la majorité. D'autre part, la satisfaction d'une utilité sociale globale se heurte à l'écueil technique procédant de l'incapacité pour la puissance publique d'identifier les divers mobiles et circonstances qui poussent les individus à agir positivement afin de les intégrer dans un calcul global visant la satisfaction de l'intérêt général. Dès lors, la seule alternative qui semble la plus raisonnable semble être celle qui considère l'intérêt général comme dépassement des intérêts particuliers.

### b. L'approche volontariste : l'intérêt général comme dépassement des intérêts particuliers

L'approche volontariste constitue une tentative de réponse alternative à la thèse utilitariste. Elle postule l'absence de viabilité d'une société politique dont le lien social serait fondé uniquement sur une addition des utilités particulières. Une telle société serait, à l'instar de la société des troglodytes de MONTESQUIEU,[400] inévitablement vouée à l'échec et à l'éclatement en raison de la contradiction et de l'antagonisme des intérêts particuliers**(1)**. Une

[400] Cf. Les Lettres persanes de MONTESQUIEU.

société viable doit, au contraire, être fondée sur l'intérêt général compris comme l'expression de la volonté générale**(2)** et fruit d'un dépassement des égoïsmes**(3).**

## 1. L'antagonisme des intérêts particuliers compromet l'ordre social

Les tenants de la thèse volontariste soutiennent l'inexistence d'une harmonie naturelle entre les intérêts particuliers. Bien au contraire, il y aurait antinomie entre l'intérêt général et les intérêts particuliers. Ceux-ci ayant le plus souvent tendance à s'exclure, cela finit par constituer une cause d'éclatement du tissu social. En effet, la division du travail et l'interdépendance économique des individus présentés par les utilitaristes comme la source du lien social produit en réalité l'effet inverse. En effet, source des rapports de force entre les individus, elles conduisent à un relâchement du tissu social ou à son éclatement. L'optimisation des utilités particulières étant incapable à fonder la construction d'une société politique viable, il faut l'imaginer et l'inventer. Jean-Jacques ROUSSEAU fournit à cet égard une réponse cohérente en proposant de fonder l'Etat moderne sur le contrat social compris comme l'émanation d'un consensus populaire. Ainsi, le contrat social est compris comme l'expression de la volonté générale en tant que celle-ci vise l'intérêt général.

## 2. L'intérêt général comme expression de la volonté générale

Pour construire l'unité des hommes il faut au préalable faire celle de leurs volontés. Celle-ci se fait au travers d'un contrat social par lequel les individus s'unissent pour déterminer les règles qui président à leurs relations au sein de la cité, au-delà de leurs intérêts particuliers. Le contrat social apparaît ainsi comme l'expression de la volonté générale par le fait même qu'il permet de réaliser un consensus autour d'une généralité d'objets et de sujets. Par le contrat social, le peuple se transforme en souverain, décidant comme tel de ce que doit être son destin. L'objet de cette décision doit être général et se caractériser par une certaine rationalité des choix publics. Ce ne doit pas être une préférence collective empreinte de subjectivité, mais un choix qui transcende les particularismes et vise ce qui constitue l'intérêt général, c'est à dire l'intérêt du groupe social au delà des particularismes individuels, spatiales et du temps. Dès lors le citoyen appelé à se prononcer sur un sujet touchant au fonctionnement de la cité doit se prononcer de sorte à assurer par ses choix aussi bien son bien personnel que celui de l'ensemble de la société. Ainsi, l'acte de formation de la volonté

générale exige du citoyen un minimum de vertu politique devant lui permettre de dépasser son intérêt individuel pour privilégier l'intérêt de tous.

### 3. L'intérêt général tributaire de la vertu du citoyen

La finalité première de la volonté générale se réalise dans l'acte législatif, c'est à dire dans la fixation des règles et principes qui conduisent la société. L'importance d'un tel acte appelle donc une véritable conversion des individus à la vertu politique au sens où l'entendait Montesquieu dans « de l'Esprit des lois », c'est à dire comme « un renoncement à soi qui est toujours une chose très pénible.»

## B. L'intérêt général dans la doctrine financière et fiscale française

L'évocation de l'intérêt général comme critère d'identification des impositions de toutes natures dans la doctrine financière et fiscale française est sans nul doute incontestable. On en trouve déjà les traces dans la doctrine financière classique. Ainsi, même si l'expression d'impositions de toutes n'est pas expressément employée, on trouve déjà chez Gaston Jèze l'idée que l'intérêt général est l'un des critères d'identification des impôts et taxes fiscales qui sont les principaux éléments constitutifs de la catégorie constitutionnelle des impositions de toutes natures.

S'agissant des impôts, le célèbre auteur nous apprend qu' « un autre élément essentiel de l'impôt moderne est sa destination d'utilité publique : il a pour objet de couvrir des dépenses d'intérêt général. Il y a, entre l'impôt et les dépenses, une relation tellement étroite que l'on peut dire que la dépense d'intérêt général est le fondement et la mesure de l'impôt moderne. »[401] Pour asseoir sa démonstration, l'auteur tire argument de ce qu'«en France, les constitutions de la période révolutionnaire ont souligné ce caractère de l'impôt. »[402] Aussi, peut-on citer à sa suite l'article 13 de la Constitution de 1791 qui dispose que « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution

[401] Gaston JEZE, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard, Paris 1930, p. 351 et 352.

[402] Gaston JEZE, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard, Paris 1930, p. 351 et 352.

commune est indispensable… » On lit également à l'article 22 du projet de Constitution girondine de 1793 que « toute contribution ne peut être établie que pour l'utilité générale et pour subvenir aux besoins publics…» Et enfin la Constitution de 1848 nous apprend à son article 15 que « tout impôt est établi pour l'utilité commune. »

S'agissant des taxes fiscales, on retrouve, chez le même auteur, la même argumentation faisant de l'intérêt général, un critère essentiel de leur identification. A cet égard, un « …élément essentiel des taxes sur lequel tout le monde est d'accord, est que le service, à l'occasion duquel l'administration perçoit sur l'individu une somme d'argent, doit être un service de nature non commerciale ni industrielle... »[403] En cela, il tranche avec la pensée dominante sur la nature du service qui veut que, pour qu'il y ait taxe fiscale, le service à l'occasion duquel celle-ci est perçue « doit rentrer dans les tâches essentielles de l'Etat. Exemple: justice, police, authentification, protection etc. Sinon il n'y a plus taxe proprement dite. » En appui de son argumentation, l'auteur relève l'absence d'intérêt pratique d'une telle restriction en raison, notamment, du caractère relatif de la notion de tâche essentielle dont la signification « varie d'après les pays et les époques. »[404]

On retrouve également chez M. Pierre ALLIX l'idée que « l'impôt est destiné à couvrir des dépenses d'intérêt général. »[405] Dans la conception de cet auteur, la notion d'intérêt général revêt deux significations:

Une signification financière d'abord, parce que le financement des missions d'intérêt général renvoie au financement de la dépense publique. Ainsi, l'intérêt général est assimilé, sur le plan financier, à la dépense publique qui constitue la finalité de l'impôt. Cette dimension téléologique de l'impôt est évoquée par cet auteur qui affirme qu'« ainsi apparaît le lien très étroit entre la dépense publique et l'impôt. C'est le montant et la valeur de la dépense publique qui justifient le recours à l'impôt et en marque la limite. »

Une signification organique, ensuite, en ce que « par dépense d'intérêt général, il faut entendre les dépenses destinées à satisfaire les besoins de la collectivité c'est-à-dire les

---

[403] Gaston JEZE, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard, Paris 1930, p. 336.

[404] Gaston JEZE, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard, Paris 1930, p. 337.

[405] Pierre ALLIX et François BLOCH-LAINE, Finances publiques. Cours à l'Institut d'études politiques, Université de Paris, 1953-1954. Les cours de droit, 1954, p. 147.

besoins de l'Etat et des collectivités publiques. Par collectivités publiques il faut évidemment inclure aussi bien l'Etat que « les collectivités publiques qui en sont le démembrement administratif ou territorial. »[406]

On retrouve aussi chez M. LAFERRIERE[407] cette relation étroite qui existe entre impôt et intérêt général. Pour cet auteur, « du prélèvement opéré par l'impôt sur les individus, la raison et la justification sont l'intérêt général. L'idée nous paraît aller de soi. » Néanmoins, contrairement à d'autres auteurs qui assimilent l'intérêt général à la dépense publique entendue au sens classique, c'est-à-dire au sens de décaissement, M. LAFERRIERE considère que l'intérêt général poursuivi par l'impôt doit être entendu de façon plus large. Selon lui, « On a voulu préciser cette donnée de l'impôt en spécifiant en quoi consiste l'utilité publique à laquelle l'impôt doit être destiné et qui, seule le légitimerait. L'impôt, déclare-t-on, ne doit avoir qu'un but fiscal. Cette amputation sur la fortune des individus ne se justifie que par la nécessité de procurer à l'Etat les ressources nécessaires pour faire face aux dépenses publiques. […] C'est là réduire l'impôt à une notion qui, outre qu'elle ne comporte pas la précision à laquelle elle prétend, est contredite par la réalité actuelle. Si le but fiscal est sa raison d'être normale et essentielle, l'impôt peut aussi être employé à d'autres fins. Il peut avoir un but moralisateur, viser à décourager certaines activités ou consommations vues avec défaveur. […]. Il peut-être employé dans un but démographique, favoriser la natalité par les avantages accordés aux familles nombreuses […]. Il peut-être établi dans un but économique : les droits de douane sont couramment utilisés à cette fin. » Ainsi, pour M. LAFERRIERE, au-delà de leur mission classique qui est celle de fournir des ressources au Trésor public pour financer les dépenses (décaissements) de l'Etat, les impositions peuvent aussi avoir pour objectif de financer une dépense publique qui vise des objectifs autres que financiers et qui peuvent avoir pour objet la morale, l'économie, la démographie, la protection de l'environnement, etc. Dans ce cas, la technique peut consister soit en des prélèvements confiscatoires pour décourager soit en une abstention de prélever (impôts négatifs ou dépense publique négative ou encore dépense sans décaissement) pour encourager ou susciter un comportement.

---

[406] Pierre ALLIX et François BLOCH-LAINE, Finances publiques. Cours à l'Institut d'études politiques, Université de Paris, 1953-1954. Les cours de droit, 1954, p. 147.

[407] Julien LAFERRIERE et Marcel WALINE, Traité élémentaire de science et de législation financière, LGDG, Paris 1952, p. 222 et 223.

On retrouve dans la pensée de M. Louis DELBEZ[408] les opinions émises par M. LAFERRIERE. En effet, pour cet auteur « l'impôt est un devoir social: celui de contribuer à l'œuvre d'intérêt général poursuivie par l'administration. » Dans la pensée de l'auteur, l'intérêt général s'entend autant de sa finalité financière[409] qui est de fournir les ressources nécessaires au financement de la dépense publique que de sa conception interventionniste[410] qui consiste à l'utiliser comme un instrument de réalisation des objectifs économiques et sociaux de l'Etat.

Finalité inhérente à l'imposition et étudié comme telle dans la doctrine des auteurs classiques et contemporains, l'intérêt général a également eu dans la jurisprudence une utilité fonctionnelle, celle de permettre l'identification des impositions de toutes natures, la plupart du temps, par différenciation avec les rémunérations des services rendus, des taxes parafiscales et des cotisations de sécurité sociale.

## Section II. L'application pratique : l'intérêt général comme critère d'identification des impositions de toutes natures

Critère d'identification des impositions de toutes natures, l'intérêt général a été reconnu comme tel aussi bien par la jurisprudence du Conseil d'Etat **(§.I)** que par celle du Conseil constitutionnel. **(§.II)**

---

[408] Louis DELBEZ, Eléments de finances publiques, Pédone, 1955, p.115 à 119.

[409] « l'impôt dans cette conception a donc un rôle neutre, purement fiscal. […]. Telle est la conception classique de l'impôt considéré comme un instrument purement fiscal. C'est la conception dominante de la science française : Jèze, Laufenburger, Trotabas. » : Louis DELBEZ, Eléments de finances publiques, Pédone, 1955, p.115 à 119.

[410] « A cette thèse s'oppose la thèse interventionniste ou révolutionnaire à laquelle l'Allemand Adolphe Wagner a attaché son nom. Pour lui, l'impôt est l'instrument par excellence de l'intervention de l'Etat, qui se sert de lui d'abord, certes, pour couvrir ses besoins financiers, mais aussi pour réaliser les principaux desseins de sa politique économique ou sociale. » : Louis DELBEZ, Eléments de finances publiques, Pédone, 1955, p.115 à 119.

## Paragraphe I. L'intérêt général comme critère d'identification des impositions de toutes natures dans la jurisprudence du Conseil d'Etat

On retrouve dans la jurisprudence du Conseil d'Etat de nombreuses situations d'identification des impositions de toutes natures par le biais du critère de l'intérêt général. Celle-ci se fait la plupart du temps par opposition aux finalités des rémunérations de services rendus **(A)**, des taxes parafiscales et des cotisations de sécurité sociale **(B).**

## A. La distinction entre les finalités des rémunérations des services rendus et les finalités des impositions de toutes natures fondée sur le critère de l'intérêt général

Parce qu'elles voient leurs compétences augmenter de plus en plus sans qu'il ne s'en suive pas toujours une augmentation correspondante de ressources financières, les collectivités publiques décentralisées ont de plus en plus recours aux redevances pour services rendus. Néanmoins, faute d'en respecter les critères de définition, ces prélèvements constituent, parfois, des impositions de toutes natures déguisées que le juge requalifie en imposition en se fondant sur un certain nombre de critères, notamment celui de l'intérêt général. Ainsi, dans un arrêt Chambre syndicale du transport aérien du 23 juin 2000, le Conseil d'Etat considéra, «qu'en principe, les prélèvements perçus par voie d'autorité au profit des personnes publiques ou des personnes privées chargées d'une mission de service publique et qui n'ont ni le caractère d'une taxe parafiscale […] ni celui d'une redevance pour services rendus, constituent des impositions dont il appartient au législateur, en vertu de l'article 34 de la Constitution de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. »[411] Le Conseil d'Etat, dans cette espèce, a refusé de qualifier de redevance pour services rendus et de taxe parafiscale le prélèvement litigieux sur le fondement de l'intérêt général. A cet égard, son argumentaire est sans ambiguïté lorsqu'il soutient, à propos de la finalité de certaines misions des Etablissements publics parties au litige, « que les opérations qui leurs sont confiées ne revêtaient pas un caractère occasionnel qui

[411] C.E., 8e et 13e S.S., 23 juin 2000; req. n° 189 168, chbre syndicale du transport aérien et req. n°189 236 Fédération nationale de l'aviation marchande; Concl. Bachelier, Revue de droit administratif n°7 2001, pp. 300-303

correspondrait à une exigence particulière découlant d'une initiative déterminée prise par une entreprise de transport aérien ou le gestionnaire d'un aérodrome; qu'elles sont au contraire effectuées à titre permanent dans l'intérêt général des usagers du transport aérien et des populations survolées et ne sont pas exercées directement et principalement au profit des transporteurs aériens dans des conditions susceptibles de donner lieu à l'établissement des redevances pour services rendus. »[412]

Cette solution est la suite logique d'une évolution de la jurisprudence du Conseil d'Etat. Depuis l'arrêt syndicat national des transporteurs aériens, les rémunérations des services rendus se distinguent des impositions par deux traits, à savoir l'existence d'une contrepartie au prélèvement effectué et l'équivalence entre le montant du prélèvement et le coût du service proposé.[413] S'agissant de la première condition, celle-ci est souvent doublée d'une autre sous jacente et de nature téléologique dans la mesure où la redevance ou rémunération de services rendus vise en général un intérêt particulier alors que l'imposition de toutes natures vise l'intérêt général. Cette jurisprudence fut reprise par la suite dans un arrêt d'Antin de Vaillac du 18 janvier 1985[414] à propos d'une contribution prélevée auprès des sylviculteurs pour financer les dépenses de lutte contre les incendies de forêt exercées par les sapeurs pompiers et à laquelle le Conseil d'Etat dénia la qualité de redevance ou rémunération de services rendus au motif que celle-ci poursuivait des objectifs d'intérêt général et non pas les seuls intérêts des propriétaires sylviculteurs.[415]

On retrouve encore ce raisonnement dans un arrêt d'assemblée du Conseil d'Etat, Mme Wajs et Mme Monnier du 9 octobre 1996[416] dans lequel celui-ci refuse au prélèvement effectué en contrepartie des opérations de surveillance et de sécurité exécutées par la gendarmerie nationale la qualité de redevance autoroutière au motif que celles-ci incombent par nature à l'Etat et donc poursuivent des objectifs d'intérêt général. On retrouve ici l'idée,

---

[412] CE. ,8e et 13e Sous Section. , 23 juin 2000 précités.

[413] Nous avons déjà montré que ce dernier critère a connu une inflexion dans la jurisprudence du Conseil d'Etat qui dans un arrêt du 16 juillet 2007 considère désormais que le montant d'une rémunération de services rendus peut être supérieur au coût de la prestation offerte à l'usager.

[414] CE. , 18 janvier 1985, Mme d'Antin de Vaillac ; RD pub. 1985, p. 804, note J.M Auby.

[415] « vous n'admettez pas à ce titre l'institution d'une redevance pour financer les missions de lutte contre les incendies de forêt confiées aux corps des sapeurs-pompiers[…], ces missions étant exercées dans l'intérêt général des populations et non dans le seul intérêt des propriétaires sylviculteurs qui étaient appelés à en supporter le coût. » Comm. Du gouv Bachelier: concl. Sous C.E., 8e et 13e Sous Section. , 23 juin 2000 précités.

[416] CE. , Ass. 9 octobre 1996, req. n° 136 071 et req. N° 142 688 : Rec. CE, p.12.

jadis combattue par Gaston Jèze,[417] selon laquelle il existerait des services qui sont par nature des services d'intérêt général et parmi lesquels on inclurait les services de sécurité et de défense effectués par les organes publics crées à cet effet.[418] Néanmoins, de façon plus générale, le Conseil use d'un critère plus concret fondé sur la distinction entre les besoins normaux des services publics et les exigences spéciales excédant les besoins normaux des services publics. Les premiers sont financés par des impositions de toutes natures alors que les seconds le sont par des redevances ou rémunérations de services rendus. On trouve déjà cette idée dans un arrêt du Conseil d'Etat du 10 août 1918, société Ciné national,[419]dans lequel celui-ci, après avoir rappelé le principe selon lequel les missions de police relèveraient par nature de l'intérêt général et devraient donc, à ce titre, être financées par des impositions de toutes natures, affirme que certaines entreprises « constituent des industries qui nécessitent, en ce qui concerne la police et le danger d'incendie, une surveillance toute spéciale excédant les besoins normaux auxquels sont tenus de pourvoir, aux frais de la commune, les services organisés pour la protection des lieux publics ou privés». On retrouve des termes similaires dans la rédaction d'un autre arrêt Société Pore Gestion et JLP du 19 février 1988[420] dans lequel le Conseil a reconnu la légalité d'une redevance prélevée à l'occasion d'une brocante en se fondant sur le motif que celle-ci « impliquait, compte tenu de son importance et de ses caractéristiques, des interventions particulières de la commune dans les domaines de la circulation, de la sécurité, de la salubrité[…] qui excèdent les besoins normaux des personnes et des biens auxquels la collectivité est tenue de pourvoir dans l'intérêt général».

Le critère des besoins normaux des services publics se prouve en démontrant que d'autres personnes que le redevable bénéficient également ou principalement du service. C'est le raisonnement qu'adopta le Conseil d'Etat dans un arrêt compagnies françaises

---

[417] On retrouve en filigrane le même débat dans les EDCE de 2002 : Redevances pour services rendus et redevances pour occupation du domaine public, la documentation française.

[418] Gaston JEZE, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard Paris 1930, p. 337. Cette critique de Jèze a déjà été souligné plus haut. On peut, aussi citer l'arrêt syndicat des compagnies aériennes autonomes du 20 mai 1998 du Conseil rendu à propos des redevances pour services terminaux de la circulation aérienne (CE., 20 mai 1998, req. n°179 784 syndicat des compagnies aériennes autonomes.)

[419] CE. , 10 août 1918 Société Ciné National,, Rec. CE, p.853. Voir également: CE. , 17 déc.1937, Garnier et Légris ; Rec. CE. , p. 1053 ; CE. , 22 déc. , 1949, Soc. Ciné Lorrain ; Rec. CE., p. 584.

[420] CE. , 19 février 1988, Société Pore Gestion et JLP ; Rec., CE. , p.77.

Thomson, Houston, Hotchkiss, Brandt du 22 octobre 1976[421] à propos d'une redevance prélevée sur des propriétaires de terrains situés dans une zone industrielle aux fins de remboursement des dépenses d'équipements engagées par des communes alors que des entreprises installées dans la même zone en étaient exemptées. Suivant le même raisonnement, le Conseil d'Etat, dans un arrêt syndicat viticole des hautes graves de Bordeaux du 22 décembre 1978,[422] refusa de reconnaître la qualité de redevance à la contribution réclamée aux producteurs de vin d'appellation d'origine contrôlée à l'occasion du contrôle exercé sur ces vins. Ce refus était, pour l'essentiel, fondé sur le fait qu'en dépit du service rendu aux producteurs, ce contrôle était effectué au bénéfice des consommateurs. De même, est jugée illégale une redevance requise en contrepartie des services rendus par les agents des services vétérinaires dans leurs missions de contrôle de la qualité des produits commercialisés par les pharmaciens professionnels au motif que cette mission est « instituée non dans le seul intérêt des professionnels qui y sont soumis, mais essentiellement dans un intérêt général de protection de la santé publique».[423]

Critère d'identification des impositions de toutes natures par différenciation avec les rémunérations des services rendus, l'intérêt général joue également ce rôle dans les rapports entre imposition de toutes natures et taxe parafiscale.

## B. L'intérêt général et la distinction entre les impositions de toutes natures, les taxes parafiscales et les cotisations de sécurité sociale

Le critère tiré de l'intérêt général permet également de distinguer l'imposition de toutes natures de la taxe parafiscale **(I)** et des cotisations obligatoires **(II)**.

[421] CE. , 22 octobre 1976, Cies Thomson, Houston, Hotchkiss, Brandt; Rec. CE. , p. 437.

[422] CE. , 22 déc. 1978, Syndicat viticole des hautes de Bordeaux, Rec., CE. , p. 525 ; D. 1979, p. 125, note Delvolvé.

[423] CE. , 10 déc. 1982, Chambre syndicale des centres agréés d'abattage et de conditionnement des produits de basse cour: Rec. CE. , p. 414.

## I. La distinction entre impositions de toutes natures et taxes parafiscales fondée sur le critère de l'intérêt général

L'ordonnance organique du 1er août 2001 ayant supprimée les taxes parafiscales, celles-ci ne présentent aujourd'hui qu'un intérêt historique. Aussi, c'est à ce titre que nous en userons pour les besoins de notre démonstration.

Pour distinguer les impositions de toutes natures des taxes parafiscales le Conseil d'Etat a également usé d'un critère téléologique. Il a souvent considéré que lorsque le prélèvement litigieux servait à financer des opérations jugées d'intérêt général, il devait avoir la qualité d'imposition de toutes natures. A l'inverse, lorsqu'il se bornait à financer des actions poursuivant l'intérêt économique ou social d'un secteur particulier, il devait être inclue dans la catégorie des taxes parafiscales. Ainsi, par exemple, dans un arrêt Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME) du 27 mars 2000, le Conseil considéra que si, en vertu de l'ordonnance de 1959, le pouvoir réglementaire peut par voie de décret instituer des taxes parafiscales « cette compétence du pouvoir réglementaire ne s'étend pas à l'institution de prélèvements destinés à contribuer par le financement d'actions excédant l'intérêt économique ou social d'un secteur particulier, à la réalisation d'objectifs généraux d'intérêt national de la politique arrêtée par le gouvernement. »[424]Il y a ici, comme en matière de distinction entre redevance pour services rendus et impositions de toutes natures, une différenciation entre ce qui relève du particulier et ce qui relève du général, entre ce qui relève d'un secteur particulier de l'économie ou du domaine social de ce qui touche à l'intérêt général de la nation. Dès lors, la distinction ne se situe pas au niveau de l'objet du prélèvement mais plutôt de sa finalité. En somme, peu importe que les impositions de toutes natures financent des opérations à caractère économique ou social, il suffit que celles-ci poursuivent des missions d'intérêt général. C'est, en d'autres termes ce que soutient le juge administratif dans l'arrêt précité en affirmant que «  les 3° et 4° du même article étendent ces actions au financement de la surveillance de la qualité de l'air et au financement d'opérations d'intérêt national à caractère technique ou économique dans ce domaine ; qu'ainsi tant par son objet que par l'affectation de son produit par l'intermédiaire de l'Agence pour la qualité de l'air a laquelle a succédé l'ADEME, la taxe instituée par le décret du 11 mai 1990 […]

[424] CE. 8e et 3e sous section, 27 mars 2000, n° 197 173, Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME). Concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, Droit Fiscal, n°42, 2000.

n'entre pas dans les prévisions de l'article 4 précité de l'ordonnance du 3 janvier 1959 mais est au nombre des impositions de toute nature…». Une argumentation similaire a également été utilisée pour refuser la qualité de taxe parafiscale au prélèvement sur les produits pétroliers institué par le Décret du 8 avril 1983 en tirant argument du fait que le produit de celui-ci était affecté à des actions d'intérêt national. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat déclara que «cette compétence ne s'étend pas à l'institution de prélèvements destinés à contribuer par le financement d'actions excédant l'intérêt économique ou social d'un secteur d'activité particulier à la réalisation des objectifs généraux d'intérêt national de la politique économique arrêtée par le gouvernement».

Le critère tiré de l'intérêt général permet également de fonder la distinction entre impositions de toutes natures et cotisation de sécurité sociale.

## II. La distinction entre cotisation obligatoire et impositions de toutes natures fondée sur le critère de l'intérêt général

Tout comme les redevances ou rémunérations des services rendus et les taxes parafiscales, les cotisations obligatoires peuvent être distinguées des impositions de toutes natures par le biais du critère de l'intérêt général. En général, alors que les premières sont prélevées auprès des cotisants et ont, selon la formule du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat, vocation à ouvrir au profit du cotisant un droit à des prestations et visent donc un intérêt privé au profit des cotisants, les impositions de toutes natures ont pour objectif, à l'inverse, la recherche d'un intérêt général qui peut être à caractère social. A cet égard, il convient de noter que de plus en plus des impositions de toutes natures interviennent dans le domaine de la sécurité sociale et participent de ce qui est désormais couramment désigné sous l'expression de « fiscalisation de la sécurité sociale ». Cette intrusion des impositions dans le domaine des cotisations sociales n'est pas sans causer quelques problèmes de qualification. Un arrêt du Conseil d'Etat du 15 juin 2005 illustre bien la confusion qui peut découler de cet état de fait et de droit.[425] En l'espèce « M. et Mme X, estimant que la

[425] CE. , 9e SS jugeant seule, 15-06-2005, inédit au recueil Lebon ; www. Legifrance.gouv.fr

contribution sociale généralisée et la contribution au remboursement de la dette sociale avaient le caractère de cotisations de sécurité sociale qu'ils avaient à tort omis de déduire de leurs salaires ou de leur revenu global déclarés, […] ont demandé, […] la réduction des cotisations d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis …» Saisi, le Conseil d'Etat « Considéra que l'obligation faite par la loi d'acquitter les deux contributions susmentionnées est dépourvue de tout lien avec l'ouverture d'un droit à une prestation ou à un avantage servis par un régime de sécurité sociale; qu'ainsi, alors même que la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que ces mêmes prélèvements, en tant qu'ils frappaient des salaires et avaient pour objet de financer des régimes de sécurité sociale, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que ces prélèvements ont le caractère d'impositions de toute nature et non celui de cotisations de sécurité sociale, au sens des dispositions constitutionnelles et législatives nationales. »

Ainsi, pour le Conseil d'Etat, la distinction entre cotisation de sécurité sociale et impositions de toutes natures ne se fait pas au niveau de l'objet du prélèvement comme le prétendaient les requérants mais bien au niveau de leur finalité. Alors que les cotisations sociales ont vocation à procurer au cotisant un droit à une couverture sociale, les impositions de toutes natures ont pour finalité le financement du système social et donc visent au-delà des cotisants, la généralité des citoyens parmi lesquels il faut inclure les non cotisants. En la matière, le Conseil constitutionnel, comme nous allons le montrer, ne semble pas adopter une position différente.

## Paragraphe II. L'intérêt général comme critère d'identification des impositions de toutes natures dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel

S'agissant de la qualification de certains prélèvements en impositions de toutes natures, le Conseil constitutionnel, tout comme le Conseil d'Etat, use du critère de l'intérêt général.

Ainsi, s'agissant de la redevance d'archéologie préventive, le Conseil constitutionnel, après avoir rappelé « qu'il existe un objectif d'intérêt général qui s'attache à la préservation

des éléments du patrimoine archéologique et qui justifie que le législateur fasse de l'archéologie préventive une mission de service public », considéra que « la création de la redevance d'archéologie préventive, qui constitue une imposition de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution relève d'un motif d'intérêt général. »[426] La haute juridiction ne semble pas ici faire preuve d'une grande originalité et se borne à assimiler une pratique jurisprudentielle du Conseil d'Etat, dont l'usage du critère tiré de l'intérêt général pour qualifier des prélèvements obligatoires en impôts ou taxes fiscales est beaucoup plus ancien. A cet égard, il faut sans doute garder à l'esprit que la notion d'intérêt général ne figure pas en toutes lettres dans la Constitution du 4 octobre 1958 et encore moins dans l'un des autres textes constituant le bloc de constitutionalité.[427] Certes, dans l'un ou l'autre de ces textes on peut trouver des notions apparentées[428] mais celle-ci y est bel et bien absente. Il ne faudrait pas, cependant, en déduire qu'elle n'est pas prise en compte dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Bien au contraire, comme l'illustre l'arrêt précédemment cité ainsi que des études doctrinales,[429]celui-ci est de plus en plus présent dans la jurisprudence constitutionnelle. En plus des matières liées à la sauvegarde de l'ordre public, à la lutte contre la fraude fiscale et à la continuité du service public, l'intérêt général trouve ses domaines privilégiés d'expression dans les questions liées aux validations législatives, à l'exercice de la liberté d'entreprendre et à la protection du principe de l'égalité. A ces domaines traditionnels, il faut de plus en plus ajouter celui lié à la qualification des impositions de toutes natures. En la matière, le Conseil constitutionnel, tout comme le Conseil d'Etat, juge in concreto, en

---

[426] Cons. Const. , 31 juillet 2003, Déc. , n° 2003 480D, loi relative à l'archéologie préventive. Journal Officiel du 2 août 2003, p.13304.

[427] C'est à dire la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et le préambule de la Constitution de 1946.

[428] Dans la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 figurent les notions : de « bonheur de tous » dans le préambule qui dispose « afin que les réclamations des citoyens, fondées désormais sur des principes simples et incontestables, tournent toujours au maintien de la Constitution et au bonheur de tous. » ; «d'utilité commune, » à l'article 1er qui dispose que « les distinctions sociales ne peuvent être que fondées que sur l'utilité commune. » Et à l'article 12 qui dispose « la garantie des droits de l'homme et du citoyen nécessite une force commune : cette force est donc instituée pour l'avantage de tous et non pour l'utilité particulière de ceux auxquels elle est confiée. » ; Dans la Constitution de 1946 on trouve également des notions connexes ou, à tout le moins, apparentées à l'intérêt général comme « collectivisations », «développement de l'individu et de la famille », « protection de la santé, sécurité matérielle, repos et loisirs, solidarité devant les calamités nationales » ( 10e, 11e et 12e Al) ; dans la Constitution de 1958 on trouve quelques démembrements de l'intérêt général dotés d'une pleine valeur constitutionnelle comme la sauvegarde de l'ordre public, la lutte contre la fraude fiscale et la continuité du service public.

[429] Voir par exemple Marie-Pauline DESWARTE : L'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel in Revue française de droit constitutionnel n° 13, 1993, p. 23-58 ; Jean-Eric SCHOETTL: Intérêt général et Constitution in EDCE 1988.

tenant compte de la particularité de chaque situation et en s'affranchissant de l'idée, jadis répandue, que certains objectifs publics participeraient par nature de l'intérêt général. A ce dernier égard, il convient de noter que le Conseil constitutionnel juge souvent que le simple intérêt financier[430] de l'Etat ou d'une quelconque autre collectivité publique ne constitue pas forcement un intérêt général. Ainsi, dans une décision du 28 décembre 1995 le Conseil considéra que «[…] la seule considération d'un intérêt financier lié à l'absence de remise en cause des titres de perception concernés ne constituait pas un motif d'intérêt général […]»[431] Pour apprécier si une mesure législative relève de l'intérêt général ou non, la recherche de la volonté du législateur est cruciale et lorsque celle-ci n'est pas clairement exprimée, le juge constitutionnel a recours aux travaux préparatoires.

S'agissant de la qualification de certains prélèvements en impositions de toutes natures, le Conseil constitutionnel, tout comme le Conseil d'Etat, use du critère de l'intérêt général. Pour illustration relevons quelques exemples.

Ainsi, s'agissant de la redevance d'archéologie préventive, le Conseil constitutionnel, après avoir rappelé « qu'il existe un objectif d'intérêt général qui s'attache à la préservation des éléments du patrimoine archéologique et qui justifie que le législateur fasse de l'archéologie préventive une mission de service public », considéra que « la création de la redevance d'archéologie préventive, qui constitue une imposition de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution relève d'un motif d'intérêt général. »[432] La haute juridiction ne semble pas ici faire preuve d'une grande originalité et se borne à assimiler une pratique jurisprudentielle du Conseil d'Etat, dont l'usage du critère tiré de l'intérêt général pour qualifier des prélèvements obligatoires en impôts ou taxes fiscales est beaucoup plus ancien. A cet égard, il faut sans doute garder à l'esprit que la notion d'intérêt général ne figure pas en toutes lettres dans la Constitution du 5 octobre 1958 et encore moins dans l'un des autres textes constituant le bloc de constitutionalité.[433] Certes, dans l'un ou l'autre de ces textes on

---

[430] Sauf quand celui-ci est suffisamment déterminant pour remettre en cause l'équilibre budgétaire des organismes publics. En effet, il y aurait bien là remise en cause de l'intérêt général.

[431] Cons. Const. , 28 décembre 1995, Déc. n°95-369 DC, loi de finances pour 1996, J.O du 31 déc. 1995, p. 19099. www.legifrance.gouv.fr

[432] Cons. Const. , 31 juillet 2003, Déc. , n° 2003 480D, loi relative à l'archéologie préventive. Journal Officiel du 2 août 2003, p.13304.

[433] C'est à dire la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et le préambule de la Constitution de 1946.

peut trouver des notions apparentées[434] mais celui-ci y est bel et bien absent. Il ne faudrait pas, cependant, en déduire qu'elle n'est pas prise en compte dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Bien au contraire, comme l'illustre l'arrêt précédemment cité ainsi que des études doctrinales,[435]celui-ci est de plus en plus présent dans la jurisprudence constitutionnelle. En plus des matières liées à la sauvegarde de l'ordre public, à la lutte contre la fraude fiscale et à la continuité du service public, l'intérêt général trouve ses domaines privilégiés d'expression dans les questions liées aux validations législatives, à l'exercice de la liberté d'entreprendre et à la protection du principe de l'égalité. A ces domaines traditionnels, il faut de plus en plus ajouter celui lié à la qualification des impositions de toutes natures. En la matière, le Conseil constitutionnel, tout comme le Conseil d'Etat, juge in concreto, en tenant compte de la particularité de chaque situation et en s'affranchissant de l'idée, jadis répandue, que certains objectifs publics participeraient par nature de l'intérêt général. A ce dernier égard, il convient de noter que le Conseil constitutionnel juge souvent que le simple intérêt financier de l'Etat ou d'une quelconque autre collectivité publique ne constitue pas forcement un intérêt général. Ainsi, dans une décision du 28 décembre 1995 le Conseil considéra que «[…] la seule considération d'un intérêt financier lié à l'absence de remise en cause des titres de perception concernés ne constituait pas un motif d'intérêt général […]»[436] Pour apprécier si une mesure législative relève de l'intérêt général ou non, la recherche de la volonté du législateur est cruciale et lorsque celle-ci n'est pas clairement exprimée, le juge constitutionnel a recours aux travaux préparatoires.

---

[434] Dans la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 figurent les notions : de « bonheur de tous » dans le préambule qui dispose « afin que les réclamations des citoyens, fondées désormais sur des principes simples et incontestables, tournent toujours au maintien de la Constitution et au bonheur de tous. » ; «d'utilité commune, » à l'article 1er qui dispose que « les distinctions sociales ne peuvent être que fondées que sur l'utilité commune. » et à l'article 12 qui dispose « la garantie des droits de l'homme et du citoyen nécessite une force commune : cette force est donc instituée pour l'avantage de tous et non pour l'utilité particulière de ceux auxquels elle est confiée. » ; Dans la Constitution de 1946 on trouve également des notions connexes ou, à tout le moins, apparentées à l'intérêt général comme « collectivisations », «développement de l'individu et de la famille », « protection de la santé, sécurité matérielle, repos et loisirs, solidarité devant les calamités nationales » ( 10e, 11e et 12e Al) ; dans la Constitution de 1958 on trouve quelques démembrements de l'intérêt général dotés d'une pleine valeur constitutionnelle comme la sauvegarde de l'ordre public, la lutte contre la fraude fiscale et la continuité du service public.

[435] Voir par exemple Marie-Pauline DESWARTE : L'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel in Revue française de droit constitutionnel n° 13, 1993, p. 23-58 ; Jean-Eric SCHOETTL: Intérêt général et Constitution in EDCE 1988.

[436] Cons. Const. , 28 décembre 1995, Déc. n°95-369 DC, loi de finances pour 1996, J.O du 31 déc. 1995, p. 19099. www.legifrance.gouv.fr

## Conclusion de la première partie

Les impositions de toutes natures, nous l'avons vus, ne s'identifient pas aisément. Signe de cette complexité, la doctrine a pu s'interroger sur l'existence de critères pouvant en faciliter l'identification. En particulier, l'usage par le juge du principe du tiers exclu a pu paraître comme un élément de complication. Cependant, l'analyse de ce mécanisme permet de dégager quelques critères de définition d'une imposition de toutes natures. En partant de ce principe, on peut définir celle-ci, par opposition à la redevance des services rendus, comme un prélèvement public obligatoire donnant lieu à une contrepartie à condition que celle-ci ne soit pas directe et équivalente au montant du prélèvement. De même, l'imposition de toutes natures se définit aussi comme un prélèvement dont le régime juridique est déterminé par le législateur. Ce critère est évidemment tiré de l'article 34 de la Constitution et permet d'opposer l'imposition de toutes natures aux cotisations de sécurité sociale et aux cotisations professionnelles dont la loi ne peut fixer que les principes généraux. Enfin, l'imposition vise à financer les dépenses d'intérêt général ce qui permet de la distinguer des anciennes taxes parafiscales et des autres prélèvements ci-dessus évoqués. En somme, la méthode du tiers exclu, qui aurait mérité d'être appelée quart exclu,[437] n'est pas aussi stérile qu'on l'a prétendu. Bien au contraire, elle permet de dégager les critères principaux des impositions de toutes natures.

On trouve dans la doctrine des auteurs les plus illustres, matière à définir les impositions de toutes natures. En particulier, certains d'entre eux proposent, et nous avons repris à notre compte cette proposition, de partir de la définition de l'impôt pour définir les impositions de toutes natures. Nous partirons donc de la définition de Gaston JEZE telle qu'elle est désormais restituée par M. O. NEGRIN à laquelle il faudra apporter quelques ajustements pour tenir compte de l'état actuel de la science financière. Dès lors, tout comme l'impôt, les impositions de toutes natures peuvent être définies comme des prestations de valeur pécuniaire exigées des individus et des personnes morales, par voie d'autorité, d'après

[437] En raison de ce qu'elle oppose quatre prélèvements (impositions, redevances, taxe parafiscale, cotisations) le quatrième étant, selon les cas exclu.

des règles fixes, à titre définitif,[438] sans contrepartie et en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général.[439]

Les critères dégagés, autant par la méthode du tiers exclu que par la reprise de la définition de l'impôt, permettent d'identifier, de toute évidence, les impôts et les taxes fiscales qui sont des notions bien connues de la doctrine et du juge mais également d'autres impositions d'une nature sui generis. Néanmoins, la composition de la catégorie des impositions de toutes natures n'est pas non plus clairement identifiée qu'il y paraît. En témoignent les nombreuses propositions de typologies auxquelles elle a donné lieu, typologies que nous reprendrons dans la partie suivante avant de proposer un essai de classification des impositions de toutes natures.

[438] Ce critère qui permet de distinguer les impositions de toutes natures des emprunts n'est pas mentionné par Gaston JEZE.

[439] Ces deux derniers critères ont déjà été identifiés par la méthode du tiers exclu.

# Deuxième partie. Les typologies des impositions de toutes natures

Catégorie attractive et englobante, les impositions de toutes natures se caractérisent par la diversité et l'hétérogénéité. Ce sont là des traits de définition qui exigent, pour des raisons pédagogiques et scientifiques, que soit mise en place une taxinomie les concernant. C'est, en effet, une catégorie englobante car le périmètre de définition de la notion semble quasi illimité puisque aussi bien le Conseil d'Etat que le Conseil constitutionnel jugent que tous les prélèvements de caractère obligatoire qui échappent à la définition de la rémunération de services rendus et de la cotisation de sécurité sociale sont des impositions de toutes natures. C'est, ensuite, une catégorie hétérogène car nous avons montré que celle-ci regroupe des impositions de toutes sortes qui varient de l'imposition classique à l'imposition sui generis qui, sous certains aspects, tranche avec les canons traditionnels de la définition des notions d'impôt ou de taxe fiscale.

Une typologie de l'imposition de toutes natures s'impose donc. Nécessaire, cette entreprise n'en est pas pour autant une sinécure. Le silence du droit positif aussi bien que les controverses doctrinales constituent autant d'éléments de complication dans la construction d'une typologie.**(titre I)** Cependant, on peut trouver, dans l'analyse de ces impositions les éléments nécessaires à leur classification sous un angle synthétique **(titre II)** et analytique **(Titre III)**

# Titre préliminaire. Prolégomènes sur la taxinomie des impositions de toutes natures

La notion d'impositions de toutes natures peut être identifiée, comme nous venons de le voir, à partir de certains critères. Cependant, la construction d'une typologie peut présenter quelques difficultés qui, loin s'en faut, ne sont pas insurmontables. L'évocation de ces questions constituera l'essentiel de notre propos introductif.

# Chapitre I. Les difficultés de construction d'une typologie des impositions de toutes natures

Le contenu de la notion d'impositions de toutes natures est d'une appréhension difficile. En disposant à l'article 34 de la Constitution que la loi « […] fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures », le Constituant de 1958 n'a pas cru bon de préciser ce que l'on pouvait inclure dans cette catégorie. Dès lors, le contenu de la notion peut être sujet à discussion. Deux éléments participent de cette confusion. D'une part, on ne trouve pas de définition dans le droit positif **(section I)** et d'autre part, la doctrine semble assez controversée sur la question. **(Section II)**

## Section I. Le silence du droit positif

On ne trouve pas dans le droit positif une définition du contenu de la notion d'imposition de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution. Cette définition est absente de la loi et ne semble pas émaner, de façon claire, des constructions jurisprudentielles.

Tout d'abord le contenu de la notion d'impositions de toutes natures n'est pas défini par la loi. Ce constat est d'abord vrai à propos des dispositions de l'article 34 de la Constitution qui se bornent à dessiner le périmètre d'intervention du législateur en matière fiscale. Ensuite, il ne se trouve pas non plus dans les différents textes juridiques régissant la matière fiscale. Ainsi, l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances ne faisait même pas mention des impositions de toutes natures dans ses dispositions. L'ordonnance organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances, si elle remplace désormais l'expression impôt par celle d'imposition de toute nature, ne se borne cependant qu'à en mentionner l'existence sans pour autant en donner la signification. On ne la trouve pas non plus dans les différentes lois de finances de l'année. Le contenu de la notion d'impositions de toutes natures est donc absent du droit positif, du moins il ne s'y trouve pas exprimé de façon claire et

explicite.[440]Bien plus, l'activité législative se caractérise par une certaine confusion. Comme le relève M. R. HERTZOG,[441] l'examen de l'état A du tableau des voies et moyens annexé à la loi des finances en est une illustration. La catégorie des recettes fiscales recouvre certes, des impositions de toutes natures mais on retrouve également des impositions dans celle des recettes non fiscales. L'auteur note également que cette confusion s'est également retrouvée dans le code des communes. En effet, les articles L. 2331-1 à L.2331-4 de ce code recensent les différentes ressources financières permanentes des communes. Les articles L.2331-1 et L.2331-3 traitent des recettes fiscales, respectivement, à caractère obligatoire et facultatif et les articles L.2331-2 et L.2331-4 des recettes non fiscales. Cependant, on notait dans la catégorie des recettes non fiscales la présence de certaines impositions à l'instar des taxes des trottoirs et de pavage. Le code général des collectivités territoriales semble également avoir comporté en son sein de telles incohérences. Ainsi, en ce qui concerne les taxes d'urbanisme, les articles L.332-6-1-1° et 332-6-1-2° du code de l'urbanisme classe les taxes d'urbanisme respectivement en recettes fiscales et en recettes non fiscales. Ces dispositions sont reprises aux articles L.2331 et suivants du code général des collectivités territoriales selon la même classification bipartite, recettes fiscales et recettes non fiscales. Cependant, on retrouve à l'article L.2331-6-7 qui traite des recettes non fiscales des impositions à l'instar de la taxe des riverains d'Alsace Moselle[442] qui est une « taxe communale obligatoire assimilée aux contributions directes ».[443]

Ensuite le contenu de la notion d'impositions de toutes natures ne se trouve pas clairement et précisément déterminé dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel et du Conseil d'Etat. On peut, néanmoins, faire à propos de ces jurisprudences deux remarques : D'une part, le juge constitutionnel et le juge administratif semblent donner à la notion un caractère extensif. Ainsi, tout ce qui n'est pas redevance ou rémunération des services rendus, cotisation de sécurité sociale ou taxes parafiscales[444] est forcement impositions de toutes natures. D'autre part, la qualification d'impositions de toutes natures est généralement

---

[440] Nous verrons dans nos développements suivants qu'elle peut être déduite des travaux préparatoires à la Constitution du 5 octobre 1958 et des termes de l'article 34 al. 6 de cette même Constitution.

[441] R. HERTZOG, le juge fiscal en crise ? , in le juge fiscal, Economica, LGDJ 1988, p.5 et s.

[442] Qui semble avoir la nature financière d'un simple remboursement de prix et dont le contentieux relève des règles de droit commun administratif, le juge ayant décidé que la règle de la réclamation préalable ne lui était pas applicable : CE, 13 mai 1988, Reichenbach, DF 1989, comm. 215.

[443] CE, 13 mai 1988, Reichenbach, préc.

[444] Désormais abolies

attribuée dans la jurisprudence du juge constitutionnel et du juge administratif à des impositions sui generis. Ce dernier constat peut susciter la confusion et laisser hâtivement penser que la qualification d'impositions de toutes natures n'est réservée qu'à ces impositions sui generis. En réalité, il n'en est rien, le juge utilise la notion d'impositions de toutes natures pour contourner la difficulté de qualification en impôt ou en taxe fiscale. C'est là une méthode fréquemment utilisée lorsqu'il s'agit de certaines impositions sui generis qui empruntent aux rémunérations des services rendus certains de leurs caractères ou qui par la spécificité de leurs finalités s'éloignent de la définition traditionnelle de l'impôt. Dès lors, la notion d'impositions de toutes natures, qui présente l'avantage d'être suffisamment large pour recueillir même les impositions sui generis, est utilisée à cette fin.

Introuvable dans le droit positif, le contenu de la notion d'impositions de toutes natures ne semble pas davantage se trouver dans la doctrine qui est, à ce sujet, traversée par de nombreuses controverses.

## Section II. Les controverses doctrinales

Elles portent pour l'essentiel sur le point de savoir ce que l'on doit inclure dans la catégorie des impositions de toutes natures. Pour y répondre, la doctrine contemporaine professe un certain nombre d'idées que l'on peut regrouper en deux courants : un courant synthétique qui professent des thèses unitaires **(§ I)** et un courant analytique qui soutien des thèses pluralistes **(§ II)**. A un stade intermédiaire entre ces deux positions se trouvent d'autres thèses doctrinales qui font des impositions de toutes natures des simples sous-ensembles de catégories plus englobantes. C'est le cas du Conseil des impôts qui dans son VII rapport au Président de la République sur l'impôt sur le revenu rendu en 1984 fait de la catégorie des impositions de toutes natures un sous-ensemble d'une catégorie plus large, celle des recettes fiscales et qui aurait pour autre sous-ensemble les impôts au sens strict.

### Paragraphe I. Les thèses unitaires

Elles postulent une idée synthétique de la notion d'impositions de toutes natures, soit qu'elles considèrent que celles-ci doivent être assimilées à la catégorie des impôts ce qui

nous semble avoir pour effet d'en réduire le champ d'application.**(A)** Soit qu'elles les assimilent à la catégorie des prélèvements obligatoires, ce qui est une vision extensive de la notion d'impositions de toutes natures et dont nous verrons que le contenu déborde largement du champ d'application des impositions.**(B)**

## A. La conception restrictive : l'assimilation des impositions de toutes natures aux impôts

L'une des thèses sur le contenu de la catégorie des impositions de toutes natures postule l'assimilation de ceux-ci aux impôts. Aux termes de celle-ci, l'expression impositions de toutes natures serait synonyme de « variétés d'impôts » ou encore d'« impôts de toutes sortes ». Parmi les auteurs professant cette thèse on peut citer MM. Paul AMSELEK[445] et Pierre-François RACINE.[446]Elle postule l'idée selon laquelle les impositions devraient constituer un groupe homogène, juridiquement et financièrement unifié.

S'agissant de M. Paul AMSELEK, on trouve déjà dans son premier article consacré aux impositions quasi fiscales l'idée que les expressions impôts et impositions devraient être synonymes. Pour cet auteur, l'absence de synonymie entre les deux expressions est une anomalie qui traduit une absence « de cohérence et de netteté»[447] en matière de classification des ressources publiques en général, et des impositions en particulier car, soutient-il, « il n'est pas normal non plus qu'impôt et imposition ne soient plus synonymes, que les différentes impositions publiques soient subdivisées arbitrairement en catégories aux contours parfaitement floues et ondoyants. »[448] A cette critique émise en 1974 a, cependant, succédée une expression de satisfaction[449] de cet auteur dans une seconde communication consacrée au même thème dans laquelle, après avoir fait le constat de la persistance des impositions quasi

---

[445] un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales, in gouverner, administrer, juger. Liber amicorum Jean Waline, Dalloz, Paris, 2002, p.111-134.

[446] P-F. Racine : La notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4è édit. , Dalloz, Paris 2003, p. 3-25.

[447] Paul AMSELEK : Une curiosité du droit public financier : Les impositions autres que fiscales ou parafiscales in Mélanges offerts à Marcel Waline. Le juge et le droit public, LGDJ. , Paris, 1974, p. 114.

[448]Paul AMSELEK : Une curiosité du droit public financier : Les impositions autres que fiscales ou parafiscales in Mélanges offerts à Marcel Waline. Le juge et le droit public, LGDJ. , Paris, 1974, p. 114.

[449] Satisfaction toute relative, néanmoins puisque cet auteur continue de s'étonner que certaines des impositions quasi fiscales qu'ils relevaient déjà en 1974 continuent d'être cantonnées à la périphérie du domaine fiscal.

fiscales malgré l'incorporation de plusieurs d'entre elles dans la catégorie des impositions de toutes natures, celui-ci, prenant appui sur la fiscalisation des taxes parafiscales, constate la correspondance désormais établie entre imposions de toutes natures et impôts. L'auteur y voyait, à l'horizon du 1er janvier 2004, une transformation juridique des taxes parafiscales « en ce qu'elles auraient toujours dû être: une simple variété d'impôts ou « impositions de toutes natures » à l'instar des droits de douane. »[450] Cette manifestation de contentement est compréhensible car elle faisait suite non seulement à un vaste mouvement jurisprudentiel d'élargissement de la notion d'impositions de toutes natures qui donnait des taxes parafiscales, des redevances et cotisations de sécurité sociales une définition restrictive. Elle faisait également suite à une abrogation de l'ordonnance de 1959 relative aux lois de finances, laquelle cédait la place à une ordonnance organique relative aux lois de finances (lolf) promulguée le 1er août 2001.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de classification de ressources publiques a connu une évolution certaine. D'une conception restrictive des impositions en 1960, le Conseil constitutionnel a fait évoluer sa jurisprudence en élargissant le champ d'application de la notion d'impositions de toutes natures. Interrogé sur le fait de savoir si la redevance télévision devait s'analyser comme une imposition ou une rémunération de services rendus celui-ci avait estimé que celle-ci n'étant ni l'une ni l'autre devait s'analyser comme une taxe parafiscale.[451] Cette décision critiquable et très critiquée avait pour conséquence, en la matière, de faire «la part belle» à la compétence réglementaire au détriment de celle du législateur. Toutefois, en 1970 le Conseil devait faire évoluer sa jurisprudence en donnant des taxes parafiscales une définition, certes plus restrictive mais, à d'autres égards, plus conforme aux dispositions de l'ordonnance de 1959.[452] Le mouvement d'élargissement de la notion d'impositions de toutes natures devait aussi passer par une restriction de la notion de redevance ou rémunération de services rendus[453] et celle de cotisation sociale.[454]

---

[450]un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales, in gouverner, administrer, juger. Liber amicorum Jean Waline, Dalloz, Paris, 2002, p.133.

[451] Cons. Const. , 11 août 1960, Déc. n°8 DC, R.J.C., I, p. 5.

[452]Cons. Const. , 23 février 1970, Déc. n°61L, R.J.C., II, p.40.

[453] Cons. Const. , 23 juin 1982, Déc. n°124L, R.J.C., II, p. 97.

[454] Cons. Const. , 14 janvier 1983, Déc. n°152 DC, R.J.C., I, p. 142. cons.4 : pour les contributions sur les spécialités pharmaceutiques ; Cons. Const. , 28 décembre 1990, Déc. n°285 DC, R.J.C., I, p.424. cons.4 : pour la

Pour compléter cette présentation sommaire de l'évolution jurisprudentielle en matière de qualification d'impositions de toutes natures, il faut aussi mentionner le remplacement dans l'ordonnance organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 de la notion d'impôt par celle d'impositions de toutes natures. Cette substitution de l'interface impositions de toutes natures, redevances de services rendus, taxes parafiscales et cotisations de sécurité sociale à l'ancienne interface impôts, redevances ou rémunérations de services rendus, taxes parafiscales et cotisations sociales pourrait, de toute évidence, justifier une assimilation des impositions de toutes natures aux impôts. C'est l'avis de M. Loïc PHILIP qui pense que «cette évolution semblait ainsi condamner la distinction opérée par Paul AMSELEK entre impositions à caractère fiscal et impositions sans caractère fiscal. Mais ce dernier, s'il reconnaissait qu'elle conduisait à faire entrer un certain nombre d'impositions quasi-fiscales dans la catégorie juridique des impositions de toutes natures, ajoutait aussi qu'elle aboutissait à faire coïncider purement et simplement cette catégorie du droit constitutionnel avec celle des impôts du droit fiscal. Et il s'étonnait que l'on puisse continuer de penser que la catégorie des impositions de toutes natures comprenne, non seulement des impôts, mais aussi d'autres sortes de prélèvements obligatoires. »[455]

On retrouve chez P-F. Racine une démarche intellectuelle similaire.[456] L'assimilation des impositions de toutes natures aux impôts y est éclatante. Après avoir fait le constat de la «prohibition des hybrides» c'est à dire des impositions qui auraient plusieurs natures juridiques (rémunérations de services rendus, taxe parafiscale, imposition de toutes natures ou cotisation de sécurité sociale) par le Conseil constitutionnel, l'auteur aboutit à la double conclusion que, d'une part « la notion d'impôt s'est effacée devant celle d'imposition de toutes natures»[457] et que d'autre part l'imposition se définit désormais de façon résiduelle et négative. Dès lors la notion d'impositions de toutes natures est entendue comme une extension de la notion d'impôt car celle-ci ne correspond plus à la définition qu'en donnait Gaston JEZE. En conséquence, il convient «de retenir la notion la plus large possible de

---

CSG ; Cons. Const. , 30 décembre 1991, Déc. n°302 DC, R.J.C., I, p. 427, cons. 12 : pour la contribution sociale de solidarité et la cotisation de solidarité.

[455] Loïc Philip: Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 682.

[456]P-F. Racine : La notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4è édit. , Dalloz, Paris, 2003, p. 3-25.

[457] P-F. Racine : La notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4è édit. , Dalloz, Paris 2003, p. 5.

l'impôt pour ne pas décrocher de la réalité administrative. »[458]En effet, justifie-t-il, le « principe fondamental de la non-affectation des ressources fiscales des collectivités publiques a subi de nombreuses entorses répondant à des motivations diverses et qui ont même tendance à se développer des impôts en quelque sorte « subsidiaires » qui ne sont que la sanction du non-respect d'une obligation de dépense ou de faire déterminée: participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue; taxe sur les logements vacants par exemple». En définitive, cette extension de la notion d'impôt aboutit à faire coïncider la catégorie fiscale des impôts à celle constitutionnelle des impositions de toutes natures.

Enfin, la jurisprudence du juge administratif semble corroborer cette conception[459] si l'on s'en tient aux considérants de l'arrêt « Etablissement Outters »[460] dans lesquels il pousse aussi loin que possible l'assimilation entre impositions de toutes natures et impôt. Toutefois, une telle assimilation entre impôt et impositions de toutes natures n'est pas sans susciter quelques interrogations: D'abord, il faudrait préciser à quelle notion d'impôt assimile-t-on les impositions de toutes natures. Devrait-on prendre en compte la notion traditionnelle de l'impôt, du moins telle que la définissait Gaston JEZE ? Répondre par l'affirmative à cette interrogation conduirait à une impasse tant la notion constitutionnelle des impositions de toutes natures est beaucoup plus vaste que la catégorie fiscale des impôts en ce qu'elle inclue des impositions qui échappent, peu ou prou, à la définition traditionnelle des impôts et à ses régimes juridiques. Faut-il au contraire appréhender l'impôt dans son sens le plus large comme le suggère M. Pierre-François RACINE? Dans ce cas il resterait à déterminer la signification donnée à l'impôt d'autant qu'il est difficile de recourir, en l'état, à la notion d'imposition de toutes natures qui est d'une définition peu aisée et d'une application problématique quant à son régime juridique. Par ailleurs, un tel dépassement de la notion d'impôt serait peu inspiré car l'impôt semble bénéficier d'un régime juridique précis (du moins en ce qui concerne les règles de forme) ce dont on ne peut pas dire que soit pourvue la catégorie des impositions de toutes natures. En effet, comme le dit M. Jean-Pierre

---

[458] P-F. Racine : La notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4è édit. , Dalloz, Paris 2003, p. 6.

[459] Avec les réserves apportées par l'arrêt Sociel : C.E, 2 octobre 1989, Société Sociel C/ Agence financière de bassin Seine-Normandie, RFDA, 6-2, mars-avril 1990.

[460]Caractère fiscal des impositions de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution: Conclusions sur C.E, Ass. , 20 décembre 1985, Société anonyme « Etablissement Outters », Rev. Fr. Droit adm. 2 (3), mai-juin 1986.

CAMBY,[461] « le conseil (constitutionnel) n'emploie pas de la même manière les mots d'imposition et de taxe, pas plus qu'il ne confond l'imposition et l'impôt. Le signifiant juridique de la notion c'est l'appartenance au domaine de la loi. Mais l'impôt, qui est une forme parmi d'autres d'impositions, est inséré dans des règles plus strictes. Par exemple, s'il peut être crée par une loi ordinaire, il doit ensuite être pris en compte dans la première partie de la loi de finances – dans laquelle il entre obligatoirement lorsqu'il s'agit d'un impôt d'Etat dont le produit s'impute sur l'année de l'exercice au titre duquel la loi est votée- et ne peut échapper au principe de non-affectation que sous les réserves formulées à l'article 18 de l'ordonnance organique ».

Par ailleurs, s'agissant du Conseil d'Etat, celui-ci a partiellement infirmé dans l'arrêt « Sociel » du 2 octobre 1989 la jurisprudence « Société Etablissement Outters » qui semblait établir une assimilation entre impôt et impositions de toutes natures. En effet, le juge administratif refuse d'y appliquer les règles fiscales pour déterminer le point de départ du délai de réclamation ce qui, aux yeux de nombreux commentateurs, est la preuve que la qualification d'un prélèvement obligatoire en impositions de toutes natures n'entraîne pas, ipso-facto, l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. On peut aussi ajouter, pour rester dans le même registre, que la procédure du sursis de paiement ne s'applique pas lorsque les contestations portent sur des impositions non codifiées au code général des impôts.[462]

De la même façon, lorsque l'on tente l'expérience inverse, c'est à dire celle consistant à faire correspondre la notion d'impositions de toutes natures à celle d'impôt, on n'obtient guerre plus de succès. Contrairement à la majorité des impôts classiques, « les impositions de toutes natures ne sont pas nécessairement dues à l'Etat, elles ne sont pas toujours recouvrées par celui-ci, elles ne lui sont pas toujours destinées. Par voie de conséquence, les conditions de leur émission, leur régime comptable et surtout leur contentieux peuvent se distinguer de ceux de l'impôt: par exemple, la présence d'un comptable, l'application du livre des procédures fiscales et la compétence de principe du juge de l'impôt en cas de contestation portant sur le montant du prélèvement sont autant d'éléments substantiels pour l'impôt,

[461] J-P CAMBY, les impositions de toutes natures: une catégorie sans critère? , AJDA 20 mai 1991, p. 349.

[462] C.E, 6 juin 1984, Commune de Molitg-les-bains, LPA, 3 octobre 1984.

facultatifs pour les impositions de toutes natures. »[463] A cet égard et en raison de ce qui précède, l'assimilation entre impôt et imposition de toutes natures nous paraît hasardeuse ou réductrice selon que l'on considère la notion d'impôt sous un angle extensif ou sous sa définition traditionnelle.

## B. La conception extensive : l'assimilation des impositions de toutes natures aux prélèvements obligatoires

La thèse de l'assimilation des impositions de toutes natures aux prélèvements obligatoires a aussi ses préférences et ses partisans parmi lesquels on peut compter M. Jacques BUISSON.

Après avoir constaté les réticences du Conseil constitutionnel à étendre ou plus exactement, à restaurer la compétence parlementaire en matière fiscale, notamment dans sa décision du 11 août 1960 qualifiant la redevance télévision de taxe parafiscale, M. TROTABAS affirmait dans un article fort remarqué que « le Conseil constitutionnel semble considérer que tout prélèvement obligatoire constitue une imposition de toutes natures ».[464]Cette opinion semble être une évidence pour M. BUISSON qui, pour les besoins de sa démonstration, tire argument de deux faits. D'une part, la notion de prélèvement obligatoire semble se rapprocher de la définition qui peut être faite des impositions de toutes natures si l'on se fonde sur les travaux préparatoires de la Constitution de 1958 et plus particulièrement sur les propos de l'un de ses rédacteurs M. Gilbert DEVAUX. Pour celui-ci, « le terme « impositions de toutes natures doit viser toutes les obligations de payer une somme d'argent qui ne résultent ni d'une obligation contractuelle, ni d'un contrat, ni du code civil, ni du code de commerce, ni du code pénal ».[465] En somme, le prélèvement obligatoire serait constitutif de toute obligation de payer une somme d'argent hormis les cas où celle-ci serait consentie en application du code civil ou du code de commerce ou résulterait de la violation des dispositions du code pénal. C'est du reste la définition que donne M. Loïc Philip

[463] J-P CAMBY, les impositions de toutes natures: une catégorie sans critère? , AJDA 20 mai 1991, p. 350.

[464] Jacques BUISSON, le grand désordre des qualifications fiscales : l'exemple de la CSG in Constitution et finances publiques: Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2001, p. 314.

[465] Cité par [465] Jacques BUISSON, le grand désordre des qualifications fiscales : l'exemple de la CSG in Constitution et finances publiques: Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2001, p. 315.

des prélèvements obligatoires qui constituent toutes les « obligations de payer une somme d'argent qui ne découlent ni d'un engagement contractuel, ni d'une sanction. »[466] D'autre part, les termes impositions de toutes natures et prélèvements obligatoires comportent une similitude de caractères. En effet, tous deux sont des prélèvements effectués par voie d'autorité, sans contrepartie directe et équivalente, affectés ou non à certaines dépenses et bénéficiant aux collectivités publiques étatiques ou territoriales, à leurs établissements publics administratifs ou industriels et commerciaux, aux organismes sociaux et même à des personnes privées exerçant une mission de service publique. C'est sans nul doute ce que M. Jacques BUISSON exprime en d'autres termes en affirmant que « le terme même de prélèvement obligatoire porte en lui-même les caractères de l'imposition : comme l'imposition, le prélèvement qui est obligatoire est nécessairement effectué par voie d'autorité ; comme l'imposition, le prélèvement obligatoire n'a pas nécessairement une contrepartie directe et tangible; comme l'imposition, le prélèvement obligatoire peut très bien être affecté à certaines dépenses, tout comme ne pas l'être ; Enfin, tout comme l'imposition, le prélèvement obligatoire bénéficie toujours à la sphère publique entendue dans un sens très large, puisqu'elle concerne non seulement l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, mais aussi les établissements publics industriels et commerciaux ou les organismes sociaux. »[467] A titre d'illustration jurisprudentielle, l'auteur cite la décision rendue le 30 décembre 1991 à propos de la Contribution sociale de solidarité par le Conseil constitutionnel pour qui, cette contribution « mise à la charge des employeurs est un prélèvement obligatoire qui ne présente ni le caractère d'une cotisation sociale, ni celui d'une taxe parafiscale; elle constitue une « imposition » au sens de l'article 34 de la Constitution. »[468]

Néanmoins, cette assimilation de la notion de prélèvement obligatoire à celle d'imposition de toutes natures suscite aussi quelques interrogations. En particulier, le doute subsiste sur la pertinence d'une assimilation entre les deux notions. Il semble, d'ailleurs, que cet aspect des choses n'ait pas totalement échappé à M. Jacques BUISSON lorsque celui-ci conclut, non sans prudence, qu'« en bref, la notion d'impositions de toutes natures

---

[466]Loïc Philip: Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 685.

[467] Jacques BUISSON, le grand désordre des qualifications fiscales : l'exemple de la CSG in Constitution et finances publiques: Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2001, p. 314.

[468] Cons. Const. , 30 déc. 1991, déc. N°91-302 DC, Rec., p. 137.

coïnciderait quasi-exactement avec celle de prélèvement obligatoire. » En effet, il semble, qu'il y ait entre les deux notions quelques divergences quant à l'étendue de leur champ d'application. S'il est évident que toutes les impositions de toutes natures sont des prélèvements obligatoires, il serait, à l'inverse, erroné de soutenir que tous les prélèvements obligatoires sont des impositions de toutes natures. Pour seule preuve, il serait totalement insoutenable de prétendre, en l'état actuel du droit positif, que les cotisations de sécurité sociales font partie de la catégorie des impositions de toutes natures alors qu'elles constituent bel et bien, par ailleurs, un des éléments constitutifs de la catégorie des prélèvements obligatoires. Il est vrai, certes, que la tentative de définition des impositions de toutes natures de M. Gilbert DEVAUX contenue dans les travaux préparatoires peut porter à confusion, mais l'analyse de la législation et de la jurisprudence, heureusement coordonnée, du juge constitutionnel et du juge administratif doit permettre de restaurer la réalité juridique des champs d'application respectifs de ces deux catégories : les impositions de toutes natures ne peuvent être totalement assimilées aux prélèvements obligatoires, ils n'en constituent qu'une partie, un sous-ensemble.

Deuxièmement, les impositions de toutes natures et les prélèvements obligatoires divergeant également en ce que les premières, d'essence juridique, visent à consolider les principes du consentement à l'impôt et de la légalité de l'impôt alors que les seconds, d'essence économique, ont pour finalité de mesurer la nature et le volume des prélèvements publics et leurs effets sur le PIB et la croissance économique. Il y a là une différence de finalité en ce que la première catégorie pousse à une dynamique normative alors que la seconde conduit à une attitude analytique. En effet, pour consolider les principes de consentement à l'impôt et de légalité des impôts, le législateur est conduit à prescrire un corps de normes dont sera déduit le régime juridique des prélèvements faisant partie de cette catégorie. C'est, d'ailleurs, la finalité de toute taxinomie juridique, et a fortiori, fiscale.[469] Comment alors, s'agissant de la notion de prélèvements obligatoires, déduire un régime juridique d'une notion qui manque de base juridique? Il existe bien quelques décisions du Conseil constitutionnel qui font référence à cette notion, à l'instar de la décision n°91-302 DC du 30 décembre 1991 précitée, mais les termes, bien souvent laconiques, de leurs

[469] Dans la mesure où la science des finances s'est construite par un effort de classement, de regroupement et de catégorisation des prélèvements publics de la part des pères fondateurs de cette discipline. Pour s'en convaincre, il suffit de se référer aux ouvrages de Gaston JEZE, Pierre ALLIX, STOURM, LAUFFENBURGER, WALINE, LAFFERIERE pour ne citer que ceux-là.

considérants sont bien insuffisants pour fournir les matériaux juridiques nécessaires à la détermination d'un régime juridique qui serait celui des prélèvements obligatoires.

## Paragraphe II. Les thèses pluralistes

Ces thèses ont un caractère analytique dans la mesure où elles détaillent la composition de la catégorie des impositions de toutes natures. Elles sont, pour l'essentiel, de deux ordres. soit qu'elles assimilent les impositions de toutes natures aux impôts d'Etat **(A)** soit qu'elles en ont une vision extensive et incluent dans cette catégorie autant les impositions de type classique (impôts et taxes fiscales) que les impositions sui generis **(B)**.

### A. La conception restrictive : l'assimilation des impositions de toutes natures aux impôts d'Etat

On retrouve cette thèse dans la pensée de M. Loïc Philip.[470]Pour cet auteur, les impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution doivent être exclusivement rangées parmi les impôts de l'Etat. Pour conforter sa position, l'auteur tire argument de deux faits.

D'une part, de la dernière reforme constitutionnelle sur la décentralisation qui confierait désormais aux collectivités territoriales le pouvoir de fixer l'assiette et le taux des impositions qui leur sont affectées. Ces dispositions qui concernent les impôts locaux sont donc contraires à la définition des impositions de toutes natures dont les règles doivent être fixées par le législateur. En conséquence, seuls donc les impôts d'Etat semblent, au sens de l'auteur, répondre à la définition des impositions de toutes natures prévue par l'article 34 de la Constitution.

D'autre part, M. Loïc Philip tire argument de la multiplication des affectations qui conduisent à déroger aux dispositions de l'article 34 de la Constitution qui définissent les impositions de toutes natures. Ceci est, selon lui, révélateur de ce qu' « en définitive l'Etat

[470] Loïc Philip: Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 686 et 687.

n'a plus le monopole du pouvoir fiscal. » Pour que l'Etat continue de conserver le monopole de la compétence fiscale, « il faudrait que les impositions affectées à un tiers demeurent, au départ, des ressources étatiques. Dans un premier temps, elles devraient être inscrites au budget, quitte, ensuite, à être reversées à une autre collectivité publique ou un autre organisme. […]. Mais cela n'est ni le cas des impôts locaux ni des impositions destinées aux organismes sociaux ou à des Etablissements publics ou même privés qui peuvent bénéficier directement d'une affectation, celle-ci faisant seulement l'objet d'un encadrement législatif. »[471] En somme, la multiplication des affectations des impositions est à la fois perçue comme une cause de maintien des incertitudes dans la classification des ressources publiques mais également une cause de restriction du champ d'application des impositions de toutes natures puisque certains prélèvements publics, notamment les impôts locaux, en sont exclus dès lors qu'ils bénéficient d'une affectation directe.

Dans la pensée de M. Loïc Philip, la catégorie des impositions de toutes natures, restreinte aux impôts d'Etat, serait un sous-groupe d'une catégorie plus vaste qui est celle des Contributions publiques au sens de l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Cette dernière catégorie comprendrait, non seulement les impositions de toutes natures (impôts d'Etat), mais également tous les autres prélèvements comme les impôts locaux ou les prélèvements affectés à des organismes publics ou privés exerçant une mission de service public ou d'intérêt général.

Cette thèse, comme les précédentes, suscite des questionnements. On peut d'abord s'interroger sur la pertinence de la subdivision entre impositions de toutes natures visant uniquement les impôts d'Etat et les impositions comprenant toutes les autres contributions publiques au sens que leur donne M. Loïc Philip. Si la première sous division peut paraître homogène au sens où elle comporterait des impôts ayant un régime juridique uniforme, il n'en est pas de même de la seconde qui est composée de diverses contributions distinctes aussi bien dans leur nature juridique que dans les régimes juridiques qui les régissent. Il en résulte donc un effet de multiplication des catégories juridiques sans que cela n'entraîne véritablement une clarification dans la classification des ressources publiques. En particulier, demeurent toujours de nombreuses impositions sui generis rétives à toute classification et à qui le juge confère ou non, au gré des espèces, une nature fiscale. Par ailleurs, une telle vision

---

[471] Loïc Philip: Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 683.

peut paraître, à juste titre, très restrictive dans la mesure où elle aboutirait à exclure de la catégorie des impositions de toutes natures de nombreux prélèvements obligatoires qui répondent aux critères de définition des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution de 1958 mais qui ne peuvent être insérées dans la catégorie des impôts d'Etat. Comme nous l'avons démontré plus haut, les notions d'impôt et d'impositions de toutes natures présentent des différences certaines quant à leurs régimes juridiques respectifs.

Enfin, une telle définition des impositions de toutes natures paraît contraire à la jurisprudence du Conseil d'Etat et du Conseil constitutionnel qui ont une vision extensive de l'expression selon laquelle « la loi fixe […] les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités des impositions de toutes natures » et considèrent, s'agissant des impôts locaux, que cette règle est satisfaite lorsque le législateur fixe les limites à l'intérieur desquelles les autorités locales sont autorisées à fixer les règles d'assiette et de taux des impositions locales, le recouvrement n'étant plus, du reste, une compétence réservé aux administrations étatiques.[472]

## B. La conception extensive : l'assimilation des impositions de toutes natures à une catégorie « englobante »

Cette thèse est la plus répandue auprès de la majorité des auteurs traitant de la théorie de l'impôt. On retrouve parmi les tenants de celle-ci MM. Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert[473] pour qui on peut actuellement inclure dans la catégorie des impositions de toutes natures «  les impôts, les taxes fiscales et, avec des réserves les impositions quasi fiscales. »[474]

On retrouve également les mêmes positions dans la pensée[475] de M. Robert HERTZOG pour qui les impositions de toutes natures regroupent les impositions fiscales composées pour

---

[472] Voir, pour plus de détails, nos développements précédents sur cette question.

[473] Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert, Droit fiscal, 3ème édit. , PUF droit, Paris 2003, 446 p.

[474] Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert, ouvrage précité, p. 31.

[475] Voir par exemple : Le juge fiscal en crise ? in le juge fiscal, Economica, 1988, p. 5 et s ; Classification des ressources publiques, in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de L. PHILIP), Economica, 1991, p. 1362 et s ; La juridiction administrative et la classification des recettes publiques, Revue française de finances publiques n°70 juin 2000, p. 97.

l'essentiel des grands impôts classiques mentionnés au code général des impôts, des droits de douane, des impositions à finalité sociale et des impositions réglementaires que cet auteur assimile aux impositions quasi fiscales de M. P. AMSELEK. Ce point de vue semble correspondre aux dispositions constitutionnelles qui définissent les impositions de toutes natures comme des prélèvements obligatoires dont le législateur fixe les règles d'assiette et de taux ainsi que les modalités de recouvrement. Cela est vrai pour les impôts et les taxes fiscales, mais semble ne pas totalement l'être pour les impositions quasi fiscales dans la mesure où certaines ne sont pas instituées par le législateur. C'est le cas, par exemple des impositions ayant la nature de mesures accessoires à la réglementation des prix.

Elle semble aussi correspondre aux jurisprudences coordonnées du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat qui incluent dans la catégorie des impositions de toutes natures autant les impôts et les taxes fiscales que certaines impositions quasi fiscales. Le vrai problème se trouve au niveau de la compréhension qu'il faudrait avoir de l'expression « fixer les règles d'assiette, de taux et de recouvrement». Ces deux juridictions en ont souvent une conception extensive et considèrent qu'en matière d'assiette et de taux il suffit au législateur, pour respecter les dispositions constitutionnelles, de fixer une fourchette à l'intérieur de laquelle le pouvoir réglementaire, est tenu de fixer ces règles.

La difficulté de construire une typologie des impositions de toutes natures en raison du caractère controversé de la doctrine et du silence du droit positif que nous venons de montrer n'est pas insurmontable. Elle peut être dépassée si l'on s'appuie sur un certain nombre de leviers, ce que nous démontrerons dans le titre qui suit.

## Chapitre II. Les leviers de la classification des impositions de toutes natures

En dépit des difficultés qui rendent peu aisée la construction d'une typologie, celle-ci n'est pas cependant une œuvre insurmontable. Il est possible de proposer une typologie des impositions de toutes natures en prenant appui d'une part, sur les travaux préparatoires **(section. I)** à la Constitution de 1958 et d'autre part, sur la jurisprudence du juge constitutionnel et du juge administratif **(section II)**.

### Section I. Les leviers mineurs : Le recours aux travaux préparatoires

Les travaux préparatoires à la Constitution de 1959 sont d'un apport utile à la construction d'une typologie des impositions de toutes natures. Elles permettent de connaître l'intention du législateur et les motivations qui l'ont animé lorsqu'il a choisi de créer la catégorie des impositions de toutes natures. Comme le relèvent les auteurs commentant ces travaux,[476] l'expression qui n'existait pas dans l'avant projet de Constitution est apparue au niveau de la commission constitutionnelle du Conseil d'Etat. En effet, l'avant projet ne comportait qu'une seule disposition de nature fiscale mentionnée à l'article 31 al.12 qui disposait que « les ressources et les charges de l'Etat ainsi que les taxes parafiscales sont autorisées par le Parlement ». Les rapporteurs de l'avant projet ayant amendé le texte, celui-ci mentionnait désormais que « sont fixées par la loi les règles relatives […] aux impôts, droits et taxes de toutes natures […] ». Devant la commission constitutionnelle du Conseil d'Etat, cette dernière rédaction n'a pas emporté l'adhésion de certains membres. Il était en particulier proposé de remplacer l'expression « impôts, droits et taxes de toutes natures » par une expression plus générique et d'en formuler une définition précise. Si un accord a été trouvé pour remplacer l'expression « impôts, droit et taxes de toutes natures » par celle d'« impositions de toutes natures » aucune définition de cette dernière expression n'a été

[476] Voir par exemple, J. BUISSON, les impositions de toutes natures : une notion dépassée ? –Petites Affiches, 4 mai 1992, n°54.

formulée. Cependant, on trouve dans le rapport des débats[477] au sein de la commission constitutionnelle du Conseil d'Etat quelques éléments pouvant apporter un éclairage sur la compréhension que pouvait avoir la commission de cette expression.

Pour l'un de ses membres,[478] l'expression « impositions de toutes natures doit viser toutes les obligations de payer une somme d'argent qui ne résulte ni d'une obligation contractuelle, ni d'un contrat, ni du code civil, ni du code de commerce, ni du code pénal. »[479] Selon certains commentateurs l'expression doit « s'étendre à maints prélèvements qui ont la particularité de présenter les deux traits les plus caractéristiques de l'impôt: caractère obligatoire et absence de contrepartie directe. »[480] On peut déduire de tous ces éléments, que font incontestablement partie des impositions de toutes natures les impôts, les taxes fiscales ainsi que certaines impositions sui generis et que doivent en être exclues les rémunérations de services rendus et les cotisations de sécurité sociale qui ont la particularité de comporter une contrepartie pour le redevable à l'imposition.

Cette déduction est confirmée par l'étude des leviers majeurs permettant de définir les impositions de toutes natures.

## Section II. Les leviers majeurs : l'apport substantiel de la jurisprudence

Nous avons déjà consacré de longs développements à l'apport de la jurisprudence dans l'identification des impositions de toutes natures dans notre première partie pour ne pas avoir à y revenir. Aussi, ne nous bornerons-nous qu'à en rappeler les traits dominants, à savoir d'une part le principe du tiers exclu qui permet de donner un caractère attractif à la notion d'impositions de toutes natures. D'autre part, il s'agira de rappeler que la qualification

---

[477] Voir Documents pour servir à l'histoire de l'élaboration de la Constitution de 1958, La documentation française, 1987, vol. II.

[478] En l'occurrence M. DEVAUX.

[479] M. DEVAUX cité par J. BUISSON, les impositions de toutes natures : une notion dépassée ? –Petites Affiches, 4 mai 1992, n°54, p. 22.

[480] J. BUISSON, op. cit. p.22.

d'impositions de toutes natures est, dans la jurisprudence, faite pour l'essentiel au profit d'impositions sui generis.

Nous avons décrit le principe du tiers exclu comme étant la méthode par laquelle le juge administratif et par suite le juge constitutionnel considèrent qu'un prélèvement qui n'est pas une rémunération de services rendus, une taxe fiscale ou une cotisation de sécurité sociale est une imposition de toutes natures. On peut faire deux remarques à la suite de ce principe. D'une part, on peut constater que le juge fiscal considère que les prélèvements obligatoires se limitent aux impositions de toutes natures, aux taxes parafiscales aujourd'hui supprimées, aux rémunérations de services rendus et aux cotisations de sécurité sociale. D'autre part, on peut en déduire que les impositions de toutes natures sont constituées des impôts et des taxes fiscales qui sont des prélèvements obligatoires distincts de ceux ci-dessus cités.

Restaient donc indéterminée la nature juridique des impositions sui generis qualifiées d'impositions quasi-fiscales par la doctrine en raison de ce qu'elles ont été maintenues à la périphérie du domaine fiscal, le juge se refusant à leur reconnaître un caractère fiscal alors qu'elles en avaient, sur le plan financier, les traits dominants.[481] Cette question semble désormais réglée, au moins en partie, puisque de nombreuses impositions naguère qualifiées d'impositions quasi-fiscales ont été intégrées dans la catégorie des impositions de toutes natures.

En somme, la catégorie des impositions de toutes natures peut inclure, en l'état actuel du droit, les impôts, les taxes fiscales et les impositions sui generis dont il convient de présenter les traits dominants.

La question posée par un essai de classification est donc celle de la nature des impositions qui composent cette catégorie. Nous proposons d'y répondre en explorant d'une part les matériaux d'une telle construction  et d'autre part en proposant une typologie.

Les travaux préparatoires et les jurisprudences du Conseil d'Etat et du Conseil constitutionnel permettent de déterminer le contenu de la catégorie des impositions de toutes

[481] Caractère obligatoire, absence de contrepartie directe et équivalente, Etc.

natures au sens de l'article 34 de la Constitution de 1958: Entrent dans cette catégorie les impositions de type classique et les impositions sui generis. Cette classification n'est certainement pas la seule tant la matière offre une pluralité de possibilités. En particulier, une classification des impositions de toutes natures en impositions prévues au code général des impôts et impositions non prévues au code général, classification du reste reprise par le code général des collectivités territoriales, est possible. En effet, le caractère général du code général des impôts manque d'effectivité. De nombreuses impositions sont la plupart du temps prévues dans d'autres codes. Sans prétention d'exhaustivité, on peut, en effet, citer les impositions prévues au code de l'industrie cinématographique,[482] les droits de port, la taxe de débarquement des passagers de Saint-Barthélemy et le droit annuel sur les navires prévus au code des ports maritimes,[483] la contribution au financement du service universel des postes et communications électroniques prévue au code des postes et communications électroniques,[484] les différents droits et taxes prévus au code des douanes, la taxe générale sur les activités polluantes[485] et les redevances des agences de l'eau prévues au code de l'environnement,[486] les redevances d'assainissement prévues au code de la santé publiques, les taxes prévues au code de l'aviation civile ainsi que la redevance OMI prévue au code du travail, sans oublier bien évidemment toutes les impositions prévues au code général des collectivités territoriales, au code de l'urbanisme et au code de la sécurité sociale, par exemple. Si certaines de ces impositions présentent souvent un caractère sui generis prononcé à l'instar des droits de douane ou encore des taxes d'urbanisme, la majorité des autres ont un régime juridique, assez proche de celui des impositions prévues au code général des impôts, du moins en ce qui concerne les règles de procédure.

Une autre classification peut également être relevée. Elle permet de repartir les impositions de toutes natures en impositions déclaratives et en impositions non déclaratives. Si cette typologie peut justifier certaines différences de régime juridique entre les impositions, celle-ci demeure, néanmoins, de portée assez limitée et cantonnée à certains

---

[482] notamment les taxes de visa des œuvres cinématographiques (art.8 et 20), sur les prix des entrées aux séances organisées par les établissements de spectacles cinématographiques et la taxe de sortie des œuvres cinématographiques.

[483] Prévus aux articles L. 211-1, L.211-3-1, L.221-1.

[484] Art.L.35-3.

[485] Art. L.151-1 et s.

[486] Art. L.213-10 et s.

aspects liés à l'établissement et au contrôle et ne permet pas de justifier la détermination de la clause de compétence juridictionnelle. En outre, si elle se prête volontiers à une classification des impositions de type classique prévues au code général des impôts elle est d'un usage moins évident pour des impositions sui generis dont le régime juridique échappe, pour partie au moins, aux règles du livre des procédures fiscales et au code général des impôts.

En somme, la classification des impositions de toutes natures en impositions classiques et en impositions sui generis nous paraît, au minimum, présenter un gage de clarté entre des impositions dont le régime et les finalités sont clairement identifiés et d'autres impositions qui le sont moins et qui exigent, en conséquence, un effort d'éclaircissement et de précision. Cependant, une telle approche nous paraît trop manichéenne car dans la mesure où elle écarte un certain nombre de typologies qui apportent à la théorie fiscale un éclairage particulier. Nous allons donc, pour être le plus complet possible, aborder cette partie sous un angle en analysant d'une part les typologies de nature synthétique et d'autre part, les typologies de nature analytique. Cette démarche devrait nous permettre, autant que faire se peut, d'embrasser la totalité de la matière concernant la taxinomie fiscale.

# Titre II. Les typologies synthétiques

Elles ont pour objet de présenter les grandes catégories des impositions de toutes natures et donc d'embrasser de façon synthétique l'ensemble de la matière qui compose cette catégorie. En conséquence, il s'agira dans cette partie de présenter les impositions qui relèvent des catégories des impositions classiques **(chapitre I)** et celles qui sont dites sui generis **(chapitre II)**.

# Chapitre I. Les impositions de toutes natures de type classique

Cette catégorie est, pour l'essentiel, composée des impôts **(section. I)** et des taxes fiscales **(section. II)** qui toutes répondent aux critères d'identification tirés des travaux préparatoires à la Constitution de 1958 et de la jurisprudence.

## Section I. L'intégration des impôts dans la catégorie des impositions de toutes natures

La notion d'impôt est au centre des études de droit fiscal. Il n'est pas de manuel de droit fiscal qui n'y consacre des développements, même sommaires. Phénomène éminemment politique, l'impôt est au cœur de l'Etat et de son développement dont il épouse, du reste, la philosophie. Aussi, au gré de celui-ci sa définition **(§. I)** et sa typologie **(§. II)** ont évolués.

### Paragraphe I. La définition et la composition de la catégorie fiscale des impôts

La notion a déjà fait l'objet de nombreuses études. Objet central de la science et de la technique fiscale, de nombreux auteurs, parmi les plus éminents, lui ont consacré l'essentiel de leurs travaux. Il ne s'agira donc pas de revenir sur ces travaux mais simplement d'en présenter sommairement les développements les plus récents portant sur deux aspects : la définition **(A)** et la typologie **(B)** de l'impôt.

#### A. La définition de l'impôt

L'impôt est d'une définition peu aisée. On n'en trouve aucune trace dans la législation fiscale et encore moins dans la jurisprudence du juge constitutionnel, administratif et judiciaire. Il est pour l'essentiel défini par la doctrine financière. A cet égard, celle donnée par M. Gaston JEZE est sans doute celle qui a connu la plus grande fortune, quoiqu'elle ait été bien souvent mal reprise. Pour l'illustre auteur, l'impôt doit être entendu comme :

1/ « une prestation de valeurs pécuniaires » ;

2/ requise des « individus » sans « contre-prestation spéciale des agents publics » ;

3/ par voie de « contrainte juridique »;

4/ dont le recouvrement doit être effectué « d'après des règles fixes » ;

5/ pour la couverture « des dépenses d'intérêt général. »[487]

Cette dernière définition n'a pas été celle qui a été reprise par la doctrine. Il lui a souvent été substituée une autre selon laquelle l'impôt se définirait comme « 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 prétendument faite par Gaston JEZE qui a connu dan la doctrine[488] une fortune certaine est en réalité une définition apocryphe. En effet, comme le relève M. O. NEGRIN dans son étude parue à la revue du droit public en 2008,[489] la définition de l'impôt attribuée à M. G. JEZE par M. G. VEDEL pourrait tirer sa paternité non pas de celui-ci mais d'un autre maître de la science des finances, M. J. BARTHELEMY.[490]Pour les besoins de sa démonstration, il relève de nombreux éléments de différenciation entre la définition véritable de M. JEZE et celle apocryphe proposée par M. VEDEL. On peut noter à cet égard, entre autres éléments divergents, que la définition apocryphe avance l'idée de « prestation pécuniaire » là où la définition originale fait référence à une « prestation de valeurs pécuniaires », « exigée des particuliers » à la place de « exigée des individus », « en vue de la couverture des charges publiques » à la place de « en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général ». Ces éléments divergents montrent bien la différence entre la définition de l'impôt proposée par M. G. JEZE et celle proposée par M.G. VEDEL. Pourtant, c'est bien cette dernière définition qui a été retenue par la doctrine comme ayant été formulée par G. JEZE.

---

[487] Gaston JEZE, cours de finances publiques dispensés à la Faculté de droit de l'Université de Paris, second semestre 1929-1930, pp. 337 et suivants. Lire également le même auteur: Revue de sciences et de législation financière, 1908, pp. 350 et 351.

[488] M.O.NEGRIN (Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston JEZE, RDP 2008, n°1, pp.139 à 140) dénombre une cinquantaine d'auteurs ayant repris cette définition..

[489] O.NEGRIN article préc.

[490] O. NEGRIN, préc. p.146.

A quelques variations prés, cette définition a été reprise par la majorité des auteurs.[491] A titre d'illustration, on peut citer celle donnée par MM. Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU pour qui « l'impôt peut être défini comme un prélèvement à caractère obligatoire et sans contrepartie, qui est perçu au profit d'une collectivité publique. »[492] Pour MM. Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT l'impôt peut se définir comme un prélèvement pécuniaire effectué par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, sans lien avec le fonctionnement d'un service public et indépendamment de toute procédure répressive, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat et des collectivités locales. »[493] Toutefois, si cette définition est encore valable pour les grands impôts, il convient désormais de la nuancer car celle-ci est devenue, au gré des évolutions législatives, inopérante. En effet, l'on a souvent soutenu et l'on soutient encore que l'impôt a un caractère pécuniaire. Pour tenir compte des réalités législatives actuelles, il convient de préciser à la suite de ceci qu'il peut être aussi acquitté en nature. C'est, du reste, conforme à la pensée de M. Gaston JEZE qui entendait par prestation pécuniaire toute prestation effectivement payée en argent mais également en nature, à la condition que, dans ce dernier cas, celle-ci soit susceptible d'être évaluée en argent.[494] Cette idée est, du reste, confirmée par le fait qu'il peut y avoir dation d'œuvres d'art en paiement des droits de succession.

Gaston JEZE, dit-on,[495] soutenait aussi que l'impôt était une prestation requise des particuliers. Cette affirmation qui semblait aller de soi à une époque où la personnalité morale soulevait des controverses, semble erronée de nos jours à tel point que les auteurs contemporains l'ont supprimée de la définition de l'impôt. L'impôt est en effet, de nos jours, requis des personnes physiques et morales.

---

[491] Pour une approche critique de la filiation entre la définition donnée par Gaston JEZE et celles qui ont suivi voir M. O. NEGRIN : Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston JEZE, RDP 2008, n°1, pp.139 à 148.

[492] Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal Général, Dalloz, 5ème édition, Paris 2005, p. 2.

[493] Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, PUF droit, 3ème édition, Paris 2003, p.32.

[494]Max BOUCARD et Gaston JEZE, cours élémentaire de sciences des finances et de législation financière française, manuel à l'usage des étudiants des facultés de droit et des candidats au Ministère des Finances, à la Cour des Comptes, à l'Inspection des Finances, etc., édit. V. GIARD et E. BRIERE, Paris 1904, p. 238 : « l'impôt est une prestation pécuniaire ou évaluable en argent »

[495] Voir les ouvrages ci-dessus cités de MM. G. VEDEL, L. MEHL, par exemple.

Enfin d'autres éléments achèvent de diluer la notion d'impôt. D'abord en raison du fait que certains impôts correspondent à une certaine idée de contre-prestation, fut-elle subjective. Ensuite parce que les impôts sont de nos jours affectés aux collectivités locales ou à des établissements publics ou même encore à des personnes privées. Par ailleurs, s'agissant du caractère définitif de l'obligation fiscale qui distingue l'impôt de l'emprunt forcé, on peut soutenir que l'obligation de prêter qui découle de l'emprunt forcé est aussi définitive que l'obligation fiscale.

Notons, pour finir, que l'affirmation de la vocation budgétaire de l'impôt qui serait destiné exclusivement à fournir les ressources financières pour la couverture des charges publiques a largement été démentie ces dernières années par les politiques interventionnistes de l'Etat qui use de l'impôt comme d'un outil de pilotage des politiques macro-économiques et sociales.

## B. Le critère et la portée de l'inclusion des impôts dans la catégorie des impositions de toutes natures

L'inclusion des impôts dans la catégorie des impositions de toutes natures est corroborée autant par le droit positif que la doctrine.

De façon générale, l'inclusion des impôts dans la catégorie des impositions de toutes natures est reconnue par la majorité des auteurs doctrinaux. Cette réalité semble être confirmée par des auteurs comme MM. Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert pour qui les impositions de toutes natures ne font l'objet d'aucune énumération constitutionnelle, « leur réunion procède de l'empirisme des jurisprudences heureusement coordonnées du Conseil Constitutionnel et du Conseil d'Etat, ce dernier se conformant à la chose jugée par la juridiction constitutionnelle […]. On peut actuellement y inclure les impôts […]. » [496]Cette position semble aller de soi dès lors que l'on considère les critères principaux définissant les impositions de toutes natures. Ainsi, s'agissant des critères constitutionnels qui confèrent au législateur le soin de fixer les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impositions de toutes natures on peut constater, de façon générale, que les impôts semblent y

[496] Jean-jacques Bienvenu et Thierry Lambert, Droit fiscal, 3ème édition, PUF droit, Paris 2003, p. 31.

être conformes. En effet, ceux-ci sont dans la majorité des cas, institués, modifiés et supprimés par le législateur. De même leur régime juridique relève généralement de la loi. Cela est, dans l'absolu, vrai pour les impôts d'Etat. Il l'est également, mais avec quelques nuances, pour les impôts locaux et les impôts dits communautaires.

Pour ce qui est des critères jurisprudentiels de définition des impositions de toutes natures, les impôts semblent aussi y être conformes. Ainsi en est-il du critère tiré du caractère obligatoire des impositions de toutes natures, de leur finalité d'intérêt général et de l'absence de contrepartie. A cet égard, quelques précisions devraient être faites s'agissant, d'une part, du caractère obligatoire à propos des impôts facultatifs et des impôts optionnels et d'autre part, s'agissant de l'absence de contrepartie dont il faudrait préciser le sens eu égard à certaines contributions qui peuvent parfois présenter des contreparties. Il faut aussi ajouter, dans la liste des précisions à faire, les questions soulevées par les impôts locaux et communautaires.

## Paragraphe II. Les situations particulières

Ces particularismes relèvent, pour l'essentiel, des règles d'établissement **(A)** ou d'affectation **(B)** de certains impôts**.**

## A. Les particularismes liés à certains critères de qualification des impositions de toutes natures

Celles-ci peuvent naître du caractère dérogatoire de certains impôts dits facultatifs ou optionnels au regard du caractère obligatoire des impositions de toutes natures. Certains impôts comme la surtaxe sur les eaux minérales[497]sont dits facultatifs. Dés lors, on peut se poser la question de savoir s'il faut les inclure dans la catégorie des impositions de toutes natures qui, par définition, se caractérisent par le fait qu'elles sont obligatoires. Présentée de la sorte, la situation incline à opter pour le choix de l'exclusion, tant il serait contradictoire d'inclure un prélèvement facultatif dans une catégorie qui regroupe des impositions

[497] Codifiée à l'article 1582 du Code Général des impôts.

(obligatoires).[498] Néanmoins, une telle inclination, en apparence logique, est fondée sur une interprétation erronée de la notion d'impôt facultatif. En effet, il ne faut pas comprendre par-là que, par exemple, la surtaxe sur les eaux minérales, lorsqu'elle est appliquée, ne s'impose pas aux contribuables, que ceux-ci seraient, selon leur bon vouloir, libres de s'y soumettre ou de s'en libérer. Bien au contraire, lorsque les communes décident de l'appliquer, les contribuables sont contraints de s'y soumettre de la même manière qu'ils le seraient devant tout autre impôt. La faculté de choix n'est en réalité laissée qu'à la municipalité qui peut choisir de ne pas l'appliquer lorsqu'elle dispose d'autres ressources[499] En conséquence, les impôts dits facultatifs doivent être intégrés dans la catégorie des impositions de toutes natures.

La situation des impôts dits optionnels[500] peut également susciter des interrogations quant au fait de savoir si ceux-ci doivent ou non être inclus dans la catégorie des impositions de toutes natures. La réponse semble, dans ce cas-ci, ne présenter aucune difficulté majeure dans la mesure où il s'agit moins pour le contribuable de choisir entre être imposé ou ne pas l'être mais plutôt, entre deux techniques d'imposition, de choisir la voie la moins imposée. Quelle que soit l'option choisie par le contribuable, il est clair que l'impôt devient à son égard obligatoire dés lors qu'il se trouve dans les conditions d'être imposé.

## B. Les particularismes liés aux impôts locaux et communautaires

Les impositions de toutes natures se définissant pour l'essentiel par la compétence du législateur en ce qui concerne la fixation des règles d'assiette, de taux et de recouvrement. En conséquence, l'inclusion dans cette catégorie des impositions communautaires et locales qui, dans une certaine mesure, échappent à cette logique peut être discutée et est souvent discutée dans la doctrine. Il convient de montrer la nature et le contenu de ces discussions, d'une par et d'autre part d'en apprécier la pertinence.

---

[498] Les parenthèses s'imposent car la notion d'imposition implique, par définition, une idée de contrainte.

[499] Dans le cas de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères codifiée à l'article 1520 du CGI.

[500] On peut citer le cas de l'option d'assujettissement en matière de TVA qui permet d'assujettir certaines matières qui sont normalement exonérées enfin de bénéficier du droit à déduction, du droit de transmettre ce droit, du droit de ne pas acquitter la taxe sur les salaires lorsqu'on est assujetti à hauteur de 90% de ses affaires, etc. On peut également citer le cas de du choix entre la prise en compte des frais réels ou du forfait de 10% des revenus en matière d'IR.

## I. Les particularismes liés aux impôts locaux

Les impositions de toutes natures se caractérisent par le fait qu'ils relèvent, pour ce qui est de leur régime juridique, de la compétence du législateur. C'est, du point de vue de certains auteurs, parmi leurs caractéristiques, la seule qui soit certaine. C'est d'ailleurs ce qui fait dire à M. Loïc PHILIP que parmi tous les critères autres que la compétence législative « aucun […] ne permet de déterminer le caractère fiscal ou non fiscal d'un prélèvement. On ne dispose que d'une certitude : une imposition de toutes natures est un prélèvement qui relève (sauf les cas prévus par les articles 38 et 16 de la Constitution) de la compétence du législateur pour l'essentiel de son régime. »[501] Dés lors, se pose la question de savoir si les impôts locaux doivent être inclus dans la catégorie des impositions de toutes natures en raison du fait que certains éléments de leur régime juridique échappent partiellement au législateur. En effet, contrairement aux impôts d'Etat, leur assiette et leur taux sont fixés par leurs assemblées délibérantes dans les conditions définis par le législateur. Faut-il, de ce fait conclure à une impossibilité des impôts locaux à être inclus dans la catégorie des impositions de toutes natures? La réponse ne semble pas couler de source, tant les dispositions des articles 34 et 72 de la Constitution suscitent dans leurs applications des difficultés d'interprétation. Si dans son alinéa 6 et 14 la constitution de 1958 semble donner compétence au législateur pour la fixation des règles relatives au régime juridique des impositions de toutes natures (y comprit des impôts locaux) et des principes fondamentaux de la libre administration des collectivités territoriales, il semble, néanmoins, que celles-ci soient, en partie au moins, remises en cause par les dispositions de l'article 72 al.2 et 3 qui dispose que « les collectivités territoriales [….] peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine. Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivité territoriale, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. La loi fixe les conditions dans lesquelles cette règle est mise en œuvre. » Cette faculté[502] offerte aux collectivités territoriales de fixer elles-mêmes les règles relatives à l'assiette et au taux des impositions de toutes natures qui

[501] Loïc PHILIP, la décision du 29 décembre 1990 du Conseil Constitutionnel sur la contribution sociale généralisée et la notion d'impôt, Droit fiscal n°14, avril 1991, p. 613.

[502] Car il s'agit bien d'une faculté et non pas d'une obligation, du moins si l'on s'en tient à l'emploi du verbe pouvoir qui ne semble laisser aucun doute sur le fait que la compétence législative en la matière n'est pas liée.

leurs sont affectées a pu laisser croire à une atteinte portée à la compétence législative et a, incidemment, offert une raison suffisante d'exclure de la catégorie des impositions de toutes natures les impôts locaux au motif que leur régime, pour ce qui concerne l'assiette et le taux, ne serait pas fixé par le législateur. C'est à cette conclusion qu'est parvenu M. Loïc PHILIP qui, définissant les impositions, dit qu' « elles recouvrent un domaine plus large que les impositions de toutes natures visées à l'article 34 de la Constitution pour lesquelles le législateur doit fixer les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures car, dans de nombreux cas, ce n'est pas (ou plus) le législateur qui en fixe l'assiette ou le taux. Ainsi, depuis la dernière reforme constitutionnelle sur la décentralisation, les impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution ne visent plus essentiellement que les impôts d'Etat. »[503]

Cette interprétation des dispositions modificatrices de l'article 72 introduites par la loi constitutionnelle n° 2003-276 du 28 mars 2003 semble contestable autant dans son argumentaire que dans son résultat. En effet, deux éléments peuvent militer dans le sens d'une position moins tranchée : l'une tient dans le texte de l'article 72 de la Constitution et l'autre dans la jurisprudence constitutionnelle.

L'article 72 de la constitution ne supprime pas la compétence législative en matière d'impôts locaux

L'article 72 de la Constitution pose au moins deux principes : d'une part celui de la faculté pour les collectivités territoriales de fixer l'assiette et les taux des impositions qui leur sont affectées et d'autre part l'obligation pour celles-ci d'avoir des ressources propres et particulièrement des ressources fiscales dans une proportion déterminante par rapport à l'ensemble de leurs ressources, ce dernier principe étant la plupart du temps mis en rapport avec le principe de la libre administration des collectivités territoriales.[504]

S'agissant du premier principe, contrairement à ce qui semble être dit par certains auteurs, le texte constitutionnel après la modification apportée par la loi constitutionnelle du

---

[503] [503] Loïc Philip: Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, Mélanges Paul AMSELEK, édit. Bruylant, Bruxelles, 2005, p. 686.

[504] Lire par exemple la décision n°91-298DC du 24 juillet 1991 dans laquelle le Conseil Constitutionnel affirme que « les règles posées par la loi ne sauraient avoir pour effet de restreindre les ressources fiscales des collectivités territoriales au point d'entraver leur libre administration. »

28 mars 2003, ne supprime pas la compétence législative en matière d'impôts locaux mais se borne à ouvrir une « facultés pour les collectivités territoriales de fixer l'assiette et le taux de leurs impôts. Pour le législateur il ne s'agit pas d'une compétence liée mais bien d'une compétence qu'il est libre d'exercer ou de ne pas exercer sous certaines formes sous peine d'incompétence négative. Pour les collectivités territoriales, il ne s'agit pas non plus d'un droit constitutionnel opposable au législateur sauf à vider l'article 34 de son sens. En somme le texte constitutionnel ne dépouille pas le législateur de ses compétences en la matière, bien au contraire celui-ci est toujours maître du jeu. Quatre éléments au moins tendent à le confirmer :

C'est une possibilité et non pas une compétence liée c'est à dire obligatoire que le législateur serait obligé d'exercer. Il est, en la matière, libre constitutionnellement de l'exercer ou non. Certes il est commode, en pratique et pour tenir compte des réalités locales, que le législateur laisse, une certaine marge de manœuvre aux autorités locales mais il ne doit aucunement renoncer à ses prérogatives sous peine d'incompétence négative.

C'est une possibilité limitée dans son champ d'action matériel. En effet, elle ne s'applique pas à l'ensemble du régime juridique des impôts locaux puisqu'elle est circonscrite à la fixation des règles d'assiette et de taux, le recouvrement étant exclusivement réservé aux services administratifs de l'Etat tout au moins en principe pour ce qui est des impôts locaux.

C'est une possibilité qui doit être autorisée par le législateur traduisant ainsi la maîtrise du mécanisme par celui-ci. Le législateur est ici, non pas comme un sujet passif dans le sens où il aurait une compétence liée, mais plutôt comme « maître du jeu » dans la mesure où c'est à lui de décider de l'opportunité de déléguer une partie de ses compétences.

C'est une possibilité limitée. Le législateur lorsqu'il autorise les collectivités territoriales à fixer l'assiette et le taux des impositions de toutes natures qui leur sont affectées doit déterminer les limites à l'intérieur desquelles cette compétence doit être exercée. Il ne peut déléguer qu'une partie de ses compétences et exercer lui-même l'essentiel de celles-ci. C'est ainsi, par exemple, qu'en matière de taux il doit fixer les limites à l'intérieur desquelles cette compétence doit être exercée par les autorités territoriales. Ainsi, on pourrait dire qu'il n'y a pas, dans cette matière, substitution d'autorités mais délégation partielle de compétences.

S'agissant enfin du principe de la détention d'une part déterminante de ressources fiscales dans les ressources globales des collectivités territoriales, il signifie simplement que

le législateur doit veiller, lorsqu'il supprime des impôts locaux, à ce que les ressources fiscales de celles-ci occupent une part déterminante dans l'ensemble de leurs ressources. Pour cela, il n'est pas nécessaire que le législateur se dépouille de ses compétences fiscales. Un tel objectif peut être atteint soit en veillant à qu'il existe toujours un corps d'impôts locaux suffisants en nombre ou en volume financier, soit en modulant lui-même ou en faisant moduler sous certaines limites par les collectivités territoriales les taux des impôts locaux.

La jurisprudence constitutionnelle confirme la compétence législative en matière d'impôts locaux

La jurisprudence du Conseil Constitutionnel, bien avant la loi constitutionnelle du 28 mars 2003 qui introduit des innovations sur les compétences financières des collectivités territoriales, s'était déjà prononcée sur la compétence législative en matière d'impôts locaux et sur la part des ressources fiscales dans les ressources globales de ces collectivités.

En ce qui concerne la compétence du législateur en matière d'impôts locaux, le juge constitutionnel en a une vision extensive et considère que, nonobstant le fait qu'une délégation de compétences aux autorités locales dans la fixation des règles d'assiette et de taux soit possible, le législateur ne doit pas se dépouiller de ses compétences et doit au contraire les exercer pleinement sous peine d'incompétence négative. Ce rôle privilégié du législateur avait déjà été mis en lumière par le Conseil Constitutionnel lorsque celui-ci affirmait la compétence exclusive du législateur pour créer ou supprimer des ressources locales.[505]Aussi exclusive fût-elle, cette compétence doit, néanmoins, s'exercer dans le respect du principe de la libre administration des collectivités territoriales dont il détermine les principes fondamentaux.[506]

Pour ce qui est de l'établissement des impôts locaux, le Conseil constitutionnel considérait déjà, bien avant la modification constitutionnelle de 2003, que « le législateur peut déterminer les limites à l'intérieur desquelles une collectivité peut être habilitée à fixer

---

[505] Cons. Const. , déc. n° 68-35 DC du 30 janvier 1968, J.O du 1er février 1968: « Considérant que, si l'article 34 de la Constitution place dans le domaine de la loi la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature[…].les dispositions de l'article 22 […]prévoient qu'aucune mesure réglementaire ne pourra entraîner une réduction des ressources fiscales des collectivités locales; que, dans la mesure où elle vise des dispositions de caractère réglementaire qui pourraient intervenir, pour l'application de mesures de forme législative dans des matières relevant du domaine de la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution, cette prescription ressortit à la compétence du législateur »

[506] Conformément à l'article 34 al 12-14 de la Constitution du 4 octobre 1958 qui dispose que « la loi détermine les principes fondamentaux […] de la libre administration des collectivités territoriales, de leurs compétences et de leurs ressources. »

elle-même le taux d'une imposition établie en vue de pourvoir à ses dépenses. »[507] Cette décision permettait de prendre en compte à la fois les compétences législatives tirées de l'article 34 de la Constitution et le principe de libre administration des collectivités territoriales tiré de l'alinéa 12-14 du même article et de l'article 72 al.3 du texte constitutionnel. Le juge constitutionnel n'a d'ailleurs pas manqué de relever ces éléments en affirmant dans le considérant 13 de la décision « que si, en vertu de l'article 72 de la Constitution, les collectivités territoriales "s'administrent librement par des conseils élus", chacune d'elles le fait "dans les conditions prévues par la loi"; que l'article 34 de la Constitution réserve au législateur la détermination des principes fondamentaux de la libre administration des collectivités locales, de leurs compétences et de leurs ressources ainsi que la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. »[508] En d'autres termes, s'agissant des impositions de toutes natures tout comme de la libre administration, l'exercice des compétences en la matière est législatif.

En ce qui concerne la suppression des impôts locaux, le juge constitutionnel veille également au respect des compétences fiscales du législateur et au principe de libre administration des collectivités territoriales. Ainsi, s'agissant de l'article 52 de la loi d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire[509] qui prévoyait la suppression de la taxe professionnelle par le législateur au profit de certaines entreprises à compter du 1er janvier 1995, sauf délibérations contraires de la collectivité territoriale ou du groupement de collectivités territoriales concernées, le Conseil constitutionnel considéra, en dépit du fait que certains députés y voyaient une atteinte portée au principe de libre administration des collectivités territoriales « que si en vertu de l'article 72 de la Constitution, les collectivités territoriales "s'administrent librement par des conseils élus", chacune d'elles le fait "dans les conditions prévues par la loi"; que l'article 34 de la Constitution réserve au législateur la détermination des principes fondamentaux de la libre administration des collectivités locales, de leurs compétences, et de leurs ressources ainsi que la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature; que sur le fondement de ces dispositions, le législateur qui a prévu au III de l'article

[507] Cons. Const. , déc. n°90-277 DC du 25 juillet 1990, considérant 14, www.legifrance.gouv.fr

[508] déc. n°90-277 du 25 juillet préc. , considérant 13.

[509] Publiée au journal Officiel du 1er février 1995, p. 1706.

52 un mécanisme de compensation financière à la perte de recettes résultant des exonérations fiscales envisagées, pouvait édicter les règles ci-dessus analysées sans qu'elles aient pour effet de restreindre les ressources des collectivités territoriales au point d'entraver leur libre administration. ».[510] On retrouve quasiment la même rédaction dans une décision rendue en 1991 à propos de la suppression de la part affectée à la ville de Paris du produit de la taxe sur le pari mutuel des courses en hippodromes ou hors hippodromes.[511] Si, dans cette espèce, la suppression s'était faite au profit de l'Etat, il n'est pas rare que la haute juridiction garde le même raisonnement lorsque le prélèvement se fait au profit d'une collectivité locale, celle-ci ne devant être opérée « qu'à titre exceptionnel et ne doit concerner qu'une partie de l'impôt local; il doit être défini avec précision quant à son objet et à sa portée; il ne doit pas avoir pour conséquence d'entraver la libre administration des collectivités concernées. »[512] Cette affirmation est assise sur des arguments qui méritent d'être reproduits in extenso:

« Considérant que les auteurs des saisines soutiennent que l'institution d'un prélèvement sur les ressources fiscales des communes est contraire au principe de libre administration des collectivités territoriales; que, pour les auteurs de la première saisine, ce principe implique qu'une commune puisse déterminer seule le montant de ses impôts locaux et la destination des fonds ainsi prélevés; que les auteurs de la seconde saisine estiment que l'article 14 de la loi entrave la libre administration des communes du fait de l'ampleur du prélèvement fiscal qu'il opère ainsi que de ses effets sur le budget des communes dont les ressources sont par ailleurs diminuées au titre de la dotation de solidarité urbaine; Considérant que, comme il a été dit ci-dessus, le principe de libre administration des collectivités territoriales reçoit application "dans les conditions prévues par la loi"; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution il appartient au législateur de déterminer les principes fondamentaux de la libre administration des collectivités locales, de leurs compétences et de leurs ressources, ainsi que de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; Considérant que dans l'exercice de sa compétence en matière fiscale le législateur n'est pas tenu de laisser à chaque collectivité territoriale la possibilité de déterminer seule le montant de ses impôts locaux; Considérant de même que le législateur peut, à titre exceptionnel, décider que le produit d'un impôt communal pourra en partie être

[510] Cons. Const. déc. n°95-358 DC du 26 janvier 1995, considérant 37, www.legifrance.gouv.fr.

[511] Cons. Const. , déc. n°91-298 DC du 24 juillet 1991, considérants 34 à 38, www.légifrance.gouv.fr.

[512] Cons. Const. , déc. n°91-291 DC du 6 mai 1991, www.legifrance.gouv.fr

attribué à une autre collectivité territoriale ; qu'un prélèvement sur les ressources fiscales d'une collectivité est assimilable par ses effets à une charge obligatoire; Considérant toutefois que le prélèvement sur les ressources fiscales d'une collectivité territoriale dans le but d'accroître les ressources d'autres collectivités territoriales doit être défini avec précision quant à son objet et sa portée et qu'il ne saurait avoir pour conséquence d'entraver la libre administration des collectivités territoriales concernées. »

A titre d'illustration, on pourrait encore citer le cas de la suppression de la part salariale de la taxe professionnelle que le Conseil Constitutionnel valide en s'appuyant sur le fait que cette suppression est suivie d'une compensation dont les mécanismes d'indexation garantissent un niveau de ressources financières correspondant au produit qu'aurait pu fournir la part de la taxe supprimée.[513] Dans cette décision, pour vérifier le maintien de ressources globales, le Conseil contrôle l'existence, le quantum et la pérennité de la compensation instituée. Cette décision fait écho à une décision antérieure dans laquelle le Conseil considérait que la mise en place d'une compensation des pertes de recettes des collectivités locales résultant d'une mesure législative n'était pas contraire au principe de la libre administration.[514]

Néanmoins, la question s'est posée de savoir si la suppression d'un impôt local, même lorsqu'elle est compensée par des ressources autres que fiscales, n'était pas contraire aux dispositions de l'article 72-2 al.3 qui exigent que les recettes fiscales des collectivités territoriales représentent une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources financières. En d'autres termes, la question est de savoir si les suppressions des prélèvements fiscaux locaux pouvaient être exclusivement compensées par des ressources financières autres que fiscales sans entrer en contradiction avec les dispositions de l'article 72-2 ou alors faut-il laisser aux autorités locales une marge de manœuvre leur permettant de fixer eux-mêmes, avec quelques limites, l'assiette et le taux de leurs impôts? Le gouvernement semblait dans ses observations sur la saisine de la loi de finances pour 1999 pencher pour la première

---

[513] Cons. Const. , déc. n°98-405 du 29 décembre 1998, www.legifrance.gouv.fr: « Considérant qu'en contrepartie de la suppression de la part salariale de la taxe professionnelle, la loi institue une compensation dont le montant, égal, en 1999, à la perte de recettes pour chaque collectivité locale, sera indexé par la suite sur le taux d'évolution de la dotation globale de fonctionnement, avant d'être intégré dans cette dernière à partir de 2004 et reparti selon les critères de péréquation qui la régissent; que ces règles n'ont pour effet ni de diminuer les ressources globales des collectivités locales ni de restreindre leurs ressources fiscales au point d'entraver leur libre administration. »

[514] Cons. Const. , déc. n° 95-358 du 26 janvier 1995 déjà précitée.

option et considérait que « la libre administration repose essentiellement, pour être effective, sur la libre disposition des sommes nécessaires à l'exercice de leurs compétences par les collectivités locales. Aucune règle constitutionnelle n'implique de privilégier une catégorie de ressources par rapport à une autre ». Pour sa part, le Conseil constitutionnel semble opter pour une position médiane en considérant que la libre administration implique non seulement l'existence d'une fiscalité locale mais également part suffisante de recettes fiscales dans les ressources globales sans pour autant déterminer le seuil en dessous duquel toute suppression de recettes fiscales serait une entrave à la libre administration des collectivités locales.

En somme, la compétence législative en matière de fiscalité locale est toute entière maintenue dans le cadre fixé par l'article 34 de la Constitution dans la mesure où aucune règle constitutionnelle n'oblige le législateur à se déposséder de ses compétences dans la fixation des impositions de toutes natures. Tout au plus, le principe de libre administration implique qu'il conserve un niveau suffisant de recettes fiscales dans les ressources financières des collectivités territoriales en compensant les suppressions d'impôts locaux. C'est, semble-t-il, l'éclairage que donne la décision[515] rendue en 2000 à propos de la suppression de la part régionale de la taxe d'habitation. Dans cette décision, le juge constitutionnel affirme «[…] qu'en contrepartie de la suppression, à compter de 2001, de la part régionale de la taxe d habitation, la loi prévoit une compensation, par le budget de l Etat, de la perte de recettes supportée par les régions; qu'il est précisé au 2 du I de l'article 11 que « Cette compensation est égale au produit des rôles généraux de taxe d habitation ou de taxe spéciale d équipement additionnelle à la taxe d habitation émis au profit de chaque région et de la collectivité territoriale de Corse en 2000 revalorisé en fonction du taux d évolution de la dotation globale de fonctionnement » et que, « à compter de 2002, le montant de cette compensation évolue chaque année comme la dotation globale de fonctionnement »; que les dispositions critiquées, si elles réduisent de nouveau la part des recettes fiscales des régions dans l'ensemble de leurs ressources, n'ont pour effet ni de restreindre la part de ces recettes ni de diminuer les ressources globales des régions au point d'entraver leur libre administration. »

C'est aussi ce que semble soutenir M CAPORAL qui affirme que « l'article 72-2 de la Constitution reconnaît au Parlement la possibilité d'autoriser les collectivités à [fixer

[515] Cons. Const. , déc. n°2000-432 DC du 12 juillet 2000 relative à la loi de finances rectificative pour 2000, considérant 6, www.legifrance.gouv.fr.

l'assiette et le taux] [des impositions de toutes natures] dont elles peuvent [recevoir tout ou partie]. Cette introduction s'inscrit par conséquent dans la continuité puisque ce pouvoir bien que réaffirmé est toujours un pouvoir conditionné et délégué par le parlement. »[516] En somme, les particularismes liés aux impôts locaux ne disqualifient pas ces dernières d'une incorporation dans la catégorie des impositions de toutes natures. En est-il de même des impositions prélevées au profit des institutions communautaires ? Nous allons examiner cette question dans les développements qui suivent.

## II. Les particularismes liés aux impôts prélevés au bénéfice des institutions communautaires

La question de la compétence parlementaire en matière fiscale s'est souvent posée à propos de certains impôts dits « communautaires »[517]. La question a été posée de savoir si le législateur français conservait sur ces impôts le pouvoir de fixer les règles d'assiette, de taux et de recouvrement. En clair, la question posée est de savoir si ces impositions doivent être rangées dans la catégorie des impositions de toutes natures dont le législateur doit déterminer le régime juridique. Si la réponse est plus nuancée en matière de TVA**,** il semblerait que pour d'autres impositions, le droit communautaire actuel pousserait à conclure à une érosion de la compétence fiscale sur certaines impositions directes et indirectes.

A ses origines, hormis le prélèvement charbon-acier,[518] la communauté européenne a été financée par des contributions des Etats membres, notamment par de la TVA. Sur le fondement de l'article 99 du traité de Rome qui recommandait l'harmonisation des taxes sur

---

[516] Stéphane CAPORAL, droit constitutionnel fiscal, jurisclasseur administratif, fascicule 1464, p.12

[517] L'expression, qui peut être sujette à controverse, est néanmoins employée par certains auteurs (voir, par exemple Jacques BUISSON, l'érosion de la souveraineté fiscale dans les pays membres de la communauté européenne, l'exemple de la France, Dalloz 1999, n°13, p. 129 à 133). Discutable à certains égards, elle traduit, néanmoins, une réalité juridique du droit fiscal français caractérisé par une érosion du pouvoir fiscal du législateur national au profit des compétences fiscales, sans cesse en croissance, des autorités communautaires.

[518] qui de l'avis de certains commentateurs est le premier impôt international : Lire par exemple Jean-françois PICARD, la limitation du pouvoir fiscal liée au développement de la construction européenne, in l'exercice du pouvoir financier du parlement : théorie, pratique et évolution (sous la direction de Loïc PHILIP), ECONOMICA, 1996, p.49

le chiffre d'affaires. Dans l'intérêt du marché commun sera prise la première directive TVA dès le 11 avril 1967 qui en posera les principes généraux, la deuxième fixant les éléments techniques relatifs au champ d'application, à l'assiette, au taux, au régime d'exonérations, de déduction et réduction, etc. Dès 1967, se trouvent donc déjà posés les éléments d'harmonisation communautaire en matière de TVA. La décision du 12 avril 1970 permet de passer du stade d'harmonisation au stade d'uniformisation avec un taux qui ne peut dépasser 1 % et une assiette uniformément établie dans tous les Etats membres.

L'établissement d'une assiette uniforme est une étape déterminante qui en elle-même constitue à plusieurs titres une limitation du pouvoir fiscal du parlement. C'est, du reste, ce que pense M. Jean-François PICARD[519] lorsqu'il affirme que « le mécanisme de l'assiette uniforme entraînait déjà une limitation considérable des pouvoirs fiscaux du Parlement français. » A sa suite il convient de relever deux éléments de limitation, l'un incident à l'interdiction faite aux Etats membres d'élaborer un système national de TVA. Il résultait, presque mécaniquement, de cette interdiction une impossibilité pour les Etats d'élaborer d'autres taxes sur le chiffre d'affaires. L'autre élément de limitation est d'essence matérielle et consiste en un rétrécissement du champ de compétences du parlement en matière de taxes sur le chiffre d'affaires dans la mesure où l'assiette de la TVA couvrait la quasi-totalité des opérations économiques pouvant être exercées par un assujetti.[520] La 6ème directive TVA du 17 mai 1977 permet, cependant, de franchir un pas supplémentaire dans l'érosion des compétences fiscales du législateur national. La suppression des frontières fiscales et la libéralisation des taux de TVA aboutissent à une concurrence entre les Etats et donc à une autolimitation des législateurs à prescrire des taux trop élevés susceptibles de décourager les investissements économiques. Sans doute est-ce pour limiter ces effets que la directive TVA

---

[519] Jean-françois PICARD, la limitation du pouvoir fiscal liée au développement de la construction européenne, in l'exercice du pouvoir financier du parlement : théorie, pratique et évolution (sous la direction de Loïc PHILIP), ECONOMICA, 1996, p.51.

[520] Certaines opérations demeuraient tout de même en dehors du champ d'application de la TVA comme les opérations bancaires, les opérations financières, les opérations d'assurances, le remboursement forfaitaire agricole, les petites entreprises, la TVA immobilière, les investissements sur le plateau continental, etc. ;

du 12 décembre 2005 prescrit-elle en son article 1 un taux plancher de 15%,[521] les Etats étant « libres »,[522] au-delà, de déterminer le taux applicable sur leur territoire.

En somme, la TVA dans sa forme actuelle semble, à première vue, ne pas devoir être classée parmi les impositions de toutes natures. Nonobstant le fait que son recouvrement et, dans une moindre mesure, la fixation de son taux relève de la compétence des Etats membres et donc du législateur français, c'est bien le législateur européen qui détient, en la matière, la compétence initiale dans la fixation du régime juridique de cet impôt, les Etats n'exerçant qu'une compétence dérivée, c'est à dire déléguée par les autorités communautaires. Néanmoins, il n'est pas exclu de penser que cette situation n'est pas en totale contradiction avec les dispositions de l'article 34 de la Constitution dans la mesure où la lettre de celles-ci semble être bien respectée. En effet, sur la scène nationale, c'est bien le législateur national qui fixe les règles d'assiette, de taux et de recouvrement de la TVA, ce qui correspond bien aux prescriptions de l'article 34. Nous inclinons à penser que cette dernière analyse semble être plus en cohérence avec l'état du droit positif et devrait, de ce fait, être retenue.

Ce questionnement sur l'interaction entre les compétences des autorités communautaires et les dispositions de l'article 34 de la Constitution peut également être étendu à d'autres impositions.

En dehors de la TVA, le droit communautaire européen a investi d'autres domaines de prélèvement fiscal. Il en est ainsi de certains impôts directs et indirects.

En ce qui concerne les impôts indirects, le régime juridique sur les accises, c'est à dire les impôts sur certains produits comme les tabacs manufacturés, les cigarettes, les huiles minérales, les alcools, les bières et les vins, par exemple, est fixé par des directives européennes. Cette observation doit aussi être faite à propos des droits d'enregistrement sur les opérations de rassemblement des capitaux, c'est à dire des impôts perçus sur les opérations touchant à la vie des entreprises (création, transformation, etc.) en raison du fait

---

[521] Certaines dispositions de la directive ci-dessus citée dispose que « le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est fixée par chaque membre à un pourcentage de la base qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de service. A partir du 1er janvier 2006 et jusqu'au 31 décembre 2010, le taux normal ne peut inférieur à 15%. Le Conseil décide, conformément à l'article 9 du traité du niveau du taux normal applicable après le 31 décembre 2010 »

[522] il s'agit, bien entendu, d'une liberté toute relative si l'on tiens compte des contraintes macro économiques que les Etats doivent intégrer dans l'élaboration de leurs politiques fiscales.

que la directive 69-335 du 17 mai 1969[523] fixe une partie du régime juridique de ces impôts, ne laissant aux Etats que quelques domaines d'intervention marginaux, notamment en matière de recouvrement.

Pour ce qui est des impôts directs, deux directives n°433 et n°435 du 23 juillet 1990, respectivement relatives au régime fiscal commun applicable aux fusions, scission, apports d'actifs et échanges d'action de sociétés situées dans des d'Etats membres différents et relatives au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères filiales laissent penser qu'une bonne partie des règles sur la fiscalité des sociétés et des groupes de sociétés sortent du champ d'application des dispositions de l'article 34 relatives aux impositions de toutes natures Cette réalité factuelle pourrait pousser à conclure que ces impositions sont en dehors du champ d'application de l'article 34. Cependant, ici comme en matière de TVA on doit conclure au respect des dispositions de l'article 34.

Enfin, certains prélèvements dits contributions communautaires pourraient, à première vue, laisser penser à l'existence d'une fiscalité communautaire. En effet le prélèvement sur les rémunérations des fonctionnaires communautaires ainsi que le prélèvement spécial qui y est adossé regroupent les traits juridiques[524] et financiers[525] d'une imposition et en particulier de l'impôt sur le revenu français.[526] Cependant, la ressemblance avec l'IR s'arrête là. Il manque encore à l'Union européenne une légitimité politique qui est intimement liée à la nature d'une imposition. Organisation internationale, elle ne dispose pas au même titre que les Etats de la souveraineté de lever sur son territoire et sur ses sujets des impôts. En réalité, en l'état actuel de la construction, il ne peut juridiquement et politiquement exister de fiscalité communautaire et donc pas d'imposition communautaire.

En somme, la notion d'impôt correspond globalement à la définition des impositions de toutes natures. Il s'agit dans les lignes qui suivent de démontrer que les taxes fiscales peuvent également être intégrées dans la catégorie des impositions de toutes natures.

---

[523] JOCE. Législation du 03 octobre 1969, p.25, réf. 369L0335.

[524] Le régime juridique, notamment les règles d'assiette et de liquidation, semble assez proche de celui de l'IR.

[525] Comme les impositions de l'article 34 de la Constitution, ces prélèvements sont obligatoires et ne donnent lieu à aucune contrepartie.

[526] Sur la question lire, par exemple, Emilie DEAL, L'imposition des fonctionnaires de l'Union européenne, un axolotl fiscal ? , PA n°213, 24 octobre 2007, p. 4 à 13.

## Section II. L'intégration des taxes fiscales dans la catégorie des impositions de toutes natures

Catégorie intermédiaire entre les impôts et les redevances ou rémunérations des services rendus,[527] les taxes fiscales, tout comme les impôts, font incontestablement partie des impositions de toutes natures. C'est là une évidence qu'il convient de constater au vu de la doctrine et de la jurisprudence sans insister outre mesure. En effet, on retrouve dans la doctrine des auteurs classiques, MM. JEZE, LAFFERRIERE, TROTABAS, l'idée que la taxe se rapproche de l'impôt par son régime juridique. Comme le rappelle M. GUIEZE, « en conséquence de son caractère fiscal, la taxe fait évidemment partie des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution ».[528]Des auteurs plus récents font le même constat. Pour ne pas multiplier les exemples, citons MM. Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT selon lesquels, on peut actuellement inclure dans la catégorie des impositions de toutes natures « les impôts, les taxes fiscales et, avec des réserves, les impositions quasi fiscales ».[529]

On relève également dans la jurisprudence la confirmation de l'appartenance des taxes fiscales au domaine fiscal. A titre d'illustration, on peut d'abord citer l'arrêt syndicat national des transporteurs aériens du 21 novembre 1958 qui valide à contrario ce fait en considérant que les redevances d'aéroport « ne sont pas au nombre des impôts ou taxes fiscales dont l'institution est réservée à la loi par la tradition constitutionnelle républicaine ». Il en est de même des droits de place dans les halles, foires et marchés qui d'après la Cour d'Appel administrative de Paris, sont des recettes qui « entrent par leur nature dans la catégorie des taxes assimilées aux contributions indirectes ».[530]

---

[527] Nous avons montré que les expressions « redevances de services rendus », « rémunérations de services rendus » ou « rémunérations pour services rendus » sont indifféremment employées par la jurisprudence constitutionnelle et administrative. Cependant, l'expression, celle consacrée par la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances est bien « rémunérations de services rendus ».

[528] J-L GUIEZE, le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, LGDJ 1974, p. 37.

[529] Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, 3e édit. , PUF 2003, p. 31.

[530] CAA Paris 22 janvier 1998, n°97-1602, 2e Ch., Association des commerçants non sédentaires de Corbeil-Essonne, RJF 6/98, p. 522.

Les taxes fiscales, en tant que catégorie de prélèvements publics, ont été, dès la naissance de la science des finances, un sujet d'étude largement abordé par la doctrine juridique française.[531] Aussi, n'est-il pas étonnant de constater les longs développements que lui consacrent des auteurs comme Gaston JEZE, Julien LAFERRIERE, Marcel WALINE et Louis TROTABAS, pour ne citer que ceux-là.

Appréhendée comme la contrepartie financière d'un avantage procuré par l'Etat à un administré, elle a été pendant les années 50, opposée à l'impôt. Cette opposition a donné lieu à la construction de « la théorie de la répartition des charges » selon laquelle les prélèvements fiscaux pouvaient financer les dépenses publiques de deux façons: soit en sollicitant des contribuables le paiement de l'impôt, soit en ayant recours à des perceptions sur les usagers (virtuels ou effectifs) d'un service public par le biais de la taxe fiscale. De fait, dans cette perspective, la taxe était considérée comme une technique de prélèvement et ne se distinguait de l'impôt que sur le plan financier[532] en ce qu'elle est la contrepartie d'un service. Toutefois, le développement des redevances ou rémunérations de services rendus et par suite des taxes parafiscales a fait perdre à la taxe sa spécificité en tant que prélèvement effectué en contrepartie ou à l'occasion d'un service. Cette conséquence, n'a cependant pas eu pour effet de supprimer tout intérêt théorique pour la taxe. Elle a abouti seulement à un repositionnement des centres d'intérêt en substituant à la traditionnelle opposition impôt/taxe de nouveaux axes d'étude polarisés autour de la distinction de la taxe fiscale aux redevances ou rémunérations de services rendus d'une part, et des taxes fiscales aux taxes parafiscales, d'autre part. C'est donc ces nouveaux axes d'étude qui vont focaliser l'essentiel des analyses des auteurs doctrinaux et permettre la construction d'une notion de taxe fiscale. De leurs travaux et des constructions jurisprudentielles, s'est dégagée une définition de la taxe fiscale que nous exposerons ci-après. A l'inverse, une présentation typologique des taxes fiscales semble plus ardue. Sans doute est-il possible de tirer de la législation fiscale, notamment du code général des impôts, une présentation numérique des divers prélèvements dénommés taxes. Mais celle-ci nous semble fournir peu d'éléments susceptibles de faciliter la construction d'une typologie. Au minimum, elle paraît manquer de fiabilité au moins parce que l'emploi du terme taxe ne semble pas être empreint de rigueur terminologique.

---

[531] Et bien sûr étrangers, notamment allemands et anglais si l'on s'en tiens aux quelques commentaires que nous en livre Gaston JEZE dans ses cours de finances publiques professés à la faculté de droit de Paris durant l'année académique 1929-1930.

[532] Sur le plan juridique impôt et taxe sont soumis au même régime juridique et fiscal.

En somme, pour appréhender la notion de taxe fiscale, il convient de déterminer ce qu'elle est, c'est à dire de l'identifier **(§. )** avant de montrer pourquoi elle doit être inclue dans la catégorie des impositions de toutes natures **(§. II)**.

## Paragraphe I. L'identification des taxes fiscales

Il convient de traiter dans cette sous section d'une part, la question de la définition de la taxe fiscale. Notre propos consistera d'une part à définir la taxe fiscale par rapport à la redevance ou rémunération des services rendus **(A)** et d'autre part, par rapport à la taxe parafiscale **(B)**. L'un et l'autre de ces éléments s'appuyant sur des critères, respectivement, matériel et organique.

### A. La définition de la taxe fiscale par opposition à la rémunération des services rendus

Il n'y a ni dans la Constitution, ni dans la loi une définition de la notion de taxe fiscale. Celle-ci est, pour l'essentiel, une construction doctrinale et jurisprudentielle. Dans ce dernier cas, elle s'est faite, si l'on puis dire, à l'ombre des notions de rémunération des services rendus et taxe parafiscale.[533] Si elle est définie par certains auteurs comme « un prélèvement pécuniaire opéré au profit d'une personne publique par voie de contrainte, en contrepartie de l'utilisation d'un service public à caractère obligatoire »,[534] elle tire l'essentiel de ses critères des constructions jurisprudentielles, constructions sur lesquelles nous ne reviendrons que brièvement.

Le traitement des taxes fiscales dans la doctrine a connu des fortunes diverses. Jadis au centre des études doctrinales, elle n'est aujourd'hui envisagée par certains auteurs que dans la perspective de sa suppression. [535] Elle s'est construite, pour une grande part, par opposition

---

[533] Jacques BUISSON, Contentieux fiscal, JCP. Fascicule n°70-19, p.4.

[534] Jacques BUISSON, ibid.

[535] Cette opinion, certes, était déjà suggérée émise dans les années 50 (cf. R. Drago : Obs. sous Cass. 28 fév. 1955, AJDA 1955, Jp. , p.301 ; M. Chrétien : Distinction de l'impôt et de la taxe, chronique de jurisprudence fiscale, RSF 1951, p. 381 et s. ) mais elle revêt aujourd'hui des formes plus directes et plus fermes. (voir par exemple R. HERTZOG : Classification des ressources publiques, in Dictionnaire encyclopédique des finances

aux rémunérations des services rendus, permettant ainsi de dégager certains critères de différenciation entre le domaine fiscal et le domaine non fiscal. En cette matière, on note une évolution des idées professées par une variété d'auteurs. Généralement, elles sont regroupées autour de trois thèmes majeurs qui portent sur la prise en considération de la nature du service **(I)**, du statut de l'usager face au service**(II)**, de certains traits de définition afférents à la contre-prestation financière **(III)**.

## I. La prise en considération de la nature du service

Pour certains auteurs,[536] la qualification d'un prélèvement en taxe fiscale peut être déduite de la nature des services à l'occasion desquels ils sont perçus. Le mécanisme se décline en une formule fort simple: les perceptions effectuées à l'occasion du fonctionnement d'un service public administratif doivent être qualifiées de taxes fiscales. A l'inverse, les redevances ou rémunérations des services rendus seraient perçues lors du fonctionnement des services publics industriels et commerciaux. Pour nous en convaincre, lisons M. LAFERRIERE qui affirmait en 1952 dans son « Traité de science et de législation financière » qu' « un élément de la notion de taxe fiscale est la nature du service à l'occasion duquel il est procédé à cette perception. La taxe correspond à une intervention de l'Etat qui consiste à assurer le fonctionnement d'un service public proprement dit, établi dans l'intérêt collectif, […] Il en est autrement quand l'Etat se livre à une exploitation commerciale ou industrielle dont le but direct est la vente aux particuliers d'objets ou la fourniture de services[…]. Celui qui achète un paquet de cigarettes n'acquitte pas une taxe à raison de l'avantage que lui procure le fonctionnement d'un service public : il paie le prix d'un objet que l'Etat a fabriqué pour le vendre. »[537] Cette position ne semble pas pour autant être en accord avec la réalité du droit positif. Comme le note M. Bernard CASTAGNEDE « …certains services administratifs perçoivent des sommes auxquelles il est reconnu le

---

publiques, p. 1370 et 1371: « Réglons enfin son compte à la prétendue catégorie des taxes, qui serait intermédiaire entre les impositions et les rémunérations. […] Il n'existe dans les finances publiques françaises ni catégorie financière ni régime juridique susceptible de se voir appliquer utilement la dénomination de taxe ».

[536] Parmi ceux-ci on peut citer J. LAFERRIERE et M. WALINE ( Traité élémentaire de science et de législation financière, LGDJ, Paris 1952, p. 235.) et plus récemment, M. DUVERGER (Finances publiques, Thémis, p.94 et s.).

[537] LAFERRIERE et M. WALINE préc., p. 235.

caractère de redevances,[538] alors que les rémunérations des services industriels ou commerciaux ne sont pas toujours dépourvues d'un aspect fiscal.[539] En fait le problème de la nature des contributions versées à l'occasion des services publics se pose en termes identiques quelle que soit l'activité de ces services.»[540] En vérité, la spécificité de la taxe fiscale vient de son caractère fiscal. En effet, c'est bien en raison de sa nature fiscale que sa perception est obligatoire même en dehors de toute utilisation du service et que son montant est sans commune mesure avec le coût réel du fonctionnement du service puisqu'elle ne vise pas justement à rémunérer ce service. Cette thèse semble donc être construite sur un malentendu: on a présupposé que puisque qu'un service public administratif assume des missions d'intérêt général, celles-ci ne pouvaient être financées que par des prélèvements fiscaux et donc par de la taxe fiscale. A l'inverse, les services publics industriels et commerciaux, puisqu'ils effectuent des activités industrielles ou commerciales, ne sauraient être financés que par des prix ou rémunérations de services rendus qui sont la juste contrepartie des objets ou services que ces organismes mettent au service des usagers. Or, comme le rappelle M. CASTAGNEDE, des personnes publiques administratives peuvent avoir, dans certaines circonstances, des activités commerciales rémunérées par des redevances et des établissements publics industriels et commerciaux être financées par des prélèvements fiscaux. C'est également ce qu'affirme M. Jacques CHARDEAU dans ses conclusions sous l'arrêt syndicat national des transporteurs aériens du 21 novembre 1958 :

« D'après les requérants, le caractère fiscal des taxes perçus résulte nécessairement du caractère administratif du service, car seuls les services industriels et commerciaux pourraient donner lieu à redevances. […] Mais le postulat est inexact: les services publics administratifs ne sont pas nécessairement financés par l'impôt; ils peuvent faire l'objet de redevances payées par l'usager et couvrant les dépenses de fonctionnement du service. »

D'autres auteurs se sont attachés à définir la taxe fiscale en tirant argument du statut des usagers vis à vis du service.

---

[538] Cet auteur cite le cas des taxes d'aéroport perçu par un EPA : CE 21 nov. 1958, syndicat national des transporteurs aériens, D. 1959,P. 475.

[539] M. Henry, concl. Sous CE, 16 nov. 1962, syndicat intercommunal d'électricité de la Nièvre, CJEG, 1963, Jp. , p. 18.

[540] Bernard CASTAGNEDE : la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, thèse pour le Doctorat en droit, février 1972, p. 44.

## II. La prise en compte de la position statutaire de l'usager

La détermination de la nature juridique de certains prélèvements est, pour certains auteurs, tributaire de l'analyse de la position de l'usager vis à vis du service : C'est le recours au critère du service public. Celui-ci a pu se manifester sous deux variantes : Une variante organique qui postule l'obligation pour l'usager d'avoir recours aux prestations du service et une variante matérielle qui situe cette obligation au niveau de la taxation que doit subir l'usager.

### a. Le critère du service obligatoire

On retrouve dans les écrits du Doyen TROTABAS,[541] la défense du critère de qualification des taxes fiscales tiré de l'obligation d'usage du service. Selon celui-ci, il y a taxe lorsque l'usager est obligé d'avoir recours au service public, alors que la redevance est perçue à l'occasion de l'usage d'un service public facultatif. Ce critère est aux yeux de cet auteur le seul qui soit compatible avec la tradition républicaine française qui confère au législateur la compétence exclusive en matière fiscale. En effet, le principe du consentement à l'impôt dont la compétence législative en matière fiscale n'est que la sanction, n'a de sens que si les citoyens, après avoir consentis directement ou indirectement à un prélèvement fiscal, ne se dédisent pas au moment de sa perception.[542] Pour le Doyen de la faculté de Nice, la Cour de cassation fait usage du critère du service obligatoire en relevant que la taxation est due en raison de « …l'usage normal du service public opposé à la simple possibilité de demander certaines prestations indépendantes ou accessoires d'un service obligatoire.»[543] En somme, le service serait obligatoire en cas d'usage normal du service et facultatif en cas de demande d'usage ou d'usage effectif des installations accessoires au service. Cependant, cette argumentation semble comporter quelques faiblesses de formulation. D'abord on ne comprend pas pourquoi il faudrait déduire de l'obligation d'utilisation du service, une

---

[541] Note sous CA d'Aix-en-Provence, 2 mai 1952, D. 1952, Jp. , p. 419 et note sous CE, 21 nov. 1958, syndicat national des transporteurs aériens, D ; 1959, Jp. , p. 471.

[542] R. MALEZIEUX semble, au contraire ne pas prendre en compte l'idée de consentement comme fondement du caractère fiscal des impositions, mais favoriser l'unilatéralisme de l'administration face à l'usager : « le caractère fiscal de l'impôt […] est en quelque sorte évident. A moins d'admettre que le contribuable consente volontairement à s'appauvrir pour la collectivité, on ne peut trouver de fondement à sa dette que dans un acte unilatéral s'imposant à lui », JCP, 1955, 8668, II.

[543]L. TROTABAS, note sous CE. , 21 nov. 1958, préc. p. 420 et 421.

obligation de paiement de la taxe. Si le caractère fiscal du prélèvement découle de ce qu'il a été consenti par les citoyens ceux-ci ne devraient donc être obligés qu'au paiement du prélèvement auquel ils ont consentis et non pas à l'usage du service qui en est l'occasion de perception. C'est d'ailleurs à cette conclusion que semble parvenir M. TROTABAS qui affirme que le caractère obligatoire est un trait inéluctable du prélèvement fiscal et « quand ce caractère inéluctable apparaît, on est dans la catégorie des impositions de toutes natures ».[544]

Ensuite, le critère du service obligatoire est malaisé à mettre en œuvre: D'abord, il existe peu de services obligatoires qui donnent lieu à perception de contributions. Ensuite, il existe des contributions qui sont versées à l'occasion des services juridiquement facultatifs. Face, à cette difficulté on a proposé[545] d'élargir la notion de service obligatoire et d'inclure dans cette notion les services qui sont juridiquement obligatoires et ceux qui le sont dans les faits. Il faut comprendre par obligation de fait les services qui présentent le caractère d'impérieuse nécessité. Toutefois, cette tentative de dépassement de la notion de service obligatoire ajoute une autre difficulté: Comment délimiter la frontière entre les services qui en fait sont obligatoires et les services facultatifs sans succomber à l'arbitraire d'une appréciation faite en fonction des circonstances et des individus.

C'est à la résolution de cette difficulté que se sont attelés certains auteurs.[546] C'est, en particulier, le cas de M. MALEZIEUX[547] qui semblait être attaché à la distinction entre service facultatif et service obligatoire.[548] Dans ses observations sur l'arrêt Chambres de commerce de Marseille c./ Syndicat national des transporteurs aériens rendu par la section commerciale de la Cour de cassation le 28 février 1955, cet auteur proposait de fonder la distinction entre services obligatoire et facultatif sur un critère objectif tiré de la nature des liens qui unissent l'usager au service public. Ainsi, lorsque l'usager est dans une situation contractuelle on est en présence d'une redevance ou rémunération de services rendus et le

---

[544] L. TROTABAS, note sous CE. , 21 nov. 1958, préc.

[545] Cf. M. WALINE, RDP, 1951, p. 499.

[546] M. Waline, devant la difficulté de déterminer un contenu à la notion de service obligatoire, proposait un critère fondé sur les utilisations collectives du service qui seraient obligatoires des utilisations privatives qui, elles, sont facultatives : classification citée par L. TROTABAS, note sous CE. , 21 nov. 1958, préc. p. 421.

[547] Note sous Cass. , 28 février 1955, JCP. 1955. II. 8668.

[548] « plusieurs auteurs contestent la valeur de la distinction des services facultatifs et obligatoires. […] Nous pensons au contraire que la distinction des services obligatoires et des services facultatifs conserve sa valeur. Mais le critère de cette distinction doit être recherché dans le caractère contractuel ou unilatéral des rapports qui existent entre l'administration et l'usager du service à l'occasion duquel est perçue la taxe. »

service à l'occasion duquel le prélèvement est fait a la nature d'un service facultatif. A l'inverse, lorsqu'il se trouve dans une relation marquée par l'unilatéralisme du service, le prélèvement perçu à cette occasion a le caractère d'une taxe fiscale et le service qui donne prétexte à perception a la nature d'un service obligatoire: « C'est par une analyse des actes du redevable dans ses rapports avec les différentes sortes de services que nous pourrons préciser la nature fiscale ou non de son obligation, et accessoirement, la distinction des services obligatoires et des services facultatifs. […] C'est sur la base de la distinction des actes contractuels et des actes unilatéraux que se sont prononcées et la Cour d'Aix dans son arrêt précité et la Chambre civile de la Cour de Cassation dans l'arrêt rapporté ».

Cette proposition ne manque pas de susciter quelques interrogations, notamment en raison de ce que l'usager du service public est toujours dans une situation réglementaire et statutaire, peu importe qu'il se trouve devant un service public obligatoire ou facultatif.[549] On peut aussi remarquer chez cet auteur des positions qui semblent relever d'un malentendu. Il n'est pas rare de relever dans l'article précité des confusions entre les notions de service obligatoire et de taxation obligatoire. Ainsi, il est parfois déroutant de constater que celui-ci, pour asseoir sa démonstration, s'appuie sur des extraits d'arrêt qui renvoient moins à la première notion qu'à la seconde: « La Cour d'Aix, en effet, constate que les taxes sur les passagers et sur les marchandises ont […] le caractère d'une prescription générale et obligatoire […] » La Chambre civile de la Cour de Cassation adopte une formule voisine en déduisant le caractère fiscal des taxes, du fait qu'elles sont « …perçues obligatoirement et d'une façon générale à l'occasion d'un service public ou de l'usage normal d'un service public… ».[550]

A la lecture de cet extrait, il est clair que l'obligation est attachée à la perception de la taxe et non pas à l'usage du service. Cette confusion se trouve, parfois, multipliée lorsque l'obligation que nous avons décrite comme pesant sur l'usager, s'étend sur l'administration. C'est ce que semble soutenir M. TROTABAS à la suite de la Cour d'appel d'Aix-en-Provence qui affirme qu'on se trouve en face d'un service obligatoirement rémunéré par une taxe fiscale lorsque ce service « est tenu d'offrir une prestation à tout usager obligé de

[549] Pour un approfondissement de la question voir : J. DE GAUDUSSON : l'usager du service public administratif, Thèse pour le Doctorat, Bordeaux, 1967.

[550] R. MALEZIEUX, précité.

l'accepter ».[551] Sur ce point également s'il est aisé de fixer par voie législative une liste de services que les administrations seraient tenus d'offrir aux usagers il est, à l'inverse, délicat de déterminer sur quels critères ces choix se feraient tant, comme le rappelait JEZE,[552] l'évolution des esprits est rapide en la matière au point qu'il n'est pas rare de constater que les services jugés inutiles hier deviennent nécessaires aujourd'hui et vice versa.

En somme, le critère du service obligatoire est loin d'être inattaquable. Il a déjà été relevé qu'il existe des situations où l'usager n'est pas obligé d'user du service pour subir la taxation. C'est le cas de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères qui est perçue du locataire d'un immeuble riverain d'une voie publique sans que celui-ci ait effectivement utilisé ce service. M. WALINE relève également que « …il ne fait aucun doute que les taxes fiscales sont dues dans certains cas pour des consommations ou des prestations purement facultatives : par exemple on admettra difficilement qu'il n'y ait aucun élément fiscal dans le prix d'un paquet de tabac.[553] Il existe donc « des taxes sans obligation et des taxes avec obligation ».[554]

Enfin, relevons avec M. CASTAGNEDE[555] que ce critère semble découler d'un malentendu[556] qui vient de ce que ses partisans, en ayant lié l'idée d'obligation au service, l'ont détachés de la contribution ce qui met leurs développements en opposition avec le droit positif puisque, comme nous venons de le voir, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères peut être perçue en dehors de toute utilisation effective du service par l'usager. Dans ce cas, ce n'est donc pas le service qui est obligatoire mais bien le paiement de la taxe auquel est juridiquement tenu l'usager non pas en vertu d'une impérieuse nécessité mais bien en raison d'une prescription juridique. Cette dernière précision semble donc légitimer le critère de la taxation obligatoire.

---

[551] CA d'Aix-en Provence 2 mai 1952, D. 1952, Jp. p. 419. notes TROTABAS.

[552] Gaston JEZE, Cours de finances publiques, Marcel Giard, Paris 1930

[553] M. WALINE, note sous Cass. Crim. 11 janv. 1951, RDP. 1951, p. 498 et s.

[554] M. CHRETIEN, RSLF 1951, p. 390.

[555] Bernard CASTAGNEDE : la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, thèse pour le Doctorat en droit, février 1972, p. 48.

[556] M. TROTABAS semble lui-même noter ce malentendu : « pour conclure, nous conviendrons que le critérium du service obligatoire est, par le raccourci de l'expression, imprécis et qu'il prête ainsi le flan à la critique », note sous CE 21 nov. 1958, syndicat national des transporteurs aériens, D. 1959, p. 479.

## b. Le critère de la taxation obligatoire

S'agissant du critère de la taxation obligatoire, on le trouve déjà mentionné dans les écrits de Gaston JEZE.[557] Selon cet auteur,[558] trois éléments permettent de définir la taxe fiscale : le premier « c'est qu'une somme d'argent est versée par un individu à l'Etat à l'occasion d'un service déterminé rendu à cet individu, d'un avantage particulier procuré par des agents publics ». Le second élément « est que le service, à l'occasion duquel l'administration perçoit une somme d'argent sur l'individu doit être un service de nature non commerciale ni industrielle ». Le troisième élément, enfin, « est la contrainte exercée par l'Etat sur les individus pour la perception de la somme d'argent. » En somme, la taxe fiscale est une prestation pécuniaire, requise des individus par voie de contrainte et versée à l'occasion d'un service non industriel et commercial dont bénéficient ces derniers. Si la formule de définition proposée par Gaston JEZE est de nature synthétique, néanmoins, elle nécessite des précisions et l'illustre auteur s'y est lui-même prêté. Aussi, s'agissant du premier élément de définition, celui-ci précise que le service au cours duquel le prélèvement est effectué peut être soit une activité administrative qui s'exerce au profit des individus,[559] un privilège qui permettrait à un individu de bénéficier d'un avantage qui le mettrait dans une situation exorbitante du droit commun,[560] un instrument facilitant à un individu l'exercice de son activité comme en matière de droit de quai ou alors un service dont le fonctionnement serait devenu dispendieux en raison du comportement d'un individu, soit enfin le service dont le fonctionnement procure à un individu un enrichissement non prévu par celui-ci mais dont il tire opportunément profit.[561]

S'agissant du deuxième élément, si la question s'est posée de savoir s'il fallait restreindre le champ d'application de la taxe fiscale aux tâches essentielles[562] de l'Etat, il est

---

[557] Chron. de jurisprudence judiciaire, RSF 1908, pp.362 et S. ; 370.

[558] Gaston JEZE, cours de finances publiques dispensés à la Faculté de droit de l'Université de Paris, second semestre 1929-1930, pp. 335 à 337.

[559] Ce peut-être, dans ce cas, jugement d'un procès, désinfection, authentification, légalisation, nous dit M. Gaston JEZE.

[560] Cas des brevets d'invention, de permis de chasse, permission de voirie, cités par JEZE.

[561] Cette notion de « profiteur de service public » se retrouve fort pertinemment en fiscalité de l'urbanisme et de l'eau (redevances des agences financières de bassin, redevance d'archéologie préventive, taxe locale d'équipement, etc.).

[562] Il fallait y inclure, selon M. JEZE, « justice, police, authentification, protection, etc. »

clair qu'en pratique une telle restriction n'a guère été appliquée. Tout au moins, en l'état actuel de la législation fiscale, les taxes fiscales semblent toucher des domaines variés de l'activité étatique. De même, s'agissant du dernier élément de définition de la taxe fiscale, la distinction qui était préconisée entre les taxes dites obligatoires[563]et les taxes facultatives,[564] manque de pertinence pour les raisons que nous venons déjà évoqués.

En somme, pour Gaston JEZE, le caractère obligatoire du service détermine la nature fiscale des taxes prélevées à l'occasion du fonctionnement d'un service public. Dans son entendement, il s'agit d'une obligation juridique, ce qui veut donc dire que ce n'est pas le service ou la prestation fournie ou proposée qui est obligatoire mais bien la taxation que l'usager est tenue de subir. Cette taxation bien entendue, peut se faire à l'occasion du fonctionnement des services, de l'usage normal du domaine public[565] ou de la perception d'avantages particuliers.

## III. La prise en compte des caractères du prélèvement effectué à l'occasion du fonctionnement d'un service public : l'avènement et l'inflexion du critère de l'équivalence

Pour déterminer les critères de qualification des taxes fiscales, certains auteurs ont eu recours à d'autres critères. Ainsi, pour M. CHRETIEN,[566] l'affectation serait la marque des rémunérations de services rendus alors que la non-affectation, avec comme corollaire l'universalisme, dévoilerait un des traits d'identification de la taxe fiscale. Le présupposé de cette construction semblerait dériver de l'idée que l'affectation induit l'individualisation des perceptions effectuées lors du fonctionnement du service. En termes simples, le raisonnement peut être le suivant: Si ces recettes sont affectées c'est bien qu'elles sont destinées à couvrir les dépenses de fonctionnement du service. De cette première déduction, on pourrait supputer un lien commercial entre les prélèvements effectués et les services fournis, les premiers rémunérant les seconds. Cette construction ne semble pas, néanmoins, dénuée de faiblesse

[563] dont l'obligation reposait sur des éléments juridiques par opposition à celles dont la contrainte n'était que morale.

[564] C'est à dire pour les redevances pour services rendues et les taxes parafiscales

[565] Cas des péages autoroutiers.

[566] Observations in RSF 1951, I, p.384.

théorique. En effet, il existe bien des taxes affectées en raison justement de la dilution du principe de l'universalité budgétaire.

Un autre critère a été également avancé par M. Mestre[567] dans une consultation accordée à la chambre de commerce de Marseille à propos de l'affaire « syndicat national des transporteurs aériens ». Selon ce critère, à chaque fois qu'il y a disproportion entre le coût du service et le montant de la contribution, il y a taxe fiscale. Cette disproportion traduit donc un objectif fiscal, c'est à dire l'approvisionnement des budgets publics en ressources financières, objectif qui transcende la simple rémunération des services procurés: « Si taxes et redevances supposent également un service rendu à l'usager, la redevance comporte toujours et nécessairement une équivalence entre la somme fournie par ce dernier et la valeur du service à lui rendu par l'administration, alors que, en cas de taxe, la prestation du particulier peut dépasser cette valeur ».

On[568] relève aussi des propos similaires chez M. WALINE qui affirme que « si la redevance est calculée de manière à couvrir sensiblement les frais de fonctionnement du service, elle constitue la rémunération de la prestation fournie et n'a pas le caractère fiscal. Mais il en est autrement si le taux est disproportionné aux dépenses du service ». C'est ce critère qui sera consacré, au final, par le Conseil d'Etat dans l'arrêt syndicat national des transporteurs aériens en considérant « …que, par contre, ne sauraient être regardés comme réservés à la loi l'institution ou l'aménagement de redevances demandées 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 trouvent leur contrepartie directe dans des prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage; Considérant qu'au terme de l'article 18 du décret attaqué [les services rendus aux usagers donneront lieu à une rémunération sous la forme de redevances perçues au profit de la personne qui fournit le service ] et que [les redevances devront être appropriées aux services rendus] ; que ces redevances, compte tenu de leur affectation et des modalités prévues par le décret attaqué pour leur assiette, leur taux et leur recouvrement ne sont pas au nombre des impôts ou taxes fiscales, dont l'institution est réservée à la loi par la

[567] Cit. par WALINE, note au RDP 1951 et cit. CHARDEAU. , Concl. sous 21 nov. 1958, syndicat national des transporteurs aériens, D. 1959, Jp. p.475.

[568] Cit. CHARDEAU, Concl. sous CE 21 nov. 1958, syndicat National des transporteurs aériens, D. 1959, p. 476.

tradition constitutionnelle républicaine ».[569] Ce critère qui sera par la suite repris par le Conseil constitutionnel, permettra d'établir de façon claire une distinction entre taxe fiscale et rémunération des services rendus. En application de ce critère, un prélèvement perçu à l'occasion du fonctionnement d'un service public ou de l'utilisation d'un ouvrage public et qui donne lieu à une contrepartie directe et équivalente n'est pas une taxe fiscale mais une rémunération des services rendus. Il n'y a donc pas de définition de la taxe, celle-ci se définissant en réalité, à contrario de la rémunération des services rendus ce qui a pour conséquence fâcheuse que celle-ci n'a pour périmètre que celui qui n'est pas occupé par la définition de la rémunération des services rendus. Ce périmètre, naguère fort peu étendu, vient à nouveau d'être restreint par l'infléchissement de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur le critère de l'équivalence. Dans un arrêt du 16 juillet 2007,[570] le Conseil considère désormais que pour définir la rémunération des services rendus, au critère du coût de la prestation pour le service peut être substitué celui de la valeur du service pour le bénéficiaire. En d'autres termes, il n'y plus d'équivalence entre le coût du service et le montant du prélèvement, le service ayant la possibilité d'y inclure désormais, en plus du coût du fonctionnement du service ou d'entretien de l'ouvrage public, d'autres éléments dont peut tirer avantage le bénéficiaire. Cette position avait déjà été exposée dans un arrêt du Conseil d'Etat « Direct mail promotion et autres » de 1996[571] et repris par le Conseil constitutionnel.[572] Cette nouvelle définition de la rémunération des services rendus brouille, encore un peu plus, les frontières déjà ondoyantes entre taxe fiscale et rémunération des services rendus puisque désormais, comme les taxes fiscales, les rémunérations des services rendus peuvent donner lieu à une contrepartie non équivalente.

L'opposition des taxes fiscales aux taxes parafiscales permet-elle de dépasser cette difficulté de définition de la taxe fiscale ? Nous examinerons cette question dans les lignes qui suivent.

---

[569] CE 21 novembre 1958, syndicat national des transporteurs aériens, préc.

[570] CE. n°293229 et 293254 du 16 juillet 2007, Syndicat national de défense de l'exercice libéral de la médecine à l'hôpital et syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique, AJDA 1er 2007, p. 1811 et s.

[571] Voir Lebon 277, AJDA 1997. 189 note H. Maisl ; RFDA 1997. 115, Denis-Linton.

[572] Déc. n°2005-513 DC du 14 avril 2005

## B. La définition de la taxe fiscale par opposition à la taxe parafiscale

Traditionnellement, la répartition des compétences entre le domaine fiscal et le domaine non fiscal recoupait la distinction entre les impositions, dévolues à la compétence universelle du parlement, et les redevances ou rémunérations des services rendus qui relevaient de la compétence réglementaire. Le développement des taxes parafiscales a, toutefois, modifié cette classification puisque l'ordonnance du 2 janvier 1959 donnait compétence au pouvoir réglementaire de créer cette catégorie particulière de prélèvements obligatoires. Les taxes parafiscales se distinguent à la fois de la taxe fiscale et de la rémunération des services rendus. Comme le souligne M. le Doyen TROTABAS, celles-ci « parce qu'elles sont seulement « para », peuvent être établies par décrets, mais parce qu'elles sont aussi « fiscales », ne peuvent se maintenir au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement que par une autorisation légale ».[573] Le « phénomène » parafiscal était, néanmoins, bien antérieur à la cinquième République comme nous le rappelle M. Pierre LAVIGNE dans sa note sur une décision du Conseil Constitutionnel rendue en 1970 à propos de la taxe de contrôle sur la fabrication des conserves de poisson: « Le développement des procédés autonomes de financement sous la IV République avait abouti à une prolifération du phénomène parafiscal. La parafiscalité avait fait couler beaucoup d'encre et donné prétexte à de beaux morceaux de bravoure parlementaire ».[574]

La question se posait, à ce moment, de savoir quels pouvaient être les critères de définition des taxes parafiscales. M. LAVIGNE relève au moins deux opinions. La première définit la parafiscalité comme « l'ensemble des recettes à caractère obligatoire des organismes autonomes (publics ou privés) autres que l'Etat et ses démembrements territoriaux ».[575] Cette définition qui semblait pouvoir identifier des taxes parafiscales dans tous prélèvements obligatoires opérés par les personnes morales publiques ou privées était déjà imparfaite et susceptible d'introduire une double confusion. D'une part, vis à vis de la taxe fiscale puisque celle-ci pouvait être prélevée au profit des établissements publics administratifs. La même remarque peut être également faite à propos des rémunérations de

[573] L. TROTABAS, note sous CE, 21 novembre 1958, syndicat national des transporteurs aériens, D. 1959, p. 479

[574] P. LAVIGNE, note sous Cons. Const. , 23 février 1970, D. p. 389

[575] Hubert DAVOST, Droit fiscal, cit. par P. LAVIGNE note préc. , p.389

services rendus qui pouvaient être affectées à des personnes privées. La deuxième idée, qui était complémentaire de la première, précisait que l'objet de la taxe parafiscale était économique, professionnel ou social tout en soutenant que cette précision ne constituait pas une caractéristique « substantielle »[576] de la taxe parafiscale.

L'ordonnance de 1959 a apporté une clarification dans la détermination des critères de qualification des taxes parafiscales en disposant en son article 4 al.3 que « les taxes parafiscales, perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités et leurs établissements administratifs ». Cette disposition permet de préciser les points de vue de la doctrine antérieure : Désormais, l'objet économique et social devient une condition substantielle de la définition de la taxe parafiscale. En outre, elle précise la notion « d'organisme autonome » en écartant les établissements publics administratifs, ce qui désigne d'emblée comme organismes susceptibles de recevoir des taxes parafiscales les établissements publics à caractère industriel et commercial qui sont des personnes privées, les établissements publics à caractère culturel et scientifique et les établissements publics à caractère culturel et technique, ce qui inclut aussi bien les associations de la loi de 1901[577] que les sociétés privées.[578] Accessoirement, le Conseil a dû préciser que l'expression « établissements publics administratifs » s'entendait aussi bien des établissements de l'Etat que de ceux des collectivités territoriales.[579]

En somme, pour distinguer la taxe fiscale de la taxe parafiscale, le législateur introduit deux critères de distinction : l'objet économique et social et l'affectation à une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités territoriales ou leurs établissements publics administratifs. Toutefois, ceci posé, la question demeure de savoir si ces critères sont cumulatifs ou alternatifs. La question méritait d'être posée à la lecture de la solution apportée par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 23 février 1970 rendue à propos de la taxe de contrôle de la fabrication des conserves de poisson dans laquelle celui-ci ne retient que le critère tiré de l'affectation à un établissement public administratif pour

---

[576] Marcel Martin, la parafiscalité. Son rôle, son domaine, son contrôle. Etudes et documents 1960. p. 285. cité par P. LAVIGNE préc.

[577] CE, 13 juillet 1967, Dame Sancelme et Sieur Sancelme, Rec. p. 309 ; RDP 1968, p. 219

[578] CE, 10 février 1967, Société établissement Petitjean et a., Rec. p. 63 ; DF. 22/ 1967, comm. 662.

[579] Cons. Const. 23 février 1970, déc. n° 70-61L, rec. p. 37 ; D. 1970, p. 388, note LAVIGNE.

conférer à cette taxe la qualité de taxe fiscale : le Conseil y considère qu' « il résulte des dispositions du Décret […] que l'Institut Scientifique et technique des pêches maritimes est un établissement public de l'Etat à caractère administratif ; que, dès lors, la taxe prévue à l'article 2 de l'ordonnance susvisée […] n'est pas au nombre des taxes qui, en vertu de l'ordonnance du 2 janvier 1959, peuvent être établies par la voie réglementaire ».[580]

Cette question est d'autant plus centrale que la prise en compte d'un seul élément de cette définition pouvait générer une confusion entre taxe fiscale et taxe parafiscale. Comme le relevait M. LAVIGNE dans sa note sous la décision précitée il restait à savoir « si dans un autre cas d'espèce, il ne faudrait pas également prendre en considération la formule […] « perçues dans un intérêt économique ou social » ; dans l'hypothèse où une taxe parafiscale serait perçue au profit d'un établissement industriel et commercial, mais dans le but unique d'assurer son fonctionnement administratif, n'y aurait-il pas lieu de dénier à cette taxe le caractère parafiscal ? » Ne faudrait-il pas y voir une rémunération des services rendus ou une taxe fiscale (le critère de l'équivalence devant permettre de distinguer les deux notions).

En résumé, le critère organique tiré de l'affectation à des personnes autres que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, pris seul, est bien insuffisant à distinguer la taxe parafiscale de la taxe fiscale et de la rémunération des services rendus, d'autant que les établissements publics administratifs n'ont plus le monopole du bénéfice des taxes fiscales, celles-ci, sous certaines réserves, pouvant désormais être affectées à des personnes privées.

Pour autant, le critère tiré de l'objet économique et social de la taxe constitue-t-il un critérium suffisant permettant de distinguer la taxe fiscale de la taxe parafiscale? En d'autres termes la taxe fiscale ne peut-elle pas avoir un objet économique ou social ? En réalité le Conseil constitutionnel a jugé dans une décision de 1982 qu'une imposition pouvait être instituée par la loi pour atteindre les mêmes objectifs que ceux envisagés lors de l'établissement d'une taxe parafiscale.[581] En effet, consulté à propos du caractère fiscal d'une contribution prélevée sur les compagnies d'assurance pour alimenter un fonds de compensation des risques de l'assurance de la construction géré par la Caisse centrale de réassurance, le Conseil considéra « qu'il résulte des travaux préparatoires de l'article 30 de la

[580] Cons. Const. 23 février 1970, D. 1970, p. 388.

[581] Cons. Const. 28 juin 1982, déc. n° 82-140 DC, Rec. p.45.

loi que, pour financer les dépenses du fonds de compensation des risques de l'assurance de la construction, le Gouvernement et le Parlement ont entendu établir une contribution entrant dans la catégorie des "impositions de toutes natures" dont l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement relèvent du domaine de la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution ; que, si l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 a donné compétence à des décrets en Conseil d'Etat pour l'établissement de "taxes parafiscales" qui répondent aux conditions qu'il définit quant à leur objet et à leur affectation, il n'a pas eu pour effet de faire obstacle à ce que les objectifs qu'il mentionne puissent être atteints par l'institution par la loi d'une imposition. » Cette décision offre une illustration du dépassement des deux critères de distinction de la taxe fiscale et de la taxe parafiscale puisqu'il y a, en l'espèce, affectation de la contribution qualifiée d'imposition de toutes natures à une personne privée (en lieu et place de l'Etat, des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics administratifs) et affectation d'un objet social à ladite contribution par la couverture des risques d'assurance de la construction. Le Conseil d'Etat a également fait une application de ce principe dans son arrêt d'assemblée syndicat des médecins d'Aix et région et autres du 3 juillet 1998[582] à propos d'une contribution affectée à des organismes de droit privé et ayant un objet social en finançant la formation continue des médecins.

Néanmoins, la question demeurait entière: comment distinguer la taxe fiscale de la taxe parafiscale puisque les deux notions pouvaient avoir un objet économique ou social ? En réalité ce qui distingue la taxe fiscale de la taxe parafiscale c'est le périmètre d'action assigné à leurs objets économique ou social. Ainsi, alors que les politiques à objet économique ou social financées par de la taxe fiscale viseront l'intérêt général, celles qui le sont par la taxe parafiscale viseront des intérêts économiques ou sociaux propres à un secteur d'activité.[583] Aussi, il n'est pas étonnant de constater que le juge administratif qualifie de taxe fiscale les prélèvements effectués pour financer une politique économique ou sociale nationale élaborée par le Gouvernement par opposition à des intérêts économiques ou sociaux propres d'un secteur d'activités. Aussi, dans un arrêt du 26 octobre 1990, « Union fédérale des consommateurs »,[584] le juge conclut à la nature fiscale d'une taxe prélevée sur certains

---

[582] req. n°184605, 185341 et 185364.

[583] CE, Ass. 26 octobre 1990, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et A. RFDA. 1990, n°6, P116 ; Juris data n° 600426.

[584] CE, 26 octobre 1990, Union fédérale des consommateurs : Juris data n° 600060 ; RJF 1990, p. 823, concl. Fouquet ; CJEG 1991, p.57.

produits pétroliers au motif qu'elle poursuivait un objectif d'intérêt général en envisageant de limiter les effets négatifs de la baisse des cours du pétrole sur la balance commerciale ce qui, somme toute, est un des aspects de la politique économique nationale.

La question de la définition de la taxe fiscale par rapport à la taxe parafiscale a pris une autre nature avec la suppression des taxes parafiscales par la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001. Elle ne se pose plus en terme d'opposition entre ces deux prélèvements puisque l'une a disparue, mais plutôt en terme d'extension possible du champ d'application de la taxe fiscale. La question est de savoir si, les taxes parafiscales finançant jadis certaines activités industrielles et commerciales ayant été supprimé, on devrait substituer à ces financements des taxes fiscales ? En clair, les taxes fiscales vont-elles être substituées aux taxes parafiscales pour financer certaines activités industrielles et commerciales propres à un secteur d'activité ? En réponse à cette interrogation plusieurs alternatives sont souvent envisagées: d'une part, aux taxes parafiscales peuvent être substituées des subventions d'Etat. Cette solution semble cependant ne pas être très respectueuse de la législation communautaire en matière d'aides d'Etat. La deuxième possibilité pourrait être de substituer les taxes parafiscales à des impositions de toutes natures. Une telle solution n'aurait rien d'extraordinaire et aurait pour incidence de tirer les conséquences de la suppression des taxes parafiscales en élargissant le champ d'application des taxes fiscales.

## Paragraphe II. La taxinomie des taxes fiscales

Dresser une typologie des taxes fiscales n'est pas chose aisée. A cet égard, le code général des impôts qui ne procède qu'à une énumération d'impositions confusément dénommées taxes n'est pas d'un secours déterminant **(A)**. Aussi, aura-t-on, dans une perspective synthétique, recours à des constructions doctrinales**(B)**.

### A. Les typologies tirées du code général des impôts

Le code général des impôts désigne sous l'appellation de taxe un certain nombre de prélèvements. Elle procède à une présentation de ces prélèvements selon un découpage tripartite. Ainsi, on a une première typologie distinguant les taxes fiscales perçues au profit

de l'Etat de celles qui sont perçues au profit des collectivités territoriales et de divers organismes.

S'agissant du premier groupe on peut y ranger la taxe d'apprentissage codifiée à l'article 224 et suivants du CGI, la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçus dans la région Île-de-France (article 231 ter CGI), la taxe annuelle sur les logements vacants (article 231 quater CGI), la taxe sur les services de télévision (article 302 bis KB et 302bis KC CGI), la taxe de l'aviation civile(302 bis K CGI), etc.

Pour ce qui est du deuxième groupe, on peut y englober deux types de taxes fiscales : d'une part celles qui sont prélevées au profit des collectivités locales. Parmi celles-ci on peut citer la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (article 1520 à 1526 CGI), la taxe de balayage (1528 à 1557 CGI), la taxe locale d'équipement (article 1585 A à 1585 H CGI), par exemple. D'autre part, il faudrait y rajouter les taxes fiscales perçues au profit de certains organismes dont la taxe d'abattage (article 1609 septivicies CGI), la taxe d'aéroport (article 1609 quatervicies CGI), la taxe perçue au profit de l'Office interprofessionnel des céréales (dite taxe ONIC : article 1619 CGI), la taxe perçue au profit de l'Office des migrations internationales (dite taxe OMI : article 1635-O bis à 1635-O bis A), par exemple.

Du code général des impôts, on peut également tirer deux autres typologies. La première permet de distinguer les taxes qui sont assimilées aux impôts directs de celles qui sont assimiles aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux impôts indirects, droits d'enregistrement et timbre. La seconde s'attache à établir une dichotomie entre taxe obligatoire et taxe facultative. Cette dernière paraît, toutefois, trop partielle, de par son champ d'action,[585] pour être de quelque utilité dans l'élaboration d'une typologie.

La critique majeure faite à cette présentation du code général des impôts est de manquer de rigueur terminologique. Ainsi, tous les prélèvements qualifiés de taxes ne le sont pas toujours. A titre d'illustration on peut citer le cas de la taxe sur la valeur ajoutée qui, en réalité est un impôt et non pas une taxe. Ainsi, parmi les impositions qui sont présentées comme des taxes dans le code général des impôts[586], seules quelques unes peuvent

[585] puisqu'elle ne concerne que quelques impositions localisées dans le giron des collectivités locales.

[586] Code général des impôts, édition 2005, Dalloz.

véritablement être qualifiées de taxe fiscale, si l'on s'en tient aux critères dégagés en la matière. A l'inverse, certaines taxes fiscales, qui mériteraient, elles, ce qualificatif, ne sont pas dénommées comme telles. C'est le cas des droits de place dans les halles, foires et marchés. Par ailleurs, le code général des impôts ne contient pas toutes les taxes qui sont parfois codifiées dans d'autres codes. C'est le cas, par exemple, de la taxe d'assainissement qui est codifiée à l'article L.35-5 du code de la santé publique.

En conséquence, le code général est d'une utilité toute relative pour dresser une typologie des taxes fiscales. Aussi, dans une perspective synthétique, a-t-on souvent recours à des constructions doctrinales.

## B. Les typologies tirées de la doctrine des auteurs

On retrouve dans les cours de M. Gaston JEZE dispensés à la faculté de droit de l'Université de Paris durant l'année académique 1929-1930 un bref exposé d'une classification des taxes fiscales fondée sur la nature des services publics à l'occasion desquels l'individu est amené à payer la taxe. Selon lui, « certains auteurs[587] ont, d'après cette différence de nature des services, voulu faire des distinctions. En particulier on a proposé de faire une théorie spéciale pour les versements effectués par des individus à raison des enrichissements à eux procurés : contributions proprement dites »,[588] En d'autres termes, si l'on s'en tient à cette théorie il conviendrait de distinguer les taxes fiscales proprement dites des contributions qui, dans ce cas, seraient comprises comme des taxes perçues dans une situation où le fonctionnement d'un service permettrait l'enrichissement de certains individus.

Quoique fort ancienne, cette thèse ne semble pas être anachronique et, tout au contraire, est en parfaite harmonie avec certains travaux récents qui relèvent l'existence d'impositions établis dans une optique de contribution et de participation des contribuables à un objectif d'intérêt général et qui, « dans un but d'équité, sont perçues en compensation des plus values

[587] Relevons que M. JEZE ne semble pas désavouer ces opinions.

[588] [588] Gaston JEZE, cours de finances publiques dispensés à la Faculté de droit de l'Université de Paris, second semestre 1929-1930, p. 336.

dont peuvent profiter des opérateurs du fait de la réalisation d'opérations rendant nécessaire l'intervention des collectivités publiques. »[589]

A côté de cette première classification, M. JEZE ajoute une autre distinguant les taxes proprement dites, les contributions et les charges de compensation ou droits d'égalisation et considère qu' « enfin, d'après certains, il faudrait, à côté des taxes et des contributions proprement dites, distinguer une troisième catégorie : les charges de compensation ou droits d'égalisation. Les deux principales formes de ces charges seraient : les peines pécuniaires[590] (amendes, confiscations) et les taxes militaires ». Sans renvoyer au même contenu, cette thèse fondée sur l'idée de charges de compensation semble aussi avoir son pendant moderne, notamment en matière de fiscalité de l'urbanisme ou de l'environnement où l'idée de « punition » se décline par le biais du mécanisme « pollueur-payeur ».

M. Paul AMSELEK relève également l'existence de la catégorie des contributions publiques en notant que « les personnes publiques peuvent, en dernier lieu, se procurer des ressources en faisant purement et simplement participer certaines personnes ou catégories de personnes à l'alimentation de leurs caisses, au financement de leurs charges: dans ce cas, la recette publique a la nature financière d'une contribution ou cotisation ». Néanmoins, on retrouve chez ce dernier auteur l'idée que la catégorie des contributions publiques regroupe, dans une certaine mesure, les deux catégories relevées par M. JEZE, à savoir ce qu'il désigne sous les vocables de « contributions » et de « charges de compensation. En effet, pour M. AMSELEK « ces contributions peuvent être, en pratique, de caractère facultatif ou volontaire (exemple: dons, legs, fonds de concours…); elles sont surtout de caractère obligatoire ou autoritaire. Les contributions publiques obligatoires comprennent deux grandes variétés : les pénalités de caractère patrimoniale (essentiellement confiscations, et amendes n'ayant pas le caractère de réparations civiles), qui sont prélevés sur une catégorie spécifiques de contribuables –les auteurs d'infraction – et dans un but spécifique – un but de sanction; Les impositions qui correspondent à toutes les autres contributions obligatoires et qui consistent à

[589] Yasmina MOUBACHIR, Impositions et régime fiscal, Thèse pour le Doctorat en droit public, Université Panthéon-Assas, 2004, p. 103.

[590] Qui ne font pas partie de la catégorie des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution.

faire participer autoritairement certaines personnes ou catégories de personnes à l'alimentation des caisses publiques en marge de tout mécanisme juridique répressif.[591]

Ces typologies ne semblent cependant pas satisfaisantes, dans la mesure où elles incluent des prélèvements comme les peines pécuniaires qui ne font pas partie des impositions de toutes natures. Cependant, on peut tirer de la définition de la taxe fiscale la matière nécessaire à la construction d'une typologie. Ainsi, en partant de la nature du service, on peut distinguer les taxes fiscales perçues à l'occasion du fonctionnement d'un service public de celles qui sont prélevées à l'occasion de l'usage d'une installation ou d'un ouvrage public.[592] Dans le premier cas, le prélèvement est effectué sans que l'usager ait effectivement usé du service, alors que dans le second cas, la taxe est prélevée, la plupart du temps lors de l'usage effectif de l'installation. La disparition des taxes parafiscales donne l'occasion d'établir une autre distinction entre taxes prélevées au profit d'organismes publics et taxes prélevées au profit d'organismes privées. En effet, désormais, des impositions peuvent être affectées à des organismes privées. Parmi celles-ci il s'en trouve certaines qui sont difficilement classables dans les catégories fiscales prévues au code général des impôts. C'est cette dernière catégorie d'impositions, dite sui generis, que nous examinerons dans les lignes qui suivent.

[591] Paul AMSELEK, une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales, Mélanges offerts à Marcel WALINE, Economica, Paris 1974, p.90. Il paraît, néanmoins impératif de préciser que la notion de contribution chez AMSELEK est beaucoup plus large que celle utilisée par JEZE dans la mesure où elle inclut à la fois impôt et taxe fiscale.

## Chapitre II. Les impositions sui generis

Catégorie résiduelle des impositions de toutes natures, elles se distinguent des autres impositions par le fait qu'elles n'entrent dans aucune des catégories classiques déterminées par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales.**(§. I)** Longtemps considérées comme prélèvements atypiques et écartées des typologies fiscales, elles ont été récemment intégrées dans la catégorie des impositions de toutes et donnent lieu à des typologies fiscales qui en tiennent désormais compte. **(§. II)**

### Paragraphe I. L'analyse de la notion d'impositions sui generis

Il convient, dans cette partie d'en analyser non seulement les singularités **(A)** mais également la portée **(B)**.

#### A. L'analyse des singularités des impositions de toutes natures sui generis

Les impositions sui generis que nous nous proposons d'examiner brièvement puisent leur spécificité dans la difficulté que l'on a souvent de les classer aussi bien dans les catégories fiscales doctrinales **(I)** que dans celles qui découlent du code général des impôts. **(II)**

##### I. La difficulté de rattachement des impositions sui generis aux catégories fiscales existantes

Trait marquant des impositions sui generis, la difficulté de leur rattachement aux catégories fiscales classiques découle souvent de ce que la loi qui les institue ne fait pas mention des catégories d'impôt ou de taxe fiscale auxquelles elles sont susceptibles d'être intégrées. A cette première difficulté, Il faut souvent en ajouter une seconde qui découle de ce que même les décisions de qualification des impositions spécifiques en impositions de toutes natures pèchent à cet égard. Cela est fait de telle sorte que l'on peut se demander si les

rattachements aux catégories d'impôt ou de taxe fiscale ont perdu leurs « vertus fiscalisantes » et que la seule qualification en impositions de toutes natures suffirait à conférer au prélèvement ainsi qualifié une nature fiscale et à entraîner par ce seul fait l'application des règles juridiques prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales. Nous verrons dans les paragraphes qui suivent que la réponse à cette remarque semble plus complexe qu'il n'y paraît de prime abord. Cependant, et pour le moment, bornons-nous à constater que la qualification en impositions de toutes natures de ces impositions est souvent dépourvu de mention d'un quelconque rattachement à la catégorie des impôts **(a)** ou des taxes fiscales **(b)**

## a. L'absence de rattachement à la catégorie des impôts

Il est classique de constater que les décisions jurisprudentielles qui procèdent à la qualification de certaines impositions sui generis en impositions de toutes natures ne mentionnent pas les catégories d'impôt ou de taxe fiscale auxquelles pourrait se rattacher l'imposition ainsi qualifiée: Il en est ainsi de la Contribution sociale généralisée, par exemple qui regroupe trois contributions portant sur les revenus d'activité et de remplacement (traitements et salaires, revenus professionnels des professions libérales, allocations et pensions), les revenus du patrimoine ( revenus fonciers, rentes viagères à titre onéreux, capitaux mobiliers ne donnant lieu à prélèvement obligatoire, plus values et revenus des locations meublées non professionnelles) et sur les produits de placement.

De nature indéterminée lors de sa création, elle a été par la suite qualifiée en impositions de toutes natures par le Conseil constitutionnel qui considère dans cette décision que « […] ces contributions nouvelles entrent dans la catégorie des "impositions de toutes natures" visées à l'article 34 de la Constitution, dont il appartient au législateur de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement »[593] Par la suite, le Conseil d'Etat procède à une qualification des redevances des agences financière de bassin, qui sont des impositions sui generis, en impositions de toutes natures sans indiquer à quelle catégorie légale celles-ci devraient être rattachées. Dans cette décision le Conseil d'Etat se borne à souligner sa soumission à la chose jugée par le Conseil constitutionnel en

[593] Cons. Const. 28 juin 1990, déc. n° 90-285 DC, Rec. p. 95 ; LPA 1991, n° 17, p. 15, note Chaumont ; R.F.D.C 1991, p. 145 Obs. L. FAVOREU, p. 136 Obs. L. PHILIP. ; DF, n° 14, 1991, p. 612, note PHILIP L. ; DS 1991, p. 338, note PRETOT X.

« Considérant que, par une décision n° 82.124 en date du 23 juin 1982, le Conseil Constitutionnel a estimé que les redevances perçues par les agences financières de bassin en application de la loi du 16 décembre 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre leur pollution doivent être rangées parmi les impositions de toute nature dont l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. »[594] Sans revenir sur la méthode de qualification largement critiquée par la doctrine et notamment par les commentateurs de ces décisions, il convient d'observer que ces deux décisions procèdent à la qualification de la CSG et des redevances des agences financières de bassin en imposition de toutes natures sans préciser la catégorie fiscale à laquelle celles-ci devraient être rattachées.

Est-ce à dire que la précision d'un rattachement à la catégorie d'impôt ou de taxe fiscale était en l'espèce inutile ? A priori toute classification juridique a un caractère fonctionnel dans la mesure où elle détermine le régime juridique qui s'applique à la catégorie. La taxinomie fiscale n'échappe pas à la règle. Le rattachement à la catégorie des impôts ou à celle des taxes fiscales devrait déclencher l'application des règles juridiques censées régir ces catégories. Or il y a identité de régime juridique entre les catégories d'impôt et de taxe. On comprend alors en quoi la mention d'un quelconque rattachement à l'une ou l'autre des catégories était inopérante, la seule mention d'une appartenance à la catégorie des impositions de toutes natures qui englobe impôt et taxe fiscale suffisait à déclencher l'application de certaines règles fiscales. Toutefois, la nécessité de préciser l'appartenance de la contribution sociale généralisée à la catégorie des impôts devait être démontrée eu égard au principe de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel qui, à propos de l'alignement de l'assiette de la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement sur celle de l'impôt sur le revenu, devait implicitement la rattacher à la catégorie des impôts en « Considérant que la fixation à 2, 4 % du taux de la contribution sociale généralisée ne méconnaît pas l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen; […] que le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur, dans l'exercice des compétences qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, rende déductible un impôt de l'assiette d'un autre impôt, dès lors qu'en allégeant ainsi la charge pesant sur les

[594] CE. 20 dé. 1985 Soc. Anonyme « Etablissement Outters», RFDA mai-juin 1986, Concl. Ph. MARTIN, p. 513 et s.

contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre ceux-ci. »[595] Cette solution n'allait pas de soi. On aurait tout aussi bien pu la qualifier de cotisation sociale. En effet, comme le relève Mme SAUVIAT,[596] plusieurs éléments militaient pour son insertion dans la catégorie des cotisations sociales : tout comme les autres prélèvements sociaux elle apparaît sur les bulletins de salaire (tout au moins pour ce qui est de la contribution sur les revenus d'activité), elle est affectée à la couverture des dépenses sociales et elle est recouvrée par des organismes sociaux.

De façon déterminante, c'est le Conseil d'Etat qui permet de régler la question du régime juridique de la CSG en qualifiant la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement d'impôt direct, ce qui permet de déclencher l'application d'un régime juridique spécifique et propre à cette catégorie fiscale. Pour nous en convaincre, reproduisons un court extrait de cet arrêt dans lequel le Conseil considère «  qu'aux termes du dernier alinéa du V de l'article L. 136-5 du code de la sécurité sociale, relatif à la CSG : Les différends nés de l'assujettissement à la contribution des revenus mentionnés aux articles L. 136-1 à L. 136-4 relèvent du contentieux de la sécurité sociale et sont réglés selon les dispositions applicables aux cotisations de sécurité sociale ( ) ; Qu'il suit de là qu'à la différence des litiges relatifs aux prélèvements opérés au titre de la CSG sur les revenus du patrimoine et de la CSG sur les revenus de placement, qui sont régis par les articles L. 136-6 et L. 136-7 du code de la sécurité sociale et pour lesquels demeurent en vigueur les règles de droit commun attribuant compétence à la juridiction administrative, les litiges relatifs aux prélèvements opérés au titre de la CSG sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement relèvent de la compétence de l'autorité judiciaire; Qu'ainsi, et alors même que ladite contribution présente le caractère d'une imposition de toute nature et non celui d'une cotisation de sécurité sociale au sens des dispositions constitutionnelles et législatives nationales et qu'elle peut être regardée comme un impôt direct au sens de l'article L. 199 du livre des procédures fiscales, le président de la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les conclusions de M. A tendant à la décharge des cotisations supplémentaires auxquelles il a été assujetti, pour l'année 1996, au titre de la CSG à raison de ses revenus

[595] Cons. Const. 21 juin 1993, déc. n°93-320 DC, Loi de finances rectificative pour 1993, JO du 23 juin 1993, p. 8869.

[596] Agnès SAUVIAT, l'exemplaire singularité de la CSG, LPA 14 août 1995, n°97, p.13.

d'activité de source américaine n'étaient pas au nombre de celles dont la juridiction administrative peut connaître. »[597]

En somme, le cas de la CSG est un cas topique de ce que la qualification d'un prélèvement spécifique en impositions de toutes natures n'est pas toujours concomitante avec son inclusion dans les catégories d'impôt ou de taxe fiscale, celle-ci intervenant parfois ultérieurement. On peut aussi vérifier cette hypothèse dans le cas de la qualification en imposition de toutes natures d'une imposition spécifique assimilable à une taxe fiscale.

## b. L'absence de rattachement à la catégorie des taxes fiscales

Tout comme la CSG, l'intégration des redevances des agences financières de bassin dans le domaine fiscal s'est faite par le biais de leur qualification en impositions de toutes natures. Alors que le Conseil d'Etat avait d'abord considéré dans un avis de la section des travaux publics du 27 juillet 1967 confirmé au contentieux par un arrêt du 21 novembre 1974 que ces redevances constituaient des « ressources spécifiques », le Conseil Constitutionnel devait par la suite les qualifier d'impositions de toutes natures en affirmant, dans une décision du 23 juin 1982 «  que les redevances perçues par les agences financières de bassin, établissements publics à caractère administratif, ne constituent pas des taxes parafiscales au sens de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances ; que, destinées à assurer le financement des dépenses de toute nature qui incombent aux agences, elles ne constituent pas davantage des rémunérations pour services rendus visés à l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959; Qu'ainsi ces redevances doivent être rangées parmi les impositions de toute nature dont l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. »[598] Se pliant à la chose jugée par le Conseil constitutionnel, le Conseil d'Etat devait dans une décision du 20 décembre 1985[599] reconnaître à ces redevances la qualité d'impositions de toutes natures.

---

[597] CE. 3e SS. , 04 juin 2007, req. n°269 449, www. Legifrance.gouv.fr

[598] déc. n°82-124

[599] CE. Ass. , 20 décembre 1985, Société Anonyme « Etablissement Outters », RFDA 1986, p. 519 ; Concl. Ph. MARTIN, p. 513 et s.

On ne trouve pas non plus dans ces deux décisions la mention d'un rattachement aux catégories d'impôt ou de taxe. Comme pour la CSG, la qualification en imposition de toutes natures suffisait à leur conférer une nature fiscale. Dès lors, une qualification en impôt ou taxe fiscale devenait inutile d'autant que pareille entreprise ne semblait pas chose aisée. A priori, les redevances de bassin épousent aisément les traits de la taxe fiscale. En effet, elles sont perçues au profit d'un établissement public administratif à l'occasion du fonctionnement normal d'un service public de protection de la qualité et du régime de l'eau et doivent servir à financer, comme le rappelle le Conseil Constitutionnel, « des dépenses de toute nature qui incombent aux agences » autrement dit toutes les dépenses nécessitées par le fonctionnement du service et non pas seulement les services qui sont fournis aux usagers. C'est d'ailleurs ce que soutenait clairement le Conseil d'Etat dans un arrêt du 17 février 1989 dans une affaire où, l'association syndicale des arrosants du canal du Béal du moulin de Senas, s'appuyant sur un titre leur conférant le droit de prélever de l'eau dans la Durance, contestait le paiement de la redevance. Le Conseil considéra à ce propos « qu'il ressort de l'ensemble des dispositions du titre Ier de la loi du 16 décembre 1964 que, dans le but de satisfaire ou de concilier les exigences énumérées à l'article 1er de ladite loi, au nombre desquelles figurent, notamment, les besoins en eau de l'agriculture, ainsi que la conservation et l'écoulement des eaux, les agences financières de bassin ont pour objet de faciliter les actions d'intérêt commun aux bassins et, à ce titre, non seulement de lutter contre la pollution des eaux mais également de veiller à l'équilibre des ressources et des divers besoins en eau dans chaque bassin ou groupe de bassins ; que, dès lors, dans la mesure où elles effectuent des prélèvements sur la ressource en eau ou modifient le régime des eaux dans tout ou partie du bassin, les personnes publiques ou privées rendent nécessaire ou utile l'intervention de l'agence ; que, par suite, l'association syndicale requérante n'est pas fondée à soutenir qu'en tant qu'ils ont prévu l'assujettissement à la redevance des personnes publiques ou privées alors même qu'elles ne contribueraient pas à la détérioration de la qualité de l'eau, les auteurs du décret du 14 septembre 1966 auraient excédé les limites des pouvoirs qu'ils tenaient des dispositions précitées de l'article 14 de la loi du 16 décembre 1964 ».[600] On retrouve une rédaction similaire dans un arrêt du Conseil d'Etat du 29 décembre 1999 dans lequel, en réponse à une requête des agriculteurs de la plaine d'Alsace qui contestaient leur assujettissement à la redevance de prélèvement au motif qu'ils disposaient de leur propre réseau d'irrigation, il considéra « que dans la mesure où

[600] CE. Section, 17 février 1989, Association syndicale des arrosants du canal du Béal du moulin de Senas c/ Agence financière de bassin Rhone-Méditerranée-Corse.

elles effectuent des prélèvements sur les ressources en eau, et même s'ils sont suivis de restitution, les personnes publiques ou privées rendent nécessaire ou utile l'intervention de l'organe, qu'ainsi l'activité d'irrigation est justifiable de la redevance prévue par les dispositions législatives […] ».[601] Il y a donc contrepartie non équivalente aux redevances de bassin perçues en raison du fonctionnement d'un service public, ce qui constitue autant d'éléments qui auraient pu militer pour une qualification de ces redevances en taxe fiscale. Tel n'a pas été le cas, le Conseil d'Etat ayant considéré récemment que « …les redevances perçues par les agences financières de bassin en application de la loi du 16 décembre 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre la pollution ont le caractère d'un impôt »[602] On peut, néanmoins, douter de l'utilité d'une telle qualification. En effet, l'inclusion dans la catégorie des impositions suffisant à conférer à ces redevances un caractère fiscal, cette précision n'ajoute rien à cette réalité, tout au moins elle ne permet pas de renseigner sur le régime juridique auquel elles sont assujetties. Pour qu'il en soit ainsi ces redevances doivent être rattachées à l'une des catégories d'impôt direct ou d'impôt indirect qui permettent de déclencher l'application d'un régime fiscal déterminé à défaut de posséder un régime juridique spécifique. Celles-ci ne remplissent ni l'une ni l'autre de ces conditions.

## II. La difficulté et l'impossibilité de rattachement des impositions sui generis aux catégories fiscales légales

Toute classification a, en principe, un caractère fonctionnel. Elle a, entre autres fonctions, celle de déclencher l'application d'un régime juridique aux impositions rattachées aux catégories fiscales légales prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales. Cependant, en raison même de leurs caractères spécifiques certaines impositions sont difficilement susceptibles d'être rattachées à ces catégories **(a).** Bien plus, il est des situations où ce rattachement s'avère impossible à être réalisée. **(b)**

[601] CE, 29 décembre 1999, FDEA du haut Rhin, BDEI n° spécial, 1999, p. 15, note B. POUJADE.

[602] Arrêt Association syndicale des arrosants du canal du Béal du moulin de Senas préc.

## a. La difficulté de rattachement des impositions spécifiques aux catégories fiscale légales

Certains prélèvements, quoi qu'étant rattachés à une catégorie fiscale légale ne cesse pas, cependant, d'alimenter la controverse sur cette qualification en raison même de leurs spécificités. Peut-il en être ainsi de la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols ?

Cette participation qui est prévue à l'article 1635 quater du code général des impôts est un impôt. La nature fiscale d'impôt direct ou indirect peut légitimement susciter des interrogations d'une part en raison de ses caractéristiques juridiques relevées par Mme le Commissaire du Gouvernement LATOURNERIE dans ses conclusions sur un arrêt de 1985 et d'autre part en raison de sa localisation dans le code général des impôts.

Pour ce qui est des caractéristiques juridiques, Mme LATOURNERIE note que « cet impôt […], bien qu'il ne soit pas annuel, qu'il ne donne pas lieu à l'émission d'un rôle et qu'il soit recouvré par les comptables de la Direction Général des impôts, peut être qualifié d'impôt direct parce qu'il est assis sur la valeur du terrain sur lequel est réalisée la construction et donc sur la valeur d'un moyen de production du redevable de même que la taxe professionnelle, impôt direct, est assise notamment sur la valeur locative des immobilisations ».[603] Ainsi, pour aboutir à la qualification de la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols en impôt direct, Mme LATOURNERIE use des caractères intrinsèques du prélèvement qui permettent de renseigner sur leur correspondance aux critères de définition des impôts directs. A cet égard, faisant fi des critères organiques et administratifs, le Commissaire du gouvernement ne retiens que le critère de la nature de la matière imposable qui, de ce fait est élevé au niveau d'argument unique et suffisant de qualification de ce prélèvement en impôt direct.

Toutefois, la codification de la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols dans la partie des droits d'enregistrement est de nature à susciter le doute. Peut-on considérer que cette insertion à cette partie du code général des impôts a

---

603 CE, Ass. Ville de Paris c/ SCI Champs-Élysées La Boetie, RFDA 1986, p. 283 et s., Concl. LATOURNERIE.

vocation à lui conférer la nature d'impôt indirect ? C'est là une hypothèse plus qu'improbable mais, le juge fiscal ne s'étant pas encore prononcé à cet égard, la question reste ouverte. Néanmoins, pour certaines autres impositions la question ne semble guère susciter le doute quant à leur rattachement aux catégories fiscales légales dans la mesure où il est souvent impossible de procéder à ce rattachement.

### b. L'impossibilité de rattachement des impositions spécifiques aux catégories fiscales légales

Certaines impositions spécifiques sont de par leurs caractères singuliers réfractaires à tout rattachement aux catégories fiscales légales. Ainsi en a-t-il été de la taxe jadis perçue au profit du fonds forestier national. Saisi à propos de cette taxe, le tribunal des conflits considéra que «  la taxe dont s'agit ne saurait donc, de toute façon, être regardée comme une contribution directe en vertu et pour l'application des dispositions législatives susmentionnées (…). Les caractères propres de ladite taxe ne permettent pas de la ranger parmi les contributions indirectes, non plus que parmi les impôts directs ; que le contentieux en est dés lors compris parmi le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique et relève, à ce titre, de la juridiction administrative »[604]Tout en étant novateur, cet arrêt soulevait, néanmoins un écueil quant à la qualité du juge compétent en la matière. Devait-il s'agir du juge administratif de droit commun ou du juge fiscal? L'état du droit ne permettant pas de trancher la question faute de précédent significatif, il a fallu attendre un arrêt de 1960 pour être fixé sur cet aspect du droit. Après avoir repris, presque mots pour mots, les considérants de la décision du Tribunal des conflits sus mentionnés, le Conseil d'Etat affirma que « les caractères propres de ladite taxe ne permettent pas de la ranger parmi les contributions indirectes, non plus d'ailleurs que les impôts directs[…] que le contentieux en est dès lors compris parmi le contentieux général des actes et opérations de puissance publique et relève à ce titre du juge de droit commun ».[605]En somme, faute de rattachement à l'une des catégories fiscales légales d'impôt direct ou d'impôt indirect d'une imposition sui generis le contentieux est dévolu au juge administratif de droit commun. La solution prise dans cette espèce se justifiait notamment par le fait qu'il s'agissait d'un prélèvement non

[604] T.C., 10 juillet 1956, Société Bourgogne Bois, Leb. , p. 586 ; AJDA 1956, II, n°448, p. 458.

[605] CE. , 13 mai 1960, 1ère espèce, Compagnie d'exploitation et d'achat des rondins, Leb. , p. 327, D. 1961, J 327, Concl. M. BERNARD; S. 1961, p. 125, Concl. M. BERNARD.

fiscal. Peut-il en être de même pour des prélèvements sui generis non rattachables à une quelconque catégorie fiscale prévue par le code général des impôts mais qualifiés d'impositions de toutes natures ? Le Contentieux des redevances des agences financières de bassin permet de répondre à cette question. Confronté à la même impossibilité de rattacher ces redevances aux catégories fiscales légales, le Conseil d'Etat en confia le contentieux au juge administratif fiscal ce qui impliquait désormais que le contentieux de ces impositions ne pouvait être qu'un contentieux de pleine juridiction.[606] Cette solution se justifiait par le fait qu'il s'agissait en l'espèce de prélèvements fiscaux.

Une autre interrogation était sous-jacente à cette solution : Pouvait-on extrapoler cette solution à l'ensemble du régime fiscal ? La question de fond était celle de savoir si le régime juridique fiscal tiré du code général des impôts et du livre des procédures fiscales était applicable à des impositions sui generis dans le silence des lois qui les avaient instituées, c'est à dire lorsque celles-ci n'avaient pas prévu cette application. La réponse du Conseil d'Etat fut de recourir à une disposition « balaie» ce qui laisse la question entière, dans la mesure où cette solution est susceptible d'être inopérante dans les cas où de telles dispositions « balaie » seraient inexistantes.

La taxe locale d'équipement est aussi une illustration pertinente de l'impossibilité de rattacher certaines impositions sui generis aux catégories fiscales légales, notamment, et c'est le cas de l'espèce, pour déterminer le délai de reprise de l'administration. Le rattachement de la taxe locale d'équipement aux droits d'enregistrement a parfois été avancé par certains auteurs.[607]Elle tient, sans doute, au fait que cette imposition instituée par la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 a été codifiée au code général des impôts sous la rubrique des droits d'enregistrement. On retrouve également dans les conclusions du commissaire du Gouvernement Jacques ARRIGHI de CASANOVA sous l'arrêt SCI la Brise[608]du Conseil d'Etat en date du 21 novembre 1994, l'idée que cette taxe a pour objet de frapper une valeur vénale à l'occasion d'une opération économique ce qui, de fait, la rapproche des droits

---

[606] CE. Ass. , 20 décembre 1985, Société Anonyme « Etablissement Outters », RFDA 1986, p. 519 ; Concl. Ph. MARTIN, p. 513 et s.

[607] Pour Mme Y. MOUBACHIR, « Certains aspects de la taxe locale d'équipement ont […] milités en faveur d' (un) rapprochement […] avec les droits d'enregistrement » : Imposition et régime fiscal, Thèse pour le Doctorat de droit, Université Paris II, Paris 2004, p. 90.

[608] CE 21 novembre 1994, SCI la Brise, req. n° 140 835, Leb. p. 570 ; DF. 1995, n°7, comm. 295, p. 352, concl. Jacques Arrighi de Casanova.

d'enregistrement. C'est là une hypothèse qui n'a pas encore été confirmée par une décision de justice. Cependant, ce rattachement peut être discuté. En effet, en raison de la dévolution du contentieux de l'assiette de la taxe locale au juge administratif, l'idée de son rattachement à la catégorie des impôts directs aurait pu tout aussi bien être soutenue si la question n'avait pas déjà été réglée, par la négative, par le Conseil d'Etat. En effet, la taxe locale n'est pas, pour le Conseil d'Etat, un impôt direct. C'est là une jurisprudence constante de la haute juridiction administrative. Dans une décision Sieur FILLUZEAU de 1976, il affirme déjà clairement cette opinion en considérant que « la taxe locale d'équipement instituée par la loi du 30 décembre 1967 ne peut, eu égard à l'objet auquel elle s'applique, être rattachée aux impôts directs et taxes assimilées, ni à aucune autre des catégories d'impôts de taxes ou de droits pour lesquelles les articles 1966 à 1973 du CGI prévoient l'application de délais particuliers de prescription ».[609] On retrouve une rédaction similaire dans un arrêt « Sociétés civiles immobilières les Primevères » du 10 mars 1976.[610] L'argument majeur du refus d'assimilation de la taxe locale d'équipement aux impôts directs se trouve sans doute dans ses modalités d'assiette. Selon le commissaire du gouvernement Fabre dans ses conclusions sous l'arrêt FILLUZEAU de 1976, cette taxe « trouve son assiette immédiate et non répétitive dans la valeur des constructions, reconstructions ou agrandissements de bâtiments qu'autorise un permis de construire ». C'est bien ce caractère non répétitif de l'assiette de la taxe locale d'équipement qui s'oppose à son rattachement à la catégorie des impôts directs dont la caractéristique est justement d'avoir une assiette permanente ou répétitive. C'est d'ailleurs sur cet argument, semble-t-il, que le Conseil d'Etat refusa le rattachement de cette taxe aux impôts directs en dépit du fait que le contentieux de ceux-ci était dévolu au juge administratif : il considéra qu' « eu égard à l'objet auquel elle s'applique et nonobstant la circonstance que l'article 1723 sexies précité du CGI en ait confié le contentieux aux tribunaux administratifs, la taxe locale […] n'est pas au nombre des impositions directes perçues au profit des collectivités locales.. »[611] Une troisième hypothèse relevait également de l'ordre des possibilités: pour déterminer le délai de prescription du droit de reprise de l'administration, on pouvait faire application des dispositions de l'ancien article 1974 du code

---

[609] CE. , 8e et 9e S.S., 14 janvier 1976, req. n° 97 966, Sieur FILLUZEAU, D.F. 1976, n°15, comm. 516, concl. FABRE.

[610] CE. , 7e et 9e s.s., 10 mars 1976, Sociétés civiles immobilières les Primevères ; DF. 1976, n° 38 comm. 1236, concl. Fabre.

[611] CE. , 7e et 8e s.s., 12 février 1986, req. n° 53 064, Julian, RJF 4/86, n°386.

général des impôts transférées à l'article L.186 du livre des procédures fiscales qui prévoient que « dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce pendant dix ans à partir du jour du fait générateur de l'impôt. C'est cette troisième solution qui a été retenue par le Conseil d'Etat[612]avant que la loi du 31 décembre 1975 codifiée actuellement sous l'article L.274 A ne vienne décider que ce délai serait désormais de quatre ans.

La solution de principe que l'on retrouve, du reste, dans les conclusions du commissaire du gouvernement M. Philippe MARTIN est que ne peuvent s'appliquer aux impositions sui generis, dans le silence de la loi, que les règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales ayant valeur de principes généraux de droit ou les dispositions balaie ayant un contenu suffisant général pour s'appliquer à la quasi-totalité des situations.

## B. Les modalités et effets du rattachement des impositions sui generis à la catégorie des impositions de toutes natures

Les impositions spécifiques ou sui generis présentent souvent la particularité d'être difficilement rattachables aux catégories fiscales légales des contributions directes et indirectes, des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement ou de timbre. Dès lors, leur rattachement à la catégorie des impositions de toutes natures apparaît comme étant la seule façon de les intégrer au domaine fiscal. Pour y parvenir le juge use d'une méthode **(I)** très critiquée par une partie de la doctrine fiscale, le principe du tiers exclu. L'objectif est, la plupart du temps, le même : fiscaliser les dépenses liées aux nouveaux enjeux de société dans les domaines de l'urbanisme, de l'environnement ou de la sécurité sociale **(II)**.

### I. Le rattachement des impositions sui generis à la catégorie des impositions de toutes natures

Le rattachement des impositions sui generis au domaine fiscal passe en général par leur qualification expresse ou implicite en impositions de toutes natures. Cela nous semble aller

[612] CE. , 14 janvier 1976, req. 97 966, Lebon 35, RJF 1976.2.67, DF. 1976.15.515, Concl. FABRE

de soi. En effet, ces impositions se caractérisant justement par une certaine difficulté ou une impossibilité de les rattacher aux catégories fiscales classiques, la qualification en impositions de toutes natures apparaît, dès lors, comme le moyen le plus aisé d'intégrer ces impositions au domaine fiscal en faisant l'économie d'une recherche de qualification en impôt ou en taxe fiscale. Le raisonnement semble, en conséquence, simplifié puisque le juge fiscal se borne à vérifier que le prélèvement litigieux n'est pas une rémunération des services rendus, une cotisation obligatoire ou encore une taxe parafiscale. Ceci légitime au moins deux observations. D'une part, on peut relever que c'est souvent à l'occasion de la qualification de ces impositions spécifiques que le juge use du principe du « tiers exclu »,[613] par laquelle le juge abouti à la qualification d'un prélèvement en procédant par élimination. D'autre part, cette méthode conduit à faire de la catégorie des impositions de toutes natures une catégorie résiduelle et, en apparence, réduite, mais en apparence seulement. En effet, la définition stricte des autres catégories en fait au contraire une catégorie vaste et attractive en ce sens que tous les prélèvements obligatoires, à quelques exceptions près,[614] qui ne sont pas des redevances pour services rendus ou des cotisations sociales doivent, en toute logique, être rattachés aux impositions de toutes natures. En toute logique donc, les impositions sui generis, qui ne sont ni des rémunérations des services rendus ni des cotisations sociales, sont intégrées dans la catégorie constitutionnelle des impositions de toutes natures. A titre d'illustration, citons quelques décisions de justice qui rattachent explicitement ou implicitement certains prélèvements à la catégorie des impositions de toutes natures.

En ce qui concerne la qualification explicite de certaines impositions sui generis en impositions de toutes natures, on peut citer deux cas, l'un lié aux redevances des agences financières de bassin et l'autre à la redevance d'archéologie préventive. Dans le premier cas, le Conseil constitutionnel qualifia ces redevances, que le Conseil d'Etat avait considérées comme des impositions spécifiques dans son arrêt Société des papeteries de Gascogne du 21 novembre 1973, en impositions de toutes natures en «considérant que les redevances perçues par les agences financières de bassin, établissements publics à caractère administratif, ne constituent pas des taxes parafiscales au sens de l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances ; que, destinées à assurer le financement

[613] A titre d'illustration lire : J-P CAMBY ; les impositions de toutes natures, une catégorie sans critères, AJDA 1991, p. 339.

[614] Il faut au moins exclure de ce champ, les redevances du domaine.

des dépenses de toute nature qui incombe aux agences, elles ne constituent pas davantage des rémunérations pour services rendus visés à l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959; qu'ainsi ces redevances doivent être rangées parmi les impositions de toute nature dont l'article 34 de la Constitution réserve au législateur le soin de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement ».[615] Comme nous venons de le relever cette décision faisait suite à quelques hésitations du Conseil d'Etat qui, par la suite, finira par se plier à l'autorité de la chose jugée par le Conseil constitutionnel en reconnaissant à son tour à ces impositions le caractère fiscal.

La qualification de la redevance d'archéologie préventive a connu moins d'hésitation et donc de revirements jurisprudentiels. Le Conseil constitutionnel, dans une décision de 2001, a considéré « que l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des redevances d'archéologie préventive, lesquelles constituent des " impositions de toutes natures " au sens de l'article 34 de la Constitution, sont précisément déterminés par l'article 9 de la loi déférée; qu'en chargeant l'établissement public d'arrêter le montant de la redevance dans le cadre ainsi défini et " sur le fondement des prescriptions de l'Etat qui en constituent le fait générateur", le législateur a pleinement exercé sa compétence ».[616]Cette qualification est des plus clairs et ne nécessite donc pas d'interprétation supplémentaire.

De façon implicite, enfin, le Conseil d'Etat a reconnu à la taxe locale d'équipement le caractère d'imposition de toutes natures en considérant que « sur le moyen tiré du principe de non-cumul de la taxe locale d'équipement et des contributions aux dépenses d'équipement public: Considérant d'une part que, contrairement a ce que soutient la société "les trémières", la taxe locale d'équipement n'est pas une redevance pour service rendu mais une taxe de nature fiscale »[617] dont on sait qu'elle (la taxe fiscale) fait partie de la catégorie des impositions de toutes natures.

---

[615] Cons. Const. 23 juin 1982, déc. n°82-124L J.O 31 déc.2000, p. 21 194.

[616] Cons. Const. 16 janvier 2001, déc. n°2000-439 DC. Rec., p. 42.

[617] CE, 9avril 1976, req. 96217, Leb.

## II. Les effets de l'intégration des impositions sui generis dans la catégorie des impositions de toutes natures

Ces effets s'apprécient à deux niveaux: d'une part, on peut constater un phénomène de fiscalisation de la sécurité sociale**(a)** et d'autre part, une extension de ce phénomène aux opérations d'urbanisme et de protection de l'environnement **(b)**.

### a. La fiscalisation de la sécurité sociale

Ce phénomène est relativement récent et est lié aux difficultés de financement des dépenses de sécurité sociale. Même pris isolement, le mot « fiscalisation », la plupart du temps, renvoie en finances publiques à l'idée de prise en charge des dépenses de sécurité sociale. C'est ce qui fait dire à M. Paul-Marie GAUDEMET que « le mot s'emploie surtout à propos des prélèvements sociaux. Il peut alors être définit comme la politique consistant à assurer en tout ou partie le financement de la protection sociale au moyen de prélèvements fiscaux, soit directement sous forme d'impôts ou de taxe affectés, soit indirectement sous forme de dépenses fiscales ou de dépenses budgétaires couvertes pour l'essentiel par l'impôt ».[618]Comme dans le cas de la majorité des impositions spécifiques, la problématique posée se ramène à la question de la répartition des charges publiques. M. P-M GAUDEMET la résume ainsi : « Le problème de la fiscalisation des prélèvements sociaux […] consiste à savoir dans quelle mesure les prestations sociales […] doivent être couvertes par des prélèvements fiscaux opérés sur l'ensemble de la collectivité ou sur certaines catégories d'assujettis et ce au nom de la solidarité ».[619] L'option qui semble être utilisée en ce moment est mixte en ce que les dépenses sociales sont financées pour une grande part par des cotisations sociales et pour le reste par des contributions fiscales qui, de ce fait, participent du phénomène de fiscalisation de la sécurité sociale dont il convient d'analyser le contenu **(1)** avant d'en apprécier la portée au regard du droit communautaire **(2)**.

[618] In Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de L. PHILIP), Economica, 1991, p. 815 à 822.

[619] P-M GAUDEMET, la fiscalisation des prélèvements sociaux: RIDC 2-1986, p. 705.

## 1. La notion de fiscalisation de la sécurité sociale

Il s'agit dans cette partie d'analyser la participation de la CSG au financement des dépenses de sécurité sociale et de voir les implications budgétaires qui en résultent.

Imposition fiscale, la CSG est un impôt cédulaire qui est fragmentée en plusieurs contributions assises sur divers revenus. Ainsi, elle est subdivisée en contribution sur les revenus d'activité et de remplacement, en contribution sur les revenus du patrimoine et en contribution sur les produits de placement. Ce caractère cédulaire de la CSG a été critiqué par le Conseil des impôts qui y voit un anachronisme en ce que « ce choix peut paraître surprenant si on le replace dans une perspective historique précisément marquée par la volonté de passer d'une conception fragmentée du revenu à une vision globale ».[620] Néanmoins, il semble que la volonté du législateur est de frapper l'ensemble des revenus du travail et du patrimoine et de les faire contribuer au financement de la sécurité sociale. C'est d'ailleurs ce que semble affirmer le Conseil constitutionnel dans sa décision du 28 décembre 1990.[621]

Controversée en ce qui concerne la technique de son assiette, la CSG l'a également été en ce qui concerne son affectation au financement de la sécurité sociale. En particulier, la question qui était posée était de savoir si cette contribution devait être qualifiée d'impôt ou de cotisation sociale. En effet, la CSG pouvait relever autant de l'impôt (caractère obligatoire, poursuite de l'intérêt général, absence de contrepartie) que de la cotisation sociale (présence dans les bulletins de salaire comme les autres prélèvements sociaux, recouvrement par les organismes sociaux, affectation à des dépenses de sécurité sociale). La solution apportée à ce choix était déterminante car elle conditionnait l'identification du régime juridique qui devait lui être applicable. En cas de qualification en cotisation sociale, le régime juridique applicable aux prélèvements fiscaux ne devait pas lui être appliqué. En effet, le Conseil d'Etat[622] tout comme le Tribunal des conflits[623] juge depuis fort longtemps déjà que les cotisations sociales sont dénuées de tout caractère fiscal. Sans motivation particulière, le

---

[620] Conseil des impôts, la contribution sociale généralisée, 14e rapport au Président de la République, 1995, p. 35

[621] Cons. const. 28 décembre 1990, déc. , n°90-285 DC, J.O. 30 décembre 1990

[622] CE. , 27 juillet 1951, Commune de Montagnac, Leb. , p. 438

[623] T.C., 6 juillet 1957, Sieur Lasry, Leb. , p. 817, D. 1958, p. 396, note J. Garagnon ; JCP 1958,II, n°10351, note P.A.

Conseil constitutionnel a qualifié la CSG d'impositions de toutes natures.[624] Cette qualification a pour effet de conférer, un caractère fiscal à la CSG.

Cette solution ne devait pas manquer d'engendrer une seconde controverse de nature budgétaire. En effet, devait-on déduire de cette qualification en imposition de toutes natures, comme le prétendirent certains parlementaires, que la CSG devait être rangée dans la première partie de la loi de finances qui est consacrée à l'autorisation de perception des ressources publiques et à l'arrêt des données générales de l'équilibre financier du budget de l'Etat? Le Conseil constitutionnel considéra dans la même décision précitée que le produit de la CSG n'étant pas destiné à l'Etat, son affectation à un établissement public administratif constitue une opération neutre qui n'influe en rien sur les données générales de l'équilibre financier. C'est d'ailleurs ce que devaient reprendre certains commentateurs selon lesquels doivent figurer dans la première partie de la loi de finances » outre l'autorisation de percevoir les impôts existants affectés aux collectivités et aux établissements publics, les dispositions instituant un impôt si celui-ci est destiné à procurer des ressources à l'Etat dès le nouvel exercice budgétaire ».[625] L'ordonnance organique du 1er août 2001 en son article 34 fixe les choses et dispose désormais que la première partie de la loi de finances de l'année autorise la perception des ressources de l'Etat et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'Etat.

Les aspects relatifs au contenu juridique et budgétaire des impositions de toutes natures participant du phénomène de fiscalisation de la Sécurité sociale étant abordés, il convient dans les lignes qui suivent d'en analyser la portée.

## 2. La portée de la fiscalisation de la sécurité sociale au regard du droit communautaire

Il n'est pas rare que les décisions de justice prises en droit interne soient confrontées à celles du juge fiscal communautaire. En matière de fiscalisation de la sécurité sociale, on peut

---

[624] Cons. const. , 28 déc. 1990, déc. n° 90-285 DC, JO, 30 décembre 1990, p. 16609 ; Rec. p.95 et s. ; DF.1991, n° 1-2, comm.48 ; JCP G III, 64 423 ; L. PHILIP, la décision du 28 décembre 1990 du Conseil Constitutionnel sur la CSG et la notion d'impôt, D.F. 1991, n°14, p. 612 ; X. PRETOT, la conformité à la Constitution de la loi instituant la CSG, Droit social, n°4, avril 1991, p.338.

[625] F. QUEROL, le Conseil Constitutionnel et la loi de finances pour 1991(à propos de la décision n° 90-285 du 28 décembre 1990), JCP G. 1991, p.275.

observer deux situations: soit le juge communautaire confirme la qualification fiscale d'un prélèvement faite en droit interne, soit il l'infirme. Il en résulte de fait, que la Cour de justice de la Communauté européenne accompagne ce mouvement de fiscalisation de la sécurité sociale.

S'agissant de la validation des décisions de qualification des juridictions internes par le juge communautaire on trouve une illustration dans la qualification de la contribution sociale de solidarité qualifiée d'impositions de toutes natures par le Conseil Constitutionnel.[626] Nonobstant le fait que la Cour de cassation ait jugé, en la matière, qu'il s'agissait d'une cotisation sociale,[627]cette qualification a été confirmée implicitement par la CJCE[628] qui considère que cette contribution n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive TVA.[629] Cette décision n'est pas contradictoire avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Elle vient, au contraire, précisée le régime juridique de cette contribution en disant qu'elle n'appartient pas à la catégorie fiscale des taxes sur le Chiffre d'affaires et qu'elle n'est pas, dès lors, en contradiction avec la sixième directive TVA. Ce qui ne lui enlève pas, cependant sa qualité d'imposition de toutes natures.

Toutefois, il peut arriver que la CJCE ait une attitude indifférente quant à la qualification opérée en droit interne d'un prélèvement. C'est le cas en matière de CSG. En effet, en dépit du fait que celle-ci a été qualifiée d'imposition de toutes natures par le Conseil constitutionnel, la CJCE considéra qu'elle avait le caractère d'une cotisation sociale et à ce titre, les travailleurs frontaliers devaient en être dispensés. Au sens de l'administration fiscale la CJCE ne s'était pas prononcée sur la qualification de la CSG faite par le Conseil d'Etat. Néanmoins, elle a conduit l'Etat français à modifier sa législation afin d'exonérer de CSG les travailleurs frontaliers.

Les impositions sui generis participent également d'un autre phénomène de fiscalisation qui est celui de la fiscalisation de l'urbanisme et de la protection de l'environnement.

---

[626] Cons. Const. , 30 décembre 1991, déc. n°91-302 DC, Rec. p. 137 ; RFDC 9/1992, p.101 et s.

[627] Cass. soc. 16 novembre 1995, n° 4242 PB, Sarl Romman c/Organic, RJF 1/1996, n°36 ; Cass. Soc 12 juillet 2001, n°3447 FS-D, RJF 11/01, n°1377 ; Cass. soc. , 6 mars 2003, n°643 FS-D, GIE MMA SI, RJF 6/03, n°706.

[629] N°77/388/CEE du 17 mai 1977.

## b. La fiscalisation des opérations d'urbanisation et de protection de l'environnement

A l'opposé de la fiscalisation de la sécurité sociale qui semble participer d'une philosophie fondée sur la contribution de l'ensemble des contribuables au financement de la sécurité sociale, la fiscalisation de l'urbanisme et de la protection de l'environnement semblent fondées sur une idée de compensation des charges publiques, d'une part, lorsque des charges supplémentaires sont provoquées par certains individus ou, d'autre part, lorsque des plus values dont ils tireraient profit sont occasionnées par ces investissements publics. On peut observer ce mécanisme de compensation au niveau de la prise en charge du financement des dépenses liées à des opérations particulières, d'une part, et au niveau de la prise en charge des dépenses supplémentaires, d'autre part.

### 1. La compensation des dépenses liées au financement d'opérations particulières

Les impositions sui generis qui sont étudiées ont pour objectif de financer des opérations particulières, soit générées par les comportements de certains usagers-redevables, soit que ceux-ci en tirent un intérêt particulier. Dès lors, elles permettent aux organismes bénéficiaires de compenser les coûts financiers provoqués par les actes de ces redevables en les faisant participer[630] financièrement à ces dépenses. En conséquence, il y a donc un lien de compensation entre ces impositions et ces dépenses particulières. Ce mécanisme de compensation se manifeste au moins sous deux traits caractéristiques: d'une part, les impositions prélevées servent à financer des opérations de prise en charge des situations générées par le comportement des redevables de telle sorte que l'on peut établir un lien entre le montant des impositions et le coût des opérations **(a)**. D'autre part, elles permettent de compenser des dépenses générées par des mécanismes financiers dont tirent profit les redevables, souvent sous forme de versement d'aides ou de primes.**(b)** Dans le premier cas, on est, si l'on peut dire, dans une situation d'imposition-sanction alors que dans le second cas, on est dans un cas d'incitation financière.

[630] Ces impositions ne sont pas à confondre avec les participations perçues sur les constructeurs et lotisseurs qui sont des créances publiques étrangères à l'impôt.

### a) La compensation des dépenses spéciales générées par les comportements des usagers

L'objectif de compensation des dépenses spéciales assignées à certaines impositions sui generis peut être apprécié autant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif si l'on prend comme exemple d'étude les redevances des agences financières de bassin ou agences de l'eau.

Sur le plan quantitatif d'abord, dans la mesure où les redevables des redevances des agences financières de bassin rendent nécessaires les actions de ces organismes, ceux-ci sont fondés à compenser les dépenses ainsi générées en leur exigeant de participer financièrement à ces dépenses. Ainsi, puisque ces redevances ont un objectif de compensation leur montant doit correspondre quantitativement au montant des dépenses globales des agences financières de bassin. Ainsi est-on dans une optique pollueur-payeur, tout au moins pour ce qui est de la redevance de pollution. De façon générale, l'usager du service public de la qualité et du régime de l'eau est tenu de participer au fonctionnement de ce service et ce d'autant plus qu'il rend ce service nécessaire. Selon les dispositions de la loi de 1964 en son article 14-2, « le montant global des redevances mises en recouvrement par chaque agence est déterminé en fonction des dépenses lui incombant dans le cadre d'un programme pluriannuel d'intervention ».[631] Le mécanisme de fixation du montant des redevances, qui veut que les agences financières de bassin déterminent d'abord le montant de leurs dépenses globales en fonction d'un programme pluriannuel avant de fixer le montant des redevances, fait penser à la technique fiscale de la répartition employée en matière d'impôt de répartition. Cela n'a d'ailleurs pas échappé à certains commentateurs, parmi lesquels les auteurs des rapports de la Cour des comptes, qui relevaient dans leur rapport de synthèse sur les agences financières de bassin que « les redevances de pollution d'origine domestique s'apparentent à un impôt de répartition ».[632]

En somme, il est clair que les redevances des agences financières de bassin compensent les dépenses qu'elles assument en raison des comportements des usagers-redevables.

---

[631] Y. MOUBACHIR, Thèse préc., p. 114.

[632] Cité par Y. MOUBACHIR, préc. , p. 114.

Ce lien de compensation peut aussi être apprécié qualitativement, notamment en s'appuyant sur les idées de nécessité et d'utilité des dépenses. En effet, les redevances perçues au profit des agences financières de bassin visent la compensation des dépenses de ces organismes dans la mesure où elles sont rendues utiles ou nécessaires par les usagers. C'est donc parce que les usagers des agences financières de bassin rendent utiles ou nécessaires les dépenses assumées par les agences qu'ils sont tenus d'y participer. C'est là, le mobile principal de l'objectif de compensation assigné à ces redevances. En d'autres termes, si les agences peuvent compenser leurs dépenses en demandant à leurs usagers d'y participer c'est bien parce que ceux-ci les rendent utiles ou nécessaires. C'est du reste ce que prévoit l'article 14 de la loi de 1964 qui dispose que « l'agence […] établit et perçoit sur les personnes publiques ou privées des redevances dans la mesure où les personnes publiques ou privées rendent nécessaire ou utile l'intervention de l'agence » en raison de ce qu'ils posent des actes susceptibles, alternativement ou cumulativement, de détériorer la qualité de l'eau, de réduire la quantité de la ressource en eau en effectuant des prélèvements sur celle-ci, et enfin de modifier le régime des eaux.

Dès lors, on peut se demander, compte tenu du fait que c'est l'utilité ou la nécessité des dépenses qui constitue le fait générateur des redevances, quel est le degré d'utilité ou de nécessité suffisant pour en déclencher la perception ? Le Conseil d'Etat à trancher cette question dans un arrêt du 26 juillet 1991 dans lequel il considère « qu'en admettant même que les aménagements hydrauliques installés par les producteurs autonomes d'électricité sont de faible envergure et concernent des torrents de montagne, il résulte de l'instruction et il n'est d'ailleurs pas contesté que ces équipements ont pour conséquence de rendre plus complexe le réseau hydraulique et plus difficile sa gestion et de provoquer des modifications du régime des cours d'eau sur lesquels ces équipements sont établis ; Que si, par application du cahier des charges, des règlements d'eau ou encore des dispositions du code rural, les exploitants sont tenus de compenser par diverses mesures les désordres provoqués par leur activité, cette circonstance n'est, en tout état de cause, pas de nature à faire obstacle à l'institution de redevances litigieuses ».[633] Il résulte donc de cet arrêt que l'utilité ou la nécessité, fut-elle minime, de l'action des agences provoquée par les désordres tout aussi minimes des usagers-redevables est suffisant pour générer la perception des redevances.

---

[633] CE. , 7e et 8e s.-s, 26 juillet 1991, req. n° 94956 et n° 94957, Fédération nationale des syndicats de producteurs autonomes d'électricité, Concl. HAGELSTEEN, DF. 1992, n°27, comm.1278 ; RJF 10/91, n°1256.

On retrouve la même logique compensatoire fondée sur un critère qualitatif dans les situations où la compensation est faite pour récupérer des plus values ou avantages que les redevables tirent d'un avantage de situation. Deux impositions spécifiques, la redevance de pollution et la redevance pour construction ou transformation des locaux à usage de bureaux et à usage de recherche dans la région parisienne, illustrent directement ou indirectement ce fait. Dans le premier cas, la redevance de pollution est perçue pour compenser les dépenses effectuées pour réaliser des travaux ou des ouvrages publics dont tirent profit des usagers-redevables. Dans le deuxième cas, la redevance pour construction ou transformation des locaux à usage de bureau et à usage de recherche dans la région parisienne vise à dissuader les entreprises de services à s'installer dans cette région afin de tendre vers un aménagement harmonieux de ce territoire. Cette redevance vise à compenser les dépenses effectuées dans les équipements et infrastructures en région parisienne en procédant à une sorte de récupération de la « plus value » dont bénéficient les entreprises qui y sont installées. En effet, la région parisienne offre indéniablement à ces entreprises des avantages de situation que l'exposé des motifs de la loi du 2 août 1960 tendant à limiter l'extension des locaux à usage de bureaux et à usage industriel dans la région parisienne n'a pas manqué de souligner en affirmant que « les entreprises […] qui exercent leur activité dans la région parisienne y bénéficient d'une situation privilégiée. Elles disposent de facilités et d'un ensemble de services remplissant les conditions de technicité et de régularité (…) à des tarifs souvent inférieurs aux prix de la province et parfois même aux prix de revient. Tout les conduit […] à envisager sans cesse de nouveaux développements de leurs installations ». Manifestation du pragmatisme des pouvoirs publics, ces redevances ont, ainsi, pour objectif de récupérer les plus values procurées aux usagers par la présence d'infrastructures et d'équipements.

### b) La compensation d'avantages financiers octroyés à des usagers et impositions sui generis

L'objectif compensatoire des impositions sui generis que nous étudions s'exerce aussi à l'égard des aides, primes et autres mécanismes incitatifs bénéficiant à certains usagers des services publics. Dans le but d'atteindre des objectifs spécifiques liés soit à la protection de l'environnement soit à la promotion d'un aménagement harmonieux du territoire, des mécanismes financièrement incitatifs sont mis en œuvre pour y parvenir. Cependant, ces mécanismes génèrent des coûts, lesquels peuvent être compensés par le prélèvement d'impositions sui generis. On aura donc compris que la finalité de ces impositions est moins

fiscale[634] dans la mesure où elles ne visent pas prioritairement un objectif budgétaire, mais plutôt des objectifs incitatifs liés à la spécificité des opérations qu'elles financent.

Ainsi, s'agissant des redevances des agences financières de bassin, celles-ci financent à la fois des aides conformément à leurs missions qui sont d'accorder des prêts et des subventions à des personnes publiques ou privées qui sont susceptibles d'engager des actions de protection de la ressource en eau. De façon plus claire, ce mécanisme de compensation s'observe aussi à propos des primes versées à des personnes entreprenant, par exemple, une action de dépollution de la ressource en eau. La redevance de pollution vient compenser les charges financières inhérentes au versement de ces primes.

Cette réalité s'observe aussi à propos des primes[635] versées aux personnes exécutant des actions de « neutralisation » ou de suppression des locaux à usage de bureaux ou de recherche en région parisienne. Le coût financier de ces primes est compensé par le versement des redevances demandées aux entreprises du tertiaire qui s'installent dans cette localité non seulement en raison d'objectifs de dissuasion mais également parce qu'ils rendent ces mécanismes utiles ou nécessaires. Il y a donc pour toutes ces impositions sui generis une même logique compensatoire que l'on observe, du reste à propos de certaines dépenses d'un type nouveau générées par une transformation ou une accélération de l'action publique.

## 2. La compensation des dépenses excédant le fonctionnement normal des services par des impositions sui generis

Certaines impositions liées à l'urbanisme ont pour effet de compenser des dépenses supplémentaires supportées par la collectivité en raison des activités de certaines personnes privées ou publiques, en général des constructeurs ou de la détention par ceux-ci de biens.

S'agissant de la première catégorie de ces personnes, le mécanisme de compensation consiste à les faire participer financièrement aux dépenses supplémentaires nécessitées par leurs activités en termes d'équipements publics (voirie, réseaux électriques, et autres

[634] Sans totalement exclure des recettes fiscales.

[635] Précisons que cette prime a été supprimée par la loi n° 71-537 du 7 juillet 1971, J.O. du 8 juillet 1971.

équipements collectifs). Ils y sont soumis parce qu'ils rendent nécessaires ces dépenses supplémentaires. L'objectif n'est pas de dissuader les constructions comme dans le cas de la redevance pour construction des locaux à usage de bureaux et de recherche en région parisienne mais de compenser les surcoûts que doivent assumer les collectivités publiques en raison des activités de construction et de lotissement. Plusieurs impositions procèdent de cette logique. On peut citer la taxe locale d'équipement, la taxe pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement ainsi que la taxe des espaces naturels sensibles.

Pour ce qui est de la taxe locale d'équipement codifiée à l'article 1585 A du code général des impôts, la compensation des surcoûts d'urbanisme est demandée non pas aux propriétaires des immeubles mais aux auteurs des opérations de construction, reconstruction et d'agrandissement des bâtiments. Cela n'a pas échappé au commissaire du gouvernement J.P Martin qui affirme dans ses conclusions dans l'affaire « M. GRAND » que « la taxe locale d'équipement n'est pas un impôt à la charge du propriétaire du bâtiment, mais un impôt qui frappe la construction et qui est à la charge de celui qui réalise l'opération: en cela, cette taxe est l'expression même du choix fondamental fait par la fiscalité de l'urbanisme de mettre le financement des équipements à la charge des constructeurs »[636] Elément révélateur de cette réalité, le fait générateur de cette taxe est constitué par le permis de construire et en cas d'absence de celui-ci, par la fin des opérations de construction. Cette logique s'applique également aux taxes pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement codifiées à l'article 1599 B du code général des impôts et de la taxe des espaces naturels sensibles codifiée à l'article L. 142-2 du code de l'urbanisme.

Pour ce qui est des impositions demandées à des propriétaires fonciers en compensation des dépenses d'équipements réalisées par les collectivités publiques, le mécanisme de compensation est fondé sur une idée de récupération des plus values réalisées par ceux-ci. En effet, la réalisation de ces équipements ayant pour effet de provoquer une valorisation financière de ces biens, il est normal que la collectivité sollicite d'eux une participation financière aux dépenses qui en sont la cause. La taxe de riveraineté d'Alsace Moselle codifiée à l'article L. 332-1-b du code de l'urbanisme en est une belle illustration. Selon Mme MOUBACHIR, « cette taxe peut être considérée comme une modalité de répercuter des

[636] TA. Lyon, 27 septembre 1995, M. GRAND, D.F. 1996, n°9, comm. 258.

dépenses liées aux travaux d'établissement de nouvelles voies conférées aux propriétaires riverains ».[637] L'article 4 de la loi locale de 1879 ne dit pas autre chose lorsqu'il précise que « les propriétaires riverains d'une voie sont tenus, en proportion de la longueur de la façade de leurs terrains, de supporter outre le prix du terrain nécessaire pour la voie, les frais de premier établissement, du nivellement de l'écoulement des eaux, du passage et des trottoirs […]. Le payement de la quote-part des frais dont est grevé chaque terrain devra avoir lieu dès que les bâtiments sont élevés ».[638] Il n'est donc pas étonnant que le commissaire du gouvernement Chahid-Nourai, dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat Katzenthal en date du 3 juin 1991, soutienne, comme le relève Mme MOUBACHIR, que la taxe des riverains a été conçue, à l'origine comme la contrepartie de la plus-value des terrains engendrée par la construction d'une nouvelle voie pour les propriétaires privés.

La notion d'imposition sui generis présentée, il convient dans les lignes de montrer les différentes typologies auxquelles elles donnent lieu.

## Paragraphe II. Les typologies prenant en compte les impositions Sui generis

Notion politique par essence, l'impôt est intimement lié à la gestion de la chose publique et aux enjeux économiques et sociaux auxquels chaque société doit faire face dans un espace donné et à un moment donné de son évolution. Traditionnellement définit, au sens téléologique, comme voué au financement de l'intérêt général, l'impôt a vu sa finalité évoluer vers des finalités compensatoires. Cette évolution explique l'émergence des typologies fondées sur la distinction entre impositions contributives et impositions compensatoires,**(A)**[639] impositions affectées et impositions non affectées et impositions dissuasives et impositions incitatives.**(B)**

---

[637] Y. MOUBACHIR, Université Paris II, Thèse de Doctorat de droit préc. , p. 139.

[638] Cit. Y. MOUBACHIR, thèse préc. , p. 139.

[639] Pour un approfondissement de la question voir, par exemple Y. MOUBACHIR, Université Paris II, Thèse de Doctorat de droit préc. , p. 139 ; Jean LAMARQUE, les sources du droit fiscal, Jurisclasseur procédures fiscales, fasc. 120, p. 31 et suivantes.

## A. La distinction entre impositions contributives et impositions compensatoires

Cette typologie permet de présenter certaines impositions qui tranchent, de par leurs finalités, avec la définition traditionnelle de l'impôt dont la finalité première est de permettre le financement des dépenses d'intérêt général. Par une approche descriptive, nous nous proposons de présenter tour à tour les impositions contributives **(I)** puis les impositions compensatoires **(II)**.

### I. Les impositions contributives

Il s'agit dans cette partie de rechercher une définition **(a)** des impositions contributives et d'en dresser une typologie **(b)**.

#### a. La définition de la notion d'imposition contributive

Cette catégorie correspond, par définition, à celle des impositions qui contribuent au financement des objectifs d'intérêt général par la dépense publique. La notion d'impositions contributives renvoie à l'idée de contribution de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Y font partie, les principaux impôts prévues au code général des impôts ( impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée, impôt de solidarité sur la fortune, taxe professionnelle, droits d'enregistrement et autres impositions directes et indirectes). Ces impositions correspondent, en général, à la définition que donne la doctrine des auteurs de l'impôt. Cependant, lorsque l'on s'appuie sur la notion de contribution, elle paraît difficilement saisissable. Elle a, selon les époques et les auteurs, un contenu variable. Pour les auteurs du 19$^{ème}$ siècle, à l'instar de Gaston JEZE, elle regroupe, pour l'essentiel, des impositions qui sont prélevées sur des individus qui tirent un certain enrichissement du fonctionnement d'un service public. Pour les auteurs contemporains, la notion inclue non seulement les impositions prélevées sur les personnes ayant un intérêt direct quant au fonctionnement du service public mais également celles qui sont prélevées auprès des personnes qui rendent le fonctionnement de ces services publics nécessaires ou utiles. C'est, du moins, ce que semble considérer M. Paul AMSELEK qui relève que « la

notion de contributions ou participations[640] est beaucoup plus ancienne et relève d'une inspiration très différente. Dans notre pratique financière, on désigne traditionnellement sous cette étiquette des impositions mises à la charge de personnes privées ou publiques qui sont à l'origine de certaines dépenses assumées par l'Etat ou par une autre personne publique ou qui, en tout cas, profitent spécialement de ces dépenses : En prélevant des contributions ou participations sur ces personnes la personne publique imposante les fait contribuer ou participer dans une plus ou moins grande mesure au financement des dépenses en question, qui lui incombent normalement mais dont ces personnes sont ainsi la cause ou les principales bénéficiaires. »[641] En somme, la définition de la notion de contribution est, dans la doctrine, beaucoup plus englobante et plus vaste que celle d'imposition contributive puisqu'elle semble regrouper autant les impositions contributives que les impositions compensatoires.

Appréhendée sous l'angle de la législation, la notion de contribution semble refléter cette même ambivalence entre impositions contributives et impositions compensatoires. De l'analyse des diverses impositions qualifiées de contributions dans divers codes, on peut tirer au minimum deux typologies qui malheureusement ne renseignent pas sur la signification exacte de la notion de contribution et encore moins sur celle d'impositions contributives: L'une est fondée sur un critère organique et l'autre sur l'idée de finalité poursuivie par les contributions. Nous présenterons dans nos développements suivants ces typologies.

## b. Les typologies tirées de la notion d'impositions contributives

Elles sont de deux ordres. L'une est fondée sur un critère organique **(1)** et l'autre sur un critère matériel **(2).**

### 1. Les typologies assises sur un critère organique

Pour ce qui est de la première typologie, on relève dans le code général des impôts des impositions dénommées contributions qui sont répertoriées selon le classement des impositions adopté par ce code. Ainsi, on a des contributions assimilées à des impositions

---

[640] Pour Mme Maryvonne THERON, (remarques sur les créances publiques qualifiées de participations, RSF 1977, p.1039 à 1063) confortée ultérieurement par l'arrêt Vincent du Conseil d'Etat de 1997, les participations sont des créances publiques non fiscales proches des redevances des services rendues.

[641] Paul AMSELEK, op. cit., p. 96.

d'Etat parmi lesquelles on compte la contribution annuelle sur les revenus locatifs (art. 234 nonies à 234 quindecies), la contribution sur l'impôt sur les sociétés, (art. 235 ter ZA), la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (art. 235ter ZC), la contribution sur la cession à un service de télévision des droits de diffusion des manifestations ou des compétitions sportives (302 bis ZE) ; des contributions assimilées à des impôts directs et perçues au profit de certains établissements publics et organismes divers dont la contribution sociale généralisée perçue au profit de la caisse nationale des allocations familiales, du fonds de solidarité vieillesse et des régimes obligatoires d'assurance maladie (art. 1600-OC à 1600-OE) et la contribution au remboursement de la dette sociale perçue au profit de la Caisse d'amortissement de la dette sociale (art. 1600- OG à 1600-OM) et enfin la contribution perçue au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés qui est une contribution assimilée aux impôts indirects (art.1613 bis). Cette classification aboutie à une typologie fondée sur un critère organique qui permet de distinguer les contributions non affectées des contributions affectées.

Le critère organique peut aussi permettre de construire une autre typologie distinguant les contributions perçues au profit des personnes publiques de celles qui sont perçues au profit d'organismes privés. Sur ce fondement, on peut classer dans la première catégorie la contribution sociale généralisée qui selon le Conseil constitutionnel «est appelée à concourir de façon significative à l'équilibre financier des régimes obligatoires de base »,[642] la contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés (art. L.651-1 du code de sécurité sociale) qui est prélevée au profit du régime d'assurance maladie-maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles et des régimes d'assurance vieillesse des professions mentionnées aux articles L.621-3, L.721-1 et L.723-1 du code de sécurité sociale. Celle-ci, selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, est un « prélèvement obligatoire qui ne présente ni le caractère d'une cotisation ni celui d'une taxe parafiscale. […] Elle constitue une imposition au sens de l'article 34 de la Constitution ».[643] Il faut y ajouter les contributions pharmaceutiques, notamment; la contribution sur le chiffre d'affaires des

[642] Cons. Const. , déc. n°96-384 DC du 9 décembre 1996, LPA 18 avril 1997, p. 16 et s.

[643] Cons. Const. , déc. n°91-302 DC du 30 décembre 1991, considérant 12, Rec., p.137 ; JO. 31 décembre 1991, p. 17434 ; RFDC, 1992, n° 9, p. 101.

grossistes-répartiteurs et la contribution des laboratoires pharmaceutiques non conventionnés.[644]

On peut classer dans la seconde catégorie certaines contributions comme la contribution fiscale au fonds de compensation des risques de l'assurance de la construction dont la gestion incombe à la Caisse centrale de réassurance qui, quoique étant affectée à un établissement public industriel et commercial, devrait être rangée dans la catégorie des impositions fiscales puisque « aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle n'interdit d'affecter le produit d'une imposition à un établissement public industriel et commercial ».[645] En somme, il existe des impositions qui échappent au principe de non-affectation et qui induisent une certaine idée de contrepartie, même indirecte. En effet, contrairement aux recettes de l'Etat qui sont soumises aux dispositions de l'article 18 de l'ordonnance du 2 janvier 1959, ces contributions peuvent être affectées. Elles le sont, la plupart du temps, au profit des établissements publics administratifs[646] ou industriels et commerciaux.[647] A cet égard, le Conseil d'Etat considère généralement qu'aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle ne s'oppose à cette affectation.

Ce phénomène a trouvé un terrain privilégié d'application en matière de financement de la sécurité sociale mais également en matière de protection de l'environnement.[648] Il en est ainsi, par exemple, des redevances des agences financières de bassin. Qualifiées d'impositions de toutes natures par le Conseil Constitutionnel puis par le Conseil d'Etat, ces redevances sont prélevées au profit des agences de l'eau dont elles financent par affectation les dépenses de fonctionnement et les dépenses rendues nécessaires par l'activité des redevables. Le lien qui peut être établi entre les activités des redevables et le paiement des redevances a pu laisser croire à l'existence d'un lien de causalité de la même nature que celui qui peut exister à l'occasion du paiement des redevances ou rémunérations des services

---

[644] Cons. Const. déc. n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, loi de financement de la sécurité sociale pour 1999, considérant 26, Rec., p. 315 ; RJF 3/1999, n°348.

[645] Cons. Const. , déc. n°82-140 du 28 juin 1982, loi de financement de la sécurité sociale, Rec. p.45 ; DF 1982, n°12, comm. 1462.

[646] Cons. Const. déc. n°82-152 DC, 14 janv. 1983 : JO 15 janv. 1983 à propos de la cotisation sur les boissons alcooliques prélevée au profit de la Caisse d'assurance maladie des travailleurs salariés.

[647] Cons. Const. déc. n°82-140 DC, 28 juin 1982, DF. 1982, n° 28, comm. 1462 à propos de la contribution de l'assurance contribution anciennement prélevée au profit de la caisse centrale de réassurances

[648] Cas des redevances des agences financières de bassin devenues redevances des agences de l'eau.

rendus. Cependant, le conseil d'Etat a considéré que « les redevances perçues par les agences financières de bassin doivent être rangées au nombre des impositions, et ne sont pas, dès lors, perçues en contrepartie d'un service rendu directement à l'assujetti ».[649]

Cette catégorie d'impositions s'est aussi développée dans les secteurs soumis au contrôle de certaines normes de qualité ou de sécurité. Ce développement a souvent donné lieu à de nombreux contentieux à l'occasion desquels le conseil d'Etat a considéré que les prélèvements effectués à leur occasion ne constituaient pas les contreparties directes des prestations que les redevables auraient personnellement reçues. Dès lors, ceux-ci ont la nature d'imposition de toutes natures. Il en a été ainsi à propos des frais de contrôle de la qualité des vins soumis à une appellation d'origine contrôlée,[650]de la contribution à laquelle sont soumis les membres des associations de sylviculteurs en vue de financer les opérations de lutte contre les incendies,[651]des frais de contrôle et de sécurité générés par les activités de la gendarmerie nationale sur les autoroutes,[652] de la redevance perçue sur les centres de contrôle technique des voitures particulière en raison de la surveillance administrative exercée sur eux par l'administration publique,[653]des frais d'analyses, contrôles ou expertises perçues au titre de la législation sur les installations classées prévue à l'article L.514-8 du code de l'environnement,[654] de la redevance OMI perçue à l'occasion du contrôle médicale des étrangers présentant une demande initiale de titre de séjour,[655] et de la participation des actions du fonds national pour l'emploi, versée par l'ASSEDIC au profit de l'Etat.[656] On trouve aussi des applications de ce mode de financements des dépenses publiques dans le domaine de l'aviation civile. Ainsi, a été considérée comme une imposition la redevance

---

[649] CE 1er juin 1994, n°129805, SCA du Piada : RJF 1994, n°928 ; CE. 1er juin 1994, n°129727, Letierce : DF. 1994, n°40, comm. 1694.

[650] CE, Sect., 22 déc. 1978, 97730, n°97755 et n°98065, syndicat viticole des hautes graves de Bordeaux, rec. CE 1978, p.525 ; D.1979, p.125, note P. DEVOLVE ; RJF 1979, p.370, Concl. GENEVOIS

[651] CE, 18 janvier 1985, d'Antin de Vaillac : Rec. CE 1985, p.12.

[652] CE, Ass. 30 octobre 1996, Wajs et Monnier : RFDA 1997, Concl. Combrexelle ; AJDA 1996, p.1041, chron. Ch. Girardot.

[653] CE, 6 octobre 1997, association des réseaux de contrôle automobile : RJF 1997, n°1092.

[654] CE, 11 mars 1997, Sté Elf Antargaz : Rec. CE 1997, p. 111.

[655] CE, 2à mars 2000, GISTI : AJDA 2001, p.188, note S. Hennette-Bauchez.

[656] CE, 16 février 2001, n°208609, Union nationale Interprofessionnelle pour l'emploi: DF.2002, n°19-20, comm. 446.

pour contrôle technique d'exploitation,[657] la taxe d'aviation civile codifiée à l'article 302 du code général des impôts et la taxe d'aéroport.[658]

A la suite de cette première typologie, il faut en examiner une autre fondée sur la nature des objectifs assignés aux impositions contributives.

## 2. Les typologies fondées sur la nature des objectifs assignés aux impositions contributives

Parce qu'elles sont rangées dans la catégorie des impositions de toutes natures, les impositions contributives ont pour finalité la recherche de l'intérêt général. Dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, l'intérêt général est formulé de plusieurs façons et est parfois assimilé « aux objectifs généraux d'intérêt national de la politique économique arrêtée par le gouvernement » par opposition à « l'intérêt économique ou social propre d'un secteur d'activité »[659]ou « de dépenses d'intérêt public commun » par opposition à l'«intérêt économique ou social particulier. »[660] La notion d'« intérêt économique ou social propre d'un secteur d'activité » a servi, la plupart du temps, à qualifier les taxes parafiscales. Ainsi, les objectifs économiques ou sociaux ne sont pas étrangers aux impositions de toutes natures et donc aux taxes fiscales lorsqu'ils visent l'intérêt général et non pas l'intérêt d'un secteur d'activité. Aussi, n'est-il pas étonnant de constater l'existence de contributions poursuivant des finalités d'intérêt général par le biais de politiques (ou objectifs) de nature économique ou sociale.

S'agissant des contributions poursuivant des objectifs d'intérêt général à caractère économique, on peut citer la contribution sur les ventes directes des médicaments qui a pour ambition de rétablir l'égalité des conditions de concurrence entre les ventes directes et les ventes par les grossistes, dans la mesure où les officines qui commercent directement avec les

---

[657] CE, 10 février 1995, n° 148035 et n°145607, chambre syndicale du transport aérien : DF. 1995, n°16, comm. 933 ; CJEG 1995, p.146, Concl. Arrighi de Casanova; RJF 1995, n°491, AJDA 1995, p. 403,note Broussolle.

[658] Cons. Const. , déc. n°98-405, Rec. 1998

[659] CE., Ass., 26 octobre 1990, Union fédérale des consommateurs, req., N°61172-63861-63862, RJF 12/1990, n°1496, concl. , FOUQUET, p. 823 : A propos de la taxe parafiscale sur les produits pétroliers.

[660] CE. , Avis du 21 décembre 2002 à propos de la reforme de l'ordonnance organique du 02 janvier 1959 rendu par la section des finances réunie en assemblée générale, n°365 546, In GACE, 2ème édition 2002.

laboratoires réalisent des bénéfices équivalents à ceux des grossistes tout en ne supportant pas les mêmes sujétions que ceux-ci. Pour ce qui est des contributions poursuivant des objectifs à caractère social, on peut citer la contribution mise à la charge des entreprises pharmaceutiques qui a « notamment pour finalité d'inciter les entreprises pharmaceutiques à conclure avec le comité économique des produits de santé […]des conventions relatives à un ou plusieurs médicaments, visant à la modération de l'évolution du prix de ces médicaments et à la maîtrise de leur coût de promotion ».[661]

Ayant une finalité contributive, les impositions ci-dessus étudiées se distinguent des impositions compensatoires qui visent à effectuer des prélèvements auprès des personnes qui tirent profit de certaines dépenses effectuées par les pouvoirs publics ou qui rendent celles-ci utiles ou nécessaires.

## II. Les impositions compensatoires

Nous avons emprunté à Gaston JEZE l'expression « charges de compensation » dont « Les deux principales formes [...] seraient: les peines pécuniaires (amendes, confiscations) et les taxes militaires ». Dans la pensée de M. AMSELEK, cependant, les charges de compensation renvoient aux idées d'« impositions mises à la charge de personnes privées ou publiques qui sont à l'origine de certaines dépenses assumées par l'Etat ou par une autre personne publique ». Nous préférerons donc la deuxième acception qui semble coller à la réalité du droit positif actuel.

Selon M. Paul AMESELEK, pour épuiser la notion de contribution, il faudrait envisager, à côté des pénalités fiscales, non seulement l'étude des impositions prélevées sur des personnes qui tirent un profit particulier du fonctionnement d'un service public mais également celle « des impositions mises à la charge de personnes privées ou publiques qui sont à l'origine de certaines dépenses assumées par l'Etat ou par une autre personne publique ». Ces impositions trouvent souvent leur explication dans une modification et une accélération des contraintes financières auxquels sont confrontés les Etats contemporains. Les nouveaux enjeux auxquels ils doivent faire face exigent souvent des gouvernants une certaine

[661] Cons. Const. , déc. , n°2000-437 DC du 19 décembre 2000, à propos de la loi de financement de la sécurité sociale, Rec., p. 190 ; RJF 3/2001, n°351.

ingéniosité pour trouver de nouvelles sources de financement. Les impositions compensatoires participent de cette problématique, à savoir comment assurer le financement des dépenses publiques excédentaires des traditionnelles missions régaliennes de l'Etat, en général, dans des domaines constituant de nouveaux enjeux de société. Ces impositions donnent lieu à une typologie qui les classe en impositions ne donnant pas lieu à une contrepartie individualisée, en impositions donnant lieu à une contrepartie indirecte et en impositions donnant lieu à une contrepartie individualisée.

### a. Les impositions compensatoires n'ayant pas une contrepartie individualisée

Cette catégorie est composée d'impositions qui, à certains égards, sont semblables aux impositions « contributoires », notamment par le fait qu'elles n'ouvrent pas droit, au profit de ces contribuables, à une contrepartie individualisée[662]. Toutefois, elles s'en distinguent en raison de ce qu'elles permettent de financer des charges publiques supplémentaires qui globalement profitent à la généralité des contribuables. On inclut dans cette catégorie certaines impositions affectées à la couverture des dépenses sociales comme la CSG ou la CRDS qui, selon le Conseil constitutionnel, visent à faire participer l'ensemble de la population[663] aux dépenses de financement de la sécurité sociale.

### b. Les impositions compensatoires n'ayant pas une contrepartie directe

On retrouve dans cette catégorie des impositions qui sont demandées aux personnes qui tirent profit de certains investissements publics. On cite, en guise d'illustration, de nombreuses impositions prises dans le domaine social comme la contribution sur les boissons alcooliques ou encore les diverses contributions sur les laboratoires pharmaceutiques dont la particularité est d'être assises sur l'augmentation des frais de prospection et d'information

[662] CE. 7 janvier 2004, n°237395, Mme Martin : Juris-Data n° 2004-066739 ; D. 2004, p.1556, note X. Prétot ; RFDA 2004, p.434 ; RJF 4/2004, n°375 ; BDCF 2004, n°50, Concl. Glaser.

[663] Cons. Const. , déc. n°90-285DC, 28 décembre 1990, CSG.

des praticiens exploitant ces spécialités ou encore sur l'augmentation du chiffre d'affaires des laboratoires qui induit une augmentation des dépenses d'assurance maladie.[664]

### c. Les impositions compensatoires ayant une contrepartie individualisée

On retrouve dans cette catégorie des impositions qui ont comme caractéristique principale d'être perçues en contrepartie d'un service direct et individualisé offert aux redevables. En ce sens, elles se distinguent des impositions contributoires mais se rapprochent des rémunérations des services rendus. Toutefois, elles se distinguent de celles-ci néanmoins, en ce qu'il n'y a aucun lien d'équivalence entre la contrepartie offerte aux redevables et l'imposition versée. Sont considérées comme relevant de cette catégorie, la majorité des impositions relevant du droit de l'urbanisme notamment, la taxe locale d'équipement,[665] la taxe départementale des espaces naturels sensibles,[666] la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement, la redevance sur les constructions des locaux à usage de bureaux ou de recherche dans la région parisienne.[667]

Trait dominant, ces impositions sui generis se caractérisent la plupart du temps par le fait qu'elles sont affectées. Cette situation donne lieu, en conséquence, à une typologie entre les impositions affectées et les impositions non affectées.

## B. Les typologies fondées sur les critères de l'affectation et de la dissuasion

Ces typologies permettent de distinguer les impositions affectées des impositions non affectées d'une part**(I)** et d'autre les impositions dissuasives des impositions incitatives **(II)**.

---

[664] Sur la question, lire les développements de M. Jean LAMARQUE, J-Class. Procédures fiscales, Fasc. 120, p.34 et suivantes.

[665] CE. 14 janv. 1976, n°97966, Filluzeau, DF 1976, n° 15, comm. 516, Concl. FABRE ; CE. 31 mai 2000,

[666] CAA Bordeaux, 17 novembre 1998, n°96-603 : DF 1999, n°30-35, comm. 619.

[667] CE. 17 déc. 2003, n°237044, Rado : RJF 3/2004, n°255 ; BDCF 2004, n°38, Concl.Vallée.

## I. La distinction entre impositions affectées et impositions non affectées

Cette typologie peut être analysée à deux niveaux d'application : d'une part au niveau organique et d'autre part au niveau matériel.

En général, les Etats et dans une moindre mesure, les collectivités locales sont les destinataires des impositions de toutes natures, fussent-elles compensatoires. Le développement des besoins nouveaux exigeant des techniques nouvelles de gestion et d'administration fiscale a étendu ce mode de financement au profit d'autres personnes morales, d'abord de droit public puis de droit privé.

S'agissant des personnes morales de droit public, cette possibilité était déjà ouverte aux établissements publics administratifs[668] par l'article 4 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 et semble connaître une fortune particulière dans le domaine de la coopération intercommunale où le droit de percevoir des impositions est reconnu à de nombreux établissements publics administratifs.[669] Le financement de la sécurité sociale constitue un autre domaine privilégié d'affectation des impositions de toutes natures à des établissements publics administratifs. Désignées sous les vocables de Caisse,[670] Fonds[671] ou Agence,[672] ils participent dans une proportion significative[673] au financement de la sécurité sociale pour les impositions qui leur sont affectées. Parmi ces impositions, il convient de relever, pour les plus importantes, la contribution sociale généralisée,[674] la contribution sociale de solidarité des sociétés,[675] le prélèvement social de 2% sur les revenus du patrimoine et les produits du patrimoine,[676] les

---

[668] Voir, par exemple, Cons. Const. déc. n°82-152 DC du 14 janvier 1983, JO 15 janvier 1983 à propos de la cotisation sur les boissons alcooliques perçue par la Caisse d'assurance maladie des travailleurs salariés.

[669] Syndicats de commune, communautés urbaines, communautés de communes, communautés d'agglomérations, agglomérations nouvelles (syndicats et communautés d'agglomérations).

[670] Caisse nationale d'allocations familiales, Caisses nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés, Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés.

[671] Fonds de solidarité vieillesse, fonds de financement de la reforme des cotisations patronales de sécurité sociale, Fonds de pour les retraites.

[672] Agence centrale des organismes de sécurité sociale.

[673] Selon M. J. Lamarque (J-C procédures fiscales, fasc. 120, préc.) cette participation représente 30% des recettes de la sécurité sociale.

[674] Art. 1600 du CGI et art L.136-1 et suivants du CSS ;

[675] Art. L.651-1 et s. du CSS.

[676] Art. 1600-0 F bis du CGI et art. L.245-14 et suiv. du CSS.

taxes sur les alcools,[677]le droit de circulation sur les vins et les cidres,[678] la taxe sur les boissons non alcoolisées,[679] les droits sur les tabacs,[680] la cotisation sur les primes d'assurance,[681] la contribution sur la progression du chiffre d'affaires des établissements de vente en gros de spécialités pharmaceutiques et des entreprises assurant l'exploitation d'une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques,[682] la contribution des entreprises de préparation des médicaments dite taxe de publicité pharmaceutique,[683] la cotisation sur les boissons alcooliques,[684] la taxe sur les contributions des employeurs pour le financement des prestations complémentaires de prévoyance,[685] la taxe sur les véhicules des sociétés,[686] la contribution additionnelle à la contribution sociale de solidarité,[687] la contribution pour le remboursement de la dette sociale,[688] la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés ainsi que la taxe générale sur les activités polluantes,[689] par exemple.

La possibilité d'une affectation d'une imposition de toutes natures a ensuite été étendue aux établissements publics industriels et commerciaux. Au début exceptionnel,[690] le phénomène a connu un réel engouement[691] avant que les taxes parafiscales ne soient supprimées par l'ordonnance organique du 1er août 2001. Un nouvel échelon dans

---

[677] Art. 402 bis du CGI et 403 et s. du CSS.

[678] Art. 438 du CGI et art. L. 135-3.

[679] Art. 520 A du CGI et art. L. 135-3 du CSS.

[680] Art.575 du CGI et 241 du CSS.

[681] Art. L.213-1 du CSS.

[682] Art. L.138-1 du CSS.

[683] Art. L. 245-1 du CSS.

[684] Art. L.245-7 du CSS.

[685] Art.137-1 du CSS.

[686] Art. 1010 du CGI et 131-10 du CSS.

[687] Art. L. 245-13 nouveau du CSS.

[688] Art. 1600-0 G du CGI.

[689] Art. 266 sexies à 266 terdecies du code des douanes et L.131-10 du CSS.

[690] Affectation de la contribution d'assurance construction au profit de la Caisse centrale de réassurance (établissement public industriel et commercial transformé en SA par la loi n°92-665 du 16 juillet 1992) reconnue conforme à la constitution par la décision n°82-140 DC du 28 juin 1982, DF. 1982, n° 28, comm. 1462

[691] Autant en terme pratique (gestion publique en raison de ses nombreux avantages (souplesse par le mode d'institution et garanties de recouvrement des taxes par la reconnaissance de prérogatives de puissance publique) qu'en doctrine puisqu'elle justifiait notamment la distinction entre impôt prélevé au profit de l'Etat et des collectivités locales et taxes parafiscales prélevées au profit des établissements publics industriels et commerciaux et des personnes privées.

l'affectation des impositions de toutes natures semble aujourd'hui atteint puisque, désormais, les impositions de toutes natures peuvent être affectées à des personnes privées. Il peut d'abord en être ainsi en raison d'artifices juridiques. En effet, la loi peut prévoir qu'une imposition[692] sera perçue par une collectivité locale mais dans le but de financer les dépenses de fonctionnement d'un organisme de droit privé, la collectivité publique ne servant ici que de « personne interposée ».[693] Par la suite, le phénomène a été reconnu par le Conseil constitutionnel qui considérait qu'aucun principe fondamental reconnu par les lois de la république n'interdisait une telle affectation[694]avant que l'ordonnance organique du 1er août 2001 ne vienne le consacrer en son article 2 qui dispose que « les impositions de toutes natures ne peuvent être directement affectées à un tiers qu'à raison des missions de service public confiées à lui et sous les réserves prévues par les articles 34, 36 et 51. Ce nouvel état du droit permet le financement des dépenses naguère effectué par la voie des taxes parafiscales.[695]

La qualification des prélèvements affectés en impositions de toutes natures ne pose, en principe, aucune difficulté particulière. De nombreuses impositions affectées ont ainsi été qualifiées d'imposition de toutes natures en dépit de leur affectation. Il en est ainsi de la CSG,[696] de la CRDS,[697] des trois contributions exceptionnelles de 1996 sur les entreprises assurant l'exploitation des spécialités pharmaceutiques,[698] de la taxe sur les contributions des

---

[692] En l'occurrence la taxe perçue au profit des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement qui établie par le Conseil général est perçue par le Département pour financer les dépenses de fonctionnement de ces conseils. Le Département et le Conseil général sont ici des « personnes interposées » : CAA Bordeaux, 17 décembre 1998, n°96-603 : DF 1999, n°30-35.

[693] L'expression est empruntée à M. J. Lamarque, les sources du droit fiscal, Juris-classeur procédure fiscales, fasc. 120, p. 38.

[694] Cons. Const. déc. n°98-405 du 29 décembre 1999, à propos de la taxe d'aéroport prévue à l'article 1609 quaterdecies du CGI et perçue au profit du budget annexe de l'aviation civile: cette taxe peut être perçue « au profit des personnes publiques ou privées exploitant des aérodromes ».

[695] La loi de finances rectificative pour 2003 (n°2003-1312, du 30 décembre 2003, art 71 à 77 ; DF 2004, n°4) a substitué aux anciennes taxes parafiscales des impositions de toutes natures dans le but de financer certaines dépenses d'organismes de droit privé.

[696] Cons. Const. déc. n°90-285 du 28 janvier 1990 ; CE, 7janvier 2004, n°237395, Mme Martin, ; Juris-data n°2004-066739 ; D. 2004, p.1556, note X. Prétot ; RFDA 2004, p.434 ; RJF 4/2004, n°375 ; BDCF 2004, n°50, Concl. GLASSER.

[697] CE, 4 novembre1996, n°177162, Association de défense des sociétés de course , RJF 1997, n°509 ; TA Lyon, 9 mars 1999, n°98-1599, Pignard : RJF 1999, n°1625.

[698] CE, As. 28 mars 1997, Sté Baxter, Rec. CE 1997, p. 114 ; RFDA 1997, p.450, Concl. Bonichot, note Mélin-Soucramanien ; RJF 1997, n°508.

employeurs pour le financement des prestations complémentaires de prévoyance,[699] notamment. Toutefois, des divergences sur la qualification de ces impositions peuvent survenir en raison justement de cette affectation d'une part, entre la CJCE et certaines juridictions internes et, d'autre part, entre les juridictions administratives et même constitutionnelles et les juridictions judiciaires.

A cet égard, il convient de noter que la position de la CJCE est sans équivoque lorsqu'elle estime que « selon une jurisprudence constante, la qualification d'une imposition, d'une taxe, d'un droit ou d'un prélèvement incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit interne ». Ainsi, la question s'est posée à propos de la CSG qui, en dépit de sa qualification en imposition de toutes natures par le Conseil constitutionnel[700] a été rangée par la CJCE[701] dans le champ d'application de l'article 4 du règlement 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 qui interdit les « doubles cotisations sociales » pour les travailleurs évoluant au sein de l'union, en l'espèce les travailleurs transfrontaliers. Nonobstant la décision du Conseil constitutionnel qui incluait ces deux impositions dans la catégorie des impositions de toutes natures et les dispositions de la décision de la CJCE qui considérait que « […] la CSG n'ouvre droit à aucune contrepartie directe ou identifiable en termes de prestations », la Cour de Cassation en avait déduit que ces deux impositions devaient être inclues dans la catégorie des cotisations sociales.[702] On retrouve un scénario similaire à propos de la contribution sociale de solidarité qui est considérée par le Conseil constitutionnel comme faisant partie des impositions de toutes natures,[703] mais qui est, néanmoins, exclu de la catégorie des taxes sur le chiffre d'affaires par la CJCE[704] et dont la Cour de cassation dénie le caractère fiscal.[705]A cette typologie fondée sur le critère de l'affectation doit succéder l'examen d'une autre

---

[699] CE, 12 juin 1998, n°180442, Union française des industries pétrolières, RJF 1999, n°1107; Dr. adm. 1999, n°1107, Dr. Adm. 1999, n°30.

[700] Cons. Const. déc. n°90-285 du 28 janv. 1990, www.legifrance.gouv.fr.

[701] CJCE, 15 février 2000, aff. 34/98 a/s CRDS et 169/98 a/s CSG, RJF 00.3.436, Concl. La PERGOLA, BDCF 3.00.

[702] Cass. Soc. 18 octobre 2001, André, n° 4278 FS-PB, RJS 2002.1.88.

[703] Cons. Const. , déc. n° 91-302 DC, 3à décembre 1991, L. Fin. 1992, consid. 12

[704] CJCE 27 novembre 1985, aff. 295/84, Rousseau Wilmot, Rec. CJCE, p.3759, RJF 1986.11.625, n°1021.

[705] Cass. Soc. , 16 novembre 1995, SARL Roman : RJF 1996, n°36 ; Cass. Soc. 28 nov. 1996, Sté Continental Airlines : RJF 1997, n°24 ; Cass. Soc. 12 juillet 2001, Sté Champenoise d'hypermarchés, RJF 2001, n°1377 ; Cass. Soc. , 6 mars 2003, GIE MMA : juris-data n°2003-0182, RJF 2003, n°706.

typologie, celle-ci fondée sur le critère de la dissuasion, que nous développerons dans les lignes qui suivent.

## II. La distinction entre impositions incitatives et impositions dissuasives

Une autre distinction est établie entre les impositions incitatives et les impositions dissuasives. Alors que les premières octroient, en général, un avantage fiscal en contrepartie duquel le contribuable d'adopter un comportement prescrit par le législateur. A l'inverse, l'imposition dissuasive consiste en un supplément d'imposition requis du contribuable qui ne respecte pas les prescriptions légales.

En ce qui concerne les impositions incitatives, les dispositions relatives aux options fiscales, aux crédits d'impôt, aux agréments ou contrats fiscaux, aux réductions et autres dispositifs incitatifs participent de cette logique. Pour ce qui est des impositions dissuasives, les mesures fiscales y afférentes ne sont pas peu nombreuses. On peut, à cet égard, citer la fiscalité sur l'exploitation des films pornographiques ou d'incitation à la violence (qui porte entre autres sur la taxe spéciale sur les prix des places,[706]le prélèvement spéciale sur les bénéfices,[707]le taux majoré de TVA[708] appliqué jusqu'en 1993), la taxe sur les services d'information ou interactifs à caractère pornographique,[709] la taxe annuelle sur certains logements vacants[710]ou encore la taxe sur les imprimés distribués gratuitement.[711]

Certaines impositions faisant partie de cette catégorie ont pu être parfois perçues comme des impositions-sanction. Toutefois, le Conseil constitutionnel s'est toujours refusé à leur reconnaître ce caractère. Ainsi, en est-il de la contribution sur les spécialités pharmaceutiques prévue à l'article L.138-10 du code de la sécurité sociale.[712] Il en est aussi

[706] Article 1609 duovicies du CGI.

[707] Article 235 du CGI.

[708] Article 281 bis ancien du CGI.

[709] Article 235 du CGI.

[710] Article 232 du CGI.

[711] Cons. Const. déc. n° 2003-488 DC, 29 déc. 2003, citée supra n°2, consid. 9.

[712] Cons. Const. déc. n°98-404 DC, 18 déc. 1998; déc. n°2000-437 DC, 19 déc. 2000.

ainsi de la contribution des laboratoires pharmaceutiques[713] ou taxe sur la publicité pharmaceutique prévue à l'article L.245-2 du code de la sécurité sociale.

[713] Cons. Const. déc. n°2001-453 DC, 18 déc. 2001.

# Titre III. Les typologies analytiques

La taxinomie en matière fiscale a donné lieu à plusieurs typologies fiscales dites dichotomiques[714] parce qu'elles opposent la plupart du temps deux ou plusieurs groupes d'impôts **(chapitre. I)**. Ainsi, la notion d'impôt n'est pas unique mais diversifiée dans sa composition. À côté de ce que l'on a qualifié de « typologies dichotomiques » qui relève des constructions doctrinales, on trouve une typologie issue du droit positif, notamment du code général des impôts.**(chapitre. II)** Ces typologies ont en commun d'être analytiques, c'est à dire d'être fondées sur des éléments du régime juridique des impositions.

[714] Jean-Claude DUCROS, les typologies fiscales dichotomiques, RSF 1974, p.231à 245.

# Chapitre I. Les typologies fiscales tirées de la doctrine des auteurs

Ces typologies varient en fonction des critères de classification retenus. Ainsi, on peut avoir des typologies dites synoptiques **(Section I)** qui ont pour ambition de donner une vision globale du système fiscal. A leur côté on trouve aussi des typologies analytiques qui, elles, ont pour finalité de donner une vision analytique des impôts en privilégiant certains critères estimés substantiels à la définition des impôts étudiés**. (Section II)**

## Section I. Les typologies fiscales synoptiques[715]

Elles sont au moins de deux ordres, théoriques et pratiques. Aussi, c'est donc dans cet ordre que nous les examinerons.

### Paragraphe I. Les typologies à caractère théorique

Pour ce qui est des typologies théoriques, une première distinction peut être établie entre impôts synthétiques et impôts analytiques.[716] Celle-ci fait partie des typologies fiscales dont use la doctrine pour présenter l'impôt. Elle « permet d'opposer les impôts qui atteignent une valeur ou une situation économique prise dans son ensemble et ceux qui, au contraire, n'en atteignent qu'un élément ».[717] Les impôts synthétiques se prêtent mal à la discrimination selon l'origine de la matière imposable. A l'inverse, les impôts analytiques s'y prêtent aisément.[718] Cette classification, qui a l'avantage de reposer sur une appréciation économique des impôts, notamment dans le cas de construction des politiques fiscales, manque néanmoins d'incidence juridique. Elle n'offre aucun élément de construction d'un régime juridique

---

[715] C'est à dire globales.

[716] Sur la question lire, par exemple : GROSCLAUDE Jacques et HERTZOG Robert, « le mythe de l'impôt unique », RF fin. pub. , 1990, n°29, p. 29 à 57.

[717] Francis DERUEL, Christian de LAUZAINGHEIN, Lucille de MELLIS : Droit fiscal, préc. p.15.

[718] Ainsi, selon les auteurs précités, les impôts cédulaires qui sont des impôts analytiques en raison de ce qu'ils portent sur des éléments particuliers du revenu, se prêtent aisément à la discrimination car ils donnent lieu à des techniques d'évaluation de la matière imposable très perfectionnées.

contentieux ou non contentieux qui soit susceptible de justifier juridiquement l'incorporation d'un impôt dans l'une ou l'autre de ses catégories. Ensuite, la distinction entre impôts analytiques et impôts synthétiques, qui est, certes, pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer l'assiette des impôts, est moins opérante lorsqu'il s'agit d'évaluer la matière imposable. Ainsi, par exemple, l'évaluation de la matière imposable à l'impôt sur le revenu qui est un impôt synthétique prend en compte des impôts cédulaires[719] qui sont des impôts analytiques puisqu'ils ne portent chacun que sur un élément du revenu imposable

Une deuxième distinction d'essence économique peut être établie entre impôt neutre et impôt interventionniste. Cette distinction a connu des grands développements au 19ème siècle. Selon les auteurs de cette époque, l'impôt, par définition, doit être neutre[720] c'est à dire qu'il est sans incidence sur les structures et les ressources. Cette analyse est conforme à la théorie de l'Etat gendarme qui a eu grande presse à cette période et qui postule que l'Etat ne doit se livrer qu'à des missions régaliennes, les activités économiques devant être assurées par des organismes privés. L'impôt est, à cet égard, dit neutre dans le sens où il ne lui est pas affecté d'objectifs à caractère économique, sa finalité se résumant exclusivement à fournir des ressources financières au Trésor public.

La neutralité de l'impôt est variable. Elle peut être absolue lorsque sont combinés absence d'incidences économiques directes et taux réduit de l'impôt. Cette hypothèse, qui n'est qu'une hypothèse d'école, était encore professée au 19ème par des auteurs comme STOURM[721] et n'a de nos jours qu'une valeur historique. A l'inverse, la doctrine contemporaine prône une neutralité relative se caractérisant, certes, par des impôts à taux élevés mais auxquels il n'est assigné aucune mission de nature économique ou sociale. Actuellement, les impôts sur la dépense comme la TVA[722] sont des bons exemples d'impôts neutres car, de façon générale, ils n'opèrent aucune discrimination à caractère économique ou social.

---

[719] Notamment bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles, revenus fonciers, plus values non professionnelles des particuliers, revenus des capitaux mobiliers, traitements, salaires, rentes viagères et pensions, rémunérations des dirigeants de sociétés.

[720] GILBERT Guy, « la théorie économique de l'impôt optimal », RF fin. pub. , 1996, n°55, p. 93 à 114.

[721] Cite par Jean-Claude DUCROS, les typologies fiscales dichotomiques, RSF 1974, p.234.

[722] Néanmoins, la présence des taux réduits pousse à relativiser cette affirmation.

On oppose aux impôts neutres, les impôts interventionnistes qui se caractérisent par les finalités à caractère économique ou social qui leur sont assignés. Les impôts interventionnistes ont pour mission d'exercer une action déterminée sur la conjoncture ou les structures économiques ou sociales. Toutefois, on leur fait souvent le grief d'avoir des résultats économiques et sociaux mitigés alors qu'à l'inverse leurs inconvénients financiers sont souvent certains. Certes, ces impôts ne sont pas dénués de résultats financiers mais ceux-ci sont souvent jugé insuffisants au regard des résultats obtenus, notamment en raison l'incapacité des politiques qu'ils financent à modifier profondément les structures économiques ou sociales. C'est d'ailleurs ce qui explique que de plus en plus on leur préfère des politiques d'intervention par la dépense publique[723]».

Une troisième distinction peut être faite entre impôt personnel et impôt réel. C'est une distinction d'essence politique qui a eu ses heures de gloire au cours du 19ème siècle. L'objectif de la distinction est de déterminer la technique fiscale qui garantie la plus grande justice entre les contribuables. A cet égard, l'idée de justice devant l'impôt peut varier selon les enjeux et les configurations politiques du moment. Ainsi, courant 19ème siècle, le candidat au scrutin censitaire défendait l'impôt réel qui semblait garantir plus de justice fiscale, tout au moins du point de vue de ses électeurs.[724] A l'époque du suffrage universel, pareille situation aurait peu de chance de se réaliser. L'impôt réel est souvent défini comme visant une justice arithmétique entre tous les contribuables à qui on applique les mêmes taux sans discrimination. En général, les impôts sur la dépense sont des bons exemples d'impôt réel à l'instar de la taxe sur la valeur ajoutée[725] ou des droits de succession. L'impôt réel se défini aussi par le fait qu'il vise une situation, un élément économique en faisant abstraction de la situation de la personne qui le détient. L'impôt personnel, au contraire, « cherche à atteindre l'ensemble des facultés contributives de l'assujetti en prenant en compte sa situation personnelle, ses charges de famille notamment. »[726] Il vise une justice par les facultés

[723] Le plus souvent par la relance de la consommation par des grands travaux, par exemple.

[724] Qui la plupart du temps avaient quelques fortunes, du moins suffisamment pour s'acquitter du cens.

[725] Même pour ce qui concerne cet impôt, on retrouve ici aussi un souci de personnalisation et de prise en compte des facultés contributives caractérisé par le souci du législateur de prévoir plusieurs taux, notamment des taux réduits pour les activités ou les produits qui peuvent revêtir un caractère vital.

[726] Jean-Claude DUCROS, les typologies fiscales dichotomiques, RSF 1974, p. 235.

contributives. A cet égard, les impôts personnels sont, la plupart du temps, progressifs comme l'impôt sur le revenu.

Cette distinction manque aussi de rigueur théorique et, parfois, d'absence de cohérence avec la réalité. Ainsi, tous les impôts visent toujours un élément économique au travers d'une personne, même lorsqu'il s'agit d'un impôt personnel. Aussi, l'impôt sur le revenu qui est un impôt personnel, frappe-t-il, au travers de la personne du contribuable des réalités économiques comme les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices non commerciaux, les bénéfices agricoles, les revenus fonciers, les plus values non professionnelles des particuliers, les revenus des capitaux mobiliers, les traitements, les salaires, les rentes viagères et pensions, les rémunérations des dirigeants de sociétés. De même, certains impôts réels peuvent comporter, certes souvent à des degrés limités, des éléments de personnalisation. C'est le cas de la TVA qui, tout en étant un impôt réel opère une certaine personnalisation par la pluralité des taux. Il en est de même de la taxe d'habitation dont le calcul prend en compte certains éléments de personnalisation du contribuable.

## Paragraphe II. Les typologies d'ordre pratique

Ces typologies sont, pour l'essentiel, fondées sur des éléments particuliers du régime juridique des impositions de toutes natures. Nous mettrons un accent particulier sur l'une d'entre elles qui nous semble revêtir, en doctrine et en pratique, une importance estimable et qui permet de distinguer les impôts directs des impôts indirects. Nous présenterons, ensuite, d'autres typologies qui permettent de présenter de façon analytique certains éléments du régime juridiques des impositions de toutes natures.

## A. La typologie distinguant les impôts directs des impôts indirects

Nous analyserons sommairement dans cette partie les fondements et les faiblesses de cette typologie qui pendant longtemps[727] a été, dans la doctrine et en pratique, la méthode majeure de classification des impôts.[728]

La distinction entre les impositions directes et les impositions indirectes tire sa justification d'un certain nombre d'éléments, notamment de ceux qui sont tirés de leur définition. Ainsi, on peut d'abord trouver à cette typologie une justification théorique dans les constructions conceptuelles qui permettent de présenter les systèmes fiscaux et de discuter les politiques fiscales qui en sont la source. Ces constructions varient la plupart du temps en fonction des finalités que l'on assigne à l'impôt. A cet égard si l'on assigne à l'impôt une finalité strictement budgétaire, les impositions indirectes qui traduisent une certaine neutralité économique sont opposées aux impositions directes qui donnent lieu à une certaine personnalisation. De même, la distinction entre impositions directes et impositions directes permet de présenter les différentes réflexions conceptuelles sur l'idée de justice sociale auxquelles peut donner lieu le maniement de l'outil fiscal. Dans ce cas le choix se fera entre justice distributive, justice redistributive et justice commutative.

La distinction entre impositions directes et imposition indirecte trouve également sur le terrain politique des éléments de justification. Le choix de l'une ou l'autre des catégories d'impositions variera en général de la perception que peuvent avoir les décideurs politiques du ressenti populaire par rapport aux impositions. Historiquement en France, par exemple, les impôts indirects constituaient au moyen âge une atteinte inégale à la propriété. Par la suite, à la fin du moyen âge, les impositions indirectes furent considérées comme introduisant en apparence une certaine égalité fiscale, en apparence seulement puisque les classes privilégiées (noblesse et clergés) s'étaient exonéré des impositions directes. Cependant, la révolution de 1789, en particulier, la Constituante, a permis d'abolir toutes les impositions

---

[727] Voir, par exemple, G. RULLIERE, Utilité et réalité de la distinction entre impôt direct et impôt indirect, RSF 1966, p. 368.

[728] Selon G. JEZE, c'est une « division classique suivie par la plupart des économistes français et étrangers » : M. BOUCARD et G. JEZE, Eléments de la science des finances et de la législation financière française, 2 édition 1902, p. 621. Voir également : HERVOUËT F, « Impôts directs et indirects », in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de L. PHILIP), Economica 1991, p. 932-933.

indirectes considérées alors comme source d'inégalité. L'évolution du système fiscal français semble actuellement avoir retrouvé sa configuration du passé puisqu'il combine impositions directes et impositions indirectes.

Le succès de cette typologie s'explique pour une grande part par sa portée pratique. Celle-ci est pour l'essentiel fondée sur sa capacité à expliquer et à justifier les éléments du régime juridique des impositions de toutes natures. C'est ce dernier aspect qui donne toute son importance à cette typologie que l'on qualifie, volontiers, de pratique, en raison justement de ce qu'elle permet d'expliquer et de présenter de façon résumée les aspects analytiques du régime juridique des impositions de toutes natures.

Nous exposerons dans les lignes qui suivent aussi bien les critères **(I)** de cette typologie que sa portée juridique **(II)**.

## I. Les critères de distinction entre impôts directs et impôts indirects

Souvent peu évoqués, les critères majeurs de distinction entre impôts directs et indirects reposent sur des critères de droit positif. En effet, ce sont les dispositions du décret du 22 décembre 1879 qui en donnent les critères clefs en s'appuyant sur les notions de rôle administratif et d'incidence de la charge fiscale. Ce décret dispose que « la contribution directe s'entend de toute imposition qui est assise directement sur les personnes et sur les propriétés, qui se perçoit en vertu de rôles nominatifs et qui se passe immédiatement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir. Les impôts indirects sont ainsi nommés parce que, au lieu d'être établies directement et nominativement sur les personnes, ils reposent en général, sur des objets de consommation ou sur des services rendus et ne sont dès lors, qu'indirectement payés par celui qui veut consommer les choses ou user des services frappés de l'impôt »[729] Ce texte fait suite à des textes antérieurs, notamment les lois du 7-11 septembre 1790 qui fait dévolution du contentieux des impositions directes à l'administration alors que les impositions indirectes sont de la compétence du juge judiciaire et celles des 22 frimaire an VII et 28 pluviôse an VIII qui donnent compétence aux conseils de préfecture pour connaître des contentieux des impositions directes. Toutefois, c'est bien la doctrine qui a

[729] Cité par M. BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 8e édition, LGDJ 2007, p. 29.

le plus contribué à élaborer la typologie distinguant l'impôt direct de l'impôts indirect. A cet égard, différents critères ont été avancés pour en justifier la réalité et l'utilité.[730] A ce propos, trois critères dominants semblent avoir émergés de la majorité des travaux portant sur cette question auxquels se sont ajoutés deux autres critères particuliers qui sont assez rarement mentionnés dans la doctrine.

Pour ce qui est des critères dominants, ils portent en général sur les implications juridiques, administratives et économiques de cette distinction. Ainsi, l'un des critères de distinction entre impôt direct et indirect est le critère juridique fondé sur l'émission d'un rôle administratif. Sur le fondement de celui-ci, on considère que les impôts directs sont ceux dont le recouvrement donne lieu à l'émission d'un rôle alors que les impôts indirects sont ceux dont le recouvrement se fait spontanément, au comptant. En pratique, on considère donc que l'impôt sur le revenu et les grands impôts locaux sont des impôts directs alors que les impôts sur la dépense, les droits d'enregistrement et de timbre sont des impôts indirects. A ce premier aspect, s'ajoute un autre qui, lui, est fondé sur la périodicité des paiements de l'impôt. Ainsi, le critère qui permettrait d'identifier les impôts directs serait le caractère annuel de leur paiement alors que les impôts indirects seraient eux, réputés être perçus spontanément.

Un autre critère assez usité dans la doctrine est le critère administratif. Celui-ci postule une distinction des administrations sensées s'occuper de l'établissement et du recouvrement des impositions mais également une répartition des compétences juridictionnelles. Historiquement, étaient considérés comme des impôts directs ceux qui relevaient de l'administration des contributions directes pour les opérations d'assiette et de liquidation alors que le recouvrement était assuré par l'administration des finances. En somme les impôts directs se caractérisaient par un dualisme administratif. A l'inverse, les impôts indirects relevaient d'une autre administration, l'administration des contributions indirectes pour la totalité des actes d'imposition. Ils se caractérisaient donc par un monisme administratif ou organique, puisque l'établissement et le recouvrement étaient assurés par la même administration. Le critère administratif ne limite pas ses conséquences au niveau de la procédure d'imposition. Elle s'étend également au niveau de la procédure contentieuse. En effet, l'une des conséquences majeures de la distinction des impôts directs et indirects c'est sa

[730] Voir par exemple, Gilbert RULLIERE, Utilité et réalité de la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects, RSF, 1966, p. 338 à 368.

portée quant à la gestion des contentieux. On considère, à cet égard, que les impôts directs sont ceux dont le contentieux relève du juge de l'impôt alors que les impôts indirects sont ceux dont le contentieux relèvent du juge judiciaire.

Enfin, le dernier critère prépondérant ayant prétention à justifier la distinction des impôts directs des impôts indirects est le critère économique qui s'est appuyé sur plusieurs variables, notamment celui de l'incidence de la charge fiscale. On considère sur ce fondement que sont des impôts directs ceux dont le redevable légal, c'est à dire celui qui s'acquitte de l'impôt auprès du fisc est en même temps le contribuable réel c'est à dire celui qui en supporte définitivement la charge. A l'inverse, les impôts indirects permettent de distinguer le redevable légale du contribuable réel, le premier transférant la charge fiscale au second qui de ce fait la supporte définitivement. Une autre variable d'explication de ce critère est celui de la nature de la matière imposable. A cet égard, on a fait valoir l'idée que les impôts directs sont ceux qui sont assis sur une matière imposable stable, permanente ou présentant un caractère de durabilité, en général liée à l'existence, à la possession ou à la profession. A l'inverse, les impositions indirectes, sont assises sur une matière imposable instable, occasionnelle liées à des faits ou activités comme les ventes de biens et services, les circulations des biens, les franchissements des frontières, etc.

A ces critères majeurs que l'on retrouve dans la grande majorité des travaux traitant de la question, certains auteurs[731] ont rajouté deux autres critères qui trouvent leur fondement dans les caractères de généralité et de personnalité de l'impôt. Ainsi pour ce qui est du critère de la généralité de l'impôt celui-ci vise à discuter  et apprécier qui de l'impôt direct ou de l'impôt indirect permet d'atteindre l'objectif de justice fiscale. Les éléments d'appréciation portent dans ce cas sur la propension de l'impôt à atteindre la totalité des contribuables qui entrent dans son champ d'application, sur sa personnalisation suffisante enfin de correspondre aux facultés contributives et en particulier sur le maniement des techniques d'assiette et de liquidation. A cet égard, l'impôt direct est en particulier l'impôt sur le revenu est apparu comme devant garantir une plus grande justice fiscale. Conçu pour avoir une base suffisamment large (car c'est un impôt général sur le revenu) et garantir une prise en compte des facultés contributives en raison de la progressivité de son barème, cet impôt direct était topique de ce que les impôts directs sont ceux qui garantissent une plus grande justice par

[731] Voir par exemple Gilbert RULLIERE, préc. , p. 354 et s.

leur caractère général et progressif.[732] A l'inverse, les impôts indirects à l'instar des grands impôts sur la dépense ou sur la consommation étaient réputés être fiscalement injustes en raison principalement de leur caractère proportionnel qui ne tient pas compte des facultés contributives des contribuables.

Le second critère de distinction entre impôts direct et indirect et qui se fonde sur les possibilités de personnalisation qu'offre l'une ou l'autre de ces catégories vise également un objectif de justice fiscale. Dans ce cas également l'impôt direct semble offrir plus de possibilités de personnalisation et donc de justice fiscale. En effet, en la matière, le contribuable étant individualisé, on peut plus aisément tenir compte de ses charges pour mieux mesurer sa capacité contributive. L'impôt indirect, à l'inverse n'offre pas cette possibilité en raison de ce que le fisc se trouve en face d'une dualité de contribuables, le contribuable apparent ou redevable légal qui collecte et verse l'impôt au fisc et le contribuable réel sur qui est reportée la charge fiscale et qui paye en définitive l'impôt.[733]

Un dernier critère, assez récent, fondé sur l'idée de plafonnement des impôts, permet de distinguer les impôts directs des impôts indirects. En effet, Le « bouclier fiscal » est un dispositif de plafonnement des impôts directs qui bénéficie aux particuliers. Le principe est défini à l'article 1 du code général des impôts : « Les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus ». Sur le fondement de ces dispositions un droit à restitution des impositions qui excèdent le seuil de 50 % des revenus est acquis au 1er janvier de la deuxième année qui suit celle de la réalisation des revenus pris en compte (année de référence). Les impôts concernés par le plafonnement sont : l'impôt sur le revenu (imposition au barème progressif ou à un taux forfaitaire), les contributions et prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, d'activité et de remplacement ou sur les produits de placements (contribution sociale généralisée (CSG), contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), prélèvement social de 2% et contribution additionnelle de 0,3 % à ce prélèvement), l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties concernant la résidence principale et certaines taxes additionnelles à celles-ci. Les revenus pris en compte sont ceux

[732] Nous verrons plus avant que l'usage a fortement vicié cet objectif de départ de sorte que cet impôt semble apparaître aujourd'hui comme largement discriminatoire.

[733] Nous avons déjà dit précédemment que le législateur introduisait néanmoins une dose de personnalisation dans l'établissement de ces impôts, notamment en établissant des taux assez bas ou par des exonérations de certaines activités ou de certains biens économiques.

de l'année de référence. Le plafonnement doit être demandé par le contribuable au service des impôts dont il dépend au moyen de l'imprimé n° 2041 DRID " demande de plafonnement des impôts directs à 50 % des revenus de l'année 2007". Cette demande doit parvenir au service des impôts avant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à restitution a été acquis. » Selon ce critère, les impôts directs sont ceux qui sont plafonnés alors que les impôts indirects sont hors du champ d'application de ce dispositif. Toutefois, cette typologie laisse des grandes zones d'ombre dans le système fiscal.

La distinction entre impositions directes et impositions indirectes se nourrit de plusieurs critères dont le caractère opérant varie de l'un à l'autre. C'est donc la portée de ces critères que nous examinerons dans les lignes qui suivent.

## II. La portée juridique de la distinction entre impositions directes et impositions indirectes

Les critères fondant la typologie des impôts directs et indirects ont été, pour une grande part remis en cause dans la doctrine. On a notamment soutenu que les fondements historiques de cette distinction étaient mythiques **(a)** et que d'autre part les critères juridiques, administratifs et économiques ont largement perdu de leur valeur **(b)** en raison justement de l'évolution des impôts contemporains.

### a. Le caractère mythique des fondements historiques de la distinction entre impôt direct et impôt indirect

Les dispositions de la loi des 7-11 septembre 1790 constituent l'un des fondements de la typologie distinguant les impôts directs des impôts indirects. Les motivations qui ont donné lieu à l'adoption du texte de 1790 sont peu connues. Il existe dans cette matière des divergences d'interprétations entre les auteurs doctrinaux. M. J-J BIENVENU[734] en présente au moins trois : celle de M. P. BERN, celle de M. L. TROTABAS et celle de M. B. CASTAGNEDE. Pour M. TROTABAS, la dualité des juridictions en matière fiscale entre impositions directes et indirectes trouve son fondement dans des considérations pratiques en

[734] J-J BIENVENU, Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles, In RFFP n°17, 1987, p.31à 36.

particulier dans le fait que les impositions indirectes impopulaires et touchant au droit de propriété ne pouvaient être que du ressort du juge judiciaire gardienne des droits et libertés fondamentales et du droit de propriété. A l'inverse, les impôts directs doivent du ressort du juge administratif. Pour M. BERN, la loi des 7-11 septembre 1790 n'est qu'un accident de l'histoire qui ne peut trouver d'explication rationnelle. Enfin pour M. CASTAGNEDE,[735] ce texte trouve son fondement dans une certaine conception de la répartition des pouvoirs, notamment entre l'exécutif et le pouvoir judiciaire. Ce point de vue semble être partagé par M. J-J BIENVENU.[736] Ainsi donc il n'y a dans le texte de 1790 aucun indice clair permettant de fonder la distinction entre impositions directes et indirectes. Jusqu'à L'an VIII du calendrier révolutionnaire, les impositions directes qui constituaient l'essentiel des impositions « sont conçues comme des opérations administratives pures sans que ne soit mise en avant la spécificité d'un contentieux fiscal ».[737] De nombreuses décisions de justice témoignent de cette réalité.[738] On peut lire dans l'une d'entre elles que « imposer est une fonction administrative, suivre l'effet de l'imposition en est une dépendance ».[739] En effet, l'acte d'imposition se caractérise par l'émission d'un acte administratif, qu'il s'agisse du rôle ou de la décision de mise en recouvrement. La procédure de recouvrement, elle aussi, n'a pas posé de problèmes particuliers puisque la contrainte, acte par lequel se fait le recouvrement et qui est exécutoire par lui-même,[740] est un acte administratif au même titre que le rôle nominatif dont la contestation relève de l'autorité administrative. C'est du reste ce que reconnu un arrêté des Consuls du 12 brumaire an XI[741] selon lequel « d'après toutes les lois de la matière, la surveillance de la perception des contributions et le contentieux relativement au recouvrement sont attribués à l'autorité administrative ». C'est bien par la suite que le contentieux de la régularité en la forme des actes de recouvrement fut confié au juge judiciaire par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 25 février 1818 Chartin Amiaud.

---

[735] B.CASTAGNEDE, La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, Thèse Paris 1972, p. 112 et s.

[736] Publication préc.

[737] J-J BIENVENU, préc., p.33.

[738] Voir par exemple, Trib. Cass. 20 janvier 1793, Journal du Palais, t. I, p.36, Sirey chronologique, t. I, 1re partie, p.14 ; Trib. Cass. 24 vendémiaire an VII, Sirey chronologique, t. 1, 1er partie, p.114 ; Trib. Cass. 12 vendémiaire an VIII, Journal du Palais, t. I, p. 492 ; Sirey chronologique, t. I, 1er partie, p. 252.

[739]Trib. Cass. 20 janvier 1793, préc.

[740] Avis du conseil d'Etat du 16 thermidor an XII.

[741] Bulletin des lois , an XI, 1er semestre, p.135.

## b. L'érosion des critères tirés des régimes juridiques, administratifs et économiques des impositions

La pertinence de la typologie distinguant les impositions directes des impositions indirectes s'apprécie à l'aune de sa capacité à rendre compte du régime des différentes impositions qui entrent dans son champ d'application.

D'abord, pour ce qui est des critères juridiques, administratif et économique, certains auteurs notaient déjà dès 1966 leur érosion conceptuelle.

Pour ce qui est du critère juridique, rappelons que celui-ci est pour l'essentiel fondé sur deux idées phares : l'émission d'un rôle administratif et le caractère annuel de la perception. Pour ce qui est du premier de ces critères, il convient de relever que tous les impôts directs ne sont pas assis et recouvrés par voie de rôle administratif. Il en est ainsi, en particulier, des impôts directs qui font l'objet de retenue à la source ou de prélèvement libératoire. Le régime actuel de l'impôt sur le revenu illustre bien ce propos. On compte, à propos de cet impôt une pluralité de mécanismes de retenue à la source. Il en est ainsi, par exemple, de la retenue à la source des traitements, salaires, pensions et rentes viagères ou de certains produits ou sommes perçus par des personnes ou sociétés n'ayant pas leur installation professionnelle en France, de la retenue à la source sur les salaires, droits d'auteurs et rémunérations versés aux auteurs, artistes et sportifs domiciliés fiscalement en France, la retenue à la source sur les revenus des actions, parts et revenus assimilés, dont les bénéficiaires n'ont pas leur domicile réel ou leur siège en France et aux intérêts et produits des obligations, la retenue à la source sur les bons de caisse, la retenue à la source sur les produits de placement à revenu fixe qui sont prévues au code général des impôts auxquelles il faut rajouter les mécanismes prévus dans d'autres codes, à l'instar du code général des collectivités territoriales.[742] L'autre variable du critère juridique, c'est à dire le caractère annuel du recouvrement des impôts, semble offrir plus de stabilité et de pertinence. Sur le fondement de ce critère, sont des impôts directs ceux qui se caractérisent par un recouvrement annuel. Le caractère annuel des impôts directs n'est pas à confondre avec le principe de l'annualité budgétaire qui concerne l'autorisation de perception de toutes les impositions d'Etat pour une année. Il s'agit ici plutôt de relever le fait que soient des impôts directs ceux dont le montant est fixé sur une base

[742] Cas par exemple des revenus et primes perçus par les élus des assemblées des collectivités territoriales.

imposable évaluée annuellement. A l'inverse, les impôts indirects qui sont, en général, recouvrés spontanément concerne un acte ou une opération économique produite à un moment déterminé.

Le deuxième critère de distinction que nous avons étudié était le critère administratif qui reposait sur trois éléments, à savoir une distinction organique entre l'administration chargée de l'assiette et du recouvrement, une distinction sur la technique de liquidation entre paiement au comptant et paiement à terme et une distinction sur la répartition des contentieux entre le contentieux des impôts directs dévolu au juge administratif et le contentieux des impôts indirects qui, de manière générale, relève du juge judiciaire.

Pour ce qui est du premier de ces critères, il convient de relever à ce propos que si celui-ci semblait avoir quelque pertinence à une époque où la distinction entre direction des contributions directes et Directions des contributions indirectes avait cours, il ne l'est plus guère aujourd'hui en raison des reformes administratives qui ont vidé de toute utilité une telle distinction.

Ensuite pour ce qui est de la distinction entre paiement au comptant et paiement à terme, le développement des techniques de prélèvement libératoire et de paiement anticipé (acomptes provisionnels, mensualisation et autres tiers provisionnels en matière d'IS et d'IR) autorisent d'en relativiser la portée.

Enfin, la distinction des contentieux si elle offre encore aujourd'hui quelque pertinence dans la répartition des compétences juridictionnelles entre les juridictions administratives et judiciaires, a néanmoins perdu en importance. En effet, à côté de ce critère d'autres éléments, soit de source légale, soit de source jurisprudentielle, permettent d'atteindre ces objectifs.

Ainsi, des dispositions législatives peuvent prévoir d'autorité la juridiction qui aura connaissance du contentieux d'une imposition.[743] Cette dévolution peut également se faire implicitement par détermination du régime juridique d'une imposition par renvoi à l'application des règles d'une catégorie financière déterminée.[744] Enfin, pour ce qui est des impositions dont on ne dispose d'aucun élément permettant d'en déterminer le régime

[743] C'est le cas de la taxe locale d'équipement dont les dispositions de l'article 1723 sexies du CGI prévoient que le contentieux est dévolu à la juridiction administrative.

[744] C'est le cas de certaines impositions dont le régime juridique implique l'application des règles applicables aux cotisations sociales, cas de la CSG et du prélèvement transport, par exemple.

juridique contentieux en raison de ce qu'il est impossible de les classer dans la catégorie des impôts directs ou indirects, le juge use du critère des actes et opérations de puissance publique pour en échoir le contentieux à la juridiction administrative.[745] Cette répartition, semble, du reste, n'avoir de valeur absolue que pour ce qui est du contentieux de l'assiette, les règles de recouvrement étant empreintes de plus de complexité. En effet, selon les dispositions de l'article L.281 du LPF, les règles de répartition des compétences juridictionnelles, lorsqu'il s'agit de la régularité des actes de poursuite, relèvent de la compétence exclusive du juge judiciaire. La répartition des compétences juridictionnelles qui concernent les litiges sur les règles de fond relatifs, notamment à l'existence de l'obligation de payer et à l'exigibilité de la somme due, obéit aux mêmes règles qu'en matière de contentieux de l'assiette.

La répartition des impositions en deux catégories n'est pas conforme à l'énumération qu'en fait le droit positif, notamment le code général des impôts, qui en matière de contentieux de l'assiette[746] ou du recouvrement,[747] mentionne, en plus des impôts directs et indirects, les catégories des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées[748] dont le contentieux est dévolu au juge administratif et celles des droits d'enregistrement, de timbre, de publicité foncière et de taxes assimilées qui relèvent de la compétence du juge judiciaire.

Enfin, pour ce qui est du critère économique, sa pertinence est sur le plan théorique et pratique incertaine. La distinction entre impôts indirects transférables et impôts directs non transférables est purement factice et artificielle. Elle ne trouve sa raison d'être qu'en raison des dispositions légales, mais dans la réalité il serait bien naïf de croire que la charge des impôts directs n'est pas transmise. En effet, il est clair que l'entrepreneur qui est assujetti, par exemple, à l'IR dans la catégorie des BIC, des BNC, des revenus agricoles, des revenus fonciers ou des revenus des capitaux mobiliers anticipe le paiement de cet impôt et donc inclut le montant de cet impôt dans le prix du bien ou de la prestation qu'il fournit au

[745] C'est le cas, de façon générale de la plupart des impositions sui generis à l'instar des redevances des agences de l'eau, du prélèvement pour le service public de téléphonie universelle ou encore du prélèvement pour le service public de production électrique.

[746] Article L. 199 CGI.

[747] Article L. 281 CGI.

[748] Dont les caractéristiques économiques sont à rapprocher des impôts indirects.

consommateur.[749] En définitive, c'est toujours bien le consommateur final qui en supportera la charge définitive. Quelques lectures sur les méthodes de calcul du prix des biens suffisent, à cet égard à écarter toute ambiguïté.

## Section II. Les typologies d'ordre analytique

Considérées comme les plus élaborées scientifiquement, ces typologies sont cependant d'un faible intérêt pratique, politique et juridique. Elles sont souvent regroupées en deux ensembles. L'un porte sur les éléments du régime juridique de l'impôt **(§. I)** et l'autre est composé d'éléments hétérogènes **(§. II)**.

### Paragraphe I. Les typologies fondées sur le régime juridique de l'impôt

Nous entendons ici par régime juridique de l'impôt, le régime non contentieux et plus particulièrement les opérations d'établissement de l'impôt. Celles-ci se décomposent en général en opération d'assiette **(I)** et de liquidation **(II).** Aux opérations d'établissement, nous adjoindrons dans notre étude les opérations de recouvrement **(III)**.

#### I. La distinction fondée sur les opérations d'assiette

L'administration fiscale assoit, en général, l'impôt en deux opérations : une opération par laquelle elle choisit la matière imposable et une autre portant sur l'évaluation de la matière imposable.

##### a. Les typologies fondées sur le choix de la matière imposable

Elles permettent de distinguer l'impôt principal de l'impôt de juxtaposition d'une part, l'impôt unique de l'impôt cédulaire, d'autre part.

---

[749] Lire G. RULLIERE, préc. p. 349 et s.

La distinction entre impôt principal et impôt de juxtaposition n'établie pas un rapport d'opposition entre deux impôts mais plutôt de complémentarité. En effet, les deux impôts, le plus souvent, frappent la même assiette mais leur distinction se situe au niveau de l'antériorité de l'un par rapport à l'autre ou de leur rendement financier respectif. Ainsi, est souvent qualifié d'impôt de juxtaposition, l'impôt le plus récent qui vient se greffer à un impôt déjà existant ou alors celui qui, des deux impôts, a le plus faible rendement financier. La notion d'impôt de juxtaposition est assez voisine de celles d'impôt additionnel ou d'impôt accessoire avec lesquelles elle doit cependant être distinguée.

La distinction entre impôt unique et impôt cédulaire est d'application limitée. Elle concerne pour l'essentiel l'impôt sur le revenu. Est ainsi qualifié d'impôt unique l'impôt sur le revenu en ce qu'il porte sur l'ensemble des revenus d'un contribuable. A l'inverse sont dits impôts cédulaires les impôts qui frappent les cédules du revenu : traitements et salaires, pensions, rentes, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, revenus agricoles, revenus fonciers, etc.

## b. Les typologies fondées sur l'évaluation de la matière imposable

Elles permettent de distinguer les situations où l'évaluation de la matière imposable est faite par l'administration de celle où elle est effectuée par les contribuables. L'évaluation administrative de la matière imposable se décline en trois techniques qui vont de l'évaluation forfaitaire à la taxation d'office, en passant par l'évaluation indiciaire.

S'agissant de la technique forfaitaire, elle se définit comme une méthode simplifiée qui permet de substituer à une appréciation exacte de la matière imposable, un calcul médian fondé sur une analyse approximative de celle-ci. Elle se justifie souvent par une impossibilité pratique d'appréhender de façon exacte et certaine la matière imposable.[750] Elle peut revêtir plusieurs formes et donner lieu à des sous distinctions. Ainsi, on peut distinguer les forfaits sommaire, normal ou exact. Dans le premier cas, la distinction est fondée sur la pertinence des éléments d'appréciation qui permettent d'approcher plus ou moins exactement la réalité de la matière imposable. Ainsi, le forfait est dit sommaire lorsque l'appréciation est faite à partir d'un ou quelques éléments peu précis comme c'est le cas en matière agricole. Il est dit

[750] Comme par exemple en matière de frais personnels des salariés.

normal lorsqu'il correspond à la moyenne d'une estimation de la matière imposable : c'est le cas des frais personnels des salariés. Enfin le forfait est dit exact lorsqu'il se rapproche le plus possible de la réalité de la matière imposable : ce fut le cas de l'ancien forfait sur les bénéfices industriels et commerciaux. On peut aussi distinguer le forfait obligatoire du forfait facultatif pour traduire l'idée que le forfait est, en général, facultatif même s'il peut être obligatoire comme en matière agricole. Enfin le forfait peut être légal ou conventionnel. Tous les forfaits sont normalement d'origine légale mais une distinction peut être instituée entre eux selon que le contribuable peut se trouver ou non dans une situation de négociation face à l'administration. Aussi, le forfait est-il conventionnel lorsque le contribuable entre en dialogue avec l'administration et lui apporte les indications nécessaires à l'évaluation de la matière imposable. A l'inverse, le forfait légal laisse peu de place au dialogue entre le contribuable et l'administration parce qu'il procède souvent soit d'un barème arrêté par la loi (frais professionnels des salariés) ou d'une procédure excluant le contribuable (bénéfices agricoles).

La méthode indiciaire consiste à évaluer la matière imposable à partir de certains signes extérieurs de richesse qu'il est aisé de constater et auxquels on attribue une valeur représentative donnée. Après avoir eu une application plus concrète durant la période révolutionnaire et le 19$^{ème}$, elle n'est utilisée aujourd'hui qu'en complément de la déclaration contrôlée effectuée par le contribuable dans le but d'en assurer le contrôle. La méthode indiciaire postule une identité entre le revenu indiciaire et le revenu réel. En général l'évaluation relève de la présomption simple qui n'a de force obligatoire que tant que le contribuable n'a pas apporté la preuve contraire. Dans ce cas, elle est un simple procédé de contrôle de la déclaration. Néanmoins, elle peut résulter d'une présomption irréfragable, dans ce cas elle est un procédé d'assiette au même titre que la déclaration contrôlée.

S'agissant de l'évaluation administrative directe, elle présente un caractère résiduel et la plupart du temps exceptionnel. L'évaluation administrative peut être nécessaire lors de la participation du fisc aux opérations d'assiette comme, par exemple, en matière douanière pour la vérification des marchandises dans les locaux des entreprises procédant à des opérations d'import-export. Situation exceptionnelle mais possible, elle peut se produire en cas de taxation d'office lorsque le contribuable n'a pas respecté ses obligations déclaratives ou refuse sa collaboration à l'administration. En la matière, les situations les plus rencontrées sont souvent l'absence de déclaration ou de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justification ou encore en cas d'opposition à contrôle fiscal.

L'évaluation de la matière imposable est également faite par le contribuable. C'est actuellement la technique normale d'évaluation de la matière imposable notamment en matière d'impôts directs. Elle consiste en un acte par lequel le contribuable fait connaître à l'administration l'existence de la matière imposable, son montant, et éventuellement les éléments nécessaires au calcul de l'impôt ou au contrôle fiscal. Cette définition correspond à la description de la déclaration contrôlée telle qu'elle a existé jusqu'en 2005 pour tous les impôts sur le revenu et telle qu'elle existe encore aujourd'hui pour d'autres comme l'impôt sur les sociétés. Pour ce qui est de l'impôt sur le revenu et ce depuis 2006, c'est la technique de la déclaration pré remplie qui est largement appliquée: les déclarations sont pré remplies par l'administration fiscale quitte ensuite au contribuable à en confirmer le contenu, à l'amender ou à le compléter. Ce critère permet d'établir, d'une part, une typologie distinguant les impôts établis sur la base de la déclaration contrôlée et ceux qui le sont sur la base de la déclaration pré remplie ce qui du reste ne permet pas d'embrasser l'ensemble de la fiscalité puisque ne sont pas pris en compte les situations où l'évaluation de la matière imposable est faite forfaitairement, de façon indiciaire ou unilatéralement par le fisc.

## II. Les typologies fondées sur les opérations de liquidation

La liquidation est une des opérations d'établissement qui permet d'établir plusieurs classifications fiscales, notamment entre impôts de quotité et impôts de répartition, entre impôts ad valorem et impôts spécifiques, entre impôt proportionnel et impôts progressif, entre impôts uniques et impôts en cascade, entre impôt en cascade cumulatif et impôt en cascade déductible et enfin entre impôts à tarif unique et impôts à tarif discriminatoire.

La typologie distinguant l'impôt progressif de l'impôt proportionnel rend également compte de la distinction entre impositions directes et impositions indirectes. C'est une distinction qui permet de différencier les impôts selon les techniques de personnalisation auxquels ceux-ci sont soumis. En général les impôts proportionnels sont définis comme ayant un taux constant quelle que soit la quantité de la matière imposable en présence. Cette technique aboutie bien à une personnalisation de l'impôt puisque le montant de l'impôt augmente au fur à mesure que s'accroît la matière imposable. Néanmoins, celle-ci est incomplète en ce que la matière imposable prélevée ne change pas de nature. On en déduit souvent que cette technique a pour conséquence de continuer de préserver les inégalités entre les contribuables. En outre, appliquer les même taux à des contribuables et à des

contribuables aisés ne paraît pas être un gage de justice fiscale. Les impôts progressifs sont, au contraire, présentés comme appliquant des taux qui varient en fonction de la quantité de la matière imposable de sorte que celle-ci augmente autant qu'augmente la quantité de la matière imposable. Elle suppose la fixation des seuils au-delà desquels la matière imposable prélevée ainsi que le taux qui s'y applique doivent augmenter. Ceci conduit, en définitive, à la détermination de plusieurs tranches d'imposition. Sur la base de cette définition préalable, la progressivité peut- être présentée de deux façons. Elle peut être soit globale soit par tranches. Elle est dite globale lorsque le taux affecté à une tranche frappe l'ensemble du revenu imposable du contribuable qui s'y trouve imposé. Elle est par contre dite par tranches lorsque le taux frappe une portion du revenu globale du contribuable affectée à une tranche donnée jusqu'à atteindre la portion supérieure du revenu imposable, l'impôt correspondant est obtenu en faisant la somme des résultats obtenus dans chaque tranche d'imposition.

Il existe aussi une typologie distinguant les impositions dites à taxation unique des impositions à cascade. Cette opposition permet souvent d'analyser les impôts synthétiques sur la dépense de consommation ou encore impôts sur le chiffre d'affaires en distinguant les impôts qui frappent la matière imposable une fois, par exemple à la production ou à la vente, des impôts qui frappent la matière imposable à chaque transaction économique. En ce qui concerne les impôts en cascade, ce sont souvent des impôts modernes puisqu'ils semblent limiter les possibilités de fraude justement parce qu'ils interviennent à chaque étape du circuit économique du bien économique ou de la prestation de service. Ces impôts peuvent être dits cumulatifs ou déductibles. L'impôt en cascade cumulatif frappe toutes les transactions sans possibilité de déduction de l'impôt déjà perçu. A l'inverse l'impôt en cascade déductible frappe les transactions sous déduction de l'impôt déjà perçu. Cette dernière situation retrace la situation des impôts modernes sur le chiffre d'affaires, à l'exemple de la TVA.

On peut également établir une typologie entre impositions à tarif unique et imposition discriminatoire. C'est une des typologies qui rend compte de la distinction entre les impôts soumis à une personnalisation et ceux qui ne le sont pas. Les impôts à tarif unique sont ceux dont le taux ne varie pas quelle que soit la nature et l'importance de la matière imposable. A l'opposé, les impôts discriminatoires ont des éléments de liquidation (taux, déduction, réduction, majoration, etc.) qui changent en fonction de la nature de la matière imposable.

Une autre distinction existe entre impôt de répartition et impôt de quotité. L'impôt de répartition consiste à fixer au départ un contingent fiscal, c'est à dire le montant de l'impôt

que l'on attend recouvrir. Celui-ci est ensuite réparti entre des entités territoriales de plus en plus petites jusqu'à atteindre le contribuable lui-même. Il offre des garanties de rendements stables mais exclut toutes possibilités de plus values puisque le montant de l'impôt attendu est connu d'avance. De plus, cette méthode présente l'inconvénient d'être créateur d'inégalités. C'est sans doute ce qui explique qu'elle a été, pour une grande part abandonnée, même si l'on retrouve encore quelques vestiges de ces techniques[751].

La technique de la quotité est commune à tous les impôts modernes. Elle se caractérise par le fait que le taux de l'imposition ainsi que les modalités de taxation sont fixées par le législateur. Elle présente, cependant, l'inconvénient de créer des incertitudes sur le rendement financier de l'impôt. Cette incertitude est toutefois minorée par le fait que les taux sont fixés de sorte à obtenir des impôts assurant non seulement un rendement financier maximum mais également à garantir pour les contribuables une plus grande justice fiscale en veillant à ce que ceux-ci ne soient pas excessifs ou confiscatoires.

On peut également distinguer les impôts à taux spécifiques des impôts à taux ad valorem.[752] Les impôts ad valorem se caractérisent par le fait qu'ils sont exprimés en pourcentage de la matière imposable laquelle est, par la suite, évaluée en unités monétaires. A l'inverse, les impôts spécifiques se caractérisent par le fait qu'ils sont exprimés en unités monétaires par unités de quantité de matière imposable comme c'est le cas en matière de droits de douane.

L'analyse des typologies fondées sur les règles d'établissement faite, il convient d'analyser les typologies assises sur les règles de recouvrement.

## III. Les typologies fondées sur les opérations de recouvrement

On peut en dénombrer au moins trois. Elles permettent de distinguer les impôts en nature et des impôts en argent, les impôts retenus à la source des impôts payés après perception des revenus ou des gains en capital, les impôts payés selon la technique des droits au comptant de ceux qui le sont selon celle des droits constatés.

---

[751] Cas des redevances des agences financières de l'eau, par exemple.

[752] L'expression exacte semble être impôt à taux ad valorem

Pour ce qui est de la distinction entre imposition en nature et imposition en argent elle repose sur l'idée selon laquelle l'impôt se définit dans la doctrine comme une prestation pécuniaire, c'est à dire payable en argent.[753] C'est là, certes, le trait dominant de l'impôt moderne mais il n'en est pas le trait exclusif. Il existe actuellement au moins deux dispositions fiscales qui permettent au contribuable de se libérer de sa dette fiscale en nature. En matière de succession d'abord, l'article 22 de la loi du 31 décembre 1968 autorise le paiement des droits de succession par la dation d'œuvres d'art. De même, les articles 1945 à 1951 du code général des impôts, aujourd'hui abrogés, permettent d'acquitter la taxe des prestations pour l'entretien des voies vicinales. Les impositions en nature se trouvent la plupart du temps être des impositions indirectes.

Une autre typologie concernant le recouvrement des impositions de toutes natures porte sur la distinction entre les impositions retenues à la source et celles qui sont payées spontanément. En effet, dans la pratique fiscale classique, l'impôt est acquitté librement par le contribuable. Toutefois, des possibilités de recouvrement direct par l'administration fiscale par le biais de la retenue à la source existent, notamment en matière d'impôt sur le revenu. Lorsque l'on se trouve dans l'une de ces hypothèses, le prélèvement est effectué directement par les employeurs, par exemple sur les salaires, et est reversé au Trésor public. Le code général des impôts compte plusieurs dispositions qui prévoient des mécanismes de retenue à la source. Cette typologie a son pendant fondé sur un critère de temps. Elle est, en particulier, fondée sur la chronologie des opérations d'établissement des impôts. Ainsi, les droits au comptant traduisent des impôts dont les opérations d'assiette, de liquidation et de recouvrement sont concomitantes ou tout au moins très rapprochées. Les impôts indirects, notamment les droits de douane, illustrent bien ce cas d'espèce. Les droits constatés, au contraire, sont des impôts dont les opérations d'établissement sont exécutées séparément, les unes des autres. Il en est souvent ainsi en matière d'établissement des impôts directs.

Des éléments autres que le régime juridique des impôts peuvent donner lieu à la construction des typologies que nous allons analyser dans les lignes qui suivent.

---

[753] Nous avons, cependant, montré dans nos développements précédents que Gaston JEZE à qui l'on prête ces définitions ne l'entendait pas de façon aussi restrictive mais, au contraire, incluait dans l'expression « prestation pécuniaire » celles qui pouvaient soit être payées soit, tout simplement, être estimées en argent.

## B. Les typologies fondées sur des critères autres que le régime juridique des impositions

Ces typologies sont fondées sur un certain nombre de critères aussi variés que le bénéficiaire de l'impôt, la nature juridique du redevable, le but poursuivi par le législateur et le fait générateur. Il s'agira donc dans les développements qui suivent d'en présenter l'économie générale.

### I. Les typologies fondées sur le bénéficiaire du produit des impositions

Elles permettent de distinguer les impôts principaux des impôts complémentaires, les impôts d'Etat des impôts locaux et enfin les impôts publics des impôts privés.

#### a. Imposition principale et imposition complémentaire

Cette typologie permet d'affiner les situations fiscales où le produit d'un impôt est divisée en deux parts affectées chacune à des organismes différents. En général, la partie principale appelée impôt principal est affectée à l'Etat et la partie restante, appelée impôt complémentaire (décimes, centimes additionnels, etc.), à un autre organisme public (collectivités territoriales, établissements publics). Ainsi, le même impôt peut avoir plusieurs bénéficiaires.

#### b. Impositions d'Etat, locales et communautaires

Les impôts d'Etat sont des impôts dont le produit bénéficie à l'Etat alors que les impôts locaux sont directement affectés aux collectivités locales. Cette distinction entraîne sur le plan des conséquences juridiques, notamment, sur la répartition des compétences entre pouvoir législatif et pouvoir réglementaire en matière d'établissement des impositions de toutes natures.

Une autre typologie permettant de tenir compte de la construction européenne distingue les impôts communautaires des impôts internes. Alors que les premiers sont affectés au fonctionnement des institutions communautaires (droits de douane par exemple), les seconds

sont affectés aux institutions internes (Etat, collectivités territoriales ainsi que leurs établissements publics).

## II. Les typologies fondées sur le statut juridique du redevable

Elles permettent de distinguer les impôts sur les personnes physiques des impôts sur les personnes morales. Les uns visent la richesse détenue par les personnes physiques et les autres celle détenue par les personnes morales. Cette typologie est devenue classique en matière de fiscalité des entreprises.

## III. Les typologies fondées sur les buts poursuivis par le législateur

Traditionnellement, l'impôt a un objectif financier qui est celui de fournir au Trésor public les moyens nécessaires au bon fonctionnement de l'Etat. On dit dans ce cas que l'impôt est neutre, dans le sens où il n'a pas une incidence directe sur le champ économique ou social. Néanmoins, l'impôt est depuis longtemps, notamment depuis la fin de la seconde guerre mondiale, utilisé comme instrument de pilotage macro économique et d'action sociale. Dans ce cas il est dit interventionniste. Cette typologie renvoie à celle que nous avons déjà évoquée et qui différencie impôts neutres et impôts interventionnistes.

## IV. La typologie fondée sur le fait générateur

Elle permet de distinguer l'impôt discontinu de l'impôt continu. La première catégorie désigne les impôts frappant une matière imposable instable, alors que la deuxième catégorie vise une matière imposable stable.

# Chapitre II. Les typologies fiscales tirées du code général des impôts

Le code général des impôts donne une classification des impôts qui, loin d'être exhaustive, n'en est pas moins une présentation assez claire de la variété des impôts les plus significatifs financièrement. Elle présente aussi l'avantage d'être fonctionnelle dans la mesure où elle abouti à des conséquences positives en terme de régimes juridique. En effet, le rattachement d'une imposition à l'une ou l'autre des catégories prévues par le code général des impôts induit l'application à cette imposition des règles contentieuses et non contentieuses auxquelles est soumise cette catégorie. D'ailleurs, les règles prévues au livre des procédures fiscales font souvent écho à cette classification. A cet égard, il est fréquent qu'une disposition de ce code prévoie expressément que le contrôle, par exemple, de telle imposition se fera comme en matière de droit d'enregistrement. Toutefois, cette typologie, présente au moins deux désavantages : Elle est, d'une part, peu exhaustive car de nombreuses impositions présentes dans d'autres codes n'y sont pas répertoriées. D'autre part, elle est, du point de vue terminologique, peu rigoureuse car il n'est pas facile d'y distinguer ce qui relève de la catégorie des impôts ou des taxes fiscales de même qu'il n'est pas facile de distinguer les impôts additionnels des impôts accessoires, pour ne citer que ces insuffisances. En dépit de celles-ci, nous présenterons, néanmoins cette typologie qui a le mérite d'exister et qui est d'un usage courant.

Le code général des impôts classe les impositions de toutes natures en impôts de l'Etat **(section. I)** et en impôts des collectivités territoriales et des divers établissements publics **(section. II).**

## Section I. La catégorie des impôts d'Etat

C'est une catégorie qui comprend des impositions classées en impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires, **(§. I)** en contributions indirectes, droits d'enregistrement, publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune et timbre **(§. II)**.

## Paragraphe I. Les critères d'identification des contributions directes et taxes sur le chiffre d'affaires

Le code général des impôts cite parmi les impositions de toutes natures les catégories des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Il s'agit de déterminer la composition de ces catégories juridiques et d'en présenter les principaux attributs.

## A. L'identification des impositions directes

Les impôts directs comprennent, si l'on s'en tient à l'énumération qui en est faite par le code général des impôts, l'impôt sur le revenu **(I)**, l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales **(II)** et d'autres impositions assimilées aux contributions directes**(III)**.

### I. L'identification de l'impôt sur le revenu

L'identification de l'impôt sur le revenu implique que soit au préalable déterminé avec précision les critères de définition de la notion de revenu. A cet égard, la doctrine juridique et la doctrine économique ont proposés des critères de définition **(a)** à partir desquels s'est construite la définition pratique du revenu au sens fiscal du terme.**(b)**

#### a. Les critères théoriques

Imposition synthétique, l'impôt sur le revenu est assis, au sens de l'article 1 A du code général des impôts, sur le revenu net global des personnes physiques constitué de l'ensemble des revenus catégoriels suivants : Revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux, rémunérations des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ou des gérants des sociétés en commandite par actions, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, des bénéfices de l'exploitation agricole, des traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères, des bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés, des revenus de capitaux mobiliers des plus-values de cession à titre onéreux de

biens ou de droits de toute nature. En somme, l'identification de l'impôt sur le revenu se fait sur la base des critères tirés de la nature du redevable et de la nature de l'assiette. Si le redevable à l'impôt sur le revenu est sans nul doute une personne physique imposée en raison des revenus qu'il tire de son activité, il l'est aussi en raison des revenus qu'il peut tirer de l'activité d'une personne morale dont il est, non pas le salarié, mais l'associé.

A l'inverse de ce premier critère, le second tiré de la notion de revenu peut poser quelques difficultés. En effet, si la définition du champ d'application des cédules de l'IR ne pose pas de problème particulier, il peut être particulièrement difficile de définir celui afférent aux bénéfices non commerciaux dans la mesure où cette cédule est censée recueillir tous les revenus imposables qui n'entrent pas dans les champs d'application des autres cédules. Pour cette cédule, il est donc important de disposer d'un critère sûr permettant d'identifier les revenus imposables à l'IR de ceux qui ne le sont pas. Cependant, on peut trouver dans la doctrine quelques critères permettant de définir le revenu imposable à l'IR.[754] A cet égard, il est possible d'évoquer au moins deux définitions, l'une d'influence civiliste et l'autre de source économique. La pratique fiscale semble être une synthèse de ces deux définitions.

Pour ce qui est de la théorie civiliste, elle a élaboré une définition fondée sur le critère de la source des revenus. D'après celle-ci, le revenu fiscal est un revenu monétaire, périodique, qui ne provient pas d'un appauvrissement du capital mais d'une source permanente. En application de cette définition, le revenu imposable ne peut être un revenu en nature et encore moins être constitué par des gains exceptionnels,[755] des plus values ou des gains en capital.[756] C'est, en revanche, un revenu qui provient soit du travail soit du capital, soit d'une combinaison des deux, à l'instar des bénéfices de certains chefs d'entreprises. A cette conception étroite a succédée une conception jurisprudentielle qui considère comme

---

[754] Voir par exemple Cyril DAVID, GAJF, Thème n°12, La distinction des gains imposables ou non, p. 238 ; Christian LAROCHE, histoire de l'impôt sur le revenu jusqu'en 1959, in Dictionnaire Encyclopédique des finances publiques, Economica 1990, p. 1375 à 1381 ; Gérard TOURNIE, Imposition du revenu, in Dictionnaire Encyclopédique des finances publiques, Economica 1990, p.1382 à 1389 ; Guy GEST, Revenu imposable, in Dictionnaire Encyclopédique des finances publiques, Economica 1990, p. 1389 à 1393.

[755] Comme les gains de jeux, par exemple.

[756] A l'exception des plus values réalisées à titre habituel par un professionnel de la spéculation (opérations de bourse, par exemple).

revenu fiscal les ressources provenant d'une activité professionnelle, quasi-professionnelle ou d'un droit acquis.[757]

Enfin, en ce qui concerne la conception économique, elle définit le revenu fiscal comme tout accroissement du capital du contribuable qu'il soit périodique ou exceptionnel. On a souvent tiré de cette définition quelques conséquences. D'abord on a considéré qu'entraient dans le champ d'application du revenu imposable les revenus en nature de même que les prélèvements qu'effectuent le chef d'entreprise sur son affaire en vue de sa consommation personnelle. Sont également imposables sous ce même fondement les revenus virtuels[758] et tout accroissement de la valeur réelle du capital.[759] La définition économique permet également de dégager quelques caractères du revenu. Celui-ci, selon cette doctrine, est un revenu net, c'est à dire un revenu duquel on a déduit toutes les charges et dépenses qui ont participées à sa réalisation ou sa conservation. Le revenu imposable est selon la même conception un revenu réel c'est à dire un revenu qui, théoriquement est exempt d'exonérations, qui prend en compte l'érosion monétaire et qui fait l'objet d'une évaluation précise, du moins autant que le permet la technique fiscale. En pratique, la distinction se fait souvent entre deux systèmes: Un premier système, applicable dans certains pays comme l'Angleterre, qui établit une distinction entre revenus du travail et revenus du capital et un autre système plus complexe et de nature mixte car combinant à la fois les définitions civiliste et économique. Ce système, applicable en France, ne semble pas faire une opposition entre revenus du travail et revenus du capital. A l'inverse, on peut distinguer les revenus professionnels de ceux provenant des libéralités, les uns étant imposables et les autres non.

## b. La définition tirée de la pratique du système fiscal français: la distinction entre revenus du travail et revenus du capital

La pratique du système fiscal français semble ne pas comporter une définition précise de la notion de revenu fiscal. On peut, cependant, constater qu'elle est une application médiane des deux conceptions théoriques que nous venons de présenter. En effet, tout en la

---

[757] Concl. Delmas-MARSALET sous CE 30 novembre 1973, req. 86 977 S., Lebon 1973.681

[758] En l'occurrence, tous les revenus que le contribuable auraient pu encaisser ou les dépenses qu'il aurait dut faire si son comportement avait été différent (loyers que n'encaisse pas le propriétaire en raison de l'occupation de l'habitation ).

[759] Ce qui permet d'imposer les plus values effectivement réalisées et, théoriquement, les plus values latentes.

relativisant, elle emprunte à la distinction entre revenus du travail et revenus du capital ses principaux critères de définition.

## 1. La relativité de la distinction entre revenus du travail et revenus du capital.

La distinction entre revenus du travail et revenus du capital est, dans la doctrine, la typologie permettant de définir la notion de revenu imposable. Cette distinction postule une double incidence: D'une part, elle implique une imposition des revenus du travail alors que les revenus du capital seraient hors du champ d'application de l'IR. Au niveau de la déductibilité des charges, cette possibilité ne serait reconnue qu'aux charges professionnelles alors que les pertes en capital ne seraient pas déductibles du revenu imposable. C'est donc sur cette distinction qu'il convient de revenir succinctement dans une approche critique enfin d'en montrer les limites pratiques.

Pour ce qui est de la première incidence, on peut relever, à la lecture du code général des impôts, que les postulats sur lesquels elle est fondée ne sont pas exempts de critiques. En effet, si tous les revenus du travail entrent normalement dans le champ d'application de l'IR, on peut, néanmoins, constater que certains revenus échappent, du fait des exonérations ou des tolérances administratives, à l'imposition. Ainsi, par exemple, de nombreuses dispositions liées à l'aide à l'accès à la location de logements à usage d'habitation de certaines couches de la population exonèrent d'IR les revenus tirés de ces activités. Il en est ainsi des dispositions prévues aux articles 15, 35 bis et 92 L du code général des impôts. De même, certains revenus salariés perçus par exemple par les médecins au titre de la permanence des soins peuvent être exonérés d'IR.[760] Plus généralement, on note que le principe selon lequel le revenu imposable est un revenu réel, souffre quelques réserves. En particulier, la règle de la déclaration de la totalité des revenus du travail n'est pas toujours respectée. Ainsi, certains revenus ne sont pas toujours évalués de manière précise[761] de la même façon que le sont, du

[760] Article 151 ter bis du code général des impôts.

[761] Forfait des petites entreprises individuelles agricoles, industrielles ou commerciales, évaluation administratives des BNC, hypothèse d'évaluation ou de taxation d'office.

reste, certaines charges.[762] Par ailleurs, il faut aussi relever que l'idée d'exemption des revenus du capital de l'imposition à l'IR n'est pas vérifiée en l'état actuel du droit fiscal français.[763] En effet, on trouve dans le code général des impôts de nombreuses dispositions qui prévoient l'imposition des revenus du capital.[764] En réalité, la distinction entre revenus du travail et revenus du capital ne devient opérante que lorsqu'il s'agit de trouver un critère d'explication de la déduction des charges fiscales du revenu imposable. A priori, on considère que si les frais professionnels sont déductibles du revenu imposable dans la mesure où ils ont permis l'acquisition des revenus professionnels, la déduction des pertes en capital l'est moins dans la mesure où elle ne porte que sur le patrimoine privé. Cette interdiction de principe porte en général sur les pertes en capital subies dans un cadre non professionnel. Cependant, des textes particuliers peuvent en prévoir la déductibilité par exemple sur les revenus ultérieurs de même nature[765] ou même sur le revenu global.[766] Cette déductibilité des pertes en capital prend un caractère de principe lorsque les pertes ont lieu dans le cadre d'une activité professionnelle. Elle se justifie par le fait que le gain réalisé dans l'exercice d'une activité professionnelle est en principe imposable. D'autre part, toute activité libérale suppose en principe la mise en œuvre d'un capital qui, associé au travail du professionnel, est susceptible de produire des gains imposables. Dès lors, les pertes en capital subies dans ce contexte doivent être déductibles puisqu'elles participent à la constitution des revenus professionnels imposables. Néanmoins, si l'on tient compte du droit positif actuel, il semble que la distinction entre revenus du capital et revenus du travail manque d'objet. En effet, la généralisation des plus-values des ménages semble avoir fait voler en éclat l'utilité d'une telle distinction. De façon fondamentale, celle-ci apparaît être superficielle, les revenus

---

[762] Forfaitisation des frais professionnels des salariés, frais de gestion et amortissement des immeubles en matière de revenus fonciers.

[763] Il faut cependant relever que les plus-values latentes de même que les plus-values virtuelles échappent, en principe, à l'IR.

[764] Plus-values de caractère professionnelle prévue à l'article 93quater du CGI, plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature (art. 150. A à 150 V.H), plus-values réalisées dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale (art. 151 sexies à 151 septies C), plus-values réalisées à l'occasion d'apports en société ou de restructuration de société civile professionnelle (art. 151 octies à 151 octies B).

[765] Imputation des moins-values subies à la suite de la cession de valeurs mobilières sur les gains réalisés la même année ou les cinq prochaines année (art. 94 –A-6 CGI); imputation des moins-values réalisées sur les marchés à terme des marchandises sur les plus-values éventuellement réalisées sur ces marchés au cour de la même année (art. 150-0 CGI) ; déduction des revenus fonciers des dépenses de réparation et d'entretien d'un immeuble loué (art. 31-I CGI).

[766]Déduction du revenu global des pertes en capital pour les SOFICA à hauteur de 18 000 euros (art. 163 septdecies , 15 250 euros pour les créateurs d'entreprises (art. 163 octodecies A CGI.

professionnels ayant tendance à devenir du capital et, le capital, des revenus professionnels. Dès lors, on peut se poser la question de savoir si le système actuel tel qu'il résulte du droit positif, permet de dessiner un critère clair de définition du revenu imposable.

## 2. La distinction entre revenus professionnels et revenus tirés des libéralités

Des trois définitions données précédemment de la notion de revenu, c'est sans nul doute celle afférente à la conception économique qui semble le mieux correspondre à la définition du revenu fiscal telle qu'elle résulte du droit positif. En effet, la jurisprudence du Conseil d'Etat témoigne d'une vision assez large du revenu imposable à l'IR de sorte que ne se trouvent hors du champ d'application de cette notion que les revenus qui procèdent d'une libéralité.[767]

Deux traits semblent caractériser les libéralités se trouvant hors du champ de l'IR. D'une part, elles ne doivent pas comporter une contrepartie pour le donateur. D'autre part, elles doivent avoir un caractère bénévole et désintéressé pour le donateur c'est à dire ne pas découler d'une obligation juridique. Cependant, d'autres revenus, autres que les libéralités, se trouvent hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu. Il en est ainsi des gains qui proviennent des jeux de hasard et qui sont du point de vue de l'administration fiscale[768] et du Conseil d'Etat[769] hors du champ de l'IR à condition que la participation du contribuable aux jeux ne relève pas d'une pratique professionnelle[770] et que celle-ci soit effectivement le fruit du hasard. Il en est également ainsi de certains revenus qui correspondent à une charge non déductible et qui, contrairement à la règle de principe qui impose ces revenus sans distinguer s'ils sont de source professionnelle[771] ou non,[772]ne sont pas imposables à l'IR en raison de

---

[767] CE. Plén. 25 novembre 1981, req. 15 495, Lebon 442, RFJF 12/1981, Chron. Léger, p. 551, DF 1982.14.761, Concl. Verny ; CE. Plén. 29 juillet 1983, req. 34 233, Lebon 331, RJF 10/1983, p.538 et Chron. RACINE, p. 491, DF 1983.49.2255, Concl. VERNY ; CE. 30 Octobre 2001, 221 004, Camus, RJF 01/02 37, Concl. SENERS, p.16, DF 2002.05.69, Concl. SENERS

[768] Doc. adm. 5G 116, n°118, décembre 1995, rep. Crépeau, JO déb. An 3 octobre 1979, p. 7697.

[769] CE 23 juillet 1976, req. 99 398 et 250, 8e et 9e ss. ; RJF 1976.341, DF 1976. 47.1664

[770] CE. 12 juillet 1969, req. 75 976, 8e et 9e ss. , JCP éd. G 1969.II.16086, Dupont 1969.350, DF 1969.31-37.1010.

[771] Une société est imposable sur la plus value réalisée à l'occasion de la cession d'un terrain nu inscrit à l'actif du bilan même si celui-ci n'est pas amortissable.

leur caractère non professionnel.[773] C'est du moins ce que considère, dans certains cas, l'administration fiscale. Il en est ainsi des revenus perçus en application des contrats à adhésion facultative souscrits en complément du régime légal de protection sociale auprès des assurances ou des mutuelles et dont les cotisations ne sont pas déductibles.[774] Il en est également ainsi des revenus tirés de l'assurance chômage des dirigeants d'entreprise.[775] Echappent également à l'imposition à l'IR certains revenus qui ne proviennent ni du capital du contribuable ni de son activité professionnelle. Ces revenus sont normalement imposables en raison des dispositions de l'article 92-1 du code général des impôts qui soumet à l'IR les revenus provenant des « sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus ». Cependant, dans la mesure où ils revêtent un caractère exceptionnel,[776] le Conseil d'Etat considère qu'ils sont de nature à échapper à cette imposition.[777] Peuvent aussi échapper à l'impôt, par tolérance de l'administration, certains revenus qui paraissent être d'un montant insignifiant ou qui relèvent de comportements encouragés par le fisc. Il en est ainsi des primes à la construction allouées en application du code de l'urbanisme[778] ou des revenus tirés de la gestion privée d'un patrimoine.[779] Certains mécanismes applicables à l'IR peuvent avoir une nature ambivalente et se révéler difficile à cerner. Cette complexité peut également apparaître lorsqu'il s'agit d'étudier les critères de définition des plus-values, des crédits d'impôts et des réductions.

S'agissant des plus-values, on peut dire, si l'on s'en tient aux dispositions du code général des impôts, qu'elles constituent des revenus imposables à l'IR. Pour s'en convaincre, il suffit de se référer aux nombreuses dispositions du droit positif. Cependant, sur un tout

---

[772] Imposition des plus values issues de la cession des valeurs mobilières alors que leur prix d'acquisition ainsi que les frais engagés pour les faire fructifier ne sont pas déductibles.

[773] Cette règle ne semble pas être d'une application absolue : Une Instruction administrative du 13 août 1996, BOI 4 F 3/96, n°24 impose les prestations de prévoyance perçues par les indépendants bénéficiaires de la loi MADELIN même s'ils n'ont pas déduit leurs cotisations de leur bénéfice professionnel.

[774] Instruction du 23 septembre 1982, 5G 15/82 en matière de BNC ; Instruction 31 mai 1983, 5F 15/83 en matière des traitements et salaires.

[775] Réponse CARTEAUD, JOAN 16 septembre 1996, p. 4921, n°40834, DF 1996.47.1406

[776] ce qui est conforme à la doctrine de l'administration fiscale qui met hors du champ d'application de l'IR les revenus qui ne sont pas susceptibles de se renouveler : 5 G 11, décembre 1995.

[777] CE. 7 mai 1980 req. 18035, plén. , Lebon 1980.213, RJF 7-8/1980.317, DF 1981.13.685, Conc1. Martin LAPRADE.

[778] Doctrine administrative 5 D 2214, n°34, septembre 1993.

[779] Doctrine administrative 5 I 1142, n°9, septembre 1993.

autre plan, elles semblent s'éloigner de cette définition. En effet, sur un plan purement théorique, les plus-values ne correspondent pas à la définition du revenu puisqu'elles procèdent d'une cession du capital. De ce point de vue, elles peuvent aussi être classées parmi les gains en capital. La même remarque peut être faite à propos des crédits d'impôt qui présentent une double nature de revenu et de moyen de paiement.[780] Par ailleurs, on peut aussi citer le cas des réductions d'impôt qui apparaissent, du point de vus fiscal, comme des revenus affectés au paiement de l'IR.

La nature ambivalente de certains revenus peut aussi conduire à des situations de confusion entre revenus imposables à l'IR et revenus imposables à l'IS. La nécessité de lever cette ambivalence doit conduire à dégager un critère d'identification de l'imposition sur les bénéfices des sociétés.

## II. Identification des impositions sur les sociétés

L'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales trouvent les principaux éléments de sa définition dans les dispositions de l'article 206 du code général des impôts. Cet article dispose que « Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA et 1655 ter sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ». A ces organismes, il faut ajouter les personnes morales qui sont soumises à l'IS sur option dans les cas prévus par l'article 206 et les sociétés civiles qui y sont également soumises au titre du même article.

En somme, le critère de qualification des impositions sur les sociétés est avant tout un critère organique. Peu importe la nature des revenus, ceux-ci sont soumis à l'IS dès lors qu'ils

[780] Voir par exemple O. Fouquet, fraude à la loi et abus de droit, DF 47. 2006, études, rapports et projets, comm. 65, p. 1999 à 2009

sont réalisés par une société de capitaux ou une société ayant optée pour cette imposition ou qui y est soumise par une disposition légale. Entrent donc dans le champ d'application de l'IS, les profits réalisés par les sociétés de capitaux mentionnées à l'article 206-1 du code général des impôts ainsi que « toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif». Cette dernière proposition permet d'inclure dans les personnes morales soumises à l'IS les sociétés de personnes ainsi que les associations.[781] Les conditions de l'imposition de ces deux types de personnes morales méritent quelques précisions.

S'agissant des sociétés de personnes, les articles 206-2 et 206-3 du code général des impôts fixent les conditions dans lesquelles elles peuvent être assujetties à l'IS. Il s'agit des cas où, respectivement elles se livrent à une exploitation ou à des activités industrielles et commerciales[782] d'une part et d'autre part, au cas où elles opteraient pour cette imposition. Dans ces cas, ce n'est donc pas le critère organique qui est déterminant mais plutôt un critère matériel fondé sur la nature des activités effectuées. Cette logique se vérifie également à propos des associations qui, quoique n'étant pas des sociétés de capitaux, peuvent être assujetties à l'IS. Hormis les cas limitativement prévus au code général des impôts, la jurisprudence a dégagé de façon prétorienne les conditions de cet assujettissement.[783]Elles se ramènent, pour l'essentiel, à la définition de la notion d'activité lucrative. Est considérée comme telle, l'activité qui remplit les trois conditions suivantes : gestion désintéressée, activité exercée dans le domaine concurrentiel et selon certaines conditions déterminées. La condition de la gestion désintéressée implique, en principe, qu'aucun profit matériel ne soit accordé aux dirigeants ou aux membres de l'association.[784]Toutefois, des dispositions particulières, notamment celles prévues à l'article 261-7-1° du code général des impôts,

---

[781] Article 206-1 bis du code général des impôts, à l'exception des associations prévues aux articles 206-5 et 206-5 bis du CGI.

[782] Sous réserve des exceptions prévues aux articles 239 ter et 239 quater du code général des impôts relatives aux opérations de construction en vue de la vente et aux sociétés civiles constituées entre membres des professions libérales.

[783] Voir par exemple CE. Sect., 1er octobre 1999, 170 289, Association Jeune France, RJF 1999.11.867, chron. E. MIGNON, p. 823, BDCF 1999.11, Concl. J. COURTIAL, p.22 et pour une confirmation de la CJCE : 21 mars 2002, 174/00, Kennemer Golf et Country Club, RJF 2002.6.535 ; BDCF 2002.6, p.12, Concl. JACOBS.

[784] CE. Plén. , 4 juin 1986, 98 484, DF 1986.52.200, Concl. M-A LATOURNERIE ; CE. 28 juillet 2000, 196 129, Association chambre départementale de la propriété immobilière du Jura. RJF 2000.11.780, DF 2001.6, Concl. COURTIAL.

peuvent prévoir des situations particulières dans lesquelles des revenus peuvent être distribués à des dirigeants d'association.

Lorsque la condition de la gestion désintéressée a été validée, le juge recherche si l'association exerce son activité dans un secteur concurrentiel. Le caractère concurrentiel de l'activité exercée est vérifié par deux faits: d'une part, elle doit être identique à celle exercée dans le domaine concurrentiel. D'autre part, elle doit être exercée dans la zone géographique « d'attraction commerciale ».[785] Enfin, cette activité doit être exercée selon certaines modalités. En particulier, elle doit correspondre à quatre critères afférents au produit proposé, au public cible, aux prix pratiqués, à la publicité et aux méthodes d'information utilisées.

S'agissant du critère du produit, l'idée, est que les associations visent, en principe, les besoins insuffisamment ou pas du tout satisfaits par les entreprises commerciales. Dès lors, lorsque les produits proposés sont identiques à ceux qui sont vendus par les entreprises commerciales, on se trouve dans le domaine lucratif. De même, les activités des associations doivent viser un public qui, financièrement, ne peut avoir accès aux offres des entreprises commerciales et qui de ce fait est exclu du secteur lucratif. Par ailleurs, elles doivent, pour leurs besoins de publicité, se limiter à des actions de stricte information du public. Enfin pour ce qui est du critère du prix, si aussi bien la jurisprudence[786] que l'administration[787] reconnaissent volontiers que pour être hors du domaine lucratif les associations doivent proposer des prix inférieurs à ceux du marché, il semble que l'idée de prix supérieurs à ceux du marché concurrentiel soit discutée.[788] Toutefois, la Cour d'appel administrative de Paris semble considérer que de tels prix correspondent à l'idée d'activités non lucratives.[789]

---

[785] Voir par exemple CE. Sect., 1er octobre 1999, 170 289, Association Jeune France, RJF 1999.11.867, chron. E. MIGNON, p. 823, BDCF 1999.11, Concl. J. COURTIAL, p.22 et pour une confirmation de la CJCE : 21 mars 2002, 174/00, Kennemer Golf et Country Club, RJF 2002.6.535 ; BDCF 2002.6, p.12, Concl. JACOBS.

[786] Arrêt Assoc. Jeune France du 1er octobre, préc.

[787] Instruction du 15 septembre 1998, 4H-5-98, n°25.

[788] On considère que des prix supérieurs à ceux du marché concurrentiel constituent bien un élément de différenciation avec celui-ci et peuvent donc être un argument d'appréciation du critère d'activités non lucratives.

[789] CAA de Paris, 1er février, 2001, 96-2337, Min. c/ Association nationale des polios de France, RJF 2002.2.139.

## III. Identification des impositions diverses assimilées aux contributions directes

Cette catégorie résiduelle des contributions directes est composée d'une variété d'impositions. Font partie de cette catégorie, l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés, la taxe d'apprentissage, la taxe sur les salaires, la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région Île-de-France, la taxe annuelle sur les logements vacants, la contribution annuelle sur les revenus locatifs, les taxes sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique, la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue, le prélèvement spécial sur les bénéfices résultant de la vente, la location ou l'exploitation d'œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence, les taxes sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages, le prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère, la contribution des institutions financières, la contribution sur l'impôt sur les sociétés, de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés, ainsi que les taxes sur les transactions sur devises, par exemple.

Se caractérisant par son hétérogénéité, cette catégorie comprend des impositions difficilement classables dans les catégories classiques d'impositions en raison de ce qu'elles se rapprochent[790] de par leur régime juridique, sans pour autant totalement s'y identifier, soit de l'IR,[791] soit de l'IS,[792] soit des deux.[793]Cependant, si l'on s'en tient à un critère fondé sur

[790] si l'on s'en tient à un critère fondé sur la nature du redevable (personnes physiques imposées à l'IR ou personnes morales imposée à l'IS).

[791] Cas, par exemple de la contribution annuelle sur les revenus locatifs.

[792] Imposition forfaitaire annuelle des sociétés, taxe sur les services d'information ou interactifs à caractère pornographique, taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages, prélèvement spécial relatifs aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère, contribution sur l'impôt sur les sociétés, contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés.

[793] Taxe d'apprentissage, taxe sur les salaires, taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, taxe annuelle sur les logements vacants, cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, participations des employeurs au développement de la formation professionnelle, prélèvement spécial sur les bénéfices résultant de la vente, la location ou l'exploitation d'œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence, taxe sur les transactions sur les devises.

la nature de la matière imposable, leur classement dans la catégorie des taxes sur le chiffre d'affaires se justifie aisément, du moins pour la majorité d'entre elles.[794]

## B. Identification des taxes sur le chiffre d'affaires

Les taxes[795] sur le chiffre d'affaires qui sont énumérées au titre II du code général des impôts se composent de la taxe sur la valeur ajoutée, de la taxe de l'aviation civile, de la taxe sur la publicité télévisée, de la taxe sur les services de télévision, de la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision, de la taxe sur les ventes et les locations des vidéogrammes destinées à l'usage privé du public, des taxes sur certaines dépenses de publicité, de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles, de la redevance sanitaire d'abattage, de la redevance sanitaire de découpage, de la redevance sanitaire des produits de la pêche et de l'aquaculture, de la redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus. Ces taxes sur le chiffre d'affaires relèvent quant à leur régime juridique des dispositions communes aux impôts directs, dispositions qui sont prévues au titre II bis du code général des impôts. Parce qu'elles sont toutes assises sur le chiffre d'affaires, ces impositions paraissent présenter une certaine homogénéité. Toutefois, quelques différences d'ordre juridique peuvent être relevées entre la TVA et les autres taxes. La définition donnée par la CJCE et le Conseil d'Etat permet de faire cette distinction.

La Cour de justice des communautés européennes a développé une jurisprudence permettant de donner une définition suffisamment claire de la notion de taxe sur le chiffre d'affaires. Cette précision a été apportée par les dispositions de l'article 33 de la sixième directive TVA du 17 mai 1977 qui précise que « sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un Etat membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droit d'enregistrement, et, plus généralement de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas la nature de taxe sur le chiffre d'affaires. » La question subséquente à cette

[794] L'IFA qui est assise sur le chiffre d'affaires des sociétés imposées à l'IS semble échapper à cette règle puisque les impositions assises sur le chiffre d'affaires constituent, au sens du code général des impôts, une catégorie à part entière, distincte de celle des contributions directes.

[795] En réalité des impôts stricto sensu au sens où l'entendait Gaston JEZE.

disposition était donc de déterminer ce qu'il fallait entendre par taxe sur le chiffre d'affaires. Au sens de la CJCE, elle doit, comme en matière de TVA, être appliquée « à toutes les livraisons de biens et prestations de service; perçue à tous les stades de production et de distribution; calculée sur la valeur ajoutée ».[796]Cette définition a permis à la Cour d'écarter la qualification de taxe sur le chiffre d'affaires au profit de certains prélèvements assis sur le chiffre d'affaires et d'en reconnaître la compatibilité à l'article 33 de la sixième directive TVA. Il en a été ainsi, notamment, à propos de la contribution sociale de solidarité perçue au profit de l'ORGANIC pour le financement des régimes d'assurance maladie et maternité et d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés,[797] de la taxe étatique sur les appareils automatiques[798] et de la taxe communale sur les appareils automatiques.[799] Toutes ces taxes, pourtant assises sur le chiffre d'affaires, ne correspondent pas à la définition des taxes sur le chiffre d'affaires, au sens de la jurisprudence communautaire de la CJCE.

Le Conseil d'Etat semble retenir le même critère de définition des taxes sur le chiffre d'affaires. On peut relever au moins deux cas d'espèce, rendues, il est vrai, à propos des taxes parafiscales dans lesquelles il retient une définition des taxes sur le chiffre d'affaires identique à celle de la CJCE. Ainsi, dans un arrêt rendu le 31 octobre 1990, il considéra que « la taxe parafiscale de stockage, dont le montant est fixé par tonne de céréales et qui n'est appliquée qu'une seule fois, au stade de la rétrocession, de la mise en œuvre ou de l'importation, ne peut être regardée comme un impôt général grevant la circulation des biens et services et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à une taxe sur le chiffre d'affaires ».[800]Dans cette décision se trouvent rappelés les critères communautaires de définition des taxes sur le chiffre d'affaires.

---

[796] B. PLAGNET, GAJF, 4 édit, Dalloz 2003, Thème n° 40, p. 663.

[797] CJCE 27 novembre 1985, aff. Rousseau Wilmot, Rec. CJCE, p. 3759, RJF 1986.11.625, n°1021. Taxe non fiscale participant de la notion « de droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires ».

[798] CJCE 3 mars 1988, 252/86, aff. BERGANDI, RJF 1988.10.647. Taxe supprimée par la loi de 1987.

[799] CJCE 15 mars 1989, aff. 317/86, 48, 49, 285, 363 à 367/87, 66 et 78 à 80/88, P. LAMBERT et autres c/Directeur des services fiscaux de l'ORNE, DF 1989.44.2072. taxe de nature fiscale.

[800] CE., 31 octobre 1990, 92 091, Syndicat national des industriels de l'alimentation animale, RJF 1990.12 868, n°1498, Chr. TUROT, p. 815, DF 1991.39.1717, Concl. HAGELTEEN, Leb. 301. dans le même sens et à propos de la taxe parafiscale perçue anciennement par l'IFREMER : CE 29 déc. 1993, n° 123 345, Sté « Saumon Pierre Chevance », RJF 1994.3.169; CE. , 9 novembre 1994, 136 761, RJF 1995.1.47.

En somme, dans cette catégorie prévue au code général des impôts, il convient de distinguer les taxes assises sur le chiffre d'affaires[801] des taxes sur le chiffre d'affaires au sens de la CJCE. Alors que la TVA semble être la seule imposition de cette catégorie à répondre aux critères de la jurisprudence, les autres impositions assises sur le chiffre d'affaires semblent s'en éloigner. Dès lors, l'homogénéité de cette catégorie est uniquement fondée sur le fait que toutes les impositions qui y font partie sont assises sur le chiffre d'affaires sans pour autant correspondre à la définition juridique des taxes sur le chiffre d'affaires, du moins telle que l'entend la CJCE.

## Paragraphe II. L'identification des contributions indirectes, des impositions locales et impositions affectées

Les contributions indirectes et taxes diverses comprennent les prélèvements sur les alcools, les boissons alcooliques, sur la garantie des matières d'or, d'argent et de platine, sur certains droits divers(recherche, droit de fabrication sur les boissons de raisins secs: droits de circulation sur les raisins secs à boissons, taxe spéciale sur le sucre utilisé au sucrage en première cuvée), sur le régime économique du sucre, sur le régime économique de l'isoglucose, sur le régime économique du sirop d'inuline, cotisation de solidarité sur les céréales, cotisation de solidarité sur les graines oléagineuses et les tabacs manufacturés. Cette variété d'impositions trouve, semble-t-il, leur socle commun sur la notion d'imposition indirecte. Néanmoins, l'identification de ce critère peut réserver quelques difficultés car la notion de contribution indirecte est souvent difficile à cerner.[802] En effet, au critère de l'incidence fiscale habituellement évoqué, il faut parfois recourir à d'autres qui sont fondés sur le recouvrement par voie de rôle, par exemple.

Si l'on s'en tient au critère de l'incidence fiscale, doivent être considérées comme faisant partie de la catégorie des contributions indirectes, les impositions dont la charge

[801] Elles se caractériseraient, comme les taxes sur le chiffre d'affaires, par une imposition de la valeur ajoutée mais s'en distinguent par l'absence du critère de la répercution.

[802] Sur la question voir, par exemple, F. HERVOUËT, Impôts directs et indirects, in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de L. PHILIP), Economica 1991, p. 932-933.

fiscale est répercutée jusqu'au consommateur final[803] alors que les contributions directes sont celles qui sont directement supportées par le redevable légal de l'impôt. Cependant, certaines impositions comme la vignette automobile sont considérées comme des contributions indirectes alors qu'elles sont définitivement supportées par le redevable légal. De même, les contributions directes sont supposées être recouvrées par voie de rôle alors qu'on trouve des impositions faisant partie de cette catégorie qui ne le sont pas, à l'instar de l'IS. Enfin, le seul critère souvent utilisé est celui fondé sur la distinction entre « l'avoir et le faire » en vertu duquel on peut considérer que font partie des contributions directes les impositions assises sur l'avoir, la possession ou l'être, c'est à dire les revenus ou les gains en capital alors que les contributions indirectes seraient, elles, assises sur le faire ou l'activité.

La notion de contribution indirecte telle qu'elle est appréhendée par le code général des impôts semble assez restrictive, du moins par rapport à la conception qu'en a la doctrine qui regroupe dans cette catégorie les impositions reconnues comme des contributions indirectes par le code général des impôts en y ajoutant les droits d'enregistrement, les taxes de publicité foncière et les droits de timbre.

## A. L'identification des droits d'enregistrement et de timbre

En ce qui concerne cette catégorie fiscale, elle se compose des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, de l'impôt de solidarité sur la fortune, des droits de timbre et de certains droits spéciaux : prélèvement d'office sur les bons et titres anonymes, taxes sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, prélèvements sur les sommes versées par les organismes d'assurance et assimilés à raison des contrats d'assurance en cas de décès, taxe sur les conventions d'assurance, taxe d'accroissement, taxe sur les véhicules à moteur, droit fixe de procédure, droits de sceau.

[803] Qui est considéré comme étant le contribuable réel puisque c'est lui qui paye en définitive l'impôt à l'opposé du redevable légal qui certes acquitte l'impôt auprès du fisc mais bénéficie d'un droit de déduction et de "répercussion.

## B. L'identification des impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes

Les impôts locaux sont constitués, selon l'énumération du code général des impôts des impôts directs et taxes assimilées (les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, la taxe d'habitation, la taxe professionnelle), de certaines taxes obligatoires (redevances communales des mines et imposition forfaitaire sur les pylônes.) et facultatives (taxe d'enlèvement des ordures ménagères et taxe de balayage), des contributions indirectes (impôt sur les spectacles, jeux et divertissements et licences des débitants de boissons) et taxe facultative (surtaxe sur les eaux minérales), des droits d'enregistrement (taxe additionnelle à certains droits d'enregistrement) et de la taxe locale d'équipement;

Il faut ajouter à toutes ces impositions, divers impôts perçus au profit des départements, régions et collectivités territoriales de Corse, notamment la taxe additionnelle à la taxe d'apprentissage, la taxe spéciale d'équipement perçue pour la région d'Île-de-France, la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement perçue au profit de la région d'Île-de-France, la taxe différentielle sur les véhicules à moteur perçue au profit de la collectivité territoriale de Corse.

Pour ce qui est des impôts perçus au profit de certains établissements publics, cette dernière classification reprend les mêmes critères de classification que ceux énumérés dans les cas précédents. Ainsi, sont présentés tour à tour: Les impôts directs locaux et taxes assimilées parmi lesquels on range les prélèvements perçus au profit des organismes divers concourant au financement de la protection sociale et au remboursement de la dette sociale (la contribution sociale généralisée perçue au profit de la Caisse nationale des allocations familiales, du fond de solidarité vieillesse et des régimes obligatoires d'assurance maladie, la contribution pour le remboursement de la dette sociale perçue au profit de la Caisse d'amortissement de la dette sociale, les prélèvements sociaux perçus au profit de la Caisse nationale d'allocations familiales et de la Caisse nationale d'allocation vieillesse des travailleurs salariés), la taxe pour frais de chambres des métiers, la taxe pour frais des chambres de commerce et d'industrie, la taxe pour frais des chambres d'agriculture, la redevance audiovisuelle, la taxe spéciale d'équipement perçue au profit de certains établissements publics ,les taxes spéciale d'équipement perçue au profit des établissements

publics fonciers de certaines régions et Départements d'outre-mer, les impositions perçues au profit des regroupements de communes, de syndicats de communes, des districts ;

Il faut également inclure dans la catégorie des impositions locales les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes diverses qui y sont assimilées. Il s'agit notamment des prélèvements au profit du fonds national du livre, de certains prélèvements alimentant le budget annexe des prestations sociales agricoles, des prélèvements sur les huiles, de la taxe spéciales sur le prix des places des spectacles cinématographiques, de la taxe d'aéroport, de la taxe sur les nuisances sonores, de la taxe sur le développement de la formation professionnelle dans le bâtiment et les travaux publics, de la taxe sur le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle, taxe d'abattage ;

Certaines contributions indirectes font aussi partie de cette catégorie. Il s'agit, notamment, de la contribution perçue au profit de la caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, des prélèvements et perceptions destinés au budget annexe des prestations sociales agricoles (sur les alcools soumis au droit de consommation, sur les farines.) et de la taxe affectée à l'Office interprofessionnelle des céréales (ONIC) ;

Il faut, enfin, y ajouter certains droits d'enregistrement, de publicité foncière et de timbre. Il s'agit, par exemple des taxes alimentant le fonds commun des accidents du travail, le fonds de garantie contre les accidents de circulation et de chasse, le fonds commun de majoration des rentes viagères et pensions, des taxes perçues au profit de l'Office des migrations internationales, du fonds national de garantie des calamités agricoles (notamment dans les DOM), du fonds de compensation des risques de l'assurance de la construction et du fonds de prévention des risques naturels majeurs.

Cette énumération, sans être exhaustive a, néanmoins, le mérite de regrouper dans une même catégorie fiscale tous les impôts qui sont soumis à des « dispositions communes », par exemple pour les impôts directs d'Etat, celles énumérées au chapitre 4 du premier titre du code général des impôts. Certes, convient-il de préciser que ces dispositions communes ne créent pas une uniformité absolue entre ces impositions. En effet, chaque impôt reste en définitive une singularité juridique de par la spécificité de certains traits de son régime juridique. L'intégration des impôts se fait quasiment par gradation: une première intégration

se fait au niveau des sous-ensembles[804] avant de se réaliser au niveau de l'ensemble général. Par ailleurs, la typologie fiscale tirée du code général des impôts ne permet pas de distinguer clairement les impôts proprement dits des taxes fiscales. Ainsi, par exemple, certaines taxes sur le chiffre d'affaires nommées et classées au code général des impôts dans cette catégorie, sont en réalité des impôts. Ainsi en est-il de la taxe sur la valeur ajoutée, pour ne citer que ce cas, qui est nommée taxe alors qu'il s'agit bien d'un impôt. A l'inverse, à certaines impositions est accolée une dénomination ne permettant pas de les classer clairement dans une catégorie fiscale opérante, c'est à dire soit en impôt soit en taxe fiscale. Pour illustration, on pourrait prendre le cas de la contribution sociale généralisée que l'on nomme « contribution », alors qu'il apparaît que celle-ci devrait être classée dans la catégorie des impôts directs.[805] En toute logique, un tel résultat n'est pas étonnant dès lors que les typologies ci-dessus exposées sont fondées sur un critère purement organique, sans que ne soit prise en compte la nature fiscale intrinsèque des impositions qui y sont énumérées. Fait important à souligner, les classifications que nous venons d'exposer ne permettent pas de justifier clairement l'inclusion des impôts dans la catégorie constitutionnelle des impositions de toutes natures de façon générale et encore moins de traiter de façon fine les spécificités qui la traverse, notamment, si l'on tient compte de la particularité des impôts locaux et de certains impôts communautaires.

[804] Ainsi peut on constater que les dispositions communes portent d'abord sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés avant de porter sur certains impôts comme le précompte, l'imposition forfaitaire annuelle, la taxe d'apprentissage, etc.

[805] lire Jacques BUISSON, le grand désordre des qualifications fiscales : l'exemple de la CSG in Constitution et finances publiques: Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2001, p. 309 à 317

## Conclusion de la deuxième partie

La notion d'impositions de toutes natures porte en elle, de façon quasi génétique, la marque de la pluralité. L'expression, affublée d'un double pluriel, signifie sans aucun doute une pluralité de composantes. Cette réalité a été de tout temps une évidence majoritairement partagée dans la doctrine des auteurs les plus fameux. Les travaux préparatoires à la Constitution de 1958 ne semblent pas contredire cette intuition puisque l'expression a été choisie comme terme générique devant signifier une pluralité d'expression renvoyant toutes à des impositions de natures diverses. Sur cette base, peuvent être inclues dans cette catégorie, les impôts et les taxes fiscales qui répondent à la définition de M.DEVAUX, membre de la commission constitutionnelle du Conseil d'Etat, selon laquelle les impositions de toutes natures devaient concerner toutes les créances publiques qui ne sont pas dues en raison de contrats civils ou commerciaux et qui ne constituent pas des amendes pénales. Cependant, cette dernière formulation laissait un doute s'agissant des cotisations de sécurité sociale. La question est de savoir si ces prélèvements doivent faire partie de cette catégorie constitutionnelle. Si la doctrine a pu être traversée par quelques controverses, il convient néanmoins de relever que le texte même de l'article 34 al. 6 de la Constitution permet de lever ce doute en précisant que ne peuvent être qualifiées d'impositions de toutes natures que les prélèvements publics dont les règles d'assiette, de taux et de recouvrement sont fixées par le législateur. Or, le même article 34 de la Constitution précise, par ailleurs que, s'agissant des cotisations de sécurité sociale, le législateur ne peut en fixer que les principes généraux. Si, certaines contestations ont pu être formulées à propos du sens réel de cette disposition,[806] les jurisprudences du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat semblent avoir réglé la question en décidant qu'un prélèvement « qui n'est pas une cotisation de sécurité sociale […] est une imposition de toutes natures ».

A côté de ces impositions de type classique, on a vu se développer ces dernières décennies, des impositions d'un type tout à fait nouveau. Celles-ci, caractérisées par une nature sui generis prononcée et, de ce fait même ne pouvant être rattachées aux catégories d'impositions de type classique prévues au code général des impôts, ont été également intégrées à la catégorie des impositions de toutes natures. Pour contourner la difficulté d'une

[806] Le texte constitutionnel parle de sécurité sociale et non pas de cotisation de sécurité sociale.

qualification à partir de la définition classique de l'impôt ou de ses sous catégories (impôt direct ou indirect), le juge a dut faire œuvre d'ingéniosité juridique et recourir à la méthode du tiers exclu. Au final, cette méthode recoupe la théorie des critères de qualification de l'impôt, du moins dans ces grands contours. En somme, la typologie des impositions de toutes natures se résume à une classification tripartite, impôts, taxes fiscales et impositions sui generis dont les subdivisions respectives de chacune permettent, comme nous l'avons vu, d'enrichir l'analyse.

Une question supplémentaire, sans doute la plus importante, interpelle le chercheur appelé à réfléchir sur le thème des impositions de toutes natures. Elle porte sur le régime juridique des impositions de toutes natures. Celle-ci sera l'objet de nos développements suivants.

# Troisième Partie : Les régimes juridiques des impositions de toutes natures

Les règles qui régissent les impositions de toutes natures se répartissent en deux catégories selon qu'elles donnent lieu à un litige ou non. Ainsi, dans cette partie analyserons les régimes contentieux et non contentieux des impositions de toutes natures, régimes qui correspondent à l'une ou l'autre des situations que nous venons de décrire ci-dessus.

# Titre I. Le régime juridique non contentieux des impositions de toutes natures

La notion de régime juridique des impositions de toutes natures renvoie, à deux notions: à celle de régime budgétaire et à celle de régime fiscal. Dès lors, il apparaît nécessaire de définir et d'analyser dans les lignes qui suivent ce que recouvrent ces deux notions.

Si le régime budgétaire des impositions de toutes natures peut se définir comme étant l'ensemble des règles juridiques qui en gouvernent l'inscription, l'autorisation (dans les lois des finances), l'exécution et le contrôle **(chapitre I),** le régime fiscal semble poser quelques difficultés de définition. Cependant, une partie de la doctrine[807] considère que « le régime fiscal peut être défini comme un ensemble de règles concernant l'établissement, le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt, qui sont fixées par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales et dont l'application est assurée par les administrations fiscales ».[808] Ce régime s'applique aux « impôts les plus anciens, les plus importants et les plus connus (qui sont) soumis à un ensemble de règles identiques ou analogues que l'on peut considérer comme un régime qui leur est commun et désigner sous le nom de régime fiscal ». Cependant, cette dernière affirmation mérite d'être explicitée au regard de la réalité du droit positif. En effet, la lecture du code général des impôts et du livre des procédures fiscales peut révéler autant une pluralité de régimes juridiques s'appliquant spécifiquement à des impositions déterminées qu'un ensemble de règles applicables, dans certaines conditions, à l'ensemble des impositions. A cet égard, il convient donc de préciser la signification et le contenu de la notion de régime fiscal ainsi que sa portée (**Chapitre II**).

[807] Voir par exemple : Jean LAMARQUE J-Class. Procédures fiscales, Fasc. 120, p.40 et suivantes.

[808] J. LAMARQUE, préc. , p. 40, n°150.

# Chapitre I. Le régime budgétaire des impositions de toutes natures[809]

Le régime budgétaire est l'un des éléments d'unification des impositions de toutes natures. Il porte sur les règles d'autorisation de perception des impositions de toutes natures prévues par les dispositions de l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Ces dispositions sont reprises, d'une certaine manière,[810] à l'article 34 de la Constitution et de façon plus directe à l'article 34 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances. L'autorisation de perception des impositions de toutes natures fixe les règles de gestion budgétaire de ces prélèvements. Elle fixe les règles qui déterminent la nature des ressources budgétaires, leur montant et leur affectation. On trouvait déjà, sur de nombreux points, une réglementation budgétaire similaire des prélèvements fiscaux dans l'ordonnance du 2 janvier 1959 et même dans des textes plus généraux. A titre d'illustration, il suffit de rappeler, entre autres précédents célèbres: en Angleterre la Grande Charte de 1215 et la Pétition des droits de 1628; Aux Etats-Unis d'Amérique, la Déclaration des droits de l'Etat de Virginie de 1776 et bien sûr, en France, la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui aux termes de son article 14 dispose: « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Traduisant la volonté de rupture des révolutionnaires avec l'Ancien régime, ce texte introduit un élément de démocratie fiscale. Le peuple souverain est désormais détenteur de la compétence de lever des impositions, compétence qu'elle délègue à ses représentants qui, au gré des régimes politiques, l'exercent plus ou moins pleinement, plus ou moins effectivement. Cette évolution est, de façon générale, le fruit d'une dynamique historique justifiée par deux exigences: la nécessité de financer les dépenses publiques qu'exige la vie en commun et le souci de préserver les droits et libertés individuelles parmi lesquels le droit de propriété. Cette disposition est reprise dans les différentes Constitutions

---

[809] Parmi les études récentes sur la question lire, par exemple, Xavier PRETOT, La notion d'imposition de toutes natures, in RFFP, n° 100, 2007, p.145 à 159.

[810] D'une certaine manière car le texte de 1789 fait référence à des contributions et non pas aux impositions de toutes natures. Ensuite, il faut noter que ce texte étend le pouvoir des citoyens à la détermination de la durée des contributions et au contrôle de leur emploi, compétences que l'on ne retrouvent pas dans l'article 34 de la Constitution de 1958.

qui ont suivies. Ainsi, « la Constitution du 3 septembre 1791 attribuait au pouvoir législatif compétence pour établir les contributions publiques, ou déterminer la nature, la quotité, la durée et le mode de perception ».[811] L'article 34 de la Constitution de 1958 en reprend les termes généraux. Cependant, c'est de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 que la règle de l'autorisation obligatoire de perception des impositions de toutes natures tire sa source.[812] Les dispositions combinées des articles 31 et 3 de cette loi fixe l'une des règles décrivant un des aspects du régime budgétaire des impositions de toutes natures. Celui-ci subordonne la validité et la légitimité de la perception d'une imposition de toutes natures à son autorisation par la loi de finances.

De façon générale, les compétences budgétaires du parlement ont fait l'objet de nombreux travaux théoriques. La doctrine n'a pas manqué d'en souligner les fondements juridiques et politiques. Ce constat est d'abord partagé par la doctrine des auteurs classiques de la science des finances. En effet, ces derniers ont très tôt débattu de la question. Ainsi, selon Louis DELBEZ, le fondement de l'impôt «… réside dans le pouvoir d'imposer de l'Etat ».[813] De même, dans son «Cours de finances publiques », Gaston JEZE aboutit à la même conclusion lorsqu'il affirme que « le rôle du Parlement varie avec la nature des recettes. L'intervention des chambres législatives est toujours indispensable pour créer la source de recette, lorsqu'il s'agit de taxes, d'impôts et de pénalités, […]. En France, parmi les recettes dont la perception n'est régulière qu'autant que la source de recette a été autorisée législativement, il faut mettre à part les recettes fiscales (taxes et impôts proprement dits). […]. Pour toutes les autres recettes inscrites au budget, le Parlement français intervient simplement pour les prévoir, […] ».[814] Ainsi, pour cet auteur, la compétence législative en matière budgétaire est un indice substantiel d'identification des impositions de toutes natures. M. Pierre ALLIX ne dit pas autre chose lorsqu'il affirme que «c'est la loi qui crée les impôts et fixe les règles de leur établissement et de leur perception […].[815] On peut aussi lire les propos de M. Julien LAFERRIERE qui, en liant compétence parlementaire et usage de la

---

[811] Jean-jacques Bienvenu, Thierry Lambert : Droit fiscal, 3ème édit, PUF, Paris 2003, p.30.

[812] Nous voulons dire par là que c'est le premier texte qui mentionne cette obligation en la rattachant aux impositions de toutes natures et non plus aux impôts.

[813] Louis DELBEZ, Eléments de finances publiques, Pédone, 1955, p.115.

[814] Gaston JEZE, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard Paris 1930, p. 322 et 323.

[815] Pierre ALLIX et François BLOCH-LAINE, Finances publiques. Cours à l'Institut d'études politiques, 1953-1954. Les cours de droit, 1954.

contrainte dans le recouvrement des impôts, en fait une « donnée, [qui] fournirait la base la plus satisfaisante d'une classification générale des recettes publiques ».[816]

On peut retrouver des considérations semblables, certes avec quelques nuances, dans les ouvrages des auteurs contemporains. Sans prétention d'exhaustivité, il convient de relever ici les opinions de quelques auteurs. Ainsi, pour M. Pierre BELTRAME, en application de ce principe, «la compétence du Parlement s'étend à tous les impôts, y compris les impôts locaux et les taxes fiscales bénéficiant à des établissements publics administratifs. Pour ces derniers prélèvements, le législateur peut laisser une marge de pouvoir aux autorités compétentes pour faire varier les taux à condition que des limites soient fixées par la loi ».[817] De même, pour MM. Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, l'article 34 al.6 de la constitution « pose le principe de la légalité de l'impôt, dans le droit fil de l'article 14 de la déclaration de 1789. Si la disposition constitutionnelle n'évoque pas le droit fiscal en tant que tel, elle privilégie une conception large des impositions dont elle réserve la définition du régime au Parlement. Cette attribution de compétences est théoriquement totale puisqu'elle intervient sous l'alinéa 2 de l'article 34 qui confie à la loi une compétence normative complète… ».[818] Pour M. Guy GEST, dans un paragraphe traitant des « critères de la notion d'impositions et la distinction entre impositions, taxes parafiscales, redevances », « le pouvoir conféré à la puissance publique de lever l'impôt ou la taxe et de trouver ainsi les moyens de s'exercer est étroitement lié à l'idée de souveraineté et à celle de légitimité; et, à travers celles-ci il est, d'un point de vue théorique au moins, inséparable de celle du consentement à l'impôt, manifesté aujourd'hui par l'adoption de la loi fiscale par le peuple souverain, par l'intermédiaire de ses représentants».[819] Enfin, pour MM. Jean Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, si l'article 34 de la Constitution paraît conférer à la loi un domaine de compétence très étendu en matière d'impositions de toutes natures, il convient néanmoins de nuancer ce propos et de « tenir compte d'une interprétation qui renoue largement avec les errements passés, tolérant l'existence de larges secteurs de prélèvements

---

[816] Julien LAFERRIERE et Marcel WALINE, Traité élémentaire de science et de législation financières, LGDG, Paris 1952, p. 221.

[817] Pierre BELTRAME: la fiscalité en France, édit. Hachette Supérieur, coll.: Le fondamental du droit, 12ème édit. 2006-2007, p. 103.

[818] Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Droit Fiscal Général, Dalloz, 5ème édit. , 2005, p.19.

[819] Guy GEST : Imposition (notion d') in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de Loïc Philip), édit. Economica, Paris 1991, p. 924.

obligatoires échappant à la source législative».[820] La loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances est une réponse à ces préoccupations. Elle procède à un renforcement des prérogatives budgétaires du législateur en élargissant le périmètre de l'autorisation budgétaire **(section I)** et en bridant, autant que possible, les procédures d'affectation des impositions de toutes natures **(section II)**.

## Section I. Le régime juridique de l'autorisation budgétaire de perception des impositions de toutes natures

Le régime budgétaire des impositions de toutes natures découle[821] de façon générale des dispositions des articles 34 de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 qui précise les dispositions que doivent contenir les lois de finances. Ces dispositions portent, pour l'essentiel sur la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges publiques. La première finalité de la loi de finances permet de déterminer le périmètre budgétaire des impositions de toutes natures, **(§. I)** celles efférentes au montant et à l'affectation servant à garantir la sincérité de l'autorisation **(§. II)**.

### Paragraphe I. Les règles budgétaires fixant la nature et le montant des impositions de toutes natures

Selon les dispositions de l'article 3 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances, les ressources budgétaires de l'Etat sont constituées, entre autres, « des impositions de toutes natures ». L'expression ressources budgétaires est évidemment à mettre en lien avec celle de ressources de trésorerie à qui elle est opposée. Cette distinction renvoie à l'ancienne distinction issue de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 qui distinguait les ressources permanentes des ressources de trésorerie. Ainsi, les ressources budgétaires sont celles qui ont un caractère définitif et qui, en principe, ne donnent pas lieu à un

---

[820] Jean Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, PUF, 3ème édit, Paris 2003, p. 31.

[821] On trouve le détail de ces règles dans d'autres dispositions de la loi, notamment les articles 2 et 3 (pour la détermination des ressources budgétaires par exemple), 16 (pour les règles d'affectation des recettes), 16 et suivants (pour l'affectation des recettes), etc.

remboursement ultérieur. Elles s'opposent aux ressources de trésorerie qui sont des ressources ponctuelles provenant, le plus souvent, de l'émission de titres obligataires par le Trésor auprès de son réseau des correspondants. Ces ressources budgétaires sont décrites à l'article 3 de la loi organique du 1er août 2001.

L'article 3 donne également des informations supplémentaires sur le périmètre des impositions de toutes natures. Par l'emploi de l'article « des » le législateur a voulu signifier qu'en dehors de la fiscalité étatique existe une autre fiscalité. Cette suggestion est du reste confirmée par l'article 34 de la loi organique de 2001 relative aux lois de finances qui ajoute aux impositions de toutes natures perçues au profit de l'Etat celles qui sont perçues au profit d'autres organismes autres que l'Etat. En effet, aux termes de cet article « […] la loi de finances de l'année autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'Etat et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'Etat ». Cet article soumet à la compétence du parlement l'ensemble des impositions de toutes natures. Qu'elles soient perçues pour le compte de l'Etat ou d'autres personnes morales autres que l'Etat, elles doivent être au préalable autorisées par le parlement, hormis les hypothèses des articles 38 et 16 de la Constitution et 45 de la loi organique 2001-692 qui relèvent beaucoup plus des situations exceptionnelles que d'un fonctionnement normal des institutions. Ces compétences des caractéristiques particulières. En effet, l'autorisation de perception des impositions de toutes natures est nécessaire, exécutoire et impérative. Elle est nécessaire car, en raison de l'article 34 de la Constitution et également de l'article 1er de la loi organique n°2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, elle touche au droit de propriété des individus. Dès lors, la perception des impositions de toutes natures doit être autorisée par le parlement qui exerce pour le peuple la souveraineté nationale. Ensuite, à la légitimité politique de l'autorisation, il faut adjoindre la légalité budgétaire par l'application de l'article 6 qui dispose, à propos de l'universalité budgétaire, qu'« il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les charges ». Enfin, le caractère nécessaire de l'autorisation de perception des impositions de toutes natures découle des dispositions des articles 40 et 45 de la loi organique qui visent justement à garantir, en toutes hypothèses exceptionnelles, l'autorisation parlementaire de percevoir les impositions de toutes natures. L'autorisation est ensuite exécutoire car les mesures budgétaires votées sont exécutées immédiatement sans mesures d'application avec la réserve que cette autorisation initiale est corrigée en cours d'année par les lois de finances rectificatives. Elles peuvent être aussi le fait du pouvoir réglementaire intervenant en vertu d'une habilitation. Enfin, les lois de finances

peuvent formuler des obligations à l'endroit des comptables et autres agents publics visant à assurer pleinement le recouvrement des impositions de toutes natures. Cette analyse porte à la fois sur l'autorisation de perception des ressources fiscales de l'Etat que sur les ressources fiscales revenant à des entités autres que l'Etat et dont la validité revêt un caractère conditionnel.

De la nature budgétaire des impositions de toutes natures, il faut tirer une autre conséquence. En effet, parce qu'elle est une ressource budgétaire, l'imposition de toutes natures est soumise aux principes budgétaires d'annualité, d'unité et d'universalité. Ces principes, sont repris à l'article 6 de l'ordonnance du 1er août 2001. Pour ce qui est de l'annualité, elle signifie que l'autorisation budgétaire de perception qui est faite des recettes fiscales de l'Etat et des autres organismes autres que celui-ci vaut pour une année, l'année budgétaire coïncidant la plupart du temps avec l'année civile.[822] Cette autorisation ne peut, le cas échéant, être modifiée que par une loi de finances rectificative.

L'unité budgétaire, elle, signifie pour l'ensemble des ressources et des charges budgétaires une unité formelle qui consiste en un texte de loi unique, la loi de finances, un compte unique, le budget général. Sur le plan matériel, l'unité budgétaire signifie la prise en compte de la totalité des recettes et des charges de l'Etat, ce qui permet de tenir compte de la prohibition des débudgétisations. S'agissant particulièrement des impositions de toutes natures, elle signifie que les recettes fiscales de l'Etat et des autres personnes morales publiques ou privées doivent être prévues dans la première partie. Cette disposition est réputée[823] être à la fois obligatoire[824] et exclusive.[825] Elle signifie également que les règles relatives à l'assiette, au taux et au recouvrement des impositions de toutes natures qui n'affectent pas l'équilibre budgétaire peuvent être mentionnées dans la deuxième partie de la loi de finances. Cette disposition prévue à l'article 34 de la loi organique fait partie du domaine partagée entre les lois de finances et les autres lois ordinaires.[826] Enfin, pour ce qui est de l'universalité budgétaire, elle signifie que l'ensemble des recettes budgétaires finance

---

[822] Article 1er de la LOLF.

[823] Selon le rapporteur de la loi organique relative aux lois de finances de 2001 cité dans : Jean-Pierre CAMBY (sous la direction de) La reforme du budget de l'Etat- La loi organique relative aux lois de finances, LGDJ, 2002, p.218.

[824] C'est à dire qu'elle ne peut être prévue que par une loi de finances.

[825] C'est à dire qu'elle ne peut être modifiée que par une loi de finances rectificative.

[826] Cf citation précitée du rapport sur la loi organique du 1er août 2001.

l'ensemble des dépenses budgétaires, ce qui permet d'exclure toute affectation d'une recette à une dépense en particulier[827] et d'inscrire toutes les recettes au budget pour leur montant brut.

Parce qu'elles constituent des ressources budgétaires, les impositions de toutes natures doivent également, selon l'article 34 de la loi organique de 2001 relative aux lois de finances, être évaluées dans l'autorisation budgétaire qui en est faite dans la loi de finances. Cette exigence se trouve posée à l'article 34-I-5° qui dispose que l'ensemble des recettes budgétaires doit faire l'objet d'une évaluation dans la loi de finances. Cette évaluation qui inclut aussi bien les impositions de toutes natures que d'autres recettes non fiscales fait l'objet de l'état A annexé à la loi de finances de l'année et fait l'objet du tableau d'équilibre inséré dans le dernier article de la première partie de la loi de finances de l'année. Cette évaluation fait également l'objet de l'article 37 de la loi organique relative aux lois de finances. Selon les dispositions de cet article « la loi de règlement arrête le montant définitif des recettes et des dépenses du budget auquel elle se rapporte ainsi que le résultat budgétaire qui en découle ». Cette évaluation se présente sous la forme d'un tableau d'équilibre présentant le détail des grandes catégories de recettes en fonction de leur affectation.[828]

## Paragraphe II. Les règles fixant les affectations budgétaires des impositions de toutes natures

La loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 a prévu un certain nombre de procédures d'affectations dont les principales se trouvent décrites à son article 2 et à l'article 6, pour ce qui est de la procédure des prélèvements sur recettes.

Hormis les cas d'affectation extrabudgétaire, la LOLF a prévu d'autres techniques d'affectation. Celles-ci sont dites intra budgétaires. Ces procédures qui sont énumérées à l'article 17 concernent les budgets annexes, les comptes spéciaux et certaines procédures comptables d'affectation à savoir : les fonds de concours, les attributions de crédits et les rétablissements de crédits. Parce qu'elles concernent des recettes non fiscales, ces dernières

[827] Ce principe est d'application ancienne dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel : déc. n°93-328 DC d 16 décembre 1993.

[828] Voir Michel BERMOND, commentaire de l'article 37 de la LOLF, in : La reforme du budget de l'Etat- La loi organique relative aux lois de finances, (sous la direction de Jean-Pierre CAMBY) LGDJ, 2002, p. 245 à 252.

procédures se trouvent hors de notre champ d'étude. Nous n'examinerons pas non plus les procédures des budgets annexes et des comptes spéciaux du trésor qui, pour la première, ne traite pas de l'affectation des impositions de toutes natures mais plutôt des redevances perçues en contrepartie d'un service rendu. Pour ce qui est de la procédure des comptes spéciaux, l'essentiel des comptes dont donne énumération la LOLF sont financés par des recettes non fiscales. Ainsi, le compte de commerce qui retracent les opérations de caractère industriel et commercial exercées à titre accessoire par les services de l'Etat non dotés de la personnalité morale[829] concerne l'affectation des produits des « prix »[830] perçus à cette occasion. Les comptes d'opérations monétaires[831] et de concours financiers[832] ne traitent pas non plus de l'affectation des impositions de toutes natures. Enfin, les comptes d'affectation,[833]même s'ils peuvent contenir des impositions de toutes natures,[834] ne constituent pas une procédure, à proprement parler, d'affectation des impositions de toutes natures. Nous axerons donc l'essentiel de nos développements sur les procédures d'affectation décrites à l'article 2 de la LOLF, sur celle de réaffectation d'une recette étatique et sur le cas problématique des prélèvements sur recettes.

## A. Les affectations explicites

Ces procédures sont dites explicites parce que, en droit et en fait, elles constituent bel et bien des procédures d'affectation des impositions de toutes natures. Elles procèdent des dispositions de l'article 2 et de l'article 36 de la loi organique relative aux lois de finances de 2001.

[829] Article 22 LOLF.

[830] Dans la terminologie financière, le prix est la rémunération perçue par l'Etat acteur privé en contrepartie des avantages industriels et commerciaux qu'il procure à sa clientèle.

[831] Article 23 LOLF.

[832] Article 24 LOLF.

[833] Article 21 LOLF.

[834] Point sur lequel le texte de la LOLF reste muet.

## I. Les affectations directes aux tiers

Aux termes de l'article 34-I-1° de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances, la première partie de la loi de finances de l'année « autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'Etat et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'Etat ». L'affectation des impositions de toutes natures à des organismes publics autres que l'Etat ne semble guère poser de difficultés particulières depuis quelques temps déjà. Nous avons montrés dans nos développements précédents[835] l'évolution suivie par ce phénomène dont le stade actuel se caractérise par l'extension de l'affectation des impositions de toutes natures à des personnes de droit privé. Insidieux, ce phénomène a d'abord consisté en des artifices juridiques lorsque la loi prévoit qu'une imposition[836] sera perçue par une collectivité locale mais dans le but de financer les dépenses de fonctionnement d'un organisme de droit privé, la collectivité publique ne servant ici que de « personne interposée ».[837] Par la suite, il a été reconnu par le Conseil constitutionnel[838] et par l'ordonnance organique du 1er août 2001 qui dispose en son article 2 que « les impositions de toutes natures ne peuvent être directement affectées à un tiers[839] qu'à raison des missions de service public confiés à lui et sous les réserves prévues par les articles 34,[840] 36[841] et 51. »[842] Ce nouvel état du droit budgétaire permet, sous certaines conditions particulières, le financement des dépenses naguère assumées par les taxes parafiscales, taxes désormais

---

[835] Voir notre développement précédent sur la typologie impositions affectées et impositions non affectées page 237.

[836] En l'occurrence la taxe perçue au profit des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement qui établie par le Conseil général est perçue par le Département pour financer les dépenses de fonctionnement de ces conseils. Le Département et le Conseil général sont ici des « personnes interposées » : CAA Bordeaux, 17 décembre 1998, n°96-603 : DF 1999, n°30-35.

[837] L'expression est empruntée à M. J. LAMARQUE, les sources du droit fiscal, Juris-classeur procédure fiscales, fasc. 120, p. 38.

[838] Cons. Const. Déc. n°98-405 du 29 décembre 1999, à propos de la taxe d'aéroport prévue à l'article 1609 quaterdecies du CGI et perçue au profit du budget annexe de l'aviation civile: Cette taxe peut être perçue « au profit des personnes publiques ou privées exploitant des aérodromes.

[839] C'est à dire à une autre personne autre que l'Etat.

[840] Il faut noter les conditions d'affectation des surplus de recettes prévues à cet article qui doivent être prévues par la loi de finances. Cons. Const. 29 décembre 2005, déc. n°2005-530 DC, Rec. CC, p.168.

[841] Cette hypothèse concerne les cas de réaffectation à un tiers d'une recette initialement prévue pour le compte de l'Etat : Cons. Const. 18 décembre 2003, déc. n°2003-587 DC, Rec. CC, p.473.

[842] Il faut y ajouter l'article 17qui interdit toute affectation d'une imposition de toutes natures à un fonds de concours : Cons. Const. 15 décembre 2005, déc. n°2005-528 DC, Rec. CC, p.157.

supprimées par l'ordonnance organique du 1er août 2001.[843] Un nouveau tournant vient d'être franchi dans cette matière puisque le Conseil d'Etat a assoupli sa jurisprudence relative à la notion de service public qui exigeait la réalisation de trois conditions : la réalisation d'un objectif d'intérêt général, la mise en œuvre des prérogatives de puissance publique et le contrôle de l'Etat exercé sur l'organisme.[844] Désormais, il y a service public, même en l'absence de mise en œuvre de prérogatives de puissance publique[845] lorsque « eu égard à l'intérêt général de son activité, aux conditions de sa création, de son organisation, ou de son fonctionnement, aux obligations qui lui sont imposées ainsi qu'aux mesures prises pour vérifier que les objectifs qui lui sont assignés sont atteints, il apparaît que l'administration a entendu lui confier une telle mission ».[846] En somme, l'affectation des impositions de toutes natures au profit d'organismes de droit privé semble amplement facilitée par ce double mouvement.

Hormis le cas que nous venons d'évoquer qui concerne les affectations prévues à l'article 2 de la LOLF, d'autres cas d'affectations prévues aux articles 6 et 36 sont également à évoquer. Ces articles qui concernent les procédures de réaffectation d'impositions initialement établies au profit de l'Etat à des tiers et les prélèvements sur recettes participent également de la détermination du régime budgétaire des impositions de toutes natures.

---

[843] La loi de finances rectificative pour 2003 (n°2003-1312, du 30 décembre 2003, art 71 à 77 ; DF 2004, n°4) a substitué aux anciennes taxes parafiscales des impositions de toutes natures dans le but de financer certaines dépenses d'organismes de droit privé. Ces cas ne constituent pas, néanmoins, une généralité dans la mesure où la plupart des établissements publics industriels et commerciaux au profit desquels ces taxes étaient perçues ne sont pas pourvus de misions de services publics ni de prérogatives de puissance publique. Dès lors, la substitution des taxes parafiscales aux impositions de toutes ne paraît pas être d'une application automatique. A l'inverse, d'autres possibilités de financement de ces dépenses sont possibles en recourrant par exemple soit par le biais de cotisations volontaires soit par le biais des subventions publiques.

[844] CE. Ass. , 20 décembre 1935, Société des Etablissements Vézia, RDP 1936, p.118 et s, concl. LATOURNERIE.

[845] L'abandon du critère des prérogatives de puissance publique comme critère décisif dans la qualification d'un service publique se trouve pour la première fois évoqué par le Conseil d'Etat dans l'arrêt Ville de Melun (CE. 20 juillet 1990, AJDA 1990, p.823, concl. M. POCHARD.

[846] CE. Sect. 22 février, Association du personnel relevant des Etablissements pour inadaptés ; AJDA 2007.793, chron. F. LENICA et J. BOUCHER ; JCP éd. A 2007, n° 2066, concl. C. VEROT, note M-C Rouault; LPA 2007, n°153, p.16, note F.-X. FORT.

## II. Les réaffectations des impositions initialement affectées à l'Etat

L'article 36 de la LOLF élargit le champ d'action de la loi de finances en matière d'affectation de ressources étatiques et, en particulier, des impositions de toutes natures. Cet article qui dispose que « L'affectation, totale ou partielle, à une autre personne morale d'une ressource établie au profit de l'Etat ne peut résulter que d'une disposition de loi de finances » a un périmètre d'action assez étendu. En effet, sur le plan organique, il s'applique à toute personne morale autre que l'Etat, ce qui inclut aussi bien les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de droit privé. Sur le plan matériel, elle concerne aussi bien les affectations partielles que totales.

Non prévue par l'ordonnance de 1959 qui ne prévoyait, en son article 18, que les hypothèses d'affectation intra budgétaire, cette compétence exclusive de la loi de finances avait pourtant été affirmée par le Conseil constitutionnel dès 1993 à propos des droits sur les tabacs.[847] Le Conseil considérait que cette recette étatique ne pouvait faire l'objet d'une affectation au profit des caisses de sécurité sociale que par la loi de finances.[848] Ceci n'a, cependant, pas empêchée que naisse un conflit de compétence entre la loi de finances et la loi de financement de la sécurité sociale, la loi constitutionnelle du 22 février 1996 ayant exclusivement confié cette compétence à la seconde. Dans un avis du 21 décembre 2000, le Conseil d'Etat avait confirmé cette attribution de compétence exclusive faite au profit de la loi de sécurité sociale en considérant que « l'article 34 de la Constitution n'habilite pas la loi de finances à imposer que les dispositions législatives relatives à l'affectation des impositions de toutes natures soient contenues dans les lois de finances ». Cependant, à quelques jours d'intervalle, cette solution était contredite par une décision du Conseil constitutionnel du 28 décembre 2000[849] dans laquelle il validait l'article 36 de la LOLF et reconnaissait donc la compétence exclusive de la loi de finances pour autoriser les affectations des impositions étatiques au profit d'autres personnes morales. Du reste, comme le souligne certains auteurs

---

[847] Les assemblées parlementaires semblaient également assez vigilantes sur la question. Alors que le gouvernement avait omis de mentionner en 1999 l'affectation de la TGAP au profit du FOREC dans la loi de finances pour 2000, la commission obtint son insertion par voie d'amendement.

[848] Cons. Const. déc. n°93-328 DC du 16 décembre 1993.

[849] Déc. n°2000-441 DC.

doctrinaux,[850] il n'y a pas de contradiction entre l'article 36 de la LOLF et la loi constitutionnelle du 22 décembre 1996 sur les lois de financement de la sécurité sociale. En effet, qu'il soit prévu à l'article 36 de la LOLF une compétence exclusive pour autoriser cette affectation n'empêche pas que celle-ci soit constatée dans une loi de financement de la sécurité sociale.[851]A côté de ces procédures légales, existent des procédures insidieuses qui dans les faits en ont les mêmes effets. Nous allons examiner dans nos développements suivants ces méthodes d'affectation.

## B. Les affectations insidieuses

Il s'agit de procédures qui ne sont pas décrites par le droit budgétaire, notamment par les dispositions de la LOLF comme des procédures d'affectation des impositions de toutes natures. Nous examinerons deux de ces procédures qui semblent être symptomatiques de ce phénomène : les prélèvements sur recettes et les dépenses fiscales. En effet, les prélèvements sur recettes sont considérés comme des rétrocessions de recettes et les dépenses fiscales comme des dépenses particulières et définies par la doctrine comme des minorations de recettes. En réalité, ces procédures sont ni plus ni moins que des affectations d'impositions de toutes natures dont il convient d'exposer les mécanismes budgétaires.

### I. Les prélèvements sur recettes

Les prélèvements sur recettes tirent leur source des dispositions de l'article 6 de la LOLF. Cet article qui fixe le principe de l'universalité budgétaire, consacre comme dérogation à ce principe la procédure des prélèvements sur recettes. En effet, celui-ci dispose qu'«un montant déterminé de recettes de l'Etat peut être rétrocédé directement au profit des collectivités territoriales ou des communautés européennes en vue de couvrir des charges incombant à ces bénéficiaires ou de compenser des exonérations, des réductions ou des

---

[850] Voir par exemple Philippe LAMY, commentaire de l'article 36 de la LOLF, in: La reforme du budget de l'Etat- La loi organique relative aux lois de finances, (sous la direction de Jean-Pierre CAMBY) LGDJ, 2002, p. 243à 244.

[851] La pratique semble suffisamment établie si l'on s'en tient aux autorisations d'affectation de la TGAP au profit du FOREC, et de l'affectation des taxes sur les tabacs, sur les conventions d'assurance ou sur les véhicules de société qui sont affectées au profit de la sécurité sociale, par exemple, qui sont contenues dans les différentes lois de finances.

plafonnements d'impôts établis au profit des collectivités territoriales. Ces prélèvements sur les recettes de l'Etat sont, dans leur destination et leur montant, définis et évalués de façon précise et distincte ». Cette disposition reprend les termes des jurisprudences passées du Conseil constitutionnel.[852]

Les dispositions de l'article 6 de la LOLF donnent du périmètre des prélèvements sur recettes une définition assez stricte. Ainsi, sur le plan organique, les prélèvements sur recettes ne concernent que les collectivités territoriales et la communauté européenne. Celle-ci est beaucoup plus restrictive que l'inscription proposée par le Sénat qui avait considéré que les prélèvements sur recettes devaient inclure les « financements transférés par l'Etat à des tiers aux fins de couvrir les charges supportées par eux du fait des missions de service public qu'ils exercent. Cet article aurait fait entrer dans le champ des prélèvements sur recettes dès 2001 les transferts faits au profit des organismes de sécurité sociale. Sur le plan matériel, les prélèvements sur recettes sont définis comme des rétrocessions de recettes faites aux bénéficiaires soit d'une part en vue de combler des charges qui leur incomberaient soit d'autre part pour compenser des exonérations, des réductions ou des plafonnements d'impôts établies au profit des collectivités territoriales. En raison de leur importance financière,[853]ces prélèvements devraient faire l'objet d'un plus grand encadrement juridique, comme devraient l'être les dépenses fiscales que nous allons examiner ci-après.

## II. Les dépenses fiscales

Les dépenses fiscales qui ont, ces dernières années, prises une importance notable dans les pays occidentaux,[854] sont d'une définition budgétaire incertaine. Si l'article 32 de la loi de

---

[852] Déc. n° 82-154 DC du 29 décembre 1982 : les prélèvements sur recettes constituent « une rétrocession directe d'un montant déterminé de recettes de l'Etat au profit des collectivités territoriales ou des communautés européennes en vue de couvrir des charges qui incombent à ces bénéficiaires et non à l'Etat et qu'il ne saurait, dans ces conditions, donner lieu à une ouverture de crédit dans les comptes de l'Etat » ; Déc. n°98-405 du 29 décembre 19989 : Un prélèvement sur recettes est toléré « dès lors que celui-ci est dans son montant et sa destination, définit de façon distincte et précise dans la loi de finances, et qu'il est assorti tout comme les chapitres budgétaires, de justifications appropriées ; que tel est le cas des compensations mentionnées par les députés requérants, qui sont intégrées dans les prélèvements retracés et évaluées dans l'état A de la loi de finances. »

[853] En 2002 ces prélèvements représentaient environ 13% des recettes brutes du budget général (356 Md d'euros environ).

[854] Elles étaient en France de l'ordre de 452 mécanismes en 2005, soit 4% du PIB contre 358 millions d'euros en 1985, ce qui représente une évolution en 2O ans de 26 %. Au Royaume Uni, on dénombrait en 2005 150

finances de 1982 les définit comme étant des « dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allégement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est à dire des principes généraux du droit français », cette définition manque, néanmoins, de précision. C'est, du reste, ce que reconnaissent certains auteurs doctrinaux.[855] En somme, faute de mieux, ces dépenses sont souvent définies comme étant l'ensemble des mesures dérogatoires qui permettent aux contribuables de réduire leur charge fiscale. Leur ampleur et surtout leurs effets, tant du point de vue de la sincérité budgétaire[856] que de l'équité fiscale, expliquent que le Conseil des impôts, devenu le Conseil des prélèvements obligatoires, lui a consacré en 2005 son XXIème rapport adressé au Président de la République. L'une des recommandations de ce rapport portait sur une meilleure régulation de cette fiscalité dérogatoire. L'une des significations budgétaires de cette recommandation est formalisée par les dispositions de l'article 51-4 de la LOLF. Cette disposition vise une meilleure évaluation et une plus grande information sur les mesures fiscales dérogatoires, notamment en prévoyant que celles doivent être répertoriées dans le fascicule « bleu » des voies et moyens annexé à la loi de finances. Ce fascicule, conformément aux recommandations du Conseil des impôts, est fortement encadré. A cet égard, ne doivent y être mentionnées que les dépenses fiscales répondant aux critères d'affectation sectorielle, de nouveauté,[857] d'absence de rattachement à une norme et enfin d'incitation à un objectif d'intérêt général. Nul doute que cet encadrement devrait permettre un meilleur chiffrage des dépenses fiscales, d'autant plus que l'article 41-5 impose une identification des mesures fiscales dérogatoires concourant au sein d'un programme, avec des crédits budgétaires, à la réalisation d'une politique publique.

Ce traitement budgétaire des dépenses fiscales revêt, cependant, un caractère elliptique. Présentées comme des dépenses, cette fiscalité dérogatoire n'en est pas moins une fiscalité

---

mesures représentant 16% du PIB et au Canada on comptait pour la même année 22O mesures pour 17% du PIB.

[855] Voir, par exemple, Marie-christine LEPETIT, La loi organique relative aux lois de finances et les recettes fiscales, RFFP n° 91-séptembre 2006, p. 28 : « En l'absence de définition claire et labellisée, le contour des dépenses fiscales revêt un caractère empirique et nécessairement arbitraire. Cette notion vise en fait à identifier les mesures présentant un caractère dérogatoire évident par rapport à la règle commune, concernant une catégorie de contribuable et/ou visant à encourager un comportement déterminé. »

[856] Il ressortait du rapport du conseil des impôts en 2005 qu'à peine près de la moitié des dispositifs fiscaux dérogatoires (pour le compte de l'Etat) font l'objet d'une évaluation à peu près certaine.

[857] L'ancienneté étant considérée comme une norme et par voie de conséquence non dérogatoire.

affectée. En effet, les différentes mesures fiscales dérogatoires sont autant de recettes fiscales qui sont directement affectées à des politiques publiques et qui bénéficient directement aux différents destinataires de ces politiques. Il n'est donc pas étonnant qu'elles donnent lieu à des versements directs. On pourrait donc critiquer le fait que celle-ci ne soit pas présentée comme telle et qu'elle échappe, de ce fait, aux règles qui régissent aussi bien l'affectation des recettes fiscales que la gestion des dépenses publiques.

Ressources budgétaires, les impositions de toutes natures n'en sont pas moins des recettes fiscales dont il convient d'analyser le régime fiscal.

## Chapitre II. Le régime fiscal des impositions de toutes natures

De façon générale, il existe une relation de synonymie entre le régime juridique des impositions de toutes natures et la notion de régime fiscal. Les développements qui sont souvent faits à ce sujet laissent transparaître l'idée selon laquelle lorsqu'un prélèvement obligatoire a la nature d'imposition il est automatiquement soumis aux règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales. Ainsi, on suppose que toutes les impositions de toutes natures sont irrésistiblement soumises aux règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Cependant, la lecture du code général des impôts et du livre des procédures fiscales incline à relativiser ce point de vue, notamment en ce qui concerne leur champ d'application. Ce point de vue doit d'autant être relativisé qu'il existe non seulement des impositions qui ne sont pas codifiées au code général et donc qui échappent aux règles qui y sont prescrites, mais également et c'est là un point déterminant, il existe des impositions qui en raison de leurs caractères sui generis ne peuvent être rattachées aux catégories fiscales prévues au code général des impôts et au bénéfice desquelles sont prévues les règles qui y sont prévues **(section I)**. Toutefois, sous l'effet de la jurisprudence du Conseil d'Etat, on voit se former depuis quelques années un corps de règles applicables aux impositions de toutes natures du seul fait de leur qualification **(section II)**. Ces règles se caractérisent par une certaine généralité et seraient, en quelque sorte, des principes généraux du droit fiscal, ce qui, si le mouvement se confirmait, serait assez novateur pour une matière que l'on dit dépourvue de principes généraux.

### Section I. L'introuvable unité du régime fiscal des impositions de toutes

L'introuvable unité juridique des impositions a déjà été relevée par la doctrine.[858] Elle est, si l'on puis dire, « génétiquement » inscrite dans les dispositions de l'article 34 de la Constitution qui donne compétence au législateur pour fixer les règles relatives au régime juridique des impositions de toutes natures. En conséquence, ces règles varient en fonction de

[858] Voir par exemple : Robert HERTZOG, le juge fiscal en crise, in le juge fiscal, préc.; Yasmina MOUBACHIR, Impositions et régime fiscal, Thèse 2004, préc.

la nature de chaque imposition et des objectifs que le législateur lui assigne **(§.I)**. Le recours au code général des impôts et au livre des procédures fiscales est, en la matière, d'aucun secours. Les règles de procédure sont elles mêmes exemptes d'unité **(§.II).** En effet, le code général des impôts contient des règles de fond qui ne sont applicables qu'à des impositions bien déterminées ou à des catégories d'impositions. De même, le livre des procédures fiscales, qui contient des règles de procédure normalement[859] applicables à toutes les impositions, est lui aussi travaillé par la « segmentation » de ses dispositions en fonction des catégories d'impositions.

## Paragraphe I. La diversité des règles fiscales applicables aux impositions de toutes natures

En application de l'article 34 de la Constitution, le législateur jouit d'une certaine liberté pour fixer le régime juridique des impositions de toutes natures. Cette liberté donne lieu à une variété de règles de fond dont rend compte la majorité des typologies fiscales **(A)**. Elle se vérifie également dans la composition et la structuration du code général des impôts **(B)**. Parce que la densité de la matière incline à une œuvre synthétique, il s'agira, dans les lignes qui suivent, de présenter les aspects généraux de cette pluralité de régimes.

### A. La diversité des règles de fond

De la diversité des impositions de toutes natures de l'article 34 de la Constitution, découle une pluralité de règles juridiques de fond. En effet, en disposant que la loi « […] fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures » le constituant reconnaît, d'une part, l'existence d'une certaine diversité d'impositions et, d'autre part, que celles-ci ont, du fait même que le législateur doive fixer pour chacune d'elle les règles d'assiette, de taux et de recouvrement, une diversité de régimes juridiques.

[859] C'est du moins ce que semble considérer une certaine doctrine : Voir par exemple les conclusions de Mme HAGELSTEEN sous l'arrêt Sociel de 1989, préc.

Parce que chaque imposition obéit, en général, à des impératifs spécifiques et à une philosophie différente, les règles juridiques régissant leur assiette, leur taux et leur recouvrement varient ainsi de l'une à l'autre. Ainsi en est-il, par exemple, des règles d'assiette. La nature de la matière imposable choisie pour chaque imposition donne lieu à de nombreuses distinctions entre catégories fiscales,[860] et même à l'intérieur de chaque catégorie,[861] entre impositions.[862] De même, l'évaluation de la matière imposable donne lieu à une diversité de règles fiscales entre d'une part les impositions qui de façon générale donnent lieu à une déclaration contrôlée[863] et celle dont l'évaluation est forfaitairement établie. Les typologies afférentes aux règles de liquidation rendent également compte de la pluralité de régimes juridiques en matière d'impositions de toutes natures. Qu'il s'agisse de distinguer quotité et répartition, taux ad valorem et taux spécifiques, uniformité et personnalisation de l'impôt ou encore progressivité et proportionnalité, au final il s'agit bien de montrer que la règle de liquidation est variable d'un impôt à un autre. Et cette diversité est éclatante si l'on se réfère aux taux, variables d'un impôt à un autre et, parfois même pour le même impôt, selon l'origine de la matière imposable[864] ou encore des activités ou des redevables.[865] Enfin, si l'on s'en tient aux modalités de paiement, on peut encore observer que la règle de liquidation de l'imposition de toutes natures est rétive à l'unité car elle peut prescrire aussi bien un paiement de nature pécuniaire qu'un paiement en nature. Enfin, les règles relatives aux modalités de recouvrement ne sont pas exemptes de diversité. En la matière, la distinction entre imposition recouvrée par voie de rôle et imposition recouvrée par état exécutoire, impositions relevant de la procédure des droits constatés et celle relevant des droits au comptant témoigne d'une diversité de règles juridiques.

---

[860] IR, taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrement, droits de douane, etc.

[861] Ou Impôt global.

[862] Cas, par exemple des cédules de l'IR: Traitements et salaires, BNC, BIC, BA, RCM, PVI, etc.

[863] De façon globale entrent dans cette catégorie les impositions directes.

[864] Cas des cédules de l'IR.

[865] Cas des différents taux de la TVA.

## B. La segmentation juridique du code général des impôts et du livre des procédures fiscales

Le caractère segmenté des dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales vient de ce que l'œuvre de codification est une entreprise de présentation harmonieuse et cohérente de la législation fiscale. Elle n'est, en aucun cas, ni un acte de législation ni, à fortiori, ce qui est du reste la même chose, une œuvre d'intégration.[866] Dès lors, l'unité juridique des impositions de toutes natures n'est nul part présente dans le code général des impôts **(I)** , même pas dans les dispositions communes.**(II)**

### I. La segmentation juridique du code général des impôts

En principe, la loi détermine, pour les impositions de toutes natures, les règles d'établissement et de recouvrement. On peut donc déduire de ce principe tiré des dispositions constitutionnelles que ces règles sont spécifiques à chaque imposition et qu'il n'existe donc pas, à priori, de règles communes à tous les impôts.**(a)** Cependant, on peut trouver dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales un ensemble de règles qui sont communes à certaines catégories d'impositions de toutes natures **(b)**.

#### a. Le caractère pluriel du régime fiscal des impositions de toutes natures

Deux situations peuvent être envisagées dans cette partie pour illustrer les particularismes de chaque imposition en ce qui concerne l'assiette, le taux et le recouvrement. D'une part, pour ce qui est des grands impôts traditionnels, c'est la loi qui fixe ces règles. D'autre part, il convient d'examiner les cas des impositions additionnelles et accessoires ainsi que des impositions dont le législateur renvoi à l'application des règles d'établissement et de recouvrement des impositions directes ou indirectes prévues au code général des impôts.

[866] La nuance entre harmonisation et intégration est de taille. Si l'harmonisation suppose des spécificités pour chaque imposition, l'intégration elle impliquerait des règles identiques pour tous les impôts ce qui, s'agissant des règles de fond est une impossibilité sauf à avoir un impôt unique, mais tout à fait possible pour les règles de procédure.

## 1. Le caractère pluriel des règles d'établissement des impositions de toutes natures

Le constat de la pluralité des régimes fiscaux semble pouvoir être fait autant à propos des impositions perçues au profit de l'Etat que de celles qui sont affectées aux collectivités locales et autres organismes publics ou privées.

Pour ce qui est des impositions d'Etat, les articles 1 à 204-0 bis du code général des impôts déterminent pour l'IR l'assiette et le taux d'imposition. Ces règles sont prévues pour l'IS aux articles 205 à 223 VJ et pour les autres impositions assimilées aux contributions directes aux articles 223 septies à 235 ter ZD. De même, pour ce qui est des taxes sur le chiffre d'affaires et notamment de la TVA, on trouve dans le code général des impôts les dispositions qui déterminent de façon spécifique à cette imposition l'assiette et le taux qui y sont afférents : Pour la TVA, ces règles sont prévues aux articles 256-0 à 298 septdecies alors que pour les autres taxes sur le chiffre d'affaires les articles 302 K à 302 bis ZF déterminent pour chacune d'elles l'assiette et le taux qui leur sont appliqués. La même analyse peut être faite à propos des contributions indirectes[867] et taxes assimilées[868] prévues aux articles 302 A à 633, des droits d'enregistrement dont les règles déterminant l'assiette et le taux sont prévues aux articles 634 à 885, de l'impôt de solidarité sur la fortune dont les règles y afférentes sont codifiées aux articles 885A à 885 Z, des droits de timbre prévues aux articles 886 à 968 D auxquels il faut adjoindre certaines impositions particulières dont les règles d'assiette et de taux sont codifiées aux articles 990 à 1018 A bis.

[867] Principalement les droits sur les boissons, sur les tabacs, sur les matières d'or, d'argent et de platine.

[868] Cotisation de solidarité sur les céréales, cotisation de solidarité sur les graines oléagineuses, taxe sur les spectacles et taxe sur les appareils automatiques.

Pour ce qui concerne les impositions perçues au profit des collectivités locales[869] et de certains établissements publics,[870]on retrouve une logique similaire : l'assiette et le taux de chaque imposition se trouvent déterminés par le législateur par rapport à la logique propre de chaque impôt. En somme, les règles qui déterminent l'établissement de chaque imposition sont spécifiques à cette imposition, ce qui abouti donc à avoir presque autant de régimes fiscaux que d'impositions. Cette pluralité de régimes peut être constatée également en matière de recouvrement des impositions de toutes natures prévues au code général des impôts.

[869] Pour les impositions communales : taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, taxe d'habitation, taxe professionnelle, redevance communale sur les mines, imposition forfaitaire sur les pylônes, taxe d'enlèvement des ordures ménagères, taxe de balayage, impôt sur les spectacles, jeux et divertissements, surtaxe sur les eaux minérales, taxe additionnelle sur certains droits d'enregistrement, taxe locale d'équipement, taxes perçues au profit des communes de Saint-Martin et Saint-barthélemy ; Pour les impositions départementales : redevance départementale des mines, taxes additionnelles à certains droits d'enregistrement, taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie, taxe pour le financement des conseils d'architecture, de l'urbanisme et de l'environnement ; Pour les impositions régionales : taxe spéciale d'équipement pour la région Île-de-France, taxe complémentaire sur la taxe locale d'équipement pour la région Île-de-France, taxe sur les permis de conduire, taxe sur le certificat d'immatriculation des véhicules, la taxe due par les entreprises de transport aérien et maritime au profit de la région de CORSE.

[870] Celles assimilées aux contributions directes (CSG, CRDS, taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie, taxe pour chambre de métier, taxe pour frais de chambre d'agriculture, redevance audiovisuelle, taxe spéciale d'équipement perçue au profit de certains établissements publics, impositions perçues au profit des communautés urbaines, impositions perçues au profit des syndicats de commune et des syndicats mixtes, Impositions perçues au profit des communautés de communes, Impositions perçues par les communautés ou syndicats d'agglomérations nouvelles, Impositions perçues par les groupements substitués aux communes pour l'application des dispositions relatives à la taxe professionnelle, Prélèvements et perceptions destinés au Fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles, Taxe spéciale sur le prix des places de spectacles cinématographiques, Taxe d'aéroport, Taxe sur les nuisances sonores aériennes, Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle, Taxe d'abattage, Contribution perçue au profit de l'Institut national de prévention et d'éducation pour la santé), celles qui sont assimilées aux contributions indirectes (Contribution perçue au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, Taxe affectée à l'Office national interprofessionnel des grandes cultures), celles qui sont assimilées aux droits d'enregistrement et de timbre (Taxes à percevoir pour l'alimentation du fonds commun des accidents du travail agricole, Taxes perçues au profit de l'Agence nationale de l'accueil des étrangers et des migrations, Droit de timbre perçu au profit de l'Office national de la chasse et de la faune sauvage, les contributions affectées au Fonds national de garantie des calamités agricoles, au Fonds de garantie des calamités agricoles dans les départements d'outre-mer, au Fonds de prévention des risques naturels majeurs et à l'Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports, par exemple).

## 2. Le caractère pluriel des règles de recouvrement des impositions de toutes natures

Le livre II du code général des impôts consacré aux règles de recouvrement des impositions de toutes natures ne prévoit pas des règles applicables à l'ensemble des impositions. Bien au contraire, il établit des règles spécifiques, applicables à chaque imposition ou catégorie d'imposions. Ainsi, des règles relatives à l'établissement des rôles et avis d'imposition sont spécifiquement prévues au profit des impositions directes[871] que celles-ci soient étatiques, locales ou affectées à d'autres organismes publics ou privés. De même, l'article 1657 défini les conditions dans lesquelles sont établis les arrondis sur les cotisations des impôts directs et des taxes foncières et taxe d'habitation ainsi que les limites en dessous desquelles les impôts directs d'une part et les impôts indirects d'autre part ne peuvent être recouvrés. Des règles spécifiques à chaque imposition ou catégorie[872] d'impositions sont également prévues pour l'exigibilité des impositions de toutes natures aux articles 1663 à 1679 septies. Elles établissent un système soit de date butoirs au terme desquelles les impositions sont exigibles, soit un système de paiement spontané pour d'autres impositions. Enfin, les articles 1680 à 1691 établissent pour les impositions directes et taxes assimilées les modalités de paiement, [873]qui dans ce cas varient également en fonction des impositions. On retrouve la même logique s'agissant d'autres impositions prévues au code général des impôts.

Pour ce qui est des règles de procédures, le code général des impôts établi une distinction entre les règles applicables aux impositions directes et celles qui s'appliquent aux droits d'enregistrement, taxes de publicité foncière, droit de timbre et autres droits et taxes. Enfin, en ce qui concerne les règles relatives aux sûretés et privilèges, le code général des impôts établi des spécificités attachées à chaque imposition ou catégorie d'imposition. Pour ce qui est des impôts directs et taxes assimilées, le privilège du Trésor est attaché aux biens meubles et effets mobiliers mais il peut être étendu, selon les cas, aux immeubles, revenus et loyers des immeubles, récoltes et fruits. Tout en reconnaissant le même privilège au Trésor public pour le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires, le code général des impôts y

---

[871] CGI. Art. 658 à 659A

[872] Impositions directes, par exemple, exigibles 30 jours à compter de la date de mise en recouvrement du rôle.

[873] Périodicité des paiements ou technique de paiement (versement au trésor, virement ou télérèglement).

prévoit, néanmoins, quelques spécificités liées aux opérations d'importation et aux prélèvements effectués par la communauté européenne. La même remarque peut être faite pour les contributions indirectes pour lesquelles le législateur a prévu des spécificités au profit des fournisseurs de tabacs, aux fabricants de spiritueux et aux expéditeurs de boissons qui, en ce qui concerne les sûretés mobilières, sont subrogés au Trésor public pour le recouvrement des droits de fabrication, de consommation et de circulation. Les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre et autres droits et taxes assimilées, semblent également obéir à la même logique des dispositions spécifiques qui prévoient, par exemple, à côté d'une sûreté mobilière, une hypothèque du Trésor au cas de mutation pour cause de décès sur les immeubles faisant partie du patrimoine successoral.

## II. Le caractère parcellaire des « Dispositions communes » du code général des impôts

L'expression « dispositions communes » mentionnée au code général des impôts peut suggérer l'existence d'un corps de règles applicables à toutes les impositions. En réalité il n'en est rien. Les règles qui sont prévues sous cet intitulé ne sont applicables, la plupart du temps, soit qu'à des impositions prises individuellement soit qu'à des catégories spécifiques d'impositions. Dans ce dernier cas, on peut observer, par exemple, que les dispositions communes relatives à l'établissement des impositions, notamment celles qui sont prévues aux articles 236 à 248G du code général des impôts, ne concernent que les contributions directes, les taxes sur le chiffre d'affaires et les diverses taxes assimilées aux contributions directes. Il en est de même de celles qui sont prévues aux articles 302 à 302 nonies et qui ne concernent que les contributions directes et les taxes sur le chiffre d'affaires, celles qui sont prévues aux articles 614 à 633 qui ne concernent que les contributions indirectes. Les dispositions communes prévues aux articles 1649-0 A à 1655 quinquies et qui concernent la première partie consacrée aux impositions de l'Etat et la deuxièmes partie consacrée aux impositions locales et à celles qui sont affectées à divers organismes, semblent avoir un spectre plus large dans la mesure où certaines dispositions qui y sont prévues concernent la généralité des impositions. Il en est ainsi de celles qui concernent les règles d'arrondi des bases des impositions. Pour le reste, cette troisième partie ne comporte que des dispositions qui ne concernent que certaines impositions prises individuellement ou certaines catégories d'impôts.

Les remarques faites précédemment peuvent également être réitérées à propos des règles de recouvrement. Les dispositions prévues aux articles 112, et 117 à 118 concernent tantôt les impositions recouvrées par le Trésor, la Direction Générale des impôts et la Direction Générale des douanes et droits indirectes. Celles qui sont prévues à l'article 1965L du code général des impôts semblent avoir une portée générale dans la mesure où elles concernent « toutes impositions ou créances fiscales ».

Fait assez rare pour être souligné, le code général des impôts comporte, toutefois, quelques dispositions de portée générale, en nombre limité. A côte des dispositions de l'article 1965L qui viennent d'être relevées, il faut également mentionner celles qui sont prévues à l'article 1929 ter et qui prévoient une hypothèque légale sur tous les biens immeubles pour le recouvrement des impositions de toute nature. La mention de l'expression « impositions de toutes natures » dans le code général des impôts est suffisamment rare pour être relevée. Nous avons également déjà mentionné le cas des règles d'arrondi des bases des impositions qui semblent avoir aussi une portée générale.

En somme l'existence de règles juridiques de fond, d'une application commune à l'ensemble des impositions de toutes natures, est difficilement vérifiable. Les règles de procédure offrent-elles cette unité ? Il semble, comme nous le verrons dans les lignes qui suivent, que si ces règles présentent une certaine unité, celle-ci revêt, cependant, un caractère partiel.

## Paragraphe II. La diversité des règles de procédures des impositions de toutes natures

Les règles de procédure fiscales ont la réputation d'être d'application générale. A cet égard, certains auteurs considèrent qu'elles constituent l'essentiel des règles formant le régime fiscal. Cependant, tout comme les règles de fond, elles varient, dans une grande proportion, d'une imposition ou d'un groupe d'impositions à un autre, impositions qui peuvent être de type classique **(A)** ou de nature sui generis **(B)**.

## A. La relativité des règles de procédure applicables aux impositions de toutes natures de type classique

De façon générale, on peut d'abord constater que le livre des procédures fiscales qui contient l'essentiel des règles de procédure fiscale a une architecture segmentée, les règles juridiques qui y sont codifiées s'appliquant la plupart du temps à des impositions bien déterminées. Ainsi, on y retrouve une logique taxinomique similaire à celle du code général des impôts.

De façon plus particulière, les procédures fiscales non contentieuses se subdivisent d'une part en procédures d'imposition et en procédure de contrôle. Il semble qu'une forte proportion des règles de procédure afférentes à l'imposition soient d'application limitée **(I)**. Cependant, les procédures de contrôle, qui ne sont pas dans leur entièreté unifiées, comportent également des règles d'application partielle **(II)**.

### I. L'application partielle des règles des procédures d'imposition

Les procédures d'imposition sont de deux sortes : les procédures d'établissement (assiette et liquidation) et les procédures de recouvrement.

Pour ce qui est des procédures d'assiette, elles portent sur le choix et l'évaluation de la matière imposable. A cet égard, il est classique de distinguer les procédures directes des procédures indirectes. Les premières portent en général sur la déclaration fiscale et sur l'évaluation administrative. Dans le premier cas, notons que cette procédure, qui est sans nul doute considérée comme le signe d'une démocratie fiscale, n'est pas d'application générale. Parce qu'elle constitue une obligation imposée au contribuable, obligation du reste suivie de conséquences lourdes, elle doit être instituée que le législateur. De fait, c'est une méthode d'évaluation qui est, la plupart du temps, appliquée aux impositions directes. De même, elle ne s'applique qu'à des situations limitées, c'est à dire aux impôts locaux et, de façon exceptionnelle, en cas de taxation d'office pour cause de manquement à une obligation déclarative. Les procédures d'évaluation indirecte de la matière imposable ne semblent guère contenir de règles communes applicables à toutes les impositions. Comme, les premières procédures, elles se distinguent par la diversité. Aussi, celles-ci sont-elles cantonnées à deux domaines précis : D'une part, aux bénéfices agricoles, au forfait mobilier applicable aux

droits de succession et à l'ISF[874] et à certaines charges réputées déductibles.[875] D'autre part, les procédures d'évaluation indirectes de la matière imposable portent également sur l'évaluation indiciaire. Qu'il s'agisse de la procédure prévue à l'article 168[876] ou de celle prévue à l'article 164,[877] les règles qui y sont prévues concernent exclusivement l'impôt sur le revenu.

En ce qui concerne les procédures de recouvrement, elles varient en fonction du stade du recouvrement. Ainsi, distingue-t-on les procédures de recouvrement de droit commun, qui recouvrent les modalités de recouvrement et les modalités de paiement de droit commun, des procédures de recouvrement forcé.

Pour ce qui est des modalités de recouvrement, les procédures varient selon qu'il s'agit des impositions recouvrées par la Direction générale des impôts ou par la Direction générale du trésor. Ainsi, relèvent de la compétence des comptables du Trésor les impôts directs locaux et l'IR. Les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement et de timbre ainsi que certains impôts non recouvrés par voie de rôle relèvent de la Direction générale des finances publiques qui est une émanation de la fusion entre la Direction générale des impôts et la Direction générale de la comptabilité publique.

On retrouve, en ce qui concerne les règles relatives aux moyens de paiement, une certaine unification des règles juridiques. En effet, dans la plupart des cas, ce sont les modes de paiement courant qui ont cours. Ainsi, les paiements des impositions se font en général en numéraire pour des montants insignifiants.[878] Pour des montants plus importants, les chèques bancaires ainsi que les effets postaux[879] servent également de moyens de paiement. Cependant, certains impôts, dans certaines conditions, ne peuvent être payés que par virement

---

[874] Art. 764 CGI. Son champ d'application porte sur les droits de succession, notamment sur l'évaluation des meubles meublants dont le montant peut être forfaitairement à 5% du montant de la succession. Il s'applique également selon la jurisprudence de la Cour de cassation à l'ISF5Cass. Com. 11 janv. 2000, n°83 D, Ginez, RJF 4/00, n°571.

[875] Les frais professionnels en matière d'IR (dans la catégorie des traitements et salaires), les amortissements déductibles en matière d'IS et les abattements forfaitaires du régime des micro-entreprises.

[876] Rectification de la matière imposable en raison de la disproportion entre les revenus déclarés et les éléments apparents du train de vie.

[877] Evaluation des revenus des étrangers ou des français vivant hors de France mais y détenant des biens immobiliers à trois fois la valeur locative du ou des biens.

[878] Pour un montant inférieur à 3000 euros.

[879] Chèques et mandats postaux.

direct dans les comptes du Trésor ouverts à la Banque de France. Il en est ainsi de la TVA lorsque le montant du chiffre d'affaires est supérieur à 760000 euros ou de l'IR, des taxes locales et de l'IS lorsque le montant de la cotisation dépasse 50000 euros. Par contre, des moyens de paiement spécifiques existent. Il en est ainsi de la compensation en faveur du Trésor qui peut s'en servir pour éteindre une dette que l'Etat a envers un contribuable débiteur d'impôt. Il en est ainsi également de la dation en paiement d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents de haute valeur artistique ou historique.[880]

Pour ce qui est des procédures de recouvrement forcé, l'essentiel des règles qui y sont afférentes sont d'une application générale aux impositions de toutes natures de type classique. Il en est ainsi de l'ensemble des règles qui s'appliquent aux garanties de recouvrement et aux procédures spécifiques de recouvrement, notamment au commandement de payer, à l'avis à tiers détenteurs et à la contrainte par corps devenue, depuis la loi n°2004-204 du 9 mars 2004, la contrainte judiciaire. Cependant, pour les procédures courantes de recouvrement forcé, les règles varient selon qu'il s'agit des impositions recouvrées par la Direction générale du Trésor ou la Direction générale des finances publiques. Pour ce qui est des impositions recouvrées par la Direction générale du Trésor, la procédure commence en général par l'émission d'un rôle nominatif auquel fait suite un avis d'imposition adressé aux contribuables, lequel est suivi d'une lettre de rappel lorsque le contribuable ne s'est pas libéré de sa dette dans les délais requis. A l'inverse, pour celles qui sont recouvrées par la Direction générale des finances publiques, elle commence par l'émission d'un avis de mise en recouvrement, suivie d'une mise en demeure ayant les mêmes propriétés et les mêmes effets que la lettre de rappel et qui intervient donc lorsque le contribuable ne s'est pas libéré de sa dette fiscales dans les délais requis.

A l'instar des procédures d'imposition, les procédures de contrôle sont également traversées par la diversité. Si l'on peut, de façon générale, y trouver des règles qui unifient une partie du régime fiscal des impositions de type classique, l'essentiel d'entre elles restent, cependant, d'application limitée à quelques impositions.

[880] Art. 1716 bis du CGI.

## II. L'application partielle des règles des procédures de contrôle

On trouve, à propos des procédures de contrôle, trois corps de règles : Celles qui gouvernent les délais de reprise des impositions, celles qui sont consacrées aux techniques de contrôle et celles qui en régissent les conséquences.

En ce qui concerne les délais de reprise, certaines règles qui portent sur les prorogations, les interruptions ou les expirations sont d'application générale aux impositions de toutes natures. Pour ce qui est des délais, c'est la diversité qui l'emporte sur l'uniformité, ces règles variant d'une imposition à une autre. Ainsi, pour ce qui est de l'IR et de l'IS, l'article L 169 et suivants du LPF fixe ce délai au 31 décembre de la troisième année qui suit celle durant laquelle l'imposition est due.[881] Pour ce qui est de la TVA, ce délai est de trois ans à compter de son exigibilité ou pour ce qui est de la TVA immobilière, à compter de l'émission du permis de construire ou du début des travaux. Pour les contributions indirectes, il expire au 31 décembre de l'année qui suit celle du fait générateur. Ce délai est également d'un an à compter de son exigibilité, pour les impôts directs locaux.[882] Pour les droits d'enregistrement et l'ISF, le délai de reprise est de trois ans à compter de l'exigibilité de l'imposition. Ce délai peut être étendu à dix ans en cas de non respect des obligations fiscales par le contribuable. On retrouve sensiblement les mêmes délais en matière de pénalités fiscales.

Pour ce qui est des techniques de contrôle, on retrouve des règles communes qui portent sur certains modes d'investigation de l'administration fiscale. Toutefois, les procédures d'investigation et de vérification de l'administration sont dans l'ensemble constituées de règles dont l'application varie selon les impositions de toutes natures.

---

[881] Ce délai peut varier en fonction des délais spéciaux qui peuvent s'y rajouter, par exemple en cas d'erreur sur l'imposition ou sur le lieu d'imposition (un an à compter de la décision de décharge de l'imposition initiale.), en cas d'omission ou d'insuffisance de déclaration révélée lors d'une instance juridictionnelle ou une réclamation contentieuse (un an à compter de la clôture de l'instance et au plus tard dix ans à compter de l'année au cours de laquelle l'imposition est due.) et enfin en cas d'absence ou d'insuffisance de déclaration de succession ( deux ans après la déclaration de succession ou de paiement des droits de paiement des droits de mutation par les héritiers.).

[882] Il est exceptionnellement de trois ans à compter de son exigibilité pour la taxe locale d'équipement.

Les procédures d'investigation, hors les cas généraux qui sont d'application générale, varient d'une catégorie d'imposition à une autre. Ainsi, aux droits d'enregistrement[883] s'appliquent les procédures spécifiques aux dissimulation de prix ou aux insuffisance de prix, alors qu'en matière de droits de succession[884] ce sont les procédures de demandes d'éclaircissement et de justification sur l'absence de mention dans le patrimoine successoral des titres, valeurs et créances censées, selon l'article 752 CGI, y faire partie. En cas d'absence ou d'insuffisance de justification ou d'éclaircissement, une mise en demeure est envoyée au contribuable.[885] Les investigations sur les contributions indirectes donnent également lieu à la mise en œuvre de procédures spécifiques sous forme de contrôle à la circulation[886] et de contrôle sur les lieux d'exercice de l'activité.[887] Spécifique est également la procédure du droit d'enquête en matière de TVA. Cette procédure qui est prévue aux articles L 80 F à L 80 J du LPF est une procédure d'investigation permettant aux agents de l'administration fiscale d'intervenir inopinément dans les entreprises assujetties à la TVA. Les investigations menées en matière d'ISF n'échappent pas également à cette règle de spécificité. En effet, l'article L 23 A du LPF prévoit une procédure de demande d'éclaircissements et de justifications qui porte sur les éléments de l'actif et du passif du patrimoine et qui ne peut prévoir un délai de réponse du contribuable inférieur à deux mois.

Les procédures de vérification de l'administration ne sont pas plus unifiées que ne le sont les techniques d'investigation. Qu'il s'agisse de la procédure de vérification de comptabilité que de celle de l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques, les règles y afférentes ne s'appliquent qu'à certaines impositions déterminées. Dans le cas, de la vérification de comptabilité, elles ne concernent que les contribuables qui sont assujetties à l'obligation d'avoir une comptabilité. En somme, elles ne concernent que les impositions qui frappent les opérations industrielles et commerciales. A l'inverse, l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle qui, dans un sens, peut avoir une apparence de généralité dans la mesure où tous les contribuables assujettis à l'IR peuvent y être assujettis, n'en est pas moins d'application limitée puisqu'il ne se limite qu'à une seule

[883] Article L 17 et L 18 LPF.

[884] Article L 19 LPF.

[885] Art/ R.19 LPF.

[886] Article L 24 et suivants du LPF.

[887] Article L 26 et suivants du LPF.

imposition, l'IR. La procédure de contrôle sur demande de l'article L 13 C du LPF, introduite par l'article 25 de la loi de finances de 2005 est également d'application limitée aux petites et moyennes entreprises et, tout comme en matière de vérification de comptabilité, aux impositions qui frappent les opérations industrielles et commerciales.

S'il est désormais clair que les procédures fiscales des impositions de type classique sont pour une grande part d'application limitée, nous montrerons dans les lignes qui suivent qu'elles le sont également lorsqu'il s'agit des impositions sui generis.

## B. La relativité des règles de procédure applicables aux impositions sui generis

Les règles juridiques régissant la procédure des impositions de toutes natures varient également, en principe, en fonction des impositions ou des catégories d'impositions sui generis. Les différentes typologies de procédures témoignent ici aussi de la différence de règles qui peuvent exister entre les impositions. Ainsi, en est-il des procédures de déclaration contrôlée,[888] de déclaration administrative[889] et de déclaration forfaitaire[890] et indiciaire.[891] Les procédures de recouvrement aussi procèdent de règles juridiques variables d'une imposition ou d'une catégorie d'imposition à une autre. Ainsi, on peut distinguer les règles qui concernent le recouvrement des impositions qui sont recouvrées par les comptables du Trésor[892] de celles qui sont recouvrés par les comptables de la Direction générale des impôts.[893]Toutefois, ce qui est marquant, lorsqu'il s'agit des impositions de toutes natures sui generis ce que ces règles, tant sur le plan organique que matériel, ne s'appliquent pas. Les

[888] Qui sont la plupart réservées aux impôts directs d'Etat

[889] En général, elles concernent les impôts directs locaux, et la majorité des impositions pour ce qui est de la taxation d'office.

[890] Cas des bénéfices agricoles, du bénéfice mobilier et des charges déductibles en matière d'IR (frais personnels).

[891] Il en est ainsi de l'évaluation indiciaire des articles 168 et (cas de disproportion entre le tarin de vie et le revenu déclaré) et 164 (imposition à hauteur de 3 fois la valeur locative des habitations des revenus tirés par des personnes de nationalité française ou étrangères ne résidant pas en France mais y possédant une ou plusieurs habitations) du code général des impôts.

[892] Pour l'essentiel l'IR et les impôts directs locaux.

[893] Pour l'essentiel les impôts sur et taxes sur le chiffre d'affaires et les impôts et les impositions indirectes.

impositions de toutes natures sui generis font appel à des règles particulières d'établissement et de recouvrement dont nous allons, dans les lignes qui suivent, montrer la spécificité.

## I. La spécificité des règles d'établissement

Cette spécificité peut se manifester par l'intervention des organismes autres que les services fiscaux dans l'exécution d'opérations d'assiette et de liquidation. En effet, certaines lois peuvent donner compétence à des établissements publics ou à des services de l'administration centrale autres que les services fiscaux pour effectuer des opérations d'assiette, de liquidation et de contrôle sur les impositions sui generis perçues par ces organismes. En effet, si la Constitution prévoit que les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures doivent être fixées par la loi, rien ne permet de conclure à une compétence exclusive des services fiscaux. La répartition des compétences en la matière entre la Direction générale des impôts et la Direction Générale de la comptabilité publique ne vaut que pour les impôts d'Etat.

Ainsi, s'agissant de l'attribution de compétences en matière d'assiette et de liquidation, les redevances perçues au profit des agences financières de bassin, la redevance d'archéologie préventive ainsi que la redevance perçue au profit de l'Office des migrations internationales constituent, à cet égard, des bonnes illustrations. En effet, par exemple, le décret du 14 septembre 1966 modifié par le décret n° 75-998 du 28 octobre 1975 donnait compétence aux agences financières de bassin pour effectuer les opérations d'assiette et de liquidation des redevances qu'elles perçoivent.[894] De même, la loi du 17 janvier confère à l'Institut national de recherche d'archéologie préventive ces mêmes compétences. On peut également dire la même chose à propos des impositions de toutes natures perçues au profit de certains services administratifs centraux de l'Etat autres que les services fiscaux. C'est le cas, notamment, de la taxe locale d'équipement dont les opérations d'assiette et de liquidation sont assurées par la Direction départementale de l'équipement.

[894] Cette disposition a posé au moins deux questions relatives, d'une part à la possibilité d'exercice du contrôle de constitutionnalité par le Conseil d'Etat et surtout au contrôle de constitutionnalité d'une loi déjà promulguée par le Conseil Constitutionnel et d'autre part à la constitutionnalité des dispositions de l'article 18 du décret de 1966. Nous avons déjà abordé ces questions dans la partie consacrée aux critères matériels d'identification des impositions de toutes natures.

Par ailleurs, tous ces prélèvements se caractérisent par des modalités d'assiette et de liquidation particulièrement atypiques. S'agissant des redevances des agences financières de bassin, par exemple, l'évaluation de la matière imposable ne tient pas compte des facultés contributives des redevable fondée sur leur richesse ou leur activité économique mais plutôt en raison de ce qu'ils rendent utile ou nécessaire l'intervention des agences de bassin. Dès lors, la déclaration souscrite par chaque redevable est établie en fonction de cet objectif et doit contenir les données nécessaires à l'évaluation de la pollution produite, à la ressource en eau ponctionnée ou enfin à la modification du régime de l'eau. On peut également faire la même remarque à propos des redevances d'archéologie préventive dont le montant est fonction, non pas de la richesse des redevables, mais de l'atteinte portée au patrimoine archéologique français.

Bien plus, s'agissant des règles de liquidation, les redevances des agences financières de bassin offrent aussi une bonne illustration de ce que certaines dispositions des régimes juridiques institués par certaines lois peuvent comporter d'atypisme et de spécificité. En effet, alors que l'impératif de modernisation des systèmes fiscaux implique l'institution des impositions de quotité, on peut, s'agissant de ces redevances, constater que certains aspects de leur régime juridique se rapprochent plus du système de la répartition que de celui de la quotité. En effet, le montant global des redevances à percevoir équivaut au montant global des charges financières prédéterminées par l'agence en fonction d'un programme pluriannuel.[895]C'est, du moins, ce qui ressortait des dispositions de l'article 14-2-1 de la loi du 16 décembre 1964, dispositions reprises, pour partie, à l'article 17 du décret du 14 décembre 1966. Cet article dispose que « le montant global des redevances mises en recouvrement par chaque agence est déterminé en fonction des dépenses lui incombant dans le cadre d'un programme pluriannuel d'intervention dressé en conformité avec les orientations du plan de développement économique et social tel qu'annexé à la loi qui en porte approbation ». Ce fait avait, du reste, servi d'argument à la section des travaux publics dans l'arrêt « Société des papeteries de Gascogne[896] » pour dénier à ces redevances la qualification d'imposition. Dans ses conclusions sous l'arrêt « Société Anonyme Etablissement Outters » précité, M. le commissaire du gouvernement Philippe MARTIN

[895] Pour un approfondissement de la question, lire Y. MOUBACHIR, Imposition et régime fiscal, thèse Paris II, 2004, p.59 à 92.

[896] C.E., section, 21 novembre 1973, Soc. Des papeteries de Gascogne, Rec. CE, p. 654.

notera, cependant, que « cette règle a pour objet d'éviter un prélèvement excessif de redevance et ne nous semble pas contraire à la notion de fiscalité »[897] Néanmoins, il convient de relever, comme nous venons de le faire, la spécificité de ces règles tant du point de vue organique que matériel. Nous ferons, dans les lignes qui suivent le même constat de spécificité en ce qui concerne les règles de recouvrement des impositions sui generis.

## II. La spécificité formelle des règles de recouvrement

L'article 34 de la Constitution disposant que la loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, il n'est pas étonnant que le législateur prescrive au profit d'organismes autres que les services fiscaux des compétences pour procéder au recouvrement de certaines impositions de toutes natures. Cela est non seulement vrai pour les impositions affectées au financement des dépenses de certains établissements publics **(a)** mais également pour celles qui le sont au profit de certains organismes de droit privé assurant une mission de service public. Il en résulte souvent une spécificité « du titre de recette » émis à l'occasion de ce recouvrement **(b)** et des intérêts moratoires qui peuvent être fixés à la même occasion **(c).**

### a. La gestion du recouvrement des impositions de toutes natures par des organismes autres que l'administration fiscale

Le principe d'une affectation d'une imposition de toutes natures au financement des missions d'intérêt général est accepté depuis fort longtemps. On trouve à l'article 4 de la loi organique du 2 janvier 1959 l'expression implicite de cette reconnaissance puisque les impositions de toutes natures ne pouvaient être affectées qu'à des établissements publics administratifs, les établissements publics à caractère industriel et commercial ne pouvant percevoir que des taxes parafiscales. Aussi, n'est-il pas étonnant que la loi du 16 décembre 1964 relative au régime, à la répartition des eaux et à la lutte contre la pollution tout comme la loi de 2006 relative à l'eau et aux milieux aquatiques donnent compétence aux agences financières de bassin le soin de recouvrer les redevances qui leur sont dues. On retrouve à

[897] Philippe MARTIN, Caractère fiscal des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution, Conclusion sous CE., Ass., 20 déc. 1985, Soc. Anonyme Etablissement Outters, RFDA 2-3, mai-juin 1986, p. 516.

l'article 85 de la loi de 2006 précitée et codifiée à l'article 213-11-10 du code de l'environnement la règle selon laquelle le recouvrement de ces redevances est assuré par l'agent comptable de l'agence financière de bassin. De même, on peut aussi citer le cas de l'agence centrale des organismes de sécurité sociale qui assure le recouvrement de certaines impositions comme la contribution des entreprises de préparation des médicaments sur les frais de prospection et d'information, les cotisations sur les boissons alcooliques et les contributions assises sur le chiffre d'affaires et l'accroissement du chiffre d'affaires de certaines spécialités pharmaceutiques. IL a été, cependant, plus difficile d'admettre la possibilité du recouvrement des impositions de toutes natures par des organismes de droit privé. C'est du moins ce que soutenaient certains députés à l'encontre de certaines dispositions de la loi de finances pour 1991 qui confiaient le recouvrement de la CSG aux URSSAF qui sont des organismes de droit privé. Dans une décision du 28 décembre 1990,[898] le Conseil constitutionnel devait, néanmoins, considérer que « l'article 131 de la loi confie le recouvrement de la contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement à des organismes qui sont déjà habilités à recouvrer des cotisations sociales; qu'à l'exception de l'agence centrale des organismes de sécurité sociale, qui constitue un établissement public national à caractère administratif, les organismes compétents en matière de recouvrement sont des personnes morales de droit privé […]. Considérant que, sur le fondement du deuxième alinéa de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de fixer les règles concernant les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; que, dans l'exercice de cette compétence, il doit se conformer aux principes et règles de valeur constitutionnelle; que si aucun principe fondamental reconnu par les lois de la République ne lui impose un mode particulier de recouvrement, il n'en demeure pas moins que le recouvrement d'une imposition contribuant, conformément à l'article 13 de la Déclaration de 1789, aux charges de la Nation, ne peut être effectué que par des services ou organismes placés sous l'autorité de l'État ou son contrôle; Considérant que l'article 131 de la loi n'est pas contraire à ces exigences, dans la mesure où les différents organismes chargés du recouvrement de la contribution instituée par l'article 127 exercent une mission de service public et sont placés sous la tutelle de l'État ou sous son contrôle. » Sur ce fondement il est donc normal que la contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés codifiée à l'article 651-1 du code de la sécurité sociale et la cotisation de solidarité prélevée au profit de

[898] Cons. Const. déc. n°90-285DC, JO du 30 décembre 1990, p. 16 367.

l'assurance vieillesse agricole des personnes non salariées qui sont des impositions de toutes natures selon le Conseil constitutionnel[899] soient prélevées par l'ORGANIC.

Les procédures de recouvrement de certaines impositions peuvent aussi contenir des spécificités. Ainsi, en ce qui concerne les redevances des agences financières de bassin, les décrets d'application de la loi du 16 décembre 1964 avaient introduits des dispositions spécifiques que la loi de 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques est venu légaliser. Ces dispositions portaient, pour l'essentiel, sur la nature de l'acte de mise en recouvrement des redevances, sur les intérêts moratoires, sur le délai de prescription de l'action en recouvrement et sur la majoration des droits de 10% en cas d'absence de paiement des redevances dues. Nous allons examiner ces mécanismes spécifiques dans les lignes qui suivent.

## b. La spécificité du titre de recette

S'agissant de l'acte de mise en recouvrement des redevances de bassin, c'est sous la forme d'un état exécutoire que celui-ci se présente. C'est donc sous une forme exceptionnelle, exorbitante du droit fiscal qui procède par voie de rôle nominatif ou d'avis de mise en recouvrement, que s'effectue le recouvrement de ces redevances. En réalité, cette spécificité tient moins à leur nature juridique qu'à l'affectation dont ils font l'objet. En effet, selon la loi de 2006 précitée, le recouvrement des redevances de l'eau se fait selon les règles applicables aux établissements publics administratifs. Dès lors, ce sont les règles de la comptabilité publique qui leur sont appliquées. C'est un point de vue que semble partager Mme HAGELSTEEN dans ses conclusions sous l'arrêt Société Sociel dans lesquelles elle considère que « […] rien dans la loi ou dans le décret ou dans le fait qu'il s'agit d'imposition, ne nous paraît de nature à écarter, dans le silence des textes, l'application en la matière du décret de 1962 sur la comptabilité publique dans sa partie qui s'applique aux établissements publiques nationaux à caractère administratif. En effet ce décret ne définit que des modes opératoires mais ne touche pas au fond de la matière traitée. […] En ce sens, rien ne fait obstacle, alors surtout que le texte spécial est lacunaire et que, ainsi qu'on le verra, les textes fiscaux du code général des impôts ne sont pas directement transposables, à ce que les agences financières de bassin suivent la procédure prévue par le décret de 1962 pour réaliser

[899] Cons. Const., 30 décembre 1991, déc. n° 91-302 DC, JO du 31 décembre 1991, p. 17435, Rec. p. 137.

leurs opérations financières et comptables au sens de l'article 153 de ce décret, c'est à dire notamment pour liquider leurs créances ». [900]

En somme, les règles posées par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ne sont pas d'une application générale. Nous allons montrer dans nos développements ultérieurs que le caractère relatif de ces règles tient, de façon générale, aux dispositions de l'article 34 de la Constitution mais également au caractère largement segmenté des dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales qui en est la traduction flagrante.

## Section II. L'émergence d'un régime fiscal unifié ?

De façon générale, la doctrine[901] considère que la notion de régime fiscal est totalement indépendante de celle d'imposition de toutes natures. Si pour les impositions classiques codifiées au code général des impôts, le caractère général de l'application de certaines règles de procédure fiscales est évidente **(§.I)**,[902] elle l'est moins pour les impositions dites sui generis **(§.II)**.

### Paragraphe I. Les règles de procédure d'application générale aux impositions de toutes natures de type classique

On peut noter l'existence de ces règles de portée générale dans la procédure de recouvrement et la procédure de contrôle.

---

[900] Marie-Dominique HAGELSTEEN, Conclusions sous CE., 2 octobre 1989, Société Sociel c/ Agence financière de bassin Seine-Normandie, Revue française de droit administratif. Mars-avril 1990, p.282.

[901] Voir par exemple Y. MOUBACHIR, impositions et régimes fiscal, thèse, Université Panthéon Assas Paris II, 2004 ; J. LAMARQUE, les sources du droit fiscal, jurisclasseur procédures fiscales, fasc. 120, p.40 et s.

[902] Sauf, comme le remarque M. LAMARQUE (Les sources du droit fiscal, Jurisclasseur procédures fiscales, fasc. 120, p.40), certains « impôts connus qui relèvent d'un régime spécifique : droits de douane, TVA à l'importation, TIPP, TGAP et prélèvements opérés au titre de la CSG et de la CRDS sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement ».

## A. L’existence de règles de portée générale en matière de procédure de recouvrement forcé

On retrouve dans cette matière des règles juridiques qui sont d’application générale. Il en est ainsi de celles qui régissent les garanties réelles et personnelles qui sont reconnues au fisc et qui lui permettre d’assurer le recouvrement des impositions

### I. Les garanties réelles

Ces garanties constituent les sûretés qui sont reconnues au fisc. Elles sont dites réelles car elles portent sur des biens mobiliers ou immobiliers. Dans le premier cas, on parle de privilège mobilier du Trésor et dans le second, d’hypothèque légale du Trésor.

Pour ce qui est du privilège mobilier, il porte sur l’ensemble des biens mobiliers du contribuable défaillant. Réputé venir en recouvrement avant toutes les autres créances, le privilège mobilier du trésor a cependant été ces dernières années déclassé par créances comme le super privilèges des salariés, le privilège du créancier d’aliments ainsi que celui dit des créances de l’article 40 qui naissent après le jugement de mise en redressement judiciaire. Les règles qui régissent cette procédure sont en principe d’application générale à toutes les impositions, l’administration étant seulement tenu au respect d’une obligation de publicité. En particulier, elle doit procéder à la publication de sa créance au greffe du tribunal de commerce ou au greffe du tribunal de grande instance selon que le les contribuables exercent des activités commerciales ou pas.

En ce qui concerne l’hypothèque légale du Trésor, elle s’exerce sur les biens immeubles du contribuable ; Elle est dite légale car elle ne naît pas d’un échange de consentement entre le contribuable et l’administration mais d’une prescription légale. Comme dans le cas du privilège mobilier, l’administration est tenue à une obligation de publicité et doit inscrire son hypothèque à la conservation des hypothèques ou au grand livre foncier. Elle bénéficie également du droit de suite et trouve à s’exercer même entre les mains de l’acquéreur de l’immeuble hypothéquée. L’hypothèque légale du fisc, qui est réputée être sa prérogative exclusive en matière de recouvrement des impositions de toutes natures, peut-elle être étendue à des organismes autres que le fisc? Une réponse négative à cette interrogation ne paraît pas être troublante dans la meure où l’on connaît les réticences des parlementaires à se

détacher de l'idée de la compétence quasi exclusive de l'administration fiscale dans le recouvrement des impositions de toutes natures. Cependant, cette position paraît être en désaccord avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui juge que le recouvrement des impositions de toutes natures peut être effectué par des organismes autres que le fisc. Dès lors, il n'est donc pas contradictoire que pour garantir le recouvrement optimal des impositions de toutes natures ces organismes puissent jouir de ces garanties légales. En somme, la garantie de l'hypothèque légale est d'application générale aux impositions de toutes natures. En est-il de même pour les garanties personnelles ? Cette question ne manque pas d'intérêt, puisque ces garanties varient selon les situations et se rencontrent beaucoup plus en matière de contribution directe, le phénomène étant plus contenu en ce qui concerne les impositions indirectes. Il est classique de citer la sûreté personnelle que constitue le principe de solidarité établie par l'article 1685 du CGI entre les époux vivant ensemble à propos du paiement de l'IR et de la taxe d'habitation. Cette solidarité est étendue aux personnelles pacsées qui font l'objet d'une imposition commune. On retrouve aussi une autre solidarité fiscale à l'article 1683 du CGI qui rend le locataire solidaire du propriétaire pour le paiement de la taxe foncière. A l'inverse, en vertu de l'article 1686 du CGI, c'est le propriétaire qui est solidaire du locataire pour le paiement de la taxe d'habitation en cas de défaillance de celui-ci.

En somme, les garanties personnelles sont d'application partiellement limitée. Elles varient la plupart du temps d'une catégorie d'imposition à une autre, au contraire des sûretés réelles qui, elles, sont empreintes d'une plus grande généralité. On semble retrouver cette généralité dans les règles des procédures de contrôle.

## B. L'existence de règles de portée générale en matière de procédure de contrôle

Les règles juridiques qui régissent les procédures de contrôle des impositions de toutes natures peuvent avoir une portée générale. Il peut s'agir des règles qui concernent les délais de reprise, les droits et garanties du contribuable et les procédures qui gouvernent les rehaussements d'imposition.

## I. Les règles d'application générale aux procédures de reprise de l'administration

Les délais de reprise de l'administration, délais durant lesquels elle est autorisée à reformer l'imposition, forment un corpus de règles qui se caractérisent par leur généralité et, par conséquent, par le fait qu'elles s'appliquent à toutes les impositions de toutes natures. Ces règles régissent trois champs d'action : la prorogation, l'interruption et l'extinction des délais de reprise.

Dans le premier cas, trois cas de prorogation des délais de reprise s'appliquent à toutes les impositions de toutes natures. D'une part, les délais de reprise de l'administration peuvent être prorogés lorsque le contribuable s'est rendu coupable d'activités frauduleuses. Dans ce cas, l'administration peut, selon les dispositions de l'article L 187 du LPF, procéder à des contrôles et à des rectifications au titre des deux années excédant la période normale de reprise de l'administration. Cette possibilité peut être portée jusqu'à six ans en cas d'activités occultes.[903] D'autre part, le délai de reprise de l'administration peut être, de fait, prorogé lorsque l'administration procède à une compensation entre l'imposition excessive dont le contribuable demande la réduction et les insuffisances de déclaration apparues durant l'instruction, alors même que le délai de reprise est forclos. Enfin, il existe de nombreuses situations particulières où les droits de vérification et de rectification peuvent s'exercer en dépit de l'expiration du délai de reprise et qui participent de la théorie de la correction symétrique des bilans. C'est le cas lorsque le déficit d'un exercice prescrit influence les résultats des exercices suivants. C'est également le cas lorsque les sommes mises en provision durant des exercices prescrits figurent toujours au bilan des exercices suivants non encore prescrits et peuvent donc donner lieu à des rectifications.

Dans le deuxième cas, c'est- à-dire celui qui concerne les règles d'interruption des délais de reprise,[904] on note au moins trois formes d'actes interruptifs qui s'appliquent à toutes les impositions de toutes natures: les propositions de rectification ainsi que les déclarations ou notifications valant procès verbaux, les actes qui portent reconnaissance par le contribuable de sa dette fiscale et enfin certains autres actes interruptifs de délais comme

[903] Article 115 de la loi de finances pour 1997.

[904] Article L 189 LPF.

l'émission d'avis de mise en recouvrement. Ces actes ont pour effet de mettre fin à la computation des délais de prescription et d'ouvrir une nouvelle prescription.

Enfin, le dernier cas d'application générale des règles afférentes aux délais de reprise concerne les effets de l'expiration des délais de reprise. La règle selon laquelle la prescription du délai de reprise de l'administration vaut pour le contribuable paiement de l'impôt et donc extinction de sa dette fiscale est d'application générale.

Il existe d'autres règles de procédure de portée générale. Celles-ci concernent les droits et garanties du contribuable.

## II. Les règles d'application aux droits et garanties du contribuable vérifié

Ces garanties sont de trois sortes : celles qui sont réputées être exercées en préalable à la procédure de vérification, celles qui sont exercées durant la période de vérification et celles qui sont exercées postérieurement à cette procédure.

En ce qui concerne les garanties des droits du contribuable qui doivent être respectées par l'administration en préalable à la procédure de vérification, elles consistent pour l'essentiel à une obligation pour celle-ci de faire parvenir au contribuable un avis de vérification.[905] Durant la procédure de rectification l'administration est tenue de respecter un certain nombre de règles qui, elles aussi sont d'application générale. Ainsi, elle doit veiller à informer le contribuable de la faculté qui lui est offerte de se faire assister d'un conseil de son choix. Ensuite, les délais des vérifications se trouvent strictement encadrés. En matière de vérification de comptabilité, ils sont en général limités à une durée de trois mois, alors qu'en matière d'ESFP ils sont fixés, en général,[906] à un an. Elle est également tenue d'assurer au contribuable un débat oral et contradictoire durant la vérification. Enfin, le contribuable dispose d'une garantie contre le changement de doctrine.[907] Enfin, à l'issue de la période de vérification, l'administration est non seulement tenue de communiquer au contribuable les

[905] Article L 47 LPF.

[906] Hormis certains cas de prorogation possibles : demande de prorogation par le contribuable, absence de production de relevés bancaires dans les 60 jours, réponses insuffisantes à la demande de justifications et d'éclaircissements et cas de disposition de revenus à l'étranger.

[907] Articles L 80 A et L 80 B LPF.

résultats de la vérification mais elle doit également, dans certains cas, lui communiquer les documents qui ont fondés la rectification et s'abstenir d'effectuer un nouveau contrôle pour les mêmes impôts et pour la même période.[908]

### III. Les règles d'application générale aux procédures de rehaussement de l'imposition

Elles consistent en deux procédures particulières : la procédure de rectification contradictoire et la procédure d'imposition d'office.[909] Ces deux procédures sont réputées être d'application générale à toutes les impositions de toutes natures.

Pour ce qui est de la procédure contradictoire elle se décline en trois formules. On note d'abord la procédure de droit commun de l'article L.55 du LPF qui est d'application commune à toutes les impositions de toutes natures. Il faut ensuite noter la procédure de l'article L.62 du LPF qui est, certes, prévue pour les petites entreprises et qui est donc d'application limitée à des situations particulières. Enfin, il faut signaler la procédure de répression des abus de droit de l'article L 64 du LPF qui, elle, est d'application générale.

Toutes ces règles de procédure que nous venons de citer comme étant de portée générale, s'appliquent même à des impositions sui generis. C'est ce dernier aspect du régime procédural des impositions de toutes natures que nous allons analyser dans les lignes qui suivent.

## Paragraphe II. Les règles applicables aux impositions de toutes natures sui generis

Pour la première catégorie de ces impositions sui generis, on cite, à titre d'illustration, les impositions du droit de l'urbanisme à l'instar de la taxe locale d'équipement, de la taxe complémentaire à celle-ci pour la région d'île de France, du versement pour dépassement du plafond légal de densité, de la taxe départementale des espaces naturels sensibles, de la taxe

---

[908] Article L 51 LPF.

[909] Article L 65 et s. LPF.

pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement qui ont pour particularité d'être recouvrées par les comptables du Trésor conformément aux dispositions de l'article L.255 du livre des procédures fiscales. Pour le reste de leur régime juridique elles échappent aux règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales.

Pour la seconde catégorie d'impositions sui generis, celles échappant totalement aux règles du régime fiscal, on cite principalement la taxe d'assainissement prévue à l'article L.331-8 du code de la santé publique, la redevance pour construction des locaux à usage de bureaux et locaux de recherche en île de France, les impositions prévues aux articles L.2333-1 et suivants du code des collectivités locales à la rubrique des « taxes, redevances ou versements non prévues par le code général des impôts » et les redevances des agences financières de bassin ou agences de l'eau. Ces impositions ont pour particularité d'échapper totalement au régime fiscal[910] dans la mesure où leur établissement et leur recouvrement sont assurés par des administrations autres que les administrations fiscales. Néanmoins, nous verrons plus avant que cette affirmation mérite d'être nuancée dans la mesure où certaines règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales sont appliquées à ces impositions même dans le silence de la loi **(A)**. En conséquence, il est difficile de trouver des impositions totalement indépendantes des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Bien au contraire, la jurisprudence a, ces dernières années, dégagée un certain nombre de règles dont l'application peut être généralisée à toutes les impositions de toutes natures **(B)**.

## A. Les tentatives législatives d'unification du régime juridique des impositions de toutes natures

Ces tentatives sont de deux ordres. D'une part, il arrive que pour fixer le régime juridique d'une imposition sui generis, le législateur renvoie à l'application des règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales **(I)**. D'autre part, le

[910] Cette affirmation mérite d'être nuancée pour ce qui est des redevances des agences de l'eau dont on sait que la loi de 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques a rapproché le régime juridique des règles prévues, dans une moindre mesure, au code général des impôts et dans une plus grande proportion de celles qui sont prévues au livre des procédures

législateur peut faire siennes ces règles et les inclure directement dans la loi créant l'imposition **(II)**.

## I. La reprise dans une loi des règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales

Lorsqu'il crée de nouvelles impositions, le législateur peut conférer à ces impositions un régime juridique spécifique, constitué de règles juridiques distinctes de celles qui sont contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales. En réalité, cette différence n'est parfois que formelle. En effet, dans le fond, ces règles sont le plus souvent largement inspirées des règles tirées du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Il y a donc transposition des règles tirées de ces deux codes au régime juridique des impositions de toutes natures sui generis. Cette transposition est, de façon générale, le fait du législateur. Il n'est donc pas étonnant qu'en dépit des différences de forme, on puisse constater, dans une certaine mesure, une uniformisation des règles juridiques applicables aux impositions de toutes natures.[911] Ainsi, par exemple, s'agissant de la redevance pour construction des locaux à usage de bureaux et de recherche en Île-de-France, le fait que lui sont appliquées, en vertu de l'article L.520-5 du code de l'urbanisme, des règles relevant du code du domaine public pourrait laisser penser à priori que le régime juridique de cette imposition est totalement différent de celui des impositions soumises aux règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Mais, en réalité, il n'en est rien. En effet les règles auxquelles renvoient le code de l'urbanisme codifiées aux articles L.79 à L.83 et R. 153 à R.157 ne sont qu'une transposition des règles contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales. En somme, les règles de recouvrement de la redevance pour construction des locaux à usage de bureaux et de recherche en île-de France sont, certes, formellement différentes de celles du CGI et du LPF mais, matériellement identiques.

De façon plus claire, on peut également remarquer la même transposition des règles du CGI et du LPF au régime juridique des redevances des agences financières de bassin. Sous le régime de la loi de 1964, le régime juridique de ces impositions était marqué par un

[911] En l'état actuel du droit fiscal, il ne s'agit encore que d'une tendance qui ne permet pas d'affirmer l'existence d'un régime fiscal applicable à l'ensemble des impositions.

laconisme certain et le juge administratif avait dut faire œuvre créatrice pour combler ce vide juridique. Néanmoins, la loi n°2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques est venu formaliser ces développements jurisprudentiels.. En effet, même en disposant que le régime juridique applicable aux redevances de bassin est celui qui régit les établissements publics administratifs, prévoit en ces articles 85 et suivants des dispositions juridiques qui sont, sans ambiguïté, des transpositions des dispositions contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales; Que l'on juge: les dispositions de la loi de 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques codifiées au code de l'environnement prévoient sept redevances dites des agences de l'eau: Une redevance pour pollution de l'eau,[912]une redevance pour modernisation des réseaux de collecte,[913] une redevance pour pollution diffuse,[914] une redevance pour prélèvement sur la ressource en eau,[915] une redevance pour stockage d'eau en période d'étiage,[916]une redevance pour obstacles sur les cours d'eau[917]et enfin une redevance pour protection des milieux aquatiques.[918]

Les règles de déclaration, de contrôle et de recouvrement régissant ces impositions sont prévues aux articles 213-11 et suivants du code de l'environnement. Ces dispositions sont assimilables aux dispositions prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales pour les impositions prévues au code général des impôts et pour celles qui y sont assimilées. A cet égard, on peut faire deux constats: D'une part, le législateur reprend les dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Ainsi en est-il des règles imposant une obligation déclarative aux redevables,[919] de celles relative au droit de communication des agences de l'eau,[920] de celles relatives au caractère contradictoire des redressements, de celles relatives à l'obligation de motivation incombant aux agences,[921] au

[912] Article L.213-10-1 à 213-10-4.

[913] Article L.213-10-5 à L.213-10-7.

[914] Article L.213-10-8.

[915] Article L. 213-10-9.

[916] Article L. 213-10-10.

[917] Article L. 213-10-11.

[918] Articles L.213-10-12.

[919] Article L.213-11 et L. 213-11-1.

[920] 213-11-2.

[921] Articles L.213-11-3.

délai de reprise,[922] à la taxation d'office[923] à l'intérêt de retard de 10% et aux majorations.[924] Il en est de même de la règle de la réclamation préalable[925]et des poursuites en matière de recouvrement.[926]D'autre part, la loi renvoie expressément à l'application de certaines dispositions du livre des procédures fiscales. Il en est ainsi, en matière de recouvrement, de la procédure du commandement qui s'exerce conformément aux dispositions de l'article L.259 du LPF.[927] De même, selon l'article 213-11-14 du code de l'environnement, les contestations relatives au recouvrement des redevances des agences de l'eau s'exercent selon les dispositions de l'article L.281 du LPF. On retrouve la même similitude entre les dispositions de l'article 103 du LPF et la loi de 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques en ce qui concerne l'obligation de secret professionnel imposée aux agents affectés à l'établissement, au contrôle et au recouvrement des redevances des agences de l'eau.[928]

Pour fixer le régime juridique d'une imposition, le législateur peut décider de ne pas reprendre dans le texte qui la crée les dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales mais de renvoyer simplement à leur application.

## II. Le renvoi par la loi à l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales

L'institution de certains prélèvements publics est parfois suivie d'un renvoi à l'application des dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales. Ce renvoi a, souvent, pour finalité exclusive de fixer les règles de leur régime juridique. Cependant, quoique n'ayant pas toujours la même portée selon qu'il s'agit d'impositions ou de prélèvement non fiscaux, il porte la plupart du temps sur les règles d'établissement, d'une part **(a)** et sur celles qui concernent le recouvrement, d'autre part **(b)**.

---

[922] Article L. 213-11-4 et L.213-11-5.

[923] Article L.213-11-6.

[924] Article L.213-11-7.

[925] Article L. 213-11-9.

[926] Article L.213-11-13.

[927] Article L.213-11-13.

[928] Article L. 213-11-15.

### a. Le renvoi à l'application des règles afférentes à l'établissement des impositions

Certaines impositions sui generis sont marquées par un régime juridique hybride constitué pour partie des règles juridiques contenues dans le texte de loi qui les crées et pour l'autre partie par des dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales auxquelles ce texte renvoie. Cela est vrai pour la taxe locale d'équipement et les taxes qui y sont assimilées, à savoir : la taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, de l'urbanisme et de l'environnement codifiée à l'article 1599 B du code général des impôts, la taxe des espaces naturels sensibles et la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie codifiée à l'article 1599 OB du code général des impôts et enfin, la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement codifiée à l'article 1599 octies du code général des impôts. Toutes ces impositions procèdent, pour ce qui est des opérations d'assiette, de liquidation et de recouvrement, d'une répartition des compétences entre la Direction générale de l'équipement et l'administration fiscale. Les deux premières opérations sont exécutées par la Direction générale de l'équipement tandis que les opérations de recouvrement sont réservées à la compétence du fisc. C'est cette réalité que Mme le commissaire du gouvernement LATOURNERIE, dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat Ville de Paris du 20 décembre 1985,[929] souligne en considérant que les opérations d'établissement et de recouvrement de ces impositions ressortissent à la compétence des organismes administratifs agissant au nom de l'Etat au profit des collectivités locales.

S'agissant des règles qui leur sont applicables, l'article L.2331-5 du code général des collectivités territoriales prévoit que l'assiette et le recouvrement de la taxe locale ont lieu dans les formes et règles prévues au code général des impôts notamment par les articles 1585A à 1585H et 1723 quater à 1723 septies. L'article 1599B du code général des impôts prévoit, à propos de la taxe pour le financement des conseils d'architecture et de l'environnement, fixe les mêmes règles d'établissement et de recouvrement que pour la taxe locale d'équipement. De même, l'article 142-2 du code de l'urbanisme en prévoyant que la taxe des espaces naturels sensibles est établie et recouvrée comme en matière de taxe locale d'équipement, renvoi implicitement à l'application des articles 1585A à 1585H et 1723

[929] RFDA mars-avril 1986, p. 283 et suivantes.

quater à 1723 septies du code général des impôts. Toutes ces dispositions, concernent les opérations d'assiette **(a)** et de liquidation **(b)**.

## 1. Le renvoi à des règles relatives à l'assiette prévues au code général des impôts

Ce renvoi permet de déterminer les règles relatives au fait générateur, au choix et à l'évaluation de la matière imposable de la taxe locale d'équipement et des taxes qui y sont assimilées. De manière générale, les règles qui sont appliquées dans ces cas correspondent aux règles considérées comme des principes généraux du droit fiscal.

S'agissant de la taxe locale d'équipement et des taxes assimilées, on a comme pour toutes les autres impositions dont les règles d'assiette sont prévues au code général des impôts, la définition d'un fait générateur, c'est à dire du fait ou de l'acte juridique qui donne naissance à la créance fiscale. Celui-ci peut-être déterminé de deux façons: d'une part en cas de construction régulière et d'autre part en cas de construction irrégulière. Dans la première situation, le fait générateur est constitué par la délivrance du permis de construire qui est un acte juridique qui mentionne que les constructions seront soumises à la taxe locale d'équipement sans qu'on ne soit obligé d' y faire figurer le taux et le montant de cette taxe. C'est ce que considère le tribunal administratif de Pau dans une décision du 7 juillet 1998.[930] De même, un permis de construire modificatif ou rectificatif ne constitue pas un nouveau fait générateur,[931] c'est du moins ce que soutenait le conseil d'Etat dans un arrêt de 2001 en considérant que « pour affirmer que le permis délivré le 1er mars 1994 aurait dû être regardé comme le nouveau fait générateur des impositions litigieuses et que le bordereau du 25 octobre suivant avait donc rétabli à tort l'échéancier initial de versement des taxes, la requérante s'est bornée à soutenir qu'un permis de construire modificatif, dès lors qu'il modifie la surface hors œuvre nette autorisée, constitue de ce seul fait un nouveau fait générateur de la taxe locale d'équipement; […]qu'il résulte des dispositions précitées que la délivrance d'un permis de construire modificatif ne peut constituer le fait générateur de la taxe locale d'équipement [...] ; que si ce permis modificatif entraîne une augmentation de la

[930] Req. n°95-1012.

[931] CE. 27 juin 2001, Société Sogefrance Promotion, req. n°203961, inédit Leb. www.legifrance.gouv.fr

surface hors œuvre nette dont résulte, en conséquence, un complément de taxes. » En somme, une simple modification du permis de construire sans que celle-ci ne soit suivie d'une modification du volume de la matière imposable ne constitue pas un nouveau fait générateur.

En deuxième hypothèse, la détermination du fait générateur en cas d'absence d'autorisation de construire était controversée. La doctrine administrative de la Direction générale de l'équipement considérait que le fait générateur était constitué par le procès-verbal de constatation de l'infraction à la construction alors que la Direction générale des impôts et le Conseil d'Etat considéraient que le fait générateur de la taxe locale d'équipement est constitué par l'achèvement des travaux irréguliers. Cette solution fut adoptée par le Conseil d'Etat dans l'arrêt RUBIN du 23 juin 1986 qui considéra qu' « aux termes de l'article 1585 A du code général des impôts "Une taxe locale d'équipement établie sur la construction, la reconstruction, et l'agrandissement des bâtiments de toute nature est instituée; (…) que si l'article 1585 G du code dispose que "La taxe est liquidée au tarif en vigueur à la date, selon le cas, soit de la délivrance du permis de construire ou du permis modificatif, soit de l'autorisation tacite de construire, soit du procès-verbal constatant les infractions", il ne résulte pas de cette disposition que le procès-verbal constatant l'infraction constitue le fait générateur de la taxe dans le cas de construction sans autorisation ; que ce fait générateur ne peut être que l'achèvement des travaux exécutés sans autorisation en vue de la construction, de la reconstruction ou de l'agrandissement d'un bâtiment, sur lesquels, en vertu des dispositions précitées de l'article 1585-A, la taxe est établie (…) ».[932]

Le renvoi aux règles du code général des impôts emporte aussi la détermination par ces règles de la date d'exigibilité de la créance fiscale. On retrouve, à cet égard, à l'article 1723 quater du code général des impôts la fixation de la date d'exigibilité de la taxe locale d'équipement, pour la première tranche à dix huit mois à compter de la date de délivrance du permis de construire ou de l'autorisation tacite de construire et à trente six mois pour la deuxième tranche à compter des mêmes points de départ. Cette obligation s'impose aux redevables sans que les autorités administratives chargées de l'assiette et du recouvrement n'aient à le rappeler dans le permis de construire ou dans les documents administratifs y tenant lieu. Le visa des dispositions prévoyant cette obligation dans ces documents est suffisant à cet égard. C'est ce que considère la Cour administrative d'appel de Lyon dans un

[932] CE. Ass. 23 juin 1986,req. n° 60250, Rubin, DF 1986, n°46, comm. 2019, Concl. Latournerie.Voir pour confirmation : CE 18 novembre 1987, req. 65807, RJF. 1/1988, n°70.

arrêt de 2001 : « Considérant (…) que, dès lors que l'article L.332-9 du code de l'urbanisme réserve au conseil municipal la compétence pour établir la participation en cause, en fixer le taux et les modalités de répartition entre les constructeurs, ainsi que la date d'exigibilité, ce seul visa suffisait à rendre ladite participation exigible, sans que le préfet eût à réaffirmer l'existence d'une obligation qu'il n'avait pouvoir ni d'instituer ni de modifier; que la commune de Saint-Victor est dès lors fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif a jugé sans cause la participation dont s'agit et s'est fondé sur ce motif pour en prescrire le remboursement assorti des intérêts au taux légal majoré de cinq points. »[933]

Pour ce qui est de la détermination de l'assiette, celle de la taxe locale d'équipement est définie à l'article 1585D du code général des impôts comme étant la valeur forfaitaire de l'ensemble immobilier constitué de terrains nécessaires à la construction et les bâtiments dont la construction est autorisée. Elle est obtenue en appliquant à la surface de plancher hors œuvre nette un tarif unitaire et forfaitaire au mètre carré. Cette assiette varie en fonction des catégories d'immeubles dont les caractéristiques sont déterminées à l'article 1585D du code général des impôts et est évaluées chaque année en fonction de l'évolution de l'indice INSEE du coût de la construction.

L'exécution des opérations d'assiette est rendu possible par les informations contenues dans un document déclaratif déposée concomitamment à la demande de permis de construire. La question est de savoir si en cas d'omission, d'erreur ou de fraude cette déclaration peut être rectifiée par l'administration selon la procédure contradictoire prévue aux articles L.55 à L.61 du livre des procédures fiscales. Cette question s'est posée dans deux situations différentes. D'une part en cas de construction illicite c'est à dire réalisée sans obtention de permis de construire, d'autre part en cas de construction conforme c'est à dire autorisée par un permis de construire. En cas de construction conforme, trois arrêts du juge administratif ont permis de reconnaître la possibilité d'une rectification de la surface de plancher hors œuvre nette dans la demande de permis de construire.

Le premier arrêt rendu par le Conseil d'Etat en date du 12 février 1986 avait conclu à l'application de l'article 1649 quinquies du code général des impôts en raison de ce que la taxe locale d'équipement ne fait pas partie des impositions directes locales qui, en vertu de

[933] CAA de Lyon, 27 décembre 2001, n° 97LYO1939, inédit Rec. Leb., www.legifrance.gouv.fr

l'article L.55 du livre des procédures fiscales, sont exclues de la procédure de redressement contradictoire. C'est ce qui ressort des considérants de l'arrêt ci-dessus cité dont il convient de reproduire in extenso quelques considérants: « Considérant […] qu'aux termes de l'article R. 421-1 du code de l'urbanisme, la demande de permis de construire précise "le cas échéant, tous éléments nécessaires au calcul de la taxe locale d'équipement instituée à l'article 1585 A du code général des impôts"; qu'aux termes de l'article 1649 quinquies A du code général des impôts en vigueur à la date de la délivrance du permis de construire accordé à M. JULLIAN. Sous réserve des dispositions du 4, lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts [...] les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure unifiée ci-après […]. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables : En matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales (...) qu'eu égard à l'objet auquel elle s'applique et nonobstant la circonstance que l'article 1723 sexies précité du code général des impôts en ait confié le contentieux aux tribunaux administratifs, la taxe locale d'équipement, due en vertu de l'article 1585 A du même code n'est pas au nombre des impositions directes perçues au profit des collectivités locales ; qu'en vertu des dispositions précitées du 4 a, de l'article 1649 quinquies A, sont exclues du champ d'application de cet article ; que, dès lors, lorsque l'administration conteste les éléments nécessaires au calcul de la taxe locale d'équipement contenus dans la demande de permis de construire conformément aux prescriptions de l'article R. 421-1 précité du code de l'urbanisme, elle est tenue de respecter la procédure unifiée de redressement prévue à l'article 1649 quinquies A. »[934] La Cour administrative d'appel de Lyon a également reconnu l'application de la procédure contradictoire de redressement en se fondant sur l'article L.55 du livre des procédures fiscales dans un arrêt Groebbens de 1992.[935]

---

[934] CE. 7e et 8e ss. 12 février 1986, req. n°53064, Julian, RJF 4/1986, n°386

[935] CAA de Lyon 6 octobre 1992, req.92LYO0566, Groebbens, RJF 1/1993, n°40, comm. 1876 : « Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. et Mme GROEBBENS ont été autorisés, par un permis de construire en date du 25 mai 1988, à réaliser sur la commune de Carry-le-Rouet une maison à usage d'habitation d'une surface hors d'œuvre de 142 m2 ; qu'un dépassement de 67 m2 de la surface autorisée ayant été constaté par le procès-verbal du 2 mars 1989, mentionné ci-dessus, la direction départementale de l'équipement des Bouches-du-Rhône, sans avoir suivi la procédure de redressement contradictoire prévue à l'article L 55 du livre des procédures fiscales, a, par un avis de décompte en date du 23 septembre 1989, mis à la charge de M. et Mme GROEBBENS la taxe locale d'équipement due à raison du dépassement de surface ainsi constaté, assortie d'une amende fiscale d'égal montant ; que, faute pour le service d'avoir accordé aux contribuables le bénéfice de la procédure contradictoire, l'imposition litigieuse a été établie au terme d'une procédure irrégulière ; que, par suite, et sans qu'il soit besoin

Enfin, pour être régulière, la procédure de redressement doit être notifiée au redevable et la notification doit comporter certaines mentions obligatoires dont la possibilité pour le redevable de se faire représenter par le conseil de son choix. C'est ce que la Cour administrative d'appel de Paris a reconnu dans un arrêt de 1998 en affirmant « qu'aux termes de l'article L.55 du livre des procédures fiscales : « Sous réserve des dispositions de l'article L.56, lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du code général des impôts, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure de redressement contradictoire définie aux articles L.57 à L.61 A" ; qu'enfin, aux termes de l'article L.54 B du livre des procédures fiscales: "la notification d'une proposition de redressement doit mentionner, sous peine de nullité, que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition de redressement ou pour y répondre. »[936]

Lorsque des constructions ont été édifiées en violation de la réglementation du permis de construire faut–il appliquer la taxation d'office ou appliquer une procédure de redressement contradictoire ? S'appuyant sur les dispositions de l'article 1723 quater II qui prévoient qu' « en cas de construction sans autorisation ou en violation des obligations résultant de l'autorisation, la base de la taxe ou du complément de taxe éventuellement exigibles est notifiée au Trésorier payeur général par le directeur départemental de l'équipement ou par le maire. Le recouvrement de la taxe ou du complément de taxe, augmenté de l'amende fiscale prévue à l'article 1836, est immédiatement poursuivi contre le constructeur. »

Cette interprétation ne semble pas emporter l'assentiment du juge administratif qui soutient, au contraire, l'application de la procédure de redressement contradictoire. En effet, dans un arrêt Secrétaire d'Etat au logement c/Mme RADO de 2000, le Conseil d'Etat considère que les dispositions de l'article 1723 quater II du code général des impôts « précisent la procédure de recouvrement […] et n'ont ni pour objet ni pour effet d'instituer

---

d'examiner leurs autres moyens, M. et Mme GROEBBENS sont fondés à en demander la décharge. » voir aussi TA Poitiers 1er juillet 1998, req. n° 96483.

936 CAA Paris, 18 juin 1998, Sté Murinvest, req. n°97PA00753, D.F. 1999, n° 06, comm. 108, Concl. E. COROUGE.

une procédure de taxation d'office. »[937] Cette solution est étonnante dans la mesure où la jurisprudence du Conseil d'Etat, notamment dans l'arrêt Société anonyme établissement Outters du 20 décembre 1985, et de façon plus claire, les conclusions de son commissaire du gouvernement sous ce même arrêt, semblaient soutenir l'existence d'un principe général de taxation d'office, lequel principe serait d'application générale à chaque fois qu'il y aurait violation d'une obligation déclarative. Néanmoins, il conviendrait de relativiser la signification de cet arrêt en considérant, par exemple, que le juge entendait non pas remettre en cause le principe de l'application générale de la taxation d'office à chaque fois qu'il y a violation d'une obligation déclarative mais juste faire remarquer que celle-ci ne pouvait trouver son fondement dans les dispositions de l'article 1723 quater II du code général des impôts. Bien plus, relevons également que cette décision a été rendue dans un cas d'infraction au permis de construire (et non pas d'absence de déclaration), les informations fournies par la redevable étant de nature frauduleuses.

En tout état de cause, le principe de l'application de la taxation d'office à la taxe locale d'équipement et aux taxes d'urbanisme, en général, est confirmé dans la jurisprudence du Conseil d'Etat. A cet égard, la Cour administrative d'appel de Paris vient avait décidé dans un arrêt de 1999 que la taxation d'office s'appliquait en cas de construction sans permis de construire en considérant qu' « il résulte de la combinaison des dispositions précitées des articles L.332-1, R.332-9, R.424-1 du code de l'urbanisme et de l'article 384 bis de l'annexe II du code général des impôts que lorsque l'administration arrête le montant de la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols due à raison des constructions réalisées sans autorisation, elle n'est pas tenue de suivre la procédure contradictoire prévue par les dispositions de l'article L.55 du livre des procédures fiscales, laquelle n'est applicable qu'aux redressements résultant de la constatation par l'administration d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments déclarés par les contribuables et servant de base au calcul des droits et taxes. »[938]On trouve une confirmation de ce principe dans un arrêt du Conseil d'Etat de 2007 qui reprend la rédaction de la Cour administrative d'appel de Paris et considère que « Considérant qu'il ressort de la combinaison des dispositions précitées des articles L. 332-1, R. 332-9, R. 424-1 du code de l'urbanisme et 384 bis de l'annexe II au code général des impôts que lorsque les autorités qu'elles désignent

[937] CE. 7 janvier 2000, Secrétaire d'Etat au logement c/ Mme Rado, req.189 992, BJDU n° 1/2000, p.49 et s.,

[938] CAA Paris, 1ère chbre, 17 juin 1999, SULZER, req. 97PA00684,

arrêtent le montant de la participation dont il s'agit à raison de constructions réalisées sans autorisation, elles ne sont pas tenues de suivre la procédure contradictoire prévue à l'article L.55 du livre des procédures fiscales, qui n'est applicable qu'aux redressements résultant de la constatation d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments déclarés par le contribuable et servant de base au calcul des droits et taxes.»[939] Ainsi, les règles procédurales de certaines impositions de toutes natures

## 2. Le renvoi aux règles de liquidation contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales

Les règles de liquidation de la taxe locale d'équipement sont fixées au code général des impôts. A cet égard, l'article 1585G de ce code précise que « la taxe est liquidée au tarif en vigueur à la date, selon le cas, soit de la délivrance du permis de construire ou du permis modificatif, soit de l'autorisation tacite de construire, soit du procès-verbal constatant les infractions ». Cette liquidation se fait sur la base d'un taux normal de 1% de la valeur de plancher hors œuvre nette de l'ensemble immobilier et d'un taux majoré plafonné à 5%. Ce taux est fixe pendant une durée de trois ans à compter de sa fixation par les instances délibérantes des collectivités territoriales. A l'exception des dispositions prévues au code de l'urbanisme, les opérations de liquidation sont régies, comme c'est le cas pour toutes les autres impositions prévues au code général des impôts, par les dispositions du livre de procédure fiscal.

S'agissant par exemple de l'article L.80A, on trouve dans la jurisprudence du juge administrative une reconnaissance implicite de l'applicabilité de cet article à la matière. Ainsi, dans un arrêt « SCI les Bastides » de 2007, la Cour d'appel administrative de Marseille a considéré que « si la société requérante soutient que l'administration fiscale aurait accepté, pour la liquidation de droits de taxe sur la valeur ajoutée, de retenir le prix de revient de l'immeuble tel qu'elle l'a déterminé, la position prise par ce service pour l'établissement d'une imposition dont la détermination n'obéit pas aux mêmes règles que celles applicables à

[939] CE. 9e ss. 5 septembre 2007, req. 211508, Ministre de l'équipement, des transports et du tourisme, Leb. inédit.

la taxe locale d'équipement et aux taxes annexes ne peut être regardée comme une interprétation de la loi fiscale formellement admise par l'administration, au sens des dispositions des articles L.80 A ou L.80 B du livre des procédures fiscales .»[940] Dans cette décision, si l'argument tiré de l'interprétation de l'administration de l'équipement à propos de la notion de prix de revient d'un immeuble est refusée parce qu'elle se rapportait à la TVA, le principe de l'application de l'article L.80A sur la protection des contribuables contre les changements de doctrine est lui implicitement reconnu. Cette décision fait suite à une autre décision rendue par la Cour administrative d'appel de Nancy du 11 février 1999[941] dans laquelle le juge administratif reconnaissait tout aussi implicitement l'application de l'article L.80A du livre des procédures fiscales. Ces deux décisions viennent relativiser la jurisprudence Vincent du Conseil d'Etat du 26 mars 1999.[942]Toutefois, il convient de préciser que dans cet arrêt l'application de l'article L.80A avait été écartée en raison de ce que le Conseil d'Etat considérait que la participation pour non réalisation des aires de stationnement était une participation financière et non une imposition. En somme c'est ce dernier argument qui justifiait le fait que les dispositions de l'article L.80A qui s'appliquent aux impositions ne lui soient pas appliquées puisque cette partition n'est pas une imposition de toutes natures.

Une autre question intéressante sur le plan de la théorie fiscale a été posée pour la détermination de l'autorité compétente pour fixer le montant de l'impôt à payer. Cette question a été tranchée dans un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 9 avril 1998. Dans cette espèce rendue à propos du versement pour dépassement du plafond légal de densité, la société Simvest redevable de cette imposition, soutenait l'incompétence de la Direction départementale de l'équipement en la matière au profit d'une compétence de la Direction des impôts, nonobstant les dispositions combinées des articles 317 septies A de l'annexe II du code général des impôts et 333-5 du code de l'urbanisme qui affirmaient la compétence du directeur départemental de l'équipement. Les arguments de la société Simvest trouvaient son origine dans les dispositions de l'article 333-6 du code de l'urbanisme qui disposaient que « Le responsable du service de l'Etat dans le département, chargé de l'urbanisme, arrête le montant global du versement et le communique avec les indications

---

[940] CAA de Marseille, 1ère chbre, 15 mars 2007, Sci les Bastides, req. 03MA00296.

[941] CAA de Nancy 11 février 1999, Goursaud, req. 951380, RJF. 7/1999, n°870 et 892.

[942] CE. Section, 26 mars 1999, Vincent, req. n°189805, p. 109 ; DF. 1999, n°30-35, comm. 616, Concl. Bonichot. , RJF 4/2000, n°497.

nécessaires à la détermination de la part revenant à chaque attributaire au trésorier-payeur général et au maire. Il le communique également au pétitionnaire. En cas d'application de l'article R. 332-26, le maire est substitué au responsable du service de l'Etat dans le département, chargé de l'urbanisme, et informe celui-ci du montant du versement dans les mêmes conditions. Il en avise également le pétitionnaire. Le comptable du trésor notifie le montant du versement au redevable. Le paiement doit être effectué dans les conditions définies aux deuxième et troisième alinéas de l'article L. 333-2 ». Toutefois, la Cour administrative d'appel de Paris avait décidé qu' « il résulte de ces dispositions combinées que le Directeur départemental qui est le responsable du service de l'Etat dans le département, chargé de l'urbanisme est seul compétent pour arrêter le montant du versement pour dépassement du plafond légal de densité et prendre ainsi une décision d'assujettissement audit versement authentifiant la créance de l'Etat et des collectivités attributaires ».[943] Comme le relevait Mme COROUGE dans ses conclusions sous cet arrêt, cette solution était conforme autant à la jurisprudence du Conseil d'Etat, notamment à son arrêt Société foncière/compagnie bancaire du 4 novembre 1983[944] qu'aux conclusions des commissaires du gouvernement qui avaient connus des affaires similaires.[945] Elle est également conforme à la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de taxe locale d'équipement.[946]

### b. Le renvoi aux règles du code général des impôts relatives au recouvrement

Les règles de recouvrement de la taxe locale d'équipement sont codifiées au code général des impôts, notamment à son article 1723 quater du code général des impôts. Ainsi, en cas de construction régulière, le paiement de la taxe locale d'équipement est dû par le bénéficiaire du permis de construire qui doit l'acquitter en deux tranches ou en une seule lorsque le montant de la taxe est insignifiant.[947] La première tranche doit être versée à l'expiration d'un délai de 18 mois et la deuxième trente six mois à compter de la délivrance

[943] CAA Paris, 9 avril 1998, req. n°96-2116, SCI hameau Chartran, DF, 1998, n° 52, p. 1639.

[944] Req. n° 34 702, Rec. CE tables, p.815.

[945] CAA Paris, 21 février 1991req n°89-434, S.A.I. du bd Carnot, DF 1991, n°15, comm. 807, Concl. LOLOUM ; Concl. AARRIGHI de CASANOVA sous Sci la brise, BJDU 6/96, p.89.

[946] CE., 9 mars 1983, req. n°24363, Soc. Sogeparc-Paris ; DF. 1983, n°28 comm.1491, Concl. SCHRICKE.

[947]Il est de 305 euros, :CGI, édition de 2005.

du permis de construire ou de l'autorisation tacite de construire. Des modalités particulières de paiement existent pour les constructions par tranches qui bénéficient d'un échelonnement en trois échéances. Cependant, en cas de construction sans permis de construire le paiement est immédiat et la délivrance ultérieure d'un permis de régularisation est sans conséquence sur ce caractère immédiat du paiement qui naît à la date d'établissement du procès-verbal d'infraction.[948] De même, en cas de modification apportée au permis de construire ou à l'autorisation tacite de construire, ce délai est d'un an. De ces dispositions tirées du code général des impôts, on peut isoler au moins une question qui a donnée lieu à construction jurisprudentielle et qui du point de vue de la théorie fiscale mérite qu'on s'y attarde: La définition du débiteur de la créance relative à la taxe locale d'équipement et des taxes assimilées.

En ce qui concerne la définition du redevable à la taxe locale, l'article 1723 quater pose le principe de la responsabilité « du bénéficiaire de l'autorisation de construire ». Si ce principe peut sembler aller de soi lorsque le constructeur et le bénéficiaire du permis de construire constituent la personne, elle peut soulever des difficultés en cas de transfert, ou de construction sans permis de construire.

En cas de transfert de permis de construire la personne au profit de laquelle le transfert est effectué devient le bénéficiaire du permis de construire. Il en résulte que les titres de perception de la taxe sont émis en son nom et qu'il devient redevable de la totalité de la taxe due en vertu de la totalité de l'ensemble immobilier même s'il n'en a construit qu'une partie: C'est là ce que considère le Conseil d'Etat dans un arrêt du 15juillet 2004.[949] A l'inverse, lorsqu'il n'y a pas eu transfert de permis de construire, le bénéficiaire de celui-ci est redevable de la taxe due en vertu des constructions édifiées sur le fondement ce permis même s'il n'en est pas l'auteur.[950] L'idée que le transfert de permis de construire entraîne également le transfert de la dette fiscale avait déjà été avancée par un arrêt de la Cour administrative d'appel de paris dans une décision du 12 mai 1998.[951]

---

[948] CE 15 décembre 2000, req. n°184116 ; RJF. 2001, n° 318 ; DF. 2001, n°545.

[949] CE. 15 juillet 2004, req. n°215998 ; RJF. 2004, 1097 ; Concl. BDCF 11/04, n° 134.

[950] CE, 5 avril 2004, req. n°249644 ; RJF 2004 n°724 ; Concl. Vallée au BDCF 7/04, n°91 ; DF. 2004, 888, Concl. Vallée.

[951] Req. n°95-2902 ; DF. 1998, n° 1124 ; RJF. 1998, n° 928.

Pour ce qui est du cas de la construction sans permis de construire ou en infraction à celui-ci, le Conseil d'Etat considère que le redevable de la taxe ou de son supplément ainsi que de l'amende prévue à l'article 1836 est l'auteur des constructions édifiées sans permis de construire ou en infraction à celui-ci.[952] En conséquence, la taxe locale d'équipement ne peut être réclamée au nouveau propriétaire à l'occasion de la délivrance d'un permis de régularisation.[953]

En application des dispositions de l'article 1723 quater, la taxe locale doit être versée au comptable du trésor dans les délais prévus à cet article. En absence de paiement, les poursuites pour recouvrement de la dette principale et des pénalités sont effectuées dans les conditions normales telles que prévues à l'article L.258 du livre des procédures fiscales, c'est à dire de la manière suivante: « Si la lettre de rappel ou la mise en demeure n'a pas été suivie de paiement ou de la mise en jeu des dispositions de l'article L. 277, le comptable public compétent peut, à l'expiration d'un délai de vingt jours suivant l'une ou l'autre de ces formalités, engager des poursuites. Sous réserve des dispositions des articles L. 259 à L. 261, ces poursuites sont effectuées dans les formes prévues par le nouveau code de procédure civile pour le recouvrement des créances. Elles sont opérées par huissier de justice ou par tout agent de l'administration habilité à exercer des poursuites au nom du comptable ». Cette procédure a été explicitée par une instruction de 1990 de la Direction générale de la Comptabilité publique de la manière suivante : le redevable de la taxe doit être informée de l'intention de l'administration 20 jours avant que ne lui soit adressée une notification du premier acte de poursuite donnant lieu à des frais. Ensuite un commandement à payer lui est notifié par courrier postal. Au cas où le redevable refuserait toujours de s'acquitter de sa dette fiscale, des poursuites sont engagées à son encontre par les huissiers du trésor. La présence d'un comptable public dans la procédure de recouvrement de la taxe locale d'équipement a aussi pour conséquence d'en assurer le succès par la mise en mouvement des prérogatives exorbitant du droit commun dont jouit celui-ci, notamment du pouvoir d'émettre un avis à tiers détenteur.

Elle a aussi des conséquences en matière de sûretés. Ainsi, la créance fiscale en matière de taxe locale d'équipement, jouit du privilège du trésor. Celle-ci est dès lors garantie par le

---

[952] CE 15 décembre 2000, req. n°184116 ; RJF. 2001, n° 318 ; DF. 2001, n°545.

[953] TA Lyon, 27 septembre 1995, n° 93-4619 ; DF. 1996, n°258, Concl. J-P Martin.

privilège général mobilier attachée aux biens mobiliers et prévu à l'article 1929-1 du code général des impôts qui dispose que « pour les recouvrements confiés au service des impôts en vertu de la présente codification, l'Etat a, lorsque les dispositions prévues aux articles 1920, 1923 à 1938 ne leur sont pas applicables, un privilège sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables». De même l'alinéa 4 du même article établit un lien de solidarité au paiement de la créance pour les établissements de crédit et de caution mutuelle garantes de l'achèvement des constructions ainsi que les titulaires successifs du permis de construire et de leurs ayants cause. A ce privilège, il faut ajouter aussi l'hypothèque légal sur tous les biens immeubles des redevables prévue au profit du Trésor public pour le recouvrement des impositions de toutes natures à l'article 1929 ter du code général des impôts.

Par ailleurs, la prescription de l'action en recouvrement de la taxe se fait comme en matière de contribution directe dans un délai de quatre ans. Cette règle est posée par l'article 274-A du livre des procédures fiscales selon lequel « En ce qui concerne la taxe locale d'équipement, l'action en recouvrement de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle soit le permis de construire a été délivré ou la déclaration de construction déposée, soit le procès-verbal constatant une infraction a été établi. Lorsque la validité du permis de construire est prorogée en application de l'article 11 de la loi nº 94-112 du 9 février 1994 portant diverses dispositions en matière d'urbanisme et de construction, le délai d'exercice de l'action en recouvrement est prolongé d'un an. » La rédaction de ces dispositions est, à quelques nuances près, semblable à celle de l'article 274 qui prévoit une prescription quadriennale pour le recouvrement de la généralité des impôts directs.

## B. Les tentatives jurisprudentielles d'unification du régime fiscal des impositions de toutes natures

Il y a en matière législative comme en matière contractuelle un effet relatif des choses. En effet, de même que les dispositions d'un contrat ne sont opposables qu'aux personnes qui en sont parties,[954] de même les dispositions d'une loi ne sont applicables qu'aux situations

[954] Sauf stipulation pour autrui.

expressément prévues par celles-ci: c'est le principe de légalité fiscale. Sur le fondement de ce principe, les dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales ne sont pas, de façon générale, applicables aux impositions qui n'y sont pas prévues. Cependant, on trouve certaines dispositions de portée générale que le juge considère comme étant applicables à la généralité des impositions, particulièrement à celles pour lesquelles la loi n'a pas prévue de régime juridique. Ce principe est valable aussi bien pour les règles qui régissent l'établissement **(I)** que pour celles qui concernent le recouvrement **(II)** des impositions de toutes natures.

## I. Les règles d'établissement et de contrôle de portée générale

Ces règles portent, pour l'essentiel sur l'acte de déclaration préalable du contribuable et sur la nature des actes d'imposition émis par l'administration, **(a)** d'une part, et sur les règles de contrôle, d'autre part **(b)**.

### a. Les règles relatives aux opérations d'établissement

Parce qu'elles ne sont pas « rattachables » aux catégories d'impositions de toutes natures prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales, les impositions de toutes natures sui generis échappent, en principe, aux règles qui y sont prévues. Cependant, le juge considère que certaines de ces dispositions, en raison de leur caractère général, s'applicables aux impositions de toutes natures même lorsque la loi n'a pas prévu une telle hypothèse. Il en est ainsi, par exemple, des règles relatives à la procédure de déclaration fiscale **(1)** et de celles qui concernent la nature de l'acte d'imposition **(2)**.

#### 1. L'application de la procédure de déclaration fiscale aux impositions de toutes natures de nature sui generis

Le contribuable occupe dans la procédure d'établissement des impositions de toutes natures une place prépondérante, notamment pour ce qui est de la détermination des obligations déclaratives. La législation fiscale prévoit, à cet égard, une pluralité de formes de

déclarations dont la typologie renvoi au triptyque : déclaration d'existence,[955] d'assiette[956] et d'impôt.[957]Quasi-généralisée pour l'établissement des grands impôts classiques, la procédure de la déclaration l'est aussi pour les impositions sui generis à l'instar des redevances des agences financières de bassin, de la contribution universelle sur la téléphonie, de la contribution sur le service public de la production d'électricité, par exemple. Présentée comme un élément de démocratie[958] fiscale par lequel l'administration ferait participer le contribuable à l'établissement de l'impôt,[959] cette procédure apparaît, à l'usage, ne pas totalement correspondre à cette vision des choses, pour le moins sibylline. En réalité, le contribuable déclarant n'est pas un simple collaborateur de l'administration dont le rôle se limiterait à déclarer les éléments permettant la personnalisation de sa situation fiscale. C'est un collaborateur contraint dont les manquements aux obligations déclaratives sont sanctionnés par des majorations d'impôt ou par l'application des procédures d'imposition d'office. Bien plus, pour établir sa déclaration celui-ci ne dispose que d'une marge de manœuvre très restreinte qu'il n'exercera d'ailleurs que dans les cas d'options expressément prévues par la loi et sur lesquelles l'administration exerce un contrôle poussé. Collaborateur contraint, le contribuable déclarant l'est quelque soit les circonstances. En effet, le juge ne lui reconnaît la possibilité de se soustraire de cette obligation qu'en cas de force majeure, cas de force majeure dont il a, du reste, une interprétation stricte. A cet égard, la jurisprudence considère qu'à chaque fois qu'il est possible pour le contribuable de s'acquitter de cette obligation déclarative, il n'y a pas force majeure. Ainsi, le juge fiscal considère-t-il que ne constituent pas des situations relevant de la force majeure, la maladie du comptable du

---

[955] Elle existe pour le nouvel assujetti à la TVA, pour le marchand de biens, pour l'exploitant agricole, pour la société immobilière de copropriété comme pour les sociétés civiles assujetties à l'IR.

[956] Il peut s'agir des déclarations faites par le contribuable lui-même et qui sont de loin les plus nombreuses puisque MM GROSCLAUDE ET MARCHESSOU (ouvrage cité ci-après, p.60) en dénombre une soixantaine dont les déclarations sur l'IR et les déclarations des différentes sociétés soumises à l'IR. Il s'agit également d'une déclaration faite par des tiers à l'instar des employeurs, des débiteurs des pensions et rentes viagères, des commissions, courtages, honoraires et droits d'auteur, etc.

[957] Il en est ainsi en matière d'IS dont le contribuable est tenu de remplir la déclaration 2065 et d'acquitter l'impôt déclaré en trois acomptes trimestriels, de TVA et de retenue à la source des établissements financiers (sociétés de capitaux et mandataires financiers) sur les bons de caisse, les produits des obligations et sur tous les paiements des revenus mobiliers

[958] Voir par exemple Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Procédures fiscales, 4e édition, Dalloz 2007, p.55.

[959] et au besoin en l'y aidant par la fourniture de notices explicatives et en mettant à sa disposition son personnel.

contribuable[960] ou celle du contribuable lui-même,[961]ou encore la difficulté pour le contribuable d'accéder à sa comptabilité.[962] A l'inverse, lorsque le contribuable a été empêché d'accomplir son devoir déclaratif par un événement extérieur et irrésistible en dépit de ses démarches, celles-ci entrent dans la définition de la force majeure susceptible de l'exonérer de son obligation déclarative. Aussi, la saisie de documents comptables du contribuable constitue-t-elle un cas de force majeure dès lors que celle-ci l'a empêché d'effectuer sa déclaration en dépit de ses nombreuses démarches auprès de l'administration.[963]

Collaborateur contraint de l'administration, le contribuable déclarant est aussi co-auteur de l'acte d'imposition. Il doit établir sous sa seule responsabilité sa déclaration en y mentionnant les éléments qui permettront au fisc de l'imposer. Pour ce faire, celui-ci est parfois amené à faire le choix de la loi et des interprétations de celle-ci applicables à sa situation personnelle. Ce choix sera pris en compte par l'administration comme une manifestation de la volonté du contribuable et traduisant sa situation réelle. En conséquence, l'administration ne fera pas toujours spontanément correction des erreurs commisses par le contribuable. Le contribuable déclarant est à ce point seul responsable de sa déclaration que les notices fournies par l'administration ne sont pas considérées comme de la doctrine administrative au sens de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales. Cette réalité est traduite par M. Lamarque de la façon suivante : « dans le système déclaratif, le contribuable n'est pas seulement un collaborateur forcé de l'administration « […] Il peut être regardé comme le co-auteur de la décision d'imposition. Il ne se borne pas à fournir dans sa déclaration un certain nombre d'éléments sur lesquels l'administration exercerait son pouvoir d'appréciation pour en tirer les motifs de sa décision. La déclaration fiscale ne constitue pas un simple acte préparatoire, puisque le contribuable arrête les bases de son imposition : il s'agit d'une auto-imposition. ».[964]

---

[960] CE 14 octobre 1983, 32 301, RJF 1983.12.701.

[961] CE 22 juin 1984, 33 858, RJF 1984.8-9.507

[962] Saisie des documents comptables sans que leur consultation soit rendue impossible (CE 28 octobre 1981, 22 279, RJF 1981.12.593) ; Destruction de la comptabilité du contribuable par un incendie (CE 14 octobre 1983, 32 301, RJF 1983.12.701)

[963] CE. 9 mai 1990, 68 329, Mobb Meubles Pilote, RJF 1990.7.512.

[964] Jean LAMARQUE, Jurisclasseur Procédures fiscales, fasc. 130, p. 32.

La faculté de procéder à une imposition d'office ouverte au profit de l'administration est, compte tenu des conséquences lourdes qu'elle peut emporter sur la situation du contribuable, expressément prévue à l'article L.65 du livre des procédures fiscales. Cet article dispose que « Dans les cas limitativement énumérés à la présente section, les revenus ou bénéfices imposables des contribuables et les éléments servant au calcul des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et taxes assimilées ainsi que des taxes assises sur les salaires ou les rémunérations sont taxés ou évalués d'office.» Ces cas concernent les impôts désignés limitativement aux articles L.66 et L.73 du livre des procédures fiscales, c'est à dire l'IR, l'IS, les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement et la taxe sur les salaires.

Les manquements à la procédure de la déclaration fiscale par le contribuable ont pour effet de susciter à son encontre la mise en œuvre de la taxation d'office **(a)**. Dans les autres cas où l'administration est emmenée à rectifier la situation du contribuable, il doit le faire en suivant la procédure contradictoire de droit commun **(b)**.

## a) L'application aux impositions sui generis de la règle de l'imposition d'office en cas de non respect des obligations déclaratives

Lorsque la loi instituant des impositions de toutes natures prescrit une obligation déclarative au contribuable tout manquement à celle-ci donne lieu en général à une imposition d'office qui peut prendre la forme soit d'une évaluation soit d'une taxation d'office **(1)** dont il convient de préciser les fondements et la portée juridiques **(2)**.

### 1) Les formes de la procédure d'imposition d'office : Evaluation et taxation d'office

Quoique dérivant d'une même cause au sens juridique du terme, ces deux procédures d'imposition d'office n'en ont pas moins des champs d'action différents qu'il convient d'exposer brièvement en les examinant tour à tour. Les deux formes d'imposition d'office prévues au livre des procédures fiscales et qu'il convient d'exposer brièvement sont l'évaluation d'office et la taxation d'office**.**

Le champ d'application de la procédure d'évaluation d'office est déterminé par l'article L.73 du livre des procédures fiscales qui dispose que **«** Peuvent être évalués d'office:

**1.** Le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus provenant d'entreprises industrielles, commerciales ou artisanales, ou des revenus d'exploitations agricoles imposables selon un régime de bénéfice réel, lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 53 A du code général des impôts n'a pas été déposée dans le délai légal ;

**1.** bis Les résultats imposables selon le régime d'imposition défini à l'article 50-0 du code général des impôts dès lors :

**a.** Qu'un des éléments déclaratifs visé au 3 de l'article précité n'a pas été indiqué ;

**b.** Ou que la différence entre le montant du chiffre d'affaires déclaré et celui duchiffred'affairesréelestsupérieureà10 % du premier chiffre ;

**c.** Ou que la différence entre le montant des achats figurant sur le registre prévu au même texte et le montant des achats réels estsupérieurede10 % au premier chiffre ;

**d.** Ou qu'il a été constaté des infractions aux interdictions mentionnées à l'article L. 324-9 du code du travail dans le cadre de l'article L. 324-12dumêmecode ;

**2.** Le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux ou des revenus assimilés lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 97 du code général des impôts n'a pas été déposée dans le délai légal;

**2.** bis Les résultats imposables selon le régime d'imposition défini à l'article 102 ter du code général des impôts dès lors:

Qu'un des éléments déclaratifs visés au 2 de l'article précité n'a pas été indiqué;

Ou que la différence entre le montant des recettes déclarées et celui du montant des recettes réelles est supérieure à 10 % du premier montant;

Ou qu'il a été constaté des infractions aux interdictions mentionnées à l'article L. 324-9 du code du travail dans le cadre de l'article L. 324-12 du même code;

**3°** Les revenus fonciers des contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes de justifications mentionnées au deuxième alinéa de l'article L.16.

**4.** Les gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux des contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes de justifications mentionnées au deuxième alinéa de l'article L.16. Les dispositions de l'article L.68 sont applicables dans les cas d'évaluation d'office prévus aux 1°et 2° ».

La procédure d'évaluation d'office consiste pour l'administration fiscale à procéder de façon unilatérale à une évaluation de la matière imposable lorsque, dans les situations décrites ci-dessus, le contribuable ne s'est pas acquitté de ses obligations déclaratives. Il s'agit, pour l'administration, d'évaluer certains revenus cédulaires (revenus des BIC et des BNC, revenus fonciers et gains de cession des valeurs mobilières et des droits sociaux) autres que les traitements et salaires imposés dans le cadre de l'impôt sur le revenu sans procéder à leur liquidation puisque celle-ci est effectuée dans le cadre global de l'impôt sur le revenu.

Pour être valide, la procédure d'évaluation d'office doit s'inscrire dans un processus régulier. En particulier, la défaillance du contribuable vis à vis de ses obligations déclaratives doit être révélée par une procédure de contrôle régulière. En effet, le Conseil d'Etat juge que l'irrégularité d'une vérification n'est dépourvue d'incidence sur la procédure d'évaluation d'office que si cette situation a été révélée au service par d'autres moyens que cette vérification. Ainsi, il a été jugé dans une décision du Conseil d'Etat du 28 juillet 1999 que « la Cour administrative d'appel de Bordeaux après avoir relevé que l'intéressé n'avait pas produit la déclaration de cessation d'activité exigée par le I de l'article 202 du CGI et s'était de la sorte placé en situation d'évaluation d'office, antérieurement à la vérification de comptabilité dont il a fait l'objet, a jugé que, de ce fait, l'irrégularité dont cette vérification avait été entachée était sans influence sur la procédure d'établissement de l'imposition supplémentaire ci-dessus mentionnée ; qu'en statuant ainsi sans rechercher si l'administration avait eu connaissance de la situation d'évaluation d'office de M. Chiffoleau, soit par cette vérification, soit par un autre moyen, la Cour a entachée d'erreur de droit son arrêt ; que celui-ci doit donc être annulé; »[965] Cet arrêt est conforme à la jurisprudence antérieure du Conseil d'Etat.[966] A l'inverse, lorsqu'elle n'a pas été révélée par une procédure de vérification irrégulière, cette irrégularité n'affecte pas la validité de la procédure d'imposition

[965] CE, 8e et 9e sous-sect. , 28 juillet 1999, req. n°159086, M. Chiffoleau, DF. 9/2000, comm. 170, p.429.

[966] CE, Plén. , 22 décembre 1989, rec., n°45814 et n° 46114, M ; Ferrando : DF. 43/1990, comm. 2027, concl. Ph. Martin ; CE 16 février 1994, req. n°125417, Sarl Arley : DF. 18/1994, comm. 858 ; CE, 8 juillet 1998, req. n°164657, M. Meissonnier : D 42/1998, comm. 896, concl. G. Bachelier.

d'office. C'est ce que le Conseil d'Etat a considéré dans sa décision Sarl Sovatim du 2 juin 1999.[967]

La procédure de taxation d'office est, quant à elle, prévue à l'article L.66 du livre des procédures fiscales qui en détermine le champ d'action en disposant que « sont taxés d'office:

**1**° A l'impôt sur le revenu, les contribuables qui n'ont pas déposé dans le délai légal la déclaration d'ensemble de leurs revenus ou qui n'ont pas déclaré, en application des articles 150-0 E et 150 S du code général des impôts, les gains nets et les plus-values imposables qu'ils ont réalisés, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 67;

**2**° A l'impôt sur les sociétés, les personnes morales passibles de cet impôt qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 ;

**3**° Aux taxes sur le chiffre d'affaires, les personnes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire en leur qualité de redevables des taxes ;

**4**° Aux droits d'enregistrement et aux taxes assimilées, les personnes qui n'ont pas déposé une déclaration ou qui n'ont pas présenté un acte à la formalité de l'enregistrement dans le délai légal, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 67 ;

**5**° Aux taxes assises sur les salaires ou les rémunérations les personnes assujetties à ces taxes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire, sous réserve de la procédure de régularisation prévue l'article L. 68. »

La procédure de taxation d'office, à l'inverse de celle d'évaluation d'office, vise à la fois l'évaluation et la liquidation unilatérales par l'administration des bases imposables du contribuable qui ne s'est pas acquitté de ses obligations déclaratives. Tout comme en matière d'évaluation d'office, une procédure de vérification irrégulière affecte la validité de la taxation d'office lorsque l'administration n'apporte pas la preuve que l'état de taxation d'office du redevable n'a pas été révélé par une vérification irrégulière. De même, en raison de son caractère particulièrement comminatoire, lorsque l'administration notifie une procédure de redressement elle est tenue d'indiquer s'il s'agit d'une procédure de

[967] CE, 8e et 9e sous-sect. , 2 juin 1999, req. n°179488, DF. , 6/2000, Comm. 91, p. 313.

rectification contradictoire ou de taxation d'office. Cette prescription prétorienne du Conseil d'Etat a été faite dans un arrêt Eglise de scientologie de Paris du 8 juillet 1998.[968] Elle a été, par la suite, rappelée par le commissaire du gouvernement J. ARRIGHI DE CASANOVA dans ses conclusions sous l'arrêt Sarl Sovatim : « vous avez ainsi jugé par votre décision du 8 juillet 1998 Eglise de scientologie de Paris […] que l'administration est tenue d'indiquer au contribuable, lorsqu'elle lui notifie des redressements, la nature de la procédure d'imposition mise en œuvre […].»

Après avoir décrit les formes des procédures d'imposition d'office, nous présenterons dans les lignes qui suivent le champ d'application de cette procédure.

### 2) Le champ d'application de la procédure d'imposition d'office

L'imposition d'office est intimement liée à l'existence d'une obligation déclarative ce qui, comme le relève M. P-F RACINE,[969] implique que «la taxation d'office n'est pas applicable en matière de contributions indirectes, d'impôts directs locaux (sauf s'ils sont fondés sur des éléments déclaratifs), de droits de timbres et taxes assimilées (sauf lorsqu'ils sont payés sur état ou sur déclaration) » mais aux seules impositions déclaratives. Celle-ci intervenant au cours de la procédure d'établissement des impositions quelques difficultés peuvent apparaître en cas de pluralité d'assiette comme en matière d'impôt sur le revenu. Il convient surtout de noter que la notion d'absence de déclaration recouvre une pluralité de situations parfois significativement éloignées de la compréhension que l'on pourrait normalement en avoir**.**

Dans une grande majorité de cas, la déclaration fiscale est faite à propos d'une assiette unique. L'impôt sur le revenu présente, à cet égard, un caractère dérogatoire, en ce qu'en raison de son caractère cédulaire le contribuable est tenu de déclarer non seulement son revenu global mais également certains revenus catégoriels expressément prévus (BIC, BA, BNC, plus-values[970]) exclusion faite d'autres revenus qui en sont exemptés.[971] Si l'on ajoute

---

[968] CE, req. n° 159135, DF. 43/1998, comm. 941, concl. G. Bachelier ; RJF 8-9/98, n°973

[969] GAJF thème 47, p. 763.

[970] CE. 23 mai 1990, 63785, Mezrahi, RJF 1990.7.514 ; CE. Ass. 2 février 1973, 78 195, BCD 1973.171

[971] Traitements et salaires, revenus de capitaux mobiliers (CE. 5 mars 1986, 44 377, RJF 1986.5.290) ou encore les revenus fonciers(CE 18 mars 1987, 43 680, RJF 1987.5.295)

à cela, le fait que, en cas de pluralités d'activités, le contribuable est tenu de souscrire une déclaration pour chaque activité,[972] on peut se trouver devant des situations complexes quant à la détermination de la matière imposable susceptible d'être taxée d'office.

Ainsi, lorsque des revenus catégoriels n'ont pas été déclarés et que le revenu global a lui, par contre, été régulièrement déclaré, les revenus catégoriels seront taxés d'office alors que le revenu global sera, lui, rectifié selon la procédure contradictoire.[973] A l'inverse, l'absence de déclaration du revenu global entraînera la mise en œuvre de la procédure de la taxation d'office en dépit de la déclaration des revenus catégoriels qui, eux, seront contradictoirement redressés.[974]

Cause de taxation d'office, l'absence de déclaration est polysémique et recouvre des situations variées qui vont de l'absence effective de déclaration en passant par la déclaration faite dans une multitude d'autres situations.

La jurisprudence assimile la déclaration fiscale faite en dehors des délais à une absence de déclaration passible de taxation d'office. Cette règle s'applique autant au non respect des délais légaux[975] que des délais supplémentaires accordés discrétionnairement par l'administration, délais qui, du reste, sont susceptibles d'être opposés à l'administration par le contribuable.[976] De même, lorsqu'une mise en demeure est prévue en préalable à toute taxation, celle-ci se fera à l'expiration d'un délai de 31 jours suivants cette mise en demeure. Il appartiendra au contribuable d'apporter la preuve qu'il s'est acquitté de son obligation déclarative dans les délais impartis.[977]

L'absence de signature de la déclaration fiscale par le contribuable peut être assimilée à une absence de déclaration cause de taxation d'office dans le cas où cette obligation de signature est prévue par un texte. Il en est ainsi, par exemple, en matière de déclaration du revenu global de l'impôt sur le revenu dont l'obligation de signature est prévue par l'article

---

[972] CE. 26 juillet 1991, 79551, Morand, RJF 1991.10, n°1278, CE. 13 janvier 1992, 72570, Odoux, RJF 1992.3.381.

[973] CE. 6 février 1981, 17 129, RJF 1981.4. 211; CE. 9 octobre 1981, 15 860- 15 861, RJF 1981.12. 603.

[974] CE.29 octobre 1980, 12 471, RJF 1981.1.41

[975] CE. 31 octobre 1984, 21 159, RJF 1985.1.17, DF 1985.8.379, Concl. Racine

[976] CE. Plén. 9 avril 1986, 22 691, RJF 1986.6.399 et 359, Concl.. Fouquet

[977] CE. 4 décembre 1985, 41 123, RJF 1986.2.126

45 de l'annexe III du code général des impôts. Dans les autres cas où cette obligation n'est pas prévue par un texte, la signature de la déclaration a valeur d'authentification. Cette authentification pouvant être faite par d'autres moyens que la signature, le juge fiscal admet, en conséquence, la régularité des déclarations non signées dès lors que l'authenticité de celles-ci peut-être prouvée par d'autres moyens.

La taxation d'office est encourue par le contribuable qui procède à une déclaration fiscale sur un support autre que celui qui est prévu à cet effet. Cette situation est assimilée par la jurisprudence à une absence de déclaration même si, par ailleurs, cette déclaration non conforme contient toutes les informations requises pour procéder à l'évaluation de la matière imposable et à la liquidation de l'impôt. Cette règle est applicable en matière d'impôt sur le revenu tant en matière de revenu global[978]que des revenus catégoriels.[979]

Est passible de taxation d'office la déclaration fiscale qui serait inexploitable en raison de ce qu'elle ne porterait pas mention du montant du revenu global ou que celui-ci, bien que mentionné, ne soit pas accompagné de précision sur sa nature ou sa provenance[980] ou qu'elle se borne à se référer à la déclaration de l'année précédente.[981] Une déclaration effectuée à un service territorialement incompétent vaut également absence de déclaration et encourt la taxation d'office.[982]

### b) Les fondements et la portée des procédures d'imposition d'office

Prévue aux articles L.65 à L.73 du livre des procédures fiscales, la procédure d'imposition d'office s'applique à la généralité des impositions de toutes natures qui sont directement ou indirectement rattachées au code des impôts. La question qui se pose est celle de savoir si sa portée juridique déborde de ce seul cadre et peut s'appliquer aux impositions sui generis **(2)** et sur quel fondement **(1)**.

---

[978] CE 17 mai 1982, 119 338, 19 339, RJF 1982.7.350, DF 1983.44.2074.

[979] CE 8 juillet 1998, 159 135, Assoc. « Eglise de scientologie de Paris », RJF 1998.8-9, n°973, BCDF 4/98, Concl. Bachelier.

[980] CE 13 novembre 1964, 51 615, DF 1968.17 bis 72, Concl. Dufour.

[981] CE 25 mars 1935, 37 338.

[982] CE 3 octobre 1984, 42 088, RJF 1984.12.764, DF 1986.1.3, Concl. Racine.

### 1) Les fondements juridiques des procédures d'imposition d'office

Applicable même sans texte, la procédure d'imposition d'office peut susciter des interrogations quant à ses fondements. Sa légalité peut d'autant susciter la critique que cette procédure peut être attentatoire aux droits de la défense du contribuable et constituer, à cet égard, un redoutable instrument entre les mains de l'administration. S'agissant des impositions soumises directement ou indirectement aux dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales la question ne pose guère de difficulté particulière. Cependant, pour les impositions de toutes natures sui generis, l'application, sans texte, de cette procédure peut être objet d'interrogation quant à son fondement.

On retrouve dans les conclusions de M. O. FOUQUET sous l'arrêt du 22 mars 1985 précitée l'idée que cette application se justifie par le fait que l'imposition d'office est un principe général de procédure fiscale et comme tel, il est applicable sans texte. Du reste, ce principe pourrait aisément puiser sa vitalité dans le principe de la nécessité de l'impôt prévu aux articles 13 et 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. En effet, l'impôt étant nécessaire au financement de la dépense publique, son recouvrement ne doit pas être entravé par le comportement des contribuables défaillants et, en pareille situation, l'administration doit pouvoir procéder au recouvrement des impôts après avoir procédé à leur évaluation et à leur liquidation, au besoin d'office.

### 2) La portée des procédures d'imposition d'office

En matière d'établissement des impositions, la qualification d'un prélèvement en imposition de toutes natures entraîne, lorsque les conditions sont remplies, l'application de la procédure d'imposition d'office. En raison de ce qu'elle déroge au principe du contradictoire, on aurait pu s'attendre à ce qu'elle soit d'un usage limité et subordonné à des dispositions légales expresses. Cependant, le Conseil d'Etat semble considérer que la simple qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures suffit à en légitimer l'application. Ainsi, dans ses conclusions sous l'arrêt « Société Etablissement Outters », le commissaire du gouvernement Philippe Martin affirme qu' « en principe la taxation d'office, même non prévue expressément par un texte, est admise en matière fiscale ou parafiscale, dès lors qu'il existe une obligation déclarative.[…]. En effet l'établissement et le recouvrement d'une contribution ne sauraient être paralysés par le manquement du redevable à ses obligations déclaratives ». Le principe de la nécessité de l'impôt associé au réalisme et au

pragmatisme fiscal sous-tend donc la règle de la taxation d'office. L'impôt étant nécessaire au financement des dépenses publiques, l'administration chargée d'en assurer l'établissement et le recouvrement, doit pouvoir exécuter sa mission au delà des turpitudes[983] des contribuables.

Néanmoins, l'argument qui semblait emporter la conviction de M. Martin reposait sur l'obligation déclarative. Selon lui, il y a application de la règle de la taxation d'office à chaque fois que le contribuable manque à ses obligations déclaratives. En cela, l'assemblée du Conseil d'Etat avait suivi son commissaire du gouvernement en « considérant qu'il résulte de l'instruction qu'invitée le 13 juin 1978, par l'agence financière de bassin, à lui fournir divers renseignements en vue d'une évaluation réelle et non plus forfaitaire du montant de la prime au titre de 1977, la Société des Etablissements Outters s'est abstenue de répondre à cette demande; que c'est par suite, à bon droit que l'agence à arrêter la montant de la prime, à l'aide des seuls éléments d'appréciation en sa possession ; que, dès lors, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que l'évaluation de la prime d'épuration faite sur ces bases par l'agence est irrégulière ». Comme le rappelle M. Philippe Martin, cette règle n'est pas d'application récente. On en trouve une utilisation précédente dans l'arrêt « SA la Corniche sablaise » du 11 mai 1973.[984] Cette jurisprudence est à ce jour d'application constante.[985] Bien évidemment, cette décision devait être confirmée par un arrêt du conseil d'Etat du 13 novembre 1987.[986] En somme, les dispositions du livre des procédures fiscales relatives à la taxation d'office sont de transposition générale en tous cas où une violation de l'obligation déclarative en matière fiscale[987].

Elle a été récemment confirmée par un arrêt du Conseil d'Etat du 13 mars 2006[988] à propos de la contribution au service public de l'électricité. Cette contribution est une

---

[983] Conformément au principe juridique: ***Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*** : "Nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude".

[984] CE. , Ass. 11 mai 1973, SA la corniche sablaise, Rec. CE, p.346.

[985]Voir par exemple : CE, 22 mars 1985, req. n°48702, Sté Eurolangues vacances studieuses ; DF. 42/1985, comm.1743, concl. O. Fouquet ; RJF. 6/85, n° 454

[986] req. n°55 888, RJF. 1/88, n° 80.

[987] Voir, en ce qui concerne la taxe professionnelle, CE 7 octobre 1987, req. n°58492, RJF 1987.12.665 ; CE. 6 juillet 1990, req. n°77 008, SEM Espaces verts, RJF 1990.10, n°1250, dans lesquelles le CE tire de l'obligation déclarative prévue à l'article 1477 du CGI la possibilité pour l'administration de suivre une procédure de taxation d'office en cas de non respect de celle-ci.

[988] deux espèces : req. n°255333 et 258224, SA Eurodif (1ère espèce) et req. n°265582 et 273093, Réseau ferré de France et SNCF.

imposition innommée qui n'entre dans aucune des catégories fiscales prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales et qui n'est donc pas soumise aux dispositions prévues par ces codes. Cependant, le commissaire du gouvernement Célia VEROT, concluant sur cette affaire, a considéré que « lorsqu'une procédure déclarative est instituée, la taxation d'office du contribuable défaillant est possible même sans texte.[…] La taxation d'office en l'absence de déclaration constitue en effet un principe général de procédure fiscale, comme le précise M. Fouquet concluant sur l'arrêt du 22 mars 1985 ». On peut aisément y voir une application procédurale du principe de la nécessité de l'impôt. Ce qui peut expliquer l'étendue des pouvoirs dont dispose l'administration en la matière. Ainsi, par exemple, celle-ci n'est pas tenue d'engager un débat préalable à l'imposition d'office avec le contribuable. A cet égard, lorsqu'elle notifie l'imposition d'office au contribuable elle n'est pas obligée d'indiquer les motifs du recours à la procédure d'imposition d'office.[989] Elle n'est pas plus tenue d'indiquer les motifs du redressement d'office[990]ou d'inviter le contribuable à présenter des observations.[991] En outre, en cas de taxation d'office, l'administration dispose, en principe, du droit d'évaluer librement la base imposable selon la méthode qu'elle a choisie, par exemple, en fonction des éléments du train de vie.[992] Cette liberté, il est vrai, n'emporte pas pouvoir arbitraire de l'administration qui est tenu d'expliquer sa méthode d'évaluation que, du reste, le contribuable peut contester devant le juge. Lorsque la méthode choisie par l'administration comporte un vice, le juge prononce la décharge des impositions,[993] ordonne un complément d'instruction lorsqu'elle est sommaire ou prononce un jugement en équité lorsqu'il apparaît qu'un supplément d'instruction est insusceptible d'apporter un supplément d'informations[994] en proposant une autre méthode qu'elle juge plus juste et plus rationnelle.[995]

---

[989] CE 27 mars 2000,187 703, SARL Maurel et fils, RJF 2000.5., n° 700.

[990] CE 16 mars 2001,198 050, Le Pen, RJF 2001.6, n°826.

[991] CE 29 juillet 1998, 171 175, Ghilione, RJF 1998.10, n°1145.

[992] CE 21 mars 1984, 31 566, RJF 1984.5.286, DF 1985.4.105 ; CE 29 juillet 1998, 171 175, Ghilione, RJF 1998.10, n°1145.

[993] CE 15 octobre 1982, 24 226, RJF 1982.12.570, DF 1983.15.772, Concl. RIVIERE. Voir également, pour une application à une imposition innommée (Contribution pour le service public de l'électricité) : CE 10e et 9e sous-sect°, 13 mars 2006, n°255333 et n°258224, SA EURODIF (1ère ésp.) , n°265582 et n°273093, réseau ferré de France et SNCF (2e ésp). DF n°38. 21 sept. 2006, comm. 600

[994] CE 7 mai 1986,46 841, SARL SECODI, RJF 1986.7.451, DF 1986.42.1772, Concl. O. Fouquet.

[995] CE 10 juillet 1985, 50 912, RJF 1985.1.80

De même, la taxation d'office s'applique pour la période pour laquelle la déclaration aurait dut être souscrite, ce qui peut recouvrer une multitude de situations variables, en principe, en fonction des impositions concernées et du régime applicable. Pour la majorité des impositions elle concernera l'année N-1 mais elle peut également être appréciée mois par mois comme en matière de TVA pour ce qui est du régime réel normal qui repose sur des déclarations mensuelles.[996]

Enfin, les effets de la taxation d'office peuvent revêtir, en apparence, pour le contribuable un caractère, sinon répressif, mais tout au moins comminatoire. En effet, en plus de l'imposition en principal, le contribuable imposé d'office encourt non seulement les amendes prévues par l'article 1725 du code général des impôts mais également les majorations de droits fixées par l'article 1733-1 du même code auxquelles il faut ajouter les intérêts de retard[997] et majorations de 10% augmentés à 40% lorsque le contribuable ne s'est pas résolu de souscrire une déclaration dans un délai de 30 jours après une première mise en demeure et à 80% après une seconde mise en demeure,[998]cette dernière ne devant pas être émise avant l'expiration de la première mise en demeure.[999] La jurisprudence du Conseil d'Etat considère que le contribuable ne peut invoquer sa bonne foi pour échapper à ces majorations.[1000]

A l'instar des règles de taxation d'office, celles qui concernent la rectification contradictoire sont aussi d'application générale aux impositions de toutes natures, même lorsque la loi n'a pas prévue cette application. Nous allons consacrer nos développements suivants à cette dernière hypothèse.

---

[996] CE 6 janvier 1986, 42 182, SA « Interlude », RJF 1986.2.109, Concl. Fouquet ; CE 30 janvier 1987, 50 148, RJF 1987.3.193.

[997] CE 28 Octobre 1985, 39 165, RJF 1985.12.837

[998] CE 5 décembre 1983, 27 953, RJF 1984.2.99.

[999] CE 2 avril 1990, 40 070, Laronce, RJF 1990.5.364.

[1000] CE 10 février 1989, Vanian, RJF 1989.4.392.

## 2. L'application de la procédure de rectification contradictoire aux impositions de toutes natures sui generis

La qualification d'un prélèvement public obligatoire en imposition peut, dans le silence de la loi, entraîner des conséquences juridiques en ce qui concerne la notion de déclaration fiscale et de procédure de rectification contradictoire. En effet, celle-ci est généralement considérée comme une procédure de droit commun applicable à toutes les situations dans lesquelles le contribuable est assujetti à une obligation déclarative, c'est du moins ce que soutiennent MM. GROSCLAUDE et MARCHESSOU[1001] lorsqu'ils affirment que « le champ d'application de la procédure prévue aux articles L.55 et suivants du livre des procédures fiscales est de droit commun dans la mesure où elle est, en principe, d'application générale.» On retrouve le même point de vue dans les propos de M. Olivier FOUQUET qui affirme que la « procédure de redressement contradictoire […]est la procédure de droit commun suivant laquelle l'administration corrige une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation qu'elle a constaté dans les éléments servant de base au calcul des impôts.»[1002] La généralité de cette procédure s'étend aussi bien sur les impositions classiques[1003] établies et recouvrées par l'administration fiscale que sur les impositions sui generis et ce, même dans le silence de la loi, à la seule condition qu'il s'agisse d'impositions soumises à une obligation déclarative. Toutefois, en sont exclues les impositions acquittées sur un mode forfaitaire, à l'instar, par exemple, de l'imposition sur le bénéfice agricole forfaitaire[1004] ou de l'imposition forfaitaire annuelle sur les sociétés.[1005] Sont exclues du champ d'application de la procédure de rectification contradictoire les impositions locales[1006] qui sont en général acquittées sans déclaration préalable. Il en est ainsi, par exemple, en matière de taxe professionnelle.[1007] L'article 112 de la loi de finances pour 1993 a étendu le champ d'application de cette

---

[1001] Procédures fiscales, 4è édit. Dalloz 2007, p.1812

[1002] Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, thème 48, Dalloz, 4e édit. 2003, p.773.

[1003] IR, IS, taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrement, retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers, taxes assises sur les salaires …

[1004] CE. 25 janvier 1989, 44 299, RJF 1989.3.179

[1005] CAA de Lyon 17 octobre 1990, Corniche immobilière, RJF 1990.12.850

[1006] CE. 23 nOvembre 1988, 78 179, Bobin, RJF 1989.1.49

[1007] Avis CE. 4 novembre 1992, 138 380, SA Lorenzy-Palanca, RJF 1993.1.103, p.7, Concl. Gaeremynck

procédure aux pénalités fiscales de sorte que celles-ci ne peuvent désormais être rectifiées que par voie contradictoire.[1008]

La procédure de rectification contradictoire ne joue que dans des hypothèses où l'administration veut corriger une insuffisance, une inexactitude une omission ou une dissimulation d'informations contenues dans la déclaration du contribuable. Elle est, par contre, totalement exclue en cas d'absence de déclaration ou dans toutes situations où l'administration n'ajoute ou ne supplée pas aux informations fournies par le contribuable dans sa déclaration. Ceci exclue les cas où elle se borne à imposer une matière imposable déclarée mais dont le contribuable conteste l'imposition.[1009] De façon générale, la jurisprudence du Conseil d'Etat a élaborée un principe général des droits de la défense qui oblige l'administration a appliquer une procédure contradictoire à chaque fois qu'elle veut rectifier la matière imposable contenue dans la déclaration du contribuable.[1010] De l'avis du commissaire du gouvernement M. O. FOUQUET, « cette solution conduit en fait à l'institution d'une mini-procédure de redressement pour la taxe professionnelle, toutefois sans délai et sans obligation pour l'administration de répondre aux observations du contribuable. »[1011] De même, elle n'est pas tenue de répondre aux observations du contribuable lorsqu'elle décide d'appliquer la procédure contradictoire à une espèce dans laquelle le contribuable se trouve normalement dans une position de taxation d'office.[1012]

La procédure de rectification contradictoire est, en principe, écrite ce qui exclut tout débat oral avant sa notification et le contrôle sur place des documents comptables[1013] dont l'emport doit être suivi de restitution avant toute notification.[1014] Le caractère écrit de cette procédure se caractérise par la notification de rectification qui en est la première étape. Etape centrale de la procédure de rectification contradictoire, la notification de redressement doit

---

[1008] CE 20 novembre 1995, 127 835, Min. c/Adnet, RJF 1996.1, n°66, BDCF 1/96, Concl. LOLOUM

[1009] CE. 25 mai 1970, 77 655, DF 1970. 43 1122

[1010] CE. 5 juin 2001, Simoëns, RJF 2002.8-9, n° 934, BDCF 8-9/02, n°113, Concl. Courtial, BGFE 4/02, p. 18, Obs. De Feydeau.

[1011] GAJF, n°48, p. 774.

[1012] CE. 10 décembre 1976, 250, RJF 1977.2.30 ; CE. 24 juillet 1981 ? 16 888-16 890, RJF 1981.101492, DF 1981.52.2309, Concl. Rivière.

[1013] CE 14 juin 1989, 86 964, Antoine, RJF 1989.8-9.526

[1014] CE. 10 décembre 1990, 73 290, Chantrel, RJF 1991.2, n°203

obéir à deux impératifs : elle doit être suffisamment motivée et comporter des mentions obligatoires. Pour ce qui est des mentions obligatoires, elle doit, entre autres:

- mentionner la faculté pour le contribuable de se faire assister d'un conseil,[1015]
- l'obligation pour celui-ci de répondre dans un délai de trente jours,[1016]
- comporter la signature d'un inspecteur des impôts ayant compétence pour établir la notification,[1017]
- mentionner la procédure suivie,[1018]
- mentionner les conséquences du redressement quant au montant de l'impôt.[1019]

En ce qui concerne l'obligation de motivation, elle s'applique à certaines informations que doit comporter la notification afin de permettre au contribuable d'entamer un dialogue avec l'administration et de lui apporter la contradiction. A cet égard, elle doit mentionner l'impôt donnant lieu à redressement, l'année, les bases et les motifs du redressement,[1020] ainsi que la catégorie des revenus en cause[1021] en cas de pluralités d'activités ou les revenus permettant de les qualifier.[1022] La motivation doit être faite pour chaque chef de redressement.[1023] A l'inverse, lorsque plusieurs arguments sont avancés par l'administration en défense d'un seul chef de rectification il suffit qu'un seul de ceux-ci soit suffisamment motivé pour que la notification soit conforme à la légalité.[1024] De même, la notification peut ne comporter que les principaux motifs d'un redressement.[1025] Cependant, elle doit porter

---

[1015] CE. 22 Février 1980, 16 254, RJF 1980.4.184, DF 1981.4.141, Concl. Fabre

[1016] CE. 11 juillet 1984, 38 866, RJF 1984.10.631

[1017] CE. 14 mars 1984, 38 222, RJF 1984.5.324, DF 1984.30.1430 ; CE. 12 décembre 1990, 57 510, Torras , RJF 1991.2.125, PA 1991.43.11, Concl. Fouquet

[1018] CE. 8 juillet 1998, 159 135, Assoc. « Eglise de scientologie de Paris », RJF 1998.8-9, n°973, BCDF 4/98, Concl. Bachelier.

[1019] Art. L.48 LPF.

[1020] CE. 12 mai 1997, 143 812, Quinquandon, RJF 1997.7, n°1717

[1021] CE. 31 janvier 1990, req. n°66 688

[1022] CE. 9 octobre 1992, 86 531, Chollet, RJF 1992.12, n°1612

[1023]CE.11 juillet 1983, 36 732, RJF 1983.10.557, DF 1984.19-20.979, Concl. Léger

[1024] CE. 21 déc. 2001, 221 006, m/Sté Labesque VI, RJF 2002.4, n°427, BDCF 4/02, Concl. Bachelier.

[1025] CE. 21 mai 1976, 94052, RJF 1976.7-8.251.

mention des redressements année par année[1026] de même qu'elle n'est pas tenue de mentionner dans la notification les articles du code général des impôts qui sont mis en application[1027] ni même la faculté d'option entre deux régimes pour le contribuable.[1028]

Le caractère suffisamment motivé ou non de la notification de redressement ne s'apprécie pas en fonction de la pertinence des motifs, ce qui a pour conséquence que les erreurs commises par l'administration dans la motivation des redressements sont sans effet sur sa régularité.[1029] De même une notification faite en référence à une autre est parfaitement régulière dès lors qu'elle est adressée au même contribuable[1030] et qu'elles ne sont pas séparées dans le temps par des délais considérables.[1031] Cependant, elle n'est pas acceptée lorsqu'il s'agit de deux notifications adressées à deux personnes distinctes.[1032]

La notification de redressement contradictoire prend, en général, la forme d'un document administratif unique. Toutefois, elle peut prendre la forme de documents successifs qui se complètent les uns les autres,[1033] pourvu que ceux-ci soient cumulatifs et non alternatifs.[1034] La décision de notification doit être accompagnée, si le contribuable le demande,[1035] de documents recueillis auprès des tiers par l'administration et sur lesquels celle-ci a fondé son redressement. Le caractère contradictoire de cette règle s'arrête, cependant, à la fourniture de ces documents, l'administration n'étant pas tenue d'entretenir un dialogue avec le contribuable sur leur contenu.[1036]

---

[1026] CE. 8 octobre 1975, 80 676,RJF 1975.12.364.

[1027] CE. 7 janvier 1985, 35 235, RJF 1985.3.212.

[1028] CE. 12 juillet 1978, 6 401, RJF 1978.10.279.

[1029] CE 7 décembre 1983, 37 751, RJF 1984.2.57 ; Pour une notification portant la mention taxation d'office, cette mention est sans effet si la procédure contradictoire est effectivement suivie par l'administration : CE 29 juin 1988, 78 830, Reno, RJF 1988.10.601, PA 1989.2.5, Concl. O. Fouquet.

[1030] CE. 13 mars 1987, 50 088, RJF 1987.5.308 : pour une notification de BIC adressée au même contribuable et se referant à une notification de TVA adressée le même jour.

[1031] CE 14 mai 1986, 44 384, RJF 1986.7.428 ; CE 7 novembre 1986, 38 239, RJF 1987.1.11.

[1032] CE 27 février 1980, 16 698, RJF 1980.4.187 ; CE. 28 janvier 1987, 55 853, RJF 1987.3.487.

[1033] CE 7 mai 1975, 94 075, RJF 1975.7-8.241.

[1034] CE. 3 décembre 1982, 30 508, RJF 19823.2.127, DF 1983.20-21.1066.

[1035] CE. 14 mai 1986, 59 590, RJF 1986.7.455

[1036] CE. 13 mai 1992, 71 495, Lopes-curval, RJF 1992.7, 982.

La notification de rectification contradictoire est également susceptible de produire sur le contribuable un certain nombre de conséquences. Celui-ci est tenu à sa réception d'adresser à l'administration des observations dans lesquelles il lui fait connaître son refus ou son acceptation du redressement. Ces observations doivent être écrites[1037] et signées.[1038] Elles doivent aussi être effectuées dans un délai franc de trente jours[1039]à compter du retrait du courrier recommandé à la poste[1040]ou du dépôt de l'avis postal.[1041]Ce délai est souvent impératif[1042]de sorte qu'une lettre dans laquelle le contribuable annonce l'envoi ultérieur de ses observations n'a pas pour effet d'en suspendre la computation[1043]d'une part et d'autre part l'administration ne peut procéder au recouvrement des impositions avant son expiration.[1044] De même, les observations du contribuable doivent avoir pour effet d'accepter ou de refuser le redressement envisagé par l'administration. A cet égard, la lettre dans laquelle celui-ci sollicite une prorogation de délai ne vaut pas observations.[1045] Le contribuable peut exprimer de façon explicite son acceptation du redressement dans ses observations formulées pendant le délai de trente jours ou à l'expiration de celui-ci.[1046]Il peut également le faire de façon implicite par une lettre dans laquelle il affirme ne pas avoir d'observations à formuler.[1047]L'acceptation donnée par le contribuable doit être exempte de vices de consentement et ne doit pas, notamment, être donnée sous la contrainte ou la pression d'un agent de l'administration fiscale.[1048]Elle peut également être donnée de façon partielle[1049] ou sous condition.[1050] Elle a pour effet de faire supporter au contribuable le fardeau de la preuve

---

[1037] CE. 3 juillet 1985 ? 39 952- 41 061, RJF 1985.10.723 ; CE. 18 décembre 1992, 85 559, Manufacture Mézinaise, RJF 1993.2.244.

[1038] CE. 24 juin 1987, 72 700, RJF 1987.10.547.

[1039] CE 28 janvier 1981, 16 600, RJF 1981.3.137, DF 1981.18.981.

[1040] CE. 28 mars 1984, 49 304, RJF 1984.6.385.

[1041] Chron. CROUZET RJF 1985.11.735.

[1042] Or les cas de délais spéciaux accordés par l'administration.

[1043] CE. 6 mars 1985, 43 463- 48 737, RJF 1985.5.394.

[1044] CE. 28 juin 1978, 2 679, RJF 1978.10.297 ; CE. 17 mai 1989, 62 199, RJF 1989.7.440.

[1045] CE. 23 janvier 1980, 12 567, RJF 1980.3.133, DF 1980.20.1111.

[1046] CE. 27 octobre 1982 ? 27 273, RJF 1982.10.468.

[1047] CE. 11 juillet 1984, 36 512, RJF 1984.10.537.

[1048] CE. 15 février 1989, 46 409, RJF 1989.4.244.

[1049] CE. 20 octobre 1982, 31 759, RJF 1982.12.567.

[1050] CE. 8 août 1990, 58 132, RJF 1990.11.784.

au cas où celui-ci introduirait ultérieurement une réclamation préalable auprès de l'administration.

La notification peut également donner lieu de la part du contribuable à un refus de rectification. Ce refus est régulier dès lors qu'il intervient dans le délai de trente jours et même s'il fait suite à une acceptation antérieure.[1051] Ce refus donne lieu à une réponse motivée de l'administration lorsqu'il intervient dans le délai de trente jours.[1052] La motivation de la réponse de l'administration fiscale aux observations du contribuable revêt un caractère obligatoire même lorsque celui-ci n'a formulé que des observations succinctes[1053] ou inopérantes.[1054] Elle est aussi proportionnelle aux observations du contribuable de sorte que des observations partielles ne peuvent donner lieu qu'à des réponses partielles.[1055] De même, les motifs mentionnés dans la notification de redressement revêtent un caractère intangible. En effet, l'administration ne peut invoquer des motifs différents de ces derniers pour établir l'imposition[1056] à moins de procéder à une nouvelle notification intégrant les nouvelles bases légales.[1057]

Les décisions rendues à propos de la taxe locale d'équipement, notamment la décision du Conseil d'Etat du 12 février 1986,[1058] permettent d'illustrer cette réalité.

S'agissant de la procédure de déclaration, celle-ci était totalement absente des textes relatifs à la taxe locale d'équipement, du moins au sens fiscal du terme. En effet, des dispositions combinées des articles R421-1 et R421-13 du code de l'urbanisme, il ressortait que la taxe locale d'équipement est liquidée au tarif en vigueur en fonction des informations contenues dans le formulaire joint à la demande de permis de construire. La question qui se posait était de savoir si l'administration de l'équipement pouvait de façon unilatérale liquider

---

[1051] CE. 7 janvier 1985, 42 202, RJF 1985.3.209.

[1052] CE. 15 novembre 1985, 45 378, RJF 1986.1.53. Voir, dans le sens inverse: CE. 6 février 1981, 9 211, RJF 1981.4.178 ; CE. 10 février 1988, 64 722, RJF 1988.4.271.

[1053] CE. 27 novembre 1991, 84 599, Elhaik, RJF 1992.1.111.

[1054] CE.18 mars 1992, 80 772, Ets. Garcia, RJF 1992.5.712.

[1055] CE. 5 JUIN 1991, 106 812, Sté d'exploitation Frédéric Findling, RJF 1991.8-9, n°1159, DF 1991.40.1813, Concl. FOUQUET.

[1056] CE. 2 juin 1986, 32 520, RJF 1986.8-9.451.

[1057] CE. 25 février 1985, 44 758, RJF 1985.6.487.

[1058] CE. , 12 février 1986, req. n° 53064, Julian RJF 4/86, n°232.

cette imposition en fonction d'une surface hors œuvre nette supérieure à celle mentionnée dans la déclaration sans l'en avertir préalablement. En l'espèce, l'administration en s'était bornée, par une notification de rectification, à formuler ses observations dans un délai de trente jours conformément au droit commun. Pour résoudre cette problématique, le Conseil d'Etat tira deux conséquences de ces dispositions :

D'une part, il excipa des dispositions des articles R.421-1 et 421-13 du code de l'urbanisme que la taxe locale d'équipement est un impôt déclaratif puisque sa liquidation se fait en fonction des éléments d'assiette contenus dans le formulaire joint à la demande de permis de construire. D'autre part, et en conséquence de ce qui précède, il considéra que la rectification de la déclaration aurait dut être entourée des garanties de la procédure contradictoire prévue au profit du contribuable par l'article L.55[1059] et suivants du livre des procédures fiscales. Le Conseil d'Etat considéra dans son arrêt Julian de 1986 précité que « Considérant qu'eu égard à l'objet auquel elle s'applique et nonobstant la circonstance que l'article 1723 sexies précité du code général des impôts en ait confié le contentieux aux tribunaux administratifs, la taxe locale d'équipement, due en vertu de l'article 1585 A du même code n'est pas au nombre des impositions directes perçues au profit des collectivités locales ; qu'en vertu des dispositions précitées du 4 a de l'article 1649 quinquies A, sont exclues du champ d'application de cet article ; que dès lors, lorsque l'administration conteste les éléments nécessaires au calcul de la taxe locale d'équipement contenus dans la demande de permis de construire conformément aux prescriptions de l'article R. 421-1 précité du code de l'urbanisme, elle est tenue de respecter la procédure unifiée de redressement prévue à l'article 1649 quinquies A ». En effet, la taxe locale n'étant pas une contribution directe locale, l'interdiction formulée à l'alinéa 4 de l'article 1649 quinquies A du code général des impôts ne lui était pas applicable. Dans cette décision d'espèce, le contribuable avait dûment effectué une déclaration en vue d'obtenir le permis de construire, déclaré tous les éléments nécessaires à la liquidation, effectué les constructions conformément au permis de construire mais s'était trompé sur la surface hors œuvre nette.

Dans un arrêt d'espèce dans lequel contribuable avait effectué des constructions en violation du permis de construire, alors que l'administration, s'appuyant sur les dispositions de l'article 1723 quater II du code général des impôts, prétendait appliquer la procédure de

[1059] Anciennement prévu à l'article 1649 quinquies A du code général des impôts.

taxation d'office, le Conseil d'Etat dans un arrêt Rado du 2 janvier 2000[1060] considéra que « dés lors que l'administration conteste les éléments nécessaires au calcul de la taxe locale d'équipement contenus dans la demande de permis conformément aux prescriptions de l'article 421-4 du code de l'urbanisme, elle est tenue de respecter la procédure de redressement contradictoire prévue à l'article L.55 du LPF.

Il existe également en matière de recouvrement, certaines règles contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales qui sont d'application générale. Ces règles vont être analysées dans les lignes qui suivent.

## b. L'application aux impositions sui generis des règles relatives à l'acte de recouvrement

Dans le silence de la loi, la question de la nature juridique des ordres de recette transmis au trésorier payeur général par l'administration de l'équipement à propos des taxes d'urbanisme permet de résoudre la problématique des critères de détermination des actes d'imposition dont la caractéristique est d'être exécutoires par eux-mêmes. On verra, dans nos développements suivants que cette question, déterminante pour la computation des délais de réclamation, a été posée dans un arrêt du Conseil d'Etat rendu dans l'affaire Société Sociel[1061] à propos des redevances des agences financières de bassin. Dans ses conclusions à propos de cette affaire, Mme HAGELSTEEN soulignait l'impossibilité de choisir les ordres de recettes délivrées par les agences de bassin comme des actes d'imposition assimilables au rôle administratif au motif que ceux-ci, n'étant que des simples invitations à payer, ne pouvaient pas être exécutoires par eux-mêmes. Cette caractéristique des ordres de recette émis par la direction générale de l'équipement avait déjà été relevée, à propos de la taxe locale d'équipement, par le Conseil d'Etat dans un arrêt SOGEPARC de 1983[1062] et, à propos du versement pour dépassement du plafond légal de densité, dans un arrêt de 1991.[1063] Enfin,

---

[1060] CE, 8e et 9e sous-section, 7 janvier 2000, req. n°189992, Secrétaire d'Etat au logement c/Rado ; RJF 2/00 n°207, p.139.

[1061] CE. , 2 octobre 1989, RFDA mars-avril 1990.

[1062] CE. , 9 mars 1983, req. N°24363, Sté SOGEPARC-Paris ; Droit fiscal 1983 n°28, comm. 1491, concl. C. Schricke.

[1063] CAA Paris, 21 février 1991, req. n°89-434, SAI du 131, bd Carnot ; DF 1991,n°15, comm. 807, Concl. F. Loloum.

dans ses conclusions dans l'arrêt SCI Hameau Chartran de 1998,[1064] le commissaire du gouvernement Mme COROUGE fera remarquer que « ce document n'emporte par lui-même aucune conséquence juridique : le redevable est seulement tenu informé du montant de l'imposition sans avoir à la verser. Le constructeur ne sera tenu au paiement que lorsque le service du recouvrement lui en notifiera le montant. »[1065] Toutefois, la Cour d'appel administrative de Paris, n'a pas suivi son commissaire du gouvernement et à considéré que « le Directeur départemental de l'équipement qui est le responsable du service de l'Etat dans le département, chargé de l'urbanisme est seul compétent pour arrêter le montant du versement pour dépassement du plafond légal de densité et prendre ainsi une décision d'assujettissement audit versement authentifiant la créance de l'Etat et des collectivités attributaires ». Dès lors, comme le relève M. P-F Racine, « il est désormais prévu que le titre de recettes qui constituait jusqu'alors un simple acte de recouvrement transmis par le Directeur départemental de l'équipement au trésorier payeur général, prend désormais également le caractère d'une décision relative à l'assiette, ce qui le rapproche, mutatis mutandis, du rôle de l'impôt sur le revenu ou des impôts locaux ».[1066] Cette décision est d'un apport considérable quant à la définition de la notion d'acte d'imposition. En effet, désormais pour les impositions de toutes natures sui generis, difficilement rattachables aux catégories fiscales légales prévues au code général des impôts et dont l'acte d'imposition assimilable au rôle est difficilement identifiable, l'ordre de recettes émis par une autorité administrative pourra constituer cet acte administratif faisant grief et donc exécutoire par lui-même.

Loin d'être une décision isolée, cette décision a été étendue à la taxe locale d'équipement, par une décision de la Cour administrative d'appel de Paris du 14 mai 1998[1067]

---

[1064] CAA Paris, 9 avril 1998, SCI Hameau Chartran, Plén., DF. 1998. 52.1180, Concl. E. COROUGE

[1065] Concl. de Mme Elise COROUGE sous CAA Paris 9 avril 1998 préc. ; DF 1998, n°52, p.1641.

[1066] P-F RACINE, les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4ème édition, Dalloz 2003, p.22.

[1067] req. N°97-1749.

## II. Les règles relatives à la procédure de contrôle et de recouvrement applicables aux impositions de toutes natures sui generis

Les procédures de recouvrement et de contrôle donnent lieu à des règles qui sont d'application générale et qui sont souvent tirées des dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales.

### a. Les règles de contrôles applicables aux impositions sui generis

Emises dans la doctrine des commissaires du gouvernement et dans le droit positif, ces règles qui se caractérisent par le caractère général de leurs dispositions sont de deux sortes: L'une porte sur la protection des contribuables contre le changement des doctrines **(1)** et l'autre sur les délais de reprise de l'administration **(2)**.

### 1. L'application aux impositions sui generis de la règle de la protection des contribuables contre les changements de doctrine

Ayant pour finalité de protéger le contribuable contre les changements de doctrine de l'administration, cette règle est d'application générale à tout prélèvement qualifié d'imposition de toutes natures alors même qu'aucun texte ne prévoit une telle extension. Cette règle dont les dispositions sont codifiées à l'article L.80A du livre des procédures fiscales prévoit que: « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapporté à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ».

De formulation générale, ces dispositions militent pour une application mécanique de cette règle à chaque fois qu'est en jeu un litige lié à une imposition de toutes natures. Peu importe qu'une loi l'ait prévue directement ou indirectement par rattachement à l'une des

catégories prévues au code général des impôts, cette règle est d'application directe du seul fait de la qualification d'un prélèvement public obligatoire en imposition de toutes natures.

Dans ses conclusions sous l'arrêt précité « Société Etablissement Outters », M. Philippe Martin, après avoir considéré que les règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales sont d'une application limitée aux contributions établies et recouvrées par la Direction générale des impôts ou le Trésor public, concède tout de même qu' « on pourrait toutefois envisager, à titre d'exemple, l'application de certaines lois fiscales qui concerneraient, en raison de leur formulation générale, toutes les contributions fiscales. Ainsi, les dispositions de l'article 1649 E du code général des impôts devenus l'article L. 80A du livre des procédures fiscales, issues de textes de portée générale […], prévoient la possibilité de se prévaloir de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration ». Au surplus, le fait que l'interprétation ait été effectuée par une administration autre que l'administration fiscale ne constitue pas un obstacle à cette application. C'est, du reste, ce qui explique que cette règle a été admise en matière de taxe locale d'équipement, à propos d'interprétations données par l'administration de l'équipement[1068] et alors même qu'aucun texte relatif à ce prélèvement ne l'avait prévue expressément.

Cette même logique semble animer le commissaire du gouvernement M. MARTIN concluant dans l'affaire « Société établissement Outters » dans lesquelles il relève l'application des délais de reprise de l'administration de 10 ans aux impositions de toutes natures sui generis lorsque aucun autre délai n'a été expressément prévu.

## 2. Les délais de prescription applicables aux impositions de toutes natures sui generis

Les délais de reprise de l'administration constituent l'une des matières qui emportent des conséquences juridiques significatives à la suite de la qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures lorsque le texte qui l'institue n'a pas prévu de dispositions y afférentes. A cet égard, la jurisprudence du Conseil d'Etat juge que les délais spéciaux prévus au livre des procédures fiscales aux articles L.169 à L.185 ne s'appliquent

[1068] CE. , 25 janvier 1978, req. n°97446, R.J.F. 3/78, p. 95.

pas en pareille situation **(a)**. Néanmoins, elle admet l'application du délai général de dix ans prévu à l'article L.186 du même livre **(b)**.

### a) Le caractère inapplicable des délais spéciaux prévus au code général des impôts aux impositions de toutes natures sui generis

Pour l'application du droit de reprise de l'administration, le livre des procédures fiscales prévoit aux articles L.169 à L.185 des délais particuliers affectés aux différentes catégories fiscales.

De façon générale, ce délai est de trois ans à compter de la date d'imposition pour les impôts directs, les taxes sur le chiffre d'affaires et les droits d'enregistrement. Ce délai peut passer à six ans en cas d'absence de déclaration, d'abonnement à un centre de gestion agrée, d'immatriculation au greffe du tribunal de commerce ou de flagrance au sens de l'article L.16-0 BA. Il peut également être de dix ans ou fixé à la fin de l'instance pour les impôts directs au cas où les insuffisances ou omissions litigieuses seraient révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse. Pour ce qui est des contributions indirectes ce délai est dans tous les cas d'un an.

De façon particulière, ce délai est fixé à dix ans dans tous les cas où il n'est pas prévu de délai plus court. Ce délai redoutable qui a fait l'objet de nombreuses critiques doctrinales[1069] présente, au moins sur la durée, des similitudes avec le délai prévu à l'article L.170 du LPF pour les cas où les insuffisances ou les omissions de déclaration sont révélées par une instance devant un tribunal ou par une réclamation contentieuse. Cette similitude est d'autant plus critiquable que s'il peut, à la limite, être toléré pour les cas où le contribuable n'aurait pas respecté ses obligations déclaratives enfin de garantir au fisc suffisamment de temps pour assurer le recouvrement des impositions, il l'est moins pour les redevables aux impositions sui generis qui ont respecté leurs obligations déclaratives et dont le seul tort est d'être assujetti à des impositions dont le législateur n'a pas prévu de délais de prescription.

[1069] Voir par exemple Marc Pelletier : La taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie: une complexité insoupçonnée ; DF. 41/2002, comm. 33, p.1344 et suivantes.

### b) L'application de la prescription générale de dix ans. aux impositions de toutes natures sui generis

La question de la détermination des délais de prescription applicables aux impositions de toutes natures sui generis a été posée, pour la première fois, à propos de la taxe locale d'équipement. Pour résoudre cette difficulté, trois solutions s'offraient au juge. D'une part, il pouvait considérer que, la loi d'orientation foncière du 30 décembre 1967 qui l'a instituée ayant prévue que cette taxe devait être recouvrée par le service des recettes fiscales du lieu de situation du bien et que les dispositions y relatives avaient été codifiées au code général des impôts sous la rubrique consacrée aux droits d'enregistrement, le régime de prescription applicable à cette imposition devait être celui applicable aux droits d'enregistrement. D'autre part, le fait que la loi aurait confié le contentieux de cette taxe au juge administratif pouvait aussi militer pour une application du régime des contributions directes et taxes sur le chiffre d'affaires. Enfin, il pouvait choisir l'option de soumettre cette taxe aux prescriptions de l'article L.186 du livre des procédures fiscales qui disposait que « dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce pendant dix ans à partir du jour du fait générateur de l'impôt ».

C'est cette dernière option qui fut choisie par le juge dans une décision du Conseil d'Etat du 14 janvier 1976[1070] avant que des modifications législatives[1071] ultérieures ne ramènent ce délai à quatre ans. Cette option avait été également préconisée par le commissaire du Gouvernement Philippe Martin dans ses conclusions sous l'arrêt Société Etablissement Outters. Par la suite, ce délai a aussi été ramené à trois ans par la loi sur l'eau et les milieux aquatiques du 30 décembre 2006[1072] qui, en son article 85 codifié à l'article L. 213-11-4 du code de l'environnement, dispose que « le délai de reprise expire à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle les redevances sont dues ».

L'application des délais prévus à l'article L.186 du livre des procédures fiscales a également été suggérée par M. Philippe Martin dans ses conclusions sous l'arrêt « Société Etablissement Outters ». Il y affirmait qu' « on pourrait également envisager l'application du

[1070] Req., n°97966, Lebon 35, RJF 1976.15.516, Concl. Fabre.

[1071] Loi du 31 décembre 1975 codifiée à l'article L.274 A du LPF.

[1072] Loi n°2006-1772 du 30 décembre 2006

délai général de prescription de dix ans prévu à l'article L.186 du livre des procédures fiscales ». En effet, prévu à la section VII intitulée de façon suffisamment évocatrice, « dispositions applicables à l'ensemble des impôts », cet article est d'une formulation suffisamment générale pour qu'on songe, en toute logique, à en faire une application systématique à toutes les impositions. On y lit que « dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt ». La généralisation de ces dispositions à toutes les impositions est d'autant plus possible qu'elle aurait été initialement appliquée à la taxe locale d'équipement.[1073]

Dans le cas précis des redevances des agences financières de bassin, la difficulté provenait de ce que la loi de 1964 n'avait pas prévu de disposition particulière. Devait-on faire application de la prescription quadriennale ? Cette solution semblait inconcevable dès lors que cette prescription était prévue pour les créances étatiques. Le Conseil d'Etat décida d'appliquer dans ce cas les dispositions de l'article L.186 du livre des procédures fiscales. Cette solution avait été facilitée par deux faits. D'une part, l'article L.186 s'appliquait aux prélèvements fiscaux et les redevances de bassin étaient des impositions de toutes natures. D'autre part, elle était conforme à la jurisprudence du Conseil d'Etat qui avait, dans un arrêt Bourgogne Bois de 1956 reconnu une solution similaire pour une créance qui relevait des actes et opérations de puissance publique. Ce dernier argument était contestable. En effet, les créances relevant des actes et opérations de puissance incluent autant les créances fiscales que celles non fiscales et d'ailleurs beaucoup plus les dernières que les premières, ce qui ajoute donc à la confusion. C'est sans doute pour mettre fin à cette confusion que la loi de 2006 sur l'eau et les régimes aquatiques est venue ramener ce délai à quatre ans. En effet, un des alinéas de l'article 85 de la loi de 2006 codifié à l'article L.213-11-13 du code de l'environnement dispose désormais que « l'action en recouvrement de l'agent comptable chargé du recouvrement des redevances se prescrit dans un délai de quatre ans à compter de la date de mise en recouvrement. Ce délai est interrompu par tous actes comportant reconnaissance de la part du contribuable et par tous actes interruptifs de la prescription ».

[1073] CE. , 14 janvier 1976, n° 97966, Lebon 35, RJF 1976.15.516, Concl. Fabre.

## b. Les règles de recouvrement applicables aux impositions de toutes natures sui generis

Les impositions sui generis qualifiées d'impositions de toutes natures présentent souvent la particularité de ne pas être recouvrées par les services de l'administration fiscale en raison de ce qu'elles sont la plupart du temps objet d'affectation à des établissements publics ou à des organismes privés. Ces particularismes entraînent un encadrement juridique minimum qui permet de rattacher ces prélèvements à la catégorie des impositions. Ainsi, comme toutes les impositions de toutes natures, les impositions sui generis doivent respecter des règles administratives **(1)** et financières **(2)**.

### 1. Les conditions administratives du recouvrement des impositions sui generis

Les règles applicables au recouvrement des impositions de toutes natures sont en général prévues par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales pour celles des impositions qui sont recouvrées par l'administration fiscale. Pour les autres, la question a pu soulever des controverses sur la légalité de l'exercice de cette compétence par des organismes autres que l'administration fiscale. Néanmoins, la question semble désormais résolue. La qualification d'un prélèvement public en imposition de toutes natures a pour effet de limiter les possibilités de désignation des organismes chargés d'en assurer le recouvrement. En effet, une imposition de toutes natures ne peut être recouvrée par un organisme autre que l'administration fiscale que si celle-ci est investie d'une mission de service public ou est sous le contrôle de l'Etat **(a)**. Il en résulte donc que les règles de recouvrement peuvent varier en fonction de la nature de l'organisme mais conservent une caractéristique constante en ce qu'elles impliquent l'exercice de prérogatives de puissance publique **(b)**.

#### a) L'obligation d'être investie d'une mission de service public ou d'être sous le contrôle de l'Etat

L'administration fiscale dispose en matière de recouvrement des impositions de toutes natures d'une compétence quasi illimitée qui s'étend aux impositions locales. Toutefois, cette

compétence n'est pas totale, des impositions de toutes natures pouvant être recouvrées par d'autres organismes privés (à l'instar des URSSAF) ou publiques (comme les établissements publics administratifs), pourvu que ceux-ci soient investis d'une mission de service public ou sous le contrôle de l'Etat.

Cette conséquence découlant de la qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures fut relevée en matière de contribution sociale généralisée. L'affectation du recouvrement de la contribution sociale généralisée aux Urssaf suscita de la part de certains parlementaires des contestations au motif que, celle-ci étant une imposition de toutes natures, le recouvrement devrait en être confié à l'administration fiscale. Cette contestation était décrite de la façon suivante par le Conseil constitutionnel : « Considérant que selon les auteurs de la première saisine, le mode de recouvrement de la contribution sur les revenus d'activité et sur les revenus du travail est contraire au principe d'exclusivité de l'État en la matière ; qu'il en résulterait des inégalités de traitement entre les redevables ; que selon les auteurs de l'autre saisine, le fait de soumettre les différends relatifs aux contributions sociales à des ordres de juridiction distincts porte atteinte au principe l'égalité devant la justice ».

La difficulté fondamentale provenait de ce que, hormis les contributions assises sur les revenus du patrimoine et les revenus de remplacement qui étaient recouvrées par un établissement public administratif, les contributions assises sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement étaient recouvrées par des organismes privés qui exerçaient déjà une compétence similaire sur le recouvrement des cotisations de sécurité sociales. En réponse, le Conseil constitutionnel considéra que le principe d'exclusivité du recouvrement de l'impôt par les services administratifs de l'Etat n'était pas, en la matière, violé « dans la mesure où les différents organismes chargés du recouvrement de la contribution instituée par l'article 127 exercent une mission de service public et sont placés sous la tutelle de l'État ou sous son contrôle ».

Cette position a également été défendue par le Conseil constitutionnel dans une seconde affaire concernant, cette fois, la taxe communale sur les activités à caractère saisonnier. Le Conseil y reconnaît implicitement la légalité du transfert des pouvoirs en matière de recouvrement au profit d'une administration municipale. En l'espèce, la disposition avait été jugée non conforme au motif que, comme le suggéraient les sénateurs auteurs de la saisine, «les modalités de recouvrement ne seraient pas définies avec la précision indispensable. » En

effet, le Conseil considéra « qu'il appartient au législateur, sur le fondement de l'article 34 de la Constitution, de fixer les règles concernant les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; que s'il peut, lorsqu'il s'agit d'une imposition perçue au profit d'une collectivité locale, confier à cette dernière la tâche d'assurer ce recouvrement, il doit en déterminer les règles avec une précision suffisante; qu'en se bornant à prévoir que: le recouvrement de la taxe sur les activités à caractère saisonnier est opéré par les soins de l'administration municipale; il peut être poursuivi solidairement contre le propriétaire du local ou du terrain où le redevable exerce son activité, le législateur a méconnu l'étendue de la compétence qu'il tient de l'article 34 de la Constitution; que l'article 99 doit, par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoqués, être regardé comme contraire à la Constitution. »[1074] Nonobstant le fait que la disposition portant transfert du recouvrement de cette taxe aux collectivités territoriales a été rejetée, il convient de retenir que le Conseil constitutionnel reconnaît la constitutionnalité d'un tel transfert de compétences, lorsque celui-ci est suffisamment encadré par le législateur. En particulier, celui-ci doit déterminer le périmètre à l'intérieur duquel devront être exercées ces compétences, d'une part. D'autre part, les bénéficiaires de ce transfert doivent remplir la double condition d'être investie d'une mission de service public et d'être sous le contrôle et l'autorité de l'Etat. L'identification de ces deux caractéristiques implique l'existence d'une autre caractéristique qui est la mise en œuvre de prérogatives de puissance publique.

### b) L 'obligation d'être investie des prérogatives de puissance publique

Le transfert des compétences en matière de recouvrement des impositions de toutes natures à des organismes autres que l'administration fiscale pose le problème des règles de recouvrement applicables. De toute évidence, ce sont les règles régissant l'activité de l'organisme de recouvrement qui doivent s'appliquer à ces prélèvements. Ainsi, en matière de CSG, ce sont les règles applicables au recouvrement des cotisations sociales qui leurs sont appliquées, tout au moins pour ce qui concerne les contributions assises sur les revenus d'activité et de remplacement. Pour les redevances des agences financières de bassin par contre ce sont les règles qui régissent les établissements publics qui sont applicables.

---

[1074] Cons. const. 29 décembre 1998, Déc. n° 98-405, RJF. 1999.2.194.

Toutefois, à cette variété de règles ou plutôt de procédures doit être adossée une autre réalité qui confine davantage à l'unité du recouvrement des impositions de toutes natures. Le recouvrement des impositions de toutes natures, peu importe, au demeurant, la nature privée ou publique des organismes qui en assure le recouvrement, est une activité de service public qui implique la mise en œuvre des prérogatives de puissance publique. A cet égard, il n'est donc pas étonnant, les agences financières de bassin étant des établissements publics administratifs, que le comptable public qui y est rattaché fasse usage des règles de la comptabilité publique et plus particulièrement des règles de recouvrement forcé. La même logique est applicable aux organismes de sécurité sociale et aux administrations municipales chargées de recouvrer des impositions de toutes natures.

## 2. La condition financière du recouvrement des impositions de toutes natures sui generis: l'affectation à des finalités d'intérêt général

Le recouvrement des impositions de toutes natures par des organismes autres que l'administration fiscale est intimement lié à leur affectation aux missions d'intérêt général assumées par ceux-ci. On peut ainsi dire que si ces organismes spécialisés procèdent au recouvrement des impositions de toutes natures, c'est bien parce que ces impositions participent au financement de leurs missions d'intérêt général. Cependant, si l'idée d'affectation d'une taxe fiscale a été, bon gré mal gré, accepté, celle d'affectation d'un impôt, qui plus est à un organisme privé, n'a pas manqué de soulever quelques contestations. Cependant, le Conseil Constitutionnel considère que l'affectation des impositions de toutes natures à des dépenses particulières est tout à fait régulière. Elle a tenu cette position à propos des trois impositions affectées au financement de dépenses d'organismes particuliers: il s'agissait de la contribution sociale généralisée pour la fraction qui depuis 1998 se substitue aux cotisations d'assurance maladie, de la taxe annuelle sur les logements vacants et de la contribution annuelle due par le fonds d'assurance formation des médecins exerçant à titre libéral au conseil national de la formation médicale continue.

S'agissant de la fraction de la CSG se substituant aux cotisations d'assurance maladie, la régularité de cette affectation a été reconnue par le Conseil constitutionnel dans sa décision

du 29 décembre 1997.[1075] En ce qui concerne la taxe sur les logements vacants, cette reconnaissance a été plus explicite, le Conseil affirmant dans une décision du 29 juillet 1998[1076] que « l'article 51 affecte le produit net de la taxe, qui entre dans la catégorie des impositions de toute nature visée à l'article 34 de la Constitution, à l'Agence nationale d'amélioration de l'habitat, qui constitue un établissement public; qu'aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle n'interdit d'affecter le produit d'une imposition à un établissement public, que, par suite, la taxe a le caractère de ressource d'un établissement public et, comme telle, n'est pas soumise aux prescriptions de l'article 18 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 susvisée qui s'appliquent aux seules recettes de ''État; que le grief allégué doit, dès lors, être rejeté » De même s'agissant de la contribution annuelle due par le fonds d'assurance formation des médecins exerçant à titre libéral au conseil national de la formation médicale continue, l'arrêt du conseil d'Etat Syndicat des médecins d'Aix du 3 juillet 1998 confirme ce point de droit en considérant que « Considérant que l'habilitation conférée au gouvernement, agissant par voie d'ordonnance, à modifier les dispositions relatives à la formation des professions médicales l'autorisait à pourvoir par des mesures appropriées au fonctionnement des organismes investis de la responsabilité de cette formation dans la mesure nécessaire à l'accomplissement de leur mission ; qu'ainsi, il lui était loisible d'assurer le financement des dépenses de ces organismes par l'institution d'impositions ».[1077]

Depuis l'entrée en vigueur de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001, cette faculté d'affectation des impositions de toutes natures est prévue par l'article 2 de cette loi, lequel dispose que « les impositions de toute nature ne peuvent être directement affectées à un tiers qu'à raison des missions de service public confiées à lui et sous les réserves prévues par les articles 34, 36 et 51 ». Les réserves prévues à ces articles portent, notamment, sur le fait que ces transferts doivent être prévus par la loi de finances de l'année.

[1075] déc. n°97-395 DC, considérants 29 à 32.

[1076] Déc. n°98-403 DC, Considérant 15.

[1077] CE Ass. , 3 juillet 1998, Syndicat des médecins d'Aix, RJF 1999.1.149, AJDA 1998.10, et 844.

# Titre II. Le régime juridique contentieux des impositions de toutes natures

Le contentieux des impositions de toutes natures est marqué du sceaux de la diversité. A cet égard, il convient d'abord de relever une diversité organique. En effet, on déduit souvent de l'absence d'un ordre de juridiction fiscal, un éclatement du contentieux fiscal en plusieurs organes juridictionnels.[1078] Fait historique,[1079] la dualité organique[1080] de ce contentieux est souvent présentée dans de nombreux manuels comme traduisant une réalité juridique et empirique, et jugée par une partie de la doctrine comme étant formelle et artificielle.[1081] En effet, il n'existe dans aucun de ces ordres de juridictions de juge fiscal. Les formations fiscales du Conseil d'Etat,[1082] quoique ayant l'exclusivité de la connaissance des litiges fiscaux, sauf renvoi à une formation plus solennelle,[1083] peuvent également être saisies des litiges relevant du contentieux administratif ordinaire impliquant la légalité des textes fiscaux.

A cette dualité organique du contentieux, une partie de la doctrine oppose une unité des procédures contentieuses. Les règles contentieuses prévues au livre des procédures fiscales et au code général des impôts s'appliqueraient aux litiges fiscaux quel que soit l'ordre de juridiction. En réalité, cette unité est factice et superficielle car elle s'appuie, pour l'essentiel, sur deux présupposés: l'assimilation du contentieux fiscal au contentieux de l'imposition et la négation des contentieux autres que ceux relevant du juge judiciaire et administratif. S'agissant du premier présupposé, il convient de noter que les règles applicables dans les

---

[1078] A cet égard voir, par exemple, R. HERZOG, le juge fiscal en crise ? in Le juge fiscal, Economica, Paris 1988, p.5 et s.

[1079] Le juge judiciaire tire sa compétence en matière fiscale des lois des 6-11 septembre 1790, 22 frimaire An VII et 5 nivôse An XII. Pour le juge administratif, c'est essentiellement la loi du 28 pluviôse An VIII qui lui confère ses compétences fiscales.

[1080] Qui traduit la répartition du contentieux de l'imposition entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire.

[1081] « Aussi, beaucoup d'auteurs la considèrent-ils comme formelle et artificielle, et mettent-ils l'accent sur l'unité des procédures et des principes du contentieux de l'imposition quel que soit le juge compétent. Cette unité est cependant factice et tient pour partie à une convention de définition, elle ne permet pas, en tout état de cause de conclure en l'existence d'un ordre de juridiction fiscale » : R. HERZOG, le juge fiscale en crise ? préc. , p.8.

[1082] Sous-sections fiscales.

[1083] En section ou en assemblée.

contentieux autres que ceux de l'établissement sont différentes d'une juridiction à une autre. Ainsi, Les règles du contentieux du recouvrement sont relativement indifférenciées selon qu'il s'agit des créances fiscales ou pas et les règles de répartition des compétences entre les ordres de juridiction obéissent à un régime particulier. Cette remarque peut être étendue au contentieux de la responsabilité, au contentieux pénal de lutte contre la fraude fiscale ou tout simplement au contentieux de l'annulation.

Pour ce qui est de la pluralité organique, au-delà des juridictions administratives et judiciaires, le contentieux des créances fiscales peut aussi être dévolu aux juridictions constitutionnelles, notamment pour ce qui est du contentieux de la conformité à la constitution. Un autre contentieux qui prend de plus en plus d'ampleur est celui de la compatibilité aux normes communautaires.

En somme, l'étude du contentieux des impositions de toutes peut être faite sur la base d'un critère organique auquel il convient d'adjoindre un critère matériel fondé sur la phase administrative de la procédure fiscale (imposition ou recouvrement). Ainsi on distinguera le contentieux de l'imposition et du recouvrement **(Chapitre I)** des autres contentieux **(Chapitre II)**. Nous n'aborderons pas les questions afférentes au contentieux de la responsabilité du fisc ainsi que celui portant sur les pénalités fiscales qui ne portent pas directement sur la contestation de l'imposition. De même, les questions relatives à la procédure juridictionnelle ne seront pas abordées.

# Chapitre I. Le contentieux fondé sur les actions en décharge et en recouvrement des impositions de toutes natures

De la diversité des impositions de toutes natures découle une pluralité de règles contentieuses. Deux situations peuvent être observées: D'une part, une détermination de ces règles par le législateur et d'autre part, en cas de silence du législateur, l'énoncé de solutions jurisprudentielles. Dans l'une ou l'autre de ces alternatives, le contentieux portera soit sur une contestation de l'imposition, **(section I)** soit sur les opérations de recouvrement. **(Section II)**

## Section I. La détermination des règles applicables au contentieux de l'imposition

Ce contentieux qui porte sur la contestation des opérations d'assiette et de liquidation trouve ses fondements juridiques dans les dispositions de l'article L.199 du livre des procédures fiscales. Il s'agira dans cette partie de présenter et d'analyser de façon synthétique les règles de répartition des compétences juridictionnelles et procédurales.

De façon générale, la loi détermine les règles applicables aux impositions de toutes natures, notamment en ce qui concerne l'assiette, le taux et le recouvrement mais également en ce qui concerne les règles de procédure contentieuse. Deux situations sont observables: soit le législateur détermine clairement ces règles, soit elle procède indirectement en renvoyant à l'application des règles prévues pour le régime des impositions ou catégories d'impositions codifiées au code général des impôts. Pour ce qui est de cette dernière alternative, la question peut poser quelques difficultés en raison de ce que le code général des impôts ne répertorie pas toutes les impositions de toutes natures. Dès lors, peut se poser la question de savoir quelles sont les règles relatives au contentieux qui doivent être appliquées. Deux types d'impositions offrent, à cet égard, matière à construction théorique : les redevances des agences financières de bassin et certaines taxes d'urbanisme, aujourd'hui abrogées mais naguère, non codifiées au code général des impôts. Deux angles d'approche construits autour de la détermination de la compétence juridictionnelle **(§I)** et de la nature des recours **(§II)**, peuvent guider cette réflexion.

## Paragraphe I. La détermination de la compétence juridictionnelle

De façon générale, la loi des 16 et 24 août 1790 et le décret du 16 fructidor An III, posent les règles de principe qui gouvernent la répartition des compétences entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire. Quoique disposant de la faculté d'y déroger, le législateur **(A)** et le juge fiscal en font une application quasi stricte **(B)**.

## A. La détermination des clauses de répartition des compétences juridictionnelles par le législateur

De façon générale, la loi des 16 et 24 août 1790 et le décret du 16 fructidor An III, posent les règles de principe qui gouvernent la répartition des compétences entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire. Quoique disposant de la faculté d'y déroger, le législateur et le juge fiscal en font une application quasi stricte.

La détermination de la clause de juridiction en matière fiscale peut avoir deux sources. De façon générale, elle est l'apanage du législateur **(I)** qui, expressément, peut désigner la juridiction compétente pour connaître des litiges afférents à une imposition. Il peut aussi, indirectement, déterminer la clause de juridiction en rattachant l'imposition à l'une des catégories fiscales prévues au code général des impôts. Exceptionnellement, lorsque le législateur ne s'est pas prononcé, cette compétence peut être exercée par le juge sur la base d'un critère qui, jadis, a permis de construire et d'expliquer l'autonomie du droit administratif: l'acte de puissance publique **(II).**

### I. La détermination de la clause de compétence juridictionnelle pour la généralité des impositions prévues au code général des impôts

La détermination de la clause de juridiction pour les impositions prévues au code général des impôts se fait en application des règles codifiées à l'article L.199 du livre des procédures fiscales qui dispose: « En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif. Il en est de même pour les décisions intervenues

en cas de contestation pour la fixation du montant des abonnements prévus à l'article 1700 du code général des impôts pour les établissements soumis à l'impôt sur les spectacles. En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance. Les tribunaux de grande instance statuent en premier ressort. Un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités d'application »

Toutefois, certaines impositions, pourtant codifiées au code général des impôts, peuvent échapper aux règles de l'article L.199 du livre des procédures fiscales. Une loi spécifique les concernant peut prévoir des clauses particulières d'attribution de compétence juridictionnelle. Cette situation particulière ne semble pas poser de difficulté particulière lorsque cette attribution est conforme aux dispositions du livre des procédures fiscales. Cependant, il peut arriver que celle-ci soit en contradiction avec les dispositions du livre des procédures fiscales. Il en est ainsi, par exemple de la taxe locale d'équipement codifiée à l'article 1723 septies du code général des impôts qui dispose que «  les litiges relatifs à la taxe locale d'équipement sont de la compétence des tribunaux administratifs. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les procédures applicables en matière de contributions directes. L'administration compétente pour statuer sur les réclamations et produire ses observations sur les recours contentieux autres que ceux relatifs au recouvrement est celle de l'équipement. » Ces dispositions sont, en fait, conformes à celles de l'article L.199 du livre des procédures qui prévoit justement la compétence du tribunal administratif en cas de contentieux de l'établissement des contributions directes. Néanmoins, dans le fond elles s'en éloignent dans la mesure où la qualification de la taxe locale d'équipement en imposition directe est controversée. Le Conseil d'Etat considère, en effet que cette imposition ne peut être rangée dans la catégorie légale des contributions directes et dans aucune autre catégorie fiscale légale. Dans un arrêt Filluzeau de 1976 le Conseil d'Etat considérera « que la taxe locale d'équipement instituée par la loi du 30 décembre 1967 ne peut, eu égard a l'objet auquel elle s'applique, être rattachée aux impôts directs et taxes assimilées, ni a aucune autre des catégories d'impôts, de taxes ou de droits pour lesquelles les articles 1966 a 1973 du code général des impôts prévoient l'application de délais particuliers de prescription; que, par suite, en application de la disposition sus rappelée de l'article 1974 du code général des impôts, l'administration conserve le droit de mettre en recouvrement les sommes dues au titre de la taxe locale d'équipement pendant un délai de dix ans courant du jour ou s'est produit le fait générateur de la taxe, lequel est normalement constitué par la délivrance de l'autorisation

d'effectuer les travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement des bâtiments dont la valeur sert d'assiette a l'imposition; Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'autorisation d'entreprendre la construction a raison de laquelle le sieur Filluzeau s'est vu imposer un versement de taxe locale d'équipement par avis de mise en recouvrement en date du 10 décembre 1971 avait été délivrée à l'intéressé le 23 janvier 1969; qu'ainsi, l'action en répétition de l'administration n'était pas prescrite lors de la mise en recouvrement des droits contestés. »[1084] Cette position est confortée par le fait que la taxe locale est codifiée au chapitre III du code général des impôts consacré aux droits d'enregistrement. Si l'on ajoute à cela que cette imposition frappe une matière imposable fluctuante (la surface constructible), on peut en conclure qu'elle se rapproche plus des contributions indirectes que des contributions directes. Ce rattachement aux contributions indirectes est en contradiction avec l'attribution de compétence qui est faite par l'article 1723 septies au bénéfice de la juridiction administrative. En effet, si l'on choisit de qualifier cette imposition en contribution indirecte, la connaissance du contentieux de son établissement devrait être dévolue au juge judiciaire. Cette hypothèse semble ne jamais avoir dépassée le cadre des simples conjectures doctrinales dans la mesure où elle n'a jamais été expressément validée par la jurisprudence.

En tout état de cause, puisqu'elle n'est pas une contribution directe, son contentieux ne devrait pas relever de la compétence du juge administratif. Toutefois, les récents développements jurisprudentiels en matière de taxe d'urbanisme peuvent permettre de nuancer cette affirmation. La jurisprudence SCI Hameau Chartran[1085] de la Cour d'appel administrative de Paris rendue à propos du versement pour dépassement du coefficient d'occupation des sols, confirme la compétence du directeur départemental de l'équipement comme étant la seule personne habilitée à arrêter le montant de cette taxe, ce qui confère à la décision rendue à cet effet un caractère exécutoire, la rapprochant, mutatis mutandis, du rôle nominatif pris en matière d'impôts directs puisqu'elle porte mention du montant de l'impôt à acquitter et des informations nominatives permettant de déterminer la part d'impôt incombant à chaque attributaire. Cette solution a été étendue à la taxe locale d'équipement par un arrêt de la même juridiction du 14 mai 1998.[1086]

---

[1084] CE ; 14 janvier 1976, filluzeau, DF 1976, comm. 516.

[1085] CAA Paris, Plén. 9 avril 1998, req. n° 96-2116, SCI hameau Chartran, Concl. E. COROUGE, DF 1998, n°52, p. 1638 et S.

[1086] CAA, Paris, 1re chbre, 14 mai 1998, req.97-1749, M. Crépin.

Bien plus, cette compétence du juge administratif pourrait se justifier en raison de ce que la taxe locale d'équipement est établie sur la base d'une décision administrative prise dans l'exercice de prérogatives de puissance publique. Cette position a l'avantage d'être à la fois en accord avec la décision du Conseil Constitutionnel du 23 janvier 1987 qu'avec la jurisprudence du conseil d'Etat et du Tribunal des conflits qui juge invariablement depuis l'arrêt Bourgogne bois de 1956 que lorsque « les caractères propres de ladite taxe ne permettent pas de la ranger parmi les contributions indirectes non plus d'ailleurs que parmi les impôts directs, que le contentieux en est dès lors compris parmi le contentieux général des actes et opérations de puissance publique et relève, à ce titre, de la juridiction administrative ».[1087]On retrouve dans un arrêt du Conseil d'Etat Société anonyme Etablissement Outters de 1985,[1088] une motivation similaire. Rendue à propos des redevances des agences financières qu'il était difficile de rattacher à l'une ou l'autre des catégories fiscales de contribution directe ou indirecte, le Conseil d'Etat avait considéré que le contentieux devait être compris parmi celui des actes et opérations de puissance publique qui échoit au juge administratif.

En somme, dans toutes ces situations, la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de répartition des compétences juridictionnelles semble être respectée par le législateur soit par application des règles générales du livre des procédures fiscales soit par application des dispositions d'une loi spécifique, comme nous le verrons ci-après.

## II.La détermination par une loi spéciale de la clause de compétence juridictionnelle

Une source de complication dans l'application des règles de répartition des compétences juridictionnelles entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire peut provenir de ce que l'attribution de compétences faite à propos d'une imposition à

[1087] TC.10 juillet 1956, Société Bourgogne Bois, Lebon, p. 586, AJDA. 1956. II. n°448, p. 458.

[1088] CE. Ass. 2à décembre 1985, 31927, SA Etablissement Outters, Lebon 382, RJF 1986.2.129, Chron.CROUZET

assiette multiple ne peut être appliquée à chacune des assiettes. Certaines contributions participant du phénomène de fiscalisation de la sécurité sociale en sont des illustrations.

S'agissant, par exemple, de la contribution sociale généralisée (CSG) instituée par une loi du 29 décembre 1990,[1089] le législateur en soumettait le contentieux aux juridictions de sécurité sociale donc au juge judiciaire. Dans sa décision du 28 décembre 1990[1090] dans laquelle il reconnaissait à la CSG la qualité d'imposition de toutes natures, le Conseil constitutionnel, après avoir tiré les conclusions de cette attribution de compétences pour la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement, devait la récuser pour celles assises sur les revenus du patrimoine et les produits de placement dont il devait attribuer le contentieux aux juridictions administratives. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel considérera « qu'en vertu du deuxième alinéa du paragraphe V de l'article 131, les différends d'ordre individuel relatifs à la contribution sociale sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement sont du ressort des juridictions compétentes en matière de sécurité sociale; que, pour les contributions instituées par les articles 132 et 133, demeurent en vigueur les règles de droit commun attribuant compétence à la juridiction administrative ». Cette répartition de compétence est du reste conforme aux règles en vigueur en la matière: les exigences de bonne administration de la justice évoquées par la décision du Conseil constitutionnel du 23 janvier 1987 légitime l'attribution de compétence qui est faite au profit des juridictions de sécurité sociale, s'agissant des contributions sur les revenus d'activité et de remplacement et pour les autres contributions la nature de l'assiette justifie les attributions de compétence juridictionnelle qui sont faites au profit de la juridiction administrative.

Cette position a d'ailleurs été confirmée par le Tribunal des conflits dans un arrêt MAGNIES du 3 juillet 2000[1091] qui considère « que si, en vertu du V de l'article L. 136-5 du code de la sécurité sociale, les différends nés de l'assujettissement à la contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement relèvent du contentieux de la sécurité sociale, il résulte de l'article 132 de la loi de finances pour 1991 devenu article L. 136-6 § III du code de la sécurité sociale et repris à l'article 1600-C du code général des impôts, que la contribution sociale sur les revenus du patrimoine est assise, contrôlée et

[1089] loi n° 90-1168 codifiée simultanément à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale et 1600-OC du code général des impôts

[1090] Const. Cons. 28 décembre 1990, déc. n°90-285 DC. , Rec. 95.

[1091] TC. 3 juillet 2000, Magnies, n° 3192, RJF 2001.3.364

recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu ; qu'il s'ensuit que la demande de M. MAGNIES tendant à être déchargé du supplément de contribution sociale sur le revenu du patrimoine, assise sur la réalisation de plus-values mobilières visées à l'article 160 du code général des impôts et soumises à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel, relève de la compétence des juridictions administratives ». Cette répartition est étendue aux contributions qui, en application de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, servent au remboursement de la dette sociale. Ainsi, la contribution assise sur les revenus d'activité et de remplacement relève du juge judiciaire comme l'a confirmé le Conseil d'Etat dans un arrêt Mme Laré du 26 mars 1999.

S'agissant du contentieux des contributions assises sur les revenus du patrimoine, celui-ci est dévolu au juge administratif de sorte que sa compétence s'applique par exemple au contentieux des rentes viagères à titre onéreux.[1092] De même, les deux contributions de 2% instituées par la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 voit leur contentieux attribué au juge administratif dans la mesure où ils remplacent, l'une, une ancienne contribution sur les revenus du patrimoine, et l'autre, une contribution assise sur les produits de placement à revenu fixe avec prélèvement libératoire. Cette attribution de compétence juridictionnelle a également été confirmée par le Conseil d'Etat dans un arrêt Min c/ Cazal en date du 29 juillet 1998[1093]

Enfin pour ce qui est des contributions sur le chiffre d'affaires des entreprises pharmaceutiques instituées par la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 et l'ordonnance de 1996 et qui sont au nombre de trois, leur nature de taxe sur le chiffre d'affaires incline à en réserver le contentieux au juge administratif.

## B. L'interprétation de la clause de compétence juridictionnelle par le juge

Nous allons examiner ces interprétations dans une optique plurielle en analysant celles des juges constitutionnel, administrative et judiciaire.

---

[1092] CAA. Paris, 12 mars 2002, Egron, n°00PA3783

[1093] RJF 1998.101144 et CAA Lyon, 11 mai 1995, Ducis, RJF 1995.7.817

## I.L'interprétation de la clause de compétence juridictionnelle par le Conseil constitutionnel

Dégagé par le Conseil constitutionnel, ce principe n'a pas pour autant les caractères d'un principe constitutionnel. Il s'agit dans cette partie d'en exposer le contenu **(a)** et la portée **(b)**.

### 1. Le principe dégagé par le conseil Constitutionnel

Les règles énoncées par la loi des 16 et 24 août 1790 et le décret du 16 fructidor an III occupent une place centrale dans la répartition des compétences entre juridictions administrative et judiciaire. N'ayant, pas valeur constitutionnelle, elles n'en constituent pas moins un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République. C'est ce que le Conseil constitutionnel, saisi à propos du transfert à la juridiction judiciaire des décisions du Conseil de la concurrence, affirmera en « Considérant que les dispositions des articles 10 et 13 de la loi des 16 et 24 août 1790 et du décret du 16 fructidor An III qui ont posé dans sa généralité le principe de séparation des autorités administratives et judiciaires n'ont pas en elles-mêmes valeur constitutionnelle; que, néanmoins, conformément à la conception française de la séparation des pouvoirs, figure au nombre des "principes fondamentaux reconnus par les lois de la République" celui selon lequel, à l'exception des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire, relève en dernier ressort de la compétence de la juridiction administrative l'annulation ou la réformation des décisions prises, dans l'exercice des prérogatives de puissance publique, par les autorités exerçant le pouvoir exécutif, leurs agents, les collectivités territoriales de la République ou les organismes publics placés sous leur autorité ou leur contrôle »[1094]

Ainsi, au sens de la décision précitée du Conseil constitutionnel, le juge administratif dispose, en matière de contentieux de l'établissement, d'une compétence étendue. Celle-ci n'est limitée que par une compétence résiduelle du juge judiciaire que celui-ci exerce dans les matières dont le contentieux lui est dévolu par nature[1095] et dans celles concernant les impositions non précédées d'une décision prise par une autorité exécutive exerçant des

[1094] Cons. Const. 23 janvier 1987, déc. n° 86-224 DC, J.O du 25 janvier 1987, p. 924.

[1095] Pour l'essentiel mise, en cause du droit de propriété et des libertés fondamentales.

prérogatives de puissance publique. Relève donc de la compétence du juge administratif, non seulement les contributions directes, les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes assimilées, mais également le contentieux visant à l'annulation ou la réformation des décisions d'imposition prises dans l'exercice des prérogatives de puissance.

A l'inverse, les matières dont le contentieux est réservé par nature au juge judiciaire ne sont pas d'une identification aisée. Toutefois, il est communément admis que le juge judiciaire est le gardien du droit de la propriété et des libertés fondamentales. Sur ce fondement, entrent dans cette catégorie le contentieux de l'établissement des droits de mutation à titre gratuit qui mettent en œuvre les règles du droit civil mais également tous les impôts dont le contentieux porte sur l'exécution des procédures pouvant mettre en cause les droits fondamentaux des personnes comme le droit de propriété ou les sûretés (visites domiciliaires, contrainte par corps).

Dans le deuxième champ de compétence du juge judiciaire, c'est à dire celui concernant le contentieux des impositions établies sans décision préalable prise dans le cadre d'une mise en œuvre de prérogatives de puissance publique par une autorité exécutive, il faut inclure toutes les contributions indirectes qui sont normalement perçues sans que ne soit émise une décision administrative exécutoire d'établissement, ce qui inclut donc dans ce champ les droits d'enregistrement et de timbre ainsi que les taxes qui y sont assimilées. Il faut également y inclure, le contentieux des droits de douane qui est souvent rattaché à celui des contributions indirectes. Il n'est donc pas étonnant que, s'agissant des litiges relatifs à la restitution de l'ancienne taxe sur les produits des exploitations forestières perçues à l'importation (art. 1613-II.2° CGI), le Conseil d'Etat[1096] et la Cour de Cassation[1097] aient décidés d'en échoir le contentieux au juge judiciaire. Cette jurisprudence est, en toute logique, applicable à la TVA à l'importation (art 292 et 1695 CGI) perçue comme en matière de droits de douane.[1098]

Somme toute, la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire recoupe la « suma divisio »

---

[1096] CE. 1er mars 2000, Ministre c/ SA établissement Castel, n°176178, RJF n°2000-4.538, Concl. Goulard, BDCF 2000.4

[1097] Cass. Com. 17 juillet 2001, Min. c/ Sté BARBE frères, n°1450 FS-P, RJF 2001.11.1472.

[1098] CAA Bordeaux, 13 mars 2001, ABITBOL, n°97BX1995, RJF 2001.8/9.1111.

traditionnellement établie par la doctrine entre le contentieux des contributions directes dévolu au juge administratif et le contentieux des contributions indirectes attribué au juge judiciaire.

Ces règles de répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, rappelées par la décision du Conseil constitutionnel du 23 janvier 1987, tirent leur vitalité d'une évolution de la législation fiscale française fort ancienne. En effet, s'agissant des contributions indirectes, c'est la loi du 22 frimaire an VII de 1798 qui confia le contentieux des droits d'enregistrement au juge judiciaire. Cette compétence du juge judiciaire sera par la suite étendue à toutes les contributions indirectes par la loi du 5 ventôse an XII. En ce qui concerne les contributions directes c'est la loi du 28 pluviôse an VIII qui en confiera le contentieux aux conseils de préfecture, devenus tribunaux administratifs en 1953. Elles sont également reprises à l'article L.199 du livre des procédures fiscales qui s'appliquent à toutes les impositions codifiées au code général des impôts.

La situation peut, néanmoins, se compliquer au cas où le législateur déterminerait l'ordre de juridiction compétent en contradiction avec les critères de répartition des compétences juridictionnelles. Dès lors, peut se poser la question de la portée de ce principe fondamental reconnu par les lois de la République édictés par les articles 10 et 13 de la loi des 16 et 24 août 1790 et du décret du 16 fructidor an III.

### b. La portée du principe dégagée par le Conseil Constitutionnel

Dans sa décision du 23 janvier 1987 ci-dessus mentionnée, le Conseil constitutionnel conteste aux règles de répartition des compétences juridictionnelles entre les juridictions administratives et judiciaires le caractère de principe constitutionnel et ne leur reconnaît que la qualité de principe fondamental reconnu par les lois de la République et auxquels le législateur peut déroger lorsque les circonstances et les nécessités de bonne administration de la justice l'exigent. En effet, le Conseil constitutionnel considère que « dans la mise en œuvre de ce principe, lorsque l'application d'une législation ou d'une réglementation spécifique pourrait engendrer des contestations diverses qui se répartiraient, selon les règles habituelles de compétence, entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire, il est loisible au législateur, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, d'unifier les règles de compétence juridictionnelle au sein de l'ordre juridictionnel principalement intéressé ».

Ainsi, les exigences de rationalisation de la justice peuvent expliquer que le législateur attribue le contentieux d'une imposition à une juridiction en opposition avec les règles qui régissent normalement la répartition des contentieux. C'est, semble-t-il, cette exigence de rationalisation qui permet d'expliquer l'attribution par le législateur de 1920, dans la loi du 25 juin, au juge administratif le contentieux des impôts sur le chiffre d'affaires. Celle-ci a été effectuée nonobstant le fait que ces impositions sont spontanément acquittées par les contribuables sans décision administrative exécutoire d'établissement, fait qui les rapproche, plus des contributions indirectes dont le contentieux relève du juge judiciaire que des contributions directes dont le contentieux échoit aux juridictions administratives. Cette attribution de compétence faite en porte-à-faux avec les règles traditionnelles de répartition des compétences juridictionnelles s'explique par des contingences historiques liées au souci d'une plus grande rationalisation de la justice. En effet, la volonté affirmée à cette époque étant d'abandonner le système indiciaire au profit du système de la déclaration contrôlée, il semblait alors logique de confier au juge administratif tous les conflits liés tant à la détermination du chiffre d'affaire que du bénéfice imposable.

En pratique, l'application des règles et principe régissant la répartition des compétences juridictionnelles aux impositions de toutes natures emprunte des modalités diverses et variées, soit que le législateur règle expressément la question soit que, de façon incidente, le juge soit amené à combler le silence de la loi.

## II.La détermination de la clause de compétence juridictionnelle par le Conseil d'Etat

Le juge fiscal veille à une application stricte des règles de répartition des compétences juridictionnelles en indiquant la juridiction compétente. **(a)** Cette opération lui permet d'écarter les tentatives de détournement de procédure par les biais des recours pour excès de pouvoirs, en interprétation d'actes administratifs ou encore du renvoi pour question préjudicielle**(b)**.

### a. La détermination de la clause de répartition des compétences par la qualification d'une imposition en imposition directe ou indirecte

Le juge est souvent amené à préciser la clause de compétence juridictionnelle d'une imposition dans le cas où celle-ci n'aurait pas été déterminée par le législateur. Pour ce faire, le critère pris en compte est celui de la nature intrinsèque de l'imposition. Le juge recherche si les éléments de qualification d'une imposition en contribution directe ou indirecte sont remplis. En la matière, un simple renvoi à l'application du régime juridique de l'une de ces catégories est inopérant. En clair, la mention qu'une imposition est établie et recouvrée comme en matière de contribution directe ou indirecte n'est pas suffisante pour déterminer la nature juridique, et par suite la clause de compétence juridictionnelle de cette imposition. Seule la recherche des éléments qui permettent d'aboutir à une telle qualification permettent d'atteindre cet objectif.

Ainsi, par exemple, s'agissant de la taxe sur l'électricité perçue au profit des communes, les litiges y afférents sont de la compétence du juge judiciaire, non pas en raison seulement de ce que celle-ci est recouvrée comme en matière de contribution indirecte mais surtout, en raison de ce que cette taxe est assise sur la part variable selon les consommations du montant de la facture d'électricité, ce qui la rapproche des contributions indirectes et fonde la compétence du juge judiciaire.[1099]

Dans un sens inverse, on peut également citer le cas du prélèvement de 50% sur les profits des constructions réalisées en France par des non-résidents dont le contentieux est dévolu à la juridiction administrative en raison de ce qu'il s'impute sur l'impôt sur le revenu et sur l'impôt sur les sociétés en raison de la réalisation de profits immobiliers. Cet impôt s'impute sur une assiette jugée stable, ce qui en fait une contribution directe et justifie que son contentieux soit dévolu à la juridiction administrative. De toute évidence, le tribunal des conflits[1100] dans cette hypothèse, s'est attachée à la nature intrinsèque de l'imposition en cause au-delà du fait que celle-ci est établie et recouvrée sous les mêmes garanties et

[1099] CE. Section, 24 février 1978, n° 12653, SA SOGEPARC sud ouest, Lebon 102, RJF 1978.4.140, CJEG 1978.171, Concl. LOBRY.

[1100] TC. 18 mars 1991, Min. c/ Banque Romande, DF1991.27.1386. Concl. B. STIRN sur renvoi de CE 8 juin 1990, n°744840, DF 1990.42.1934.

sanctions que les droits d'enregistrement, ce qui, du reste aurait entraîné la compétence du juge judiciaire.

En application de la même méthodologie, est attribué au juge administratif le contentieux de l'établissement de la taxe sur les objets et métaux précieux[1101] en raison de ce qu'elle a la nature d'une imposition sur une plus value, c'est du moins ce que le Conseil d'Etat considéra dans un arrêt OSENAT du 26 janvier 2000.[1102] Dans la même veine, les contentieux de la contribution représentative du droit de bail[1103] ainsi que celui de sa contribution additionnelle sont attribués au juge administratif en dépit du fait que le droit de bail auquel cette contribution a succédé avait pour fait générateur une mutation de jouissance et avait dès lors la nature d'un droit d'enregistrement. Dans un arrêt de 2001, la Cour administrative d'appel de Paris devait considérer que la contribution représentative du droit de bail frappant des revenus, les litiges générés par son établissement devaient relever de la compétence du juge administratif.[1104]

### b. La détermination de la clause de compétence juridictionnelle et le renvoi pour question préjudicielle : un élément de confusion ?

Le renvoi pour question préjudicielle permet au juge de faire une application stricte de la clause légale de juridiction au cas où la solution d'un litige exigerait que soit tranchée, au préalable, une question relevant de la compétence de la juridiction autre que celle devant laquelle le recours a été introduit. En pratique, si les possibilités de renvoi pour question préjudicielle de certains contentieux de la juridiction administrative à la juridiction, judiciaire semblent être d'un volume notable, **(1)** les flux inverses sont moins denses **(2)**.

---

[1101] Article 150 bis à sexiès du CGI.

[1102] N°179492, RJF 2000.3.435, Concl. GOULARD, BDCF 2000.3.

[1103] Loi n° 98-1267 du 30 décembre 1998 ;

[1104] CAA Paris, 13 février 2001, SPATZ, n°00PA1660,RJF 2001.10.1240

## 1. Le renvoi pour question préjudicielle à la juridiction judiciaire

L'une des situations classiques de renvoi d'une question préjudicielle à la juridiction judiciaire en matière de contentieux de l'établissement découle de la nécessité d'interpréter un contrat de droit privé obscur pour régler, par exemple, une question fiscale en lien avec l'exercice du droit de propriété.[1105] Cela peut être aussi la nécessité de qualifier, au regard du droit privé, une situation de fait. A cet égard, la question du statut successoral d'une veuve au regard des dettes fiscales de son mari peut être renvoyée, comme question préjudicielle, devant le juge judiciaire. C'est ce que considéra le Conseil d'Etat dans un arrêt de plénière du 15 avril 1983.[1106] De même, en application de l'article 1723 terdeciès du code général des impôts, peut faire l'objet d'un renvoi devant cette juridiction les litiges relatifs à l'établissement des impositions dont le fait générateur est fondé sur l'émission du permis de construire. Néanmoins, les documents cadastraux ne constituant pas des titres de propriété, les litiges afférents au refus de l'administration de modifier les énonciations qui s'y trouvent mentionnées ne peuvent faire l'objet d'un renvoi devant la juridiction judiciaire.[1107] Dans le même sens, les litiges relatifs à l'interprétation des contrats commerciaux qui touchent aux taxes sur le chiffre ne font pas l'objet de renvoi devant le juge judiciaire et peuvent être interprétés par le juge administratif.[1108]

## 2. Le renvoi pour question préjudicielle au juge administratif

Les motifs de renvoi d'un litige par le juge judiciaire devant le juge administratif pour question préjudicielle sont assez rares. En effet, une jurisprudence constante, depuis les arrêts du Tribunal des conflits rendus en matière de droits d'enregistrement[1109] et de contributions indirectes,[1110] admet que le juge judiciaire est compétent pour connaître des questions d'interprétation et apprécier la légalité des actes administratifs réglementaires ou individuels

---

[1105] CE. 4 juin 1965, Ministre des finances c/Briand, Leb. 417 ; CE. 13 décembre 1978, n°10 113, RJF 1979.2.64.

[1106] n°24391, Leb. 153, RJF 1983. 6.371.

[1107] CE. , Section, 29 décembre 1978, 2343, Ministre c/Dame SOKOROVSKY, Leb.543, RJF 1979.5.177.

[1108] CE. Plén 10 avril 1992, Gaillard, n°93311, RJF 1992.6.899, Concl. Haggelsteen, DF 1993.5.167

[1109] TC. 16 juin 1923, Graben, Lebon 501

[1110] TC. 27 octobre 1931, Société Paumier, Lebon 1173

servant de base à une imposition. Cette jurisprudence a connu une extension aux droits de timbre et taxes assimilées sous l'action de la Cour de cassation.[1111] Le Tribunal des conflits[1112] reconnaît également au juge judiciaire compétence pour connaître non seulement des litiges inhérents à l'assujettissement d'un employeur au versement pour le financement des transports en commun mais également pour apprécier par voie d'exception la légalité de la délibération par laquelle une commune institue ce versement ou en fixe le taux. Toutefois, il existe tout de même quelques exceptions de renvois de contentieux du juge judiciaire au juge administratif.

Ainsi, en matière d'exonération de droits d'enregistrement en faveur des baux passibles de TVA prévue à l'article 740 CGI, le Tribunal des conflits[1113] considère que pour trancher la question de l'exercice de cette condition d'exonération le juge judiciaire peut renvoyer le litige sous forme de question préjudicielle au juge administratif. De même le cas des « fonds turbo » constitue également l'une des hypothèses de renvoi pour question préjudicielles au juge administratif. En l'espèce, parce que le juge judiciaire refusait de reconnaître le caractère libératoire des crédits d'impôt au motif qu'ils étaient fictifs parce qu'abusifs, les porteurs de des titres des fonds turbo s'étaient pourvus devant le juge administratif pour engager la responsabilité des gérants des fonds. La résolution du litige supposait que soit tranchée au préalable la question de savoir si ces crédits d'impôt étaient valables donc libératoires, ce qui impliquait un renvoi préjudiciel au juge administratif. Cela ayant été fait par la Cour d'appel de Paris,[1114] le Conseil d'Etat se prononça sur cette question dans son arrêt du 2 avril 1998.[1115]

---

[1111] Cass. Com. 7 novembre 1983, DF 1984.11.600

[1112] TC. 7 décembre 1998, District urbain de l'agglomération rennaise c/Société des automobiles Citroën, RJF 1999.3.416, Concl. Saint Rose.

[1113] TC. 24 juin 1985, Indivision Flavien Souhami, DF. 1985.45.1941 et 1985.9.472 pour l'arrêt de renvoi de la Cour de Cassation au Tribunal des conflits.

[1114] CA Paris, 2 juillet, 1997, n°95-28-475 et 96-6309, 1ère chbre soc. , X c/ Banque Y., RJF 1997.10.958

[1115] CE. Ass. 2 avril 1998, Société Gras Savoye, Société essence et carburant de France et SA SNC Groupe, RJF 1998.5.563, Concl. Goulard et Chron. Vreclyte, RJF 1998 p. 378-359.

## Paragraphe II. Le droit de recours dans le contentieux des impositions de toutes natures

Pour obtenir la décharge partielle ou totale d'une imposition, le contribuable dispose d'un droit de recours devant la juridiction fiscale. Celui-ci est, néanmoins, soumise à condition. Pour en jouir pleinement, le contribuable doit épuiser la procédure de la réclamation préalable auprès de l'administration. En effet, pour lutter contre l'encombrement des juridictions, une loi du 27 décembre 1927 a institué la procédure de la réclamation préalable auprès de l'administration. Celle-ci a été généralisée à toutes les contributions par une loi du 27 décembre 1963. La règle instituée par ces deux textes est qu'un recours ne peut être introduit devant une juridiction fiscale par le contribuable sans que celui-ci n'ait au préalable fait une réclamation devant l'administration chargée de l'établissement de l'imposition. De façon générale, cette procédure soulève quelques difficultés afférentes aux délais de saisine de l'administration ou du juge.

La distinction des contentieux permet de déterminer la juridiction devant laquelle le contribuable devra se pourvoir pour obtenir que justice lui soit rendue. Pour ce faire, il est crucial que soit respecté un certain nombre de préalables procéduraux, notamment que celui-ci ait qualité pour agir et qu'il épuise la procédure de la réclamation préalable à l'administration **(I)** avant de saisir le juge par le biais des recours idoines. **(II)**

### I. Réclamation préalable et délai de saisine de l'administration

Les dispositions relatives aux délais de réclamation préalable devant l'administration sont codifiées aux articles R.196-1 à R.196-6 du livre des procédures fiscales. Selon l'article R.196-1C, le délai de réclamation commence à courir à la survenance d'un événement susceptible d'influencer le bien-fondé de l'imposition soit dans son principe, soit dans son montant.[1116] Il en est ainsi, par exemple, d'une décision juridictionnelle annulant ou déclarant

[1116] CE. , Plén. 24 juin 1986, n° 44396, Bellamy, Lebon 172, RJF 1986. 8-9.515, DF 1986. 46.2036, Concl. De Guillenchmidt.

illégale une disposition sur laquelle le prélèvement d'une imposition était fondé.[1117] Le contribuable dispose d'un délai de quatre ans à compter de la survenance de l'évènement ouvrant la prescription. Au-delà de ce délai, le droit à restitution du contribuable est forclos.[1118]

En cas de procédure de redressement ou de reprise, l'article R.196-3 du LPF n'offre pas de délai spécial. En effet, celui-ci dispose que « Dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il disposerait d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations ».[1119] La seule exigence ici est de vérifier que le contribuable est bien en procédure de redressement ou de reprise ce qui n'est pas le cas, par exemple d'une réclamation en vue d'obtenir un remboursement de crédit de TVA[1120] ou d'une réclamation portant sur un autre impôt que celui redressé.[1121]

## II. Réclamation préalable et délai de saisine du juge

Les règles régissant les délais de saisine du juge sont codifiées aux articles R.199-1 et R.198-10 du livre des procédures fiscales. En application de celles-ci, à la suite d'un rejet de la réclamation dûment notifiée, le contribuable doit introduire son recours devant les instances juridictionnelles dans un délai de deux mois à compter de la réception de la décision de rejet. Cependant ce recours est sans délai lorsque l'administration n'a pas notifié au contribuable une décision de rejet pendant six mois à compter de l'introduction de la réclamation préalable. Pour faire courir ce délai, l'administration est donc tenu de prendre une décision de rejet de la réclamation et de la notifier contribuable.[1122] En outre, pour être recevable cette décision de rejet doit être suffisamment motivée de sorte à permettre au

---

[1117] CE., 4mai 1977, n° 3308, RJF 1977.7-8.434

[1118] CJCE 28 novembre 2000, Société Roquette frères, affaire n°88/99, RJF 2001.2.271.

[1119] CE., Section, 5 octobre 1973, n°83 169, Lebon 548, DF 1974.12.348, Concl. MANDELKEN; CE. , Plén. 24 juin 1987, n° 33739 et n° 36122, RJF 1987.8-9.495 et 448, Chron. LIEBERTt-CHAMPAGNE

[1120] CE 11 juillet, 1983, n° 30640, RJF 1983.10.1223.

[1121] CAA Paris 1995, Société d'assurance moderne des agriculteurs, RJF 1996.2.202.

[1122] CE. , Plén. 23 juin 1986, 53052, Lebon 173, RJF 1986. 8-9.516, DF 1986.46.2037, Concl. M-A LATOURNERIE

contribuable de connaître les motifs du rejet afin de mieux les contester devant le juge.[1123] Néanmoins, les irrégularités commises par le Directeur des services fiscaux dans sa décision de rejet ne peuvent remettre en cause le droit du contribuable à obtenir la réduction ou la décharge des impositions devant le juge de l'impôt.[1124] De même, lorsque le recours devant le juge de l'impôt est fait dans les délais légaux, l'arguent tiré de l'insuffisance de motivation de la décision de rejet[1125] est inopérant.[1126]

La réclamation à l'administration est un préalable impératif au droit au recours devant le juge de l'impôt de sorte que le contribuable qui peut apporter la preuve de la décision administrative rendue à ce jour n'est recevable à régulariser sa situation.[1127] La Cour de cassation juge de façon similaire en la matière.[1128] Toutefois, la jurisprudence admet deux possibilités de régularisation. D'une part en cas de réclamation prématurée, le contribuable ayant anticipé la décision de l'administration. Dans ce cas la régularisation interviendra en présentant au Directeur des services fiscaux l'avis de mise en recouvrement. D'autre part, lorsque le contribuable a introduit la requête auprès du juge de l'impôt avant que l'administration n'ait rendu sa décision ou avant l'écoulement du délai de six mois. Dans ce cas il y a une possibilité de régularisation si l'administration rend une décision expresse avant que le tribunal ne statue sur l'affaire ou lorsque le délai de six mois expire avant que le tribunal ne juge l'affaire.[1129]

L'irrecevabilité du recours du contribuable en raison d'une question de forme relative, par exemple, aux délais de réclamation peut être soulevée d'office par l'administration à tout moment de la procédure contentieuse parce que celle-ci constitue une question d'ordre public.[1130] De façon exceptionnelle, cette possibilité doit être réservée lorsqu'un agent de l'administration fiscale a expressément donné au contribuable des garanties dans le but de

---

[1123] CE Section 9 février 1979, Beudet, Lebon, Lebon 52, RJF 1979.3.104, DF 1980.11.615, Concl. Lobry.

[1124] CE 19 mars 1980, n°12442, RJF 1980.5.226, DF 1981.9 ; 402, Concl. Fabre.

[1125] Loi du 11 juillet 1979 sur la motivation des actes administratifs

[1126] CE 20 février 1985, n0 43369, RJF 1985.4.323.

[1127] CE. , Plén. 26 avril 1976, 95585, Lebon 206, RJF 1976.6.217, DF.1976.41.1441, Concl. Lobry.

[1128] Cass. Com. 7 novembre 1973, Bull. civ. IV, 308.

[1129] CE. , Section, 4 janvier 1974, 87418, Lebon 3, DF 1974.8.248.

[1130] CE 4 mars 1970, n° 72530, Lebon 154.

rendre sa réclamation sans objet.[1131] L'irrecevabilité de la demande du contribuable peut aussi être soulevée lorsque la demande en décharge de celui-ci est fondée sur un montant supérieur à celui mentionné dans la réclamation de l'administration. Il résulte de cette règle que le juge ne peut donner gain de cause au contribuable qu'à hauteur du montant de la décharge réclamée à l'administration et cela même si le surplus réclamé au juge est juridiquement justifié.[1132] Toutefois, cette exclusion ne s'applique pas aux intérêts des impôts dont le contribuable réclame la décharge. En effet, il est communément admis que la contestation de l'impôt en principal emporte la contestation implicite des intérêts. Dès lors, le contribuable est fondé à demander en même temps que les droits en principal, la décharge des pénalités qui y sont attachés.[1133]

Une autre question relative à la réclamation à l'administration et intéressante sur le plan de la théorie fiscale est de savoir si une demande qui a été tranchée par le juge à propos d'une imposition peut être à nouveau faire l'objet d'une réclamation devant l'administration. Le Conseil d'Etat considérait, dans un arrêt de 1974, que cette possibilité ayant été accordée par le juge au contribuable, en conséquence, sous réserve que les délais de réclamation soient respectés, celui-ci peut utilement introduire une nouvelle réclamation devant l'administration.[1134] Toutefois cette position manque de portée pratique, l'administration pouvant, pour contourner la demande du contribuable, invoquer l'autorité de la chose jugée. Cette éventualité a, du reste, été confirmée par le Conseil d'Etat.[1135]

Le recouvrement des impositions de toutes natures donne également lieu, à côté du contentieux de l'établissement, à un contentieux dont nous allons analyser les règles dans les lignes qui suivent.

---

[1131] CE. Plén. 23 mars 1984, 35599, Pailler, Lebon 129, RJF 1984.6.343, Chron. De GUILLENCHMIDT, DF. 1984.43.1879, Concl. Bissara

[1132] CE 6 juin 1984, 38386, RJF 1984.8.545.

[1133] CE Plén. 23 avril 1971, n°77 344, Lebon 294, DF 1972.547, Concl. Schemlz.

[1134] CE. , Section 1974. 87à76, Lebon 424, BCD 1974.11.377, RJF 1975.1.9, note Martin Laprade.

[1135] CE. , 6 octobre 1999, Hannoun précitée.

## Section II. Le contentieux du recouvrement

Le contentieux du recouvrement des impositions de toutes natures est, pour l'essentiel, régi par les règles du livre des procédures fiscales. Cela est particulièrement vrai pour les impositions de type classique **(§.I)**. Cependant, certaines impositions, dites sui generis, échappent partiellement à ce régime **(§. II)**. Ce sont ces règles que nous présenterons dans les lignes qui suivent en axant notre propos essentiellement sur les règles de répartition des compétences juridictionnelles.

## Paragraphe I. Les règles applicables aux impositions de toutes natures de type classique

On trouve à l'article L. 281 du livre des procédures fiscales les dispositions relatives au contentieux du recouvrement des impositions de toutes natures. Cet article dispose que « les dispositions relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnés à l'article 252 doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites». Ces dispositions permettent de déterminer à la fois le champ d'application **(A)** du contentieux du recouvrement en matière fiscale mais également les différentes formes de contestations qui peuvent être évoquées à cette occasion **(B)**.

### A. Le champ d'application du contentieux du recouvrement

La détermination du champ d'application des dispositions de l'article L.252 du livre des procédures fiscales porte d'abord sur la nature des créances dont le recouvrement peut faire l'objet de contestation au titre de cet article. A cet égard les dispositions de l'article L. 252 semble avoir un spectre suffisamment large puisque celui-ci cite aussi bien les impôts que les taxes, les redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics. La mention de l'expression « sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics » suffit à elle seule à soumettre toutes les créances publiques quelle que soit leur dénomination aux dispositions de l'article L.252 du livre des procédures fiscales. Pour rester dans un cadre purement fiscal, cette énumération permet donc d'inclure dans les

créances soumises aux dispositions de l'article L. 252 du livre des procédures fiscales aussi bien les impositions de toutes natures de type classique, la plupart du temps codifiées au code générale des impôts que les impositions sui generis.

Ensuite l'article L.252 du livre des procédures fiscales fixe comme deuxième critère de détermination du champ d'application du contentieux du recouvrement un critère de procédure: Le contentieux du recouvrement ne peut porter que sur la contestation du recouvrement (régularité en la forme des actes de poursuites ou contestation de l'existence de la créance ou de son exigibilité) et ne doit en aucun cas remettre en cause l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Ce principe a en pratique des incidences qui peuvent présenter quelques difficultés en particulier lorsqu'une contestation porte à la fois sur l'assiette et le recouvrement. Dans ce cas, le juge compétent doit surseoir à statuer et procéder à un renvoi pour question préjudiciel auprès du juge compétent selon les dispositions de l'article L.199 du livre des procédures fiscales. Cette pratique est d'un usage fréquent dans la jurisprudence fiscale.[1136] De façon plus concrète, le contentieux du recouvrement ne peut être entrepris que si des poursuites ont été engagées par le comptable public, notamment par l'émission d'un commandement ou d'un avis à tiers détenteur.

Le contentieux du recouvrement prend, en général des formes particulières que nous examinerons dans les développements suivants.

## B. Les formes de contestation

De façon générale les règles qui régissent cette matière se trouvent fixées par l'article L.281-1° du livre des procédures fiscales. Ces dispositions permettent, en particulier, de régler la question de la répartition des compétences entre les juridictions administratives et judiciaires. Elles permettent d'envisager les possibilités de répartition des compétences en fonction des motifs de réclamation du contribuable. A cet égard, il est courant de distinguer l'opposition à contrainte de l'opposition à exécution, typologie qu'il convient d'exposer dans les lignes qui suivent.

[1136] Voir par exemple Cass. Com. 1er février 1994, n°357 D.

Pour ce qui est du contentieux fondé sur l'opposition à contrainte il se situe à la première phase du contentieux fiscal généralement qualifiée de phase administrative par opposition à la phase juridictionnelle. Durant cette phase, le contribuable peut contester l'existence de l'obligation de payer (en raison de ce qu'il s'est déjà acquitté de sa dette fiscale en totalité ou partiellement par le versement d'acomptes provisionnels) ou l'exigibilité de l'imposition(en se prévalant du bénéfice d'un sursis à paiement ou de la prescription de la créance fiscale). Dans le cadre de ce contentieux le juge administratif se trouve compétent en matière d'impôt direct et de taxe sur le chiffre d'affaires alors que le juge judiciaire est compétent dans les autres cas.

En ce qui concerne le contentieux fondé sur l'opposition à exécution elle porte sur la faculté qui est ouverte au contribuable de contester la régularité des actes de poursuites. C'est d'ailleurs, ce qui vaut à cette procédure d'être souvent appelée opposition à poursuites ou opposition à commandement, acte par lequel ces poursuites sont entreprises. Les contentieux qui peuvent naître à cette occasion relèvent de la juridiction judiciaire gardienne des libertés fondamentales et du droit de propriété. Cependant, à cette compétence quasi exclusive du juge judiciaire, il convient désormais d'ajouter une compétence du juge administratif en la matière, notamment pour l'exécution de ses décisions. En effet, deux législations ont permis de renforcer le pouvoir du juge administratif et par-là même celui des contribuables. Il en est ainsi de la loi Du 8 février 1995 qui introduit une possibilité pour le juge administratif de faire des injonctions à l'administration, notamment pour obtenir l'exécution des décisions.[1137] Il en est également ainsi de la loi du 30 juin 2000 qui introduit un référé liberté, pendant en droit administratif de la procédure de voie de fait existant en droit civil.

En somme, les règles qui permettent de déterminer la répartition des compétences entre les juridictions administrative et judiciaire sont pour l'essentiel fixées par les articles L.199 et 281 du livre des procédures fiscales. Il ne semble en être de même pour les impositions de toutes natures sui generis dont le contentieux est pour une grande part régi par les solutions prétoriennes du juge. Ce sont ces solutions que nous allons analyser dans les lignes qui suivent.

---

[1137] Lire par exemple Agathe VAN LANG, Débat sur l'avenir du dualisme juridictionnel, AJDA du 26 septembre 2005, p. 1760 à 1766.

## Paragraphe II. La détermination dans le silence de la loi du régime contentieux des impositions de toutes natures

Traditionnellement déterminées par la loi, ces règles sont, pour ce qui concerne les impositions de toutes natures sui generis, le fruit des solutions jurisprudentielles. En l'état actuel de la jurisprudence, on peut en relever au moins deux: d'une part celles qui participent de la répartition des compétences **(A)** et d'autre part celles qui instituent la procédure de la réclamation préalable **(B)**.

### A. La détermination de la clause de compétence juridictionnelle des impositions de toutes natures sui generis

Dans le cas où aucune disposition spécifique ne permettrait pas de déterminer clairement les règles qui doivent gouverner la détermination de la juridiction compétente **(I)** et la nature des recours en matière de contentieux des impositions de toutes natures **(II)**, la qualification d'un prélèvement en imposition de toutes natures permet de dégager quelques principes généraux directeurs.

#### I. La détermination de la juridiction compétente pour connaître des litiges relatifs aux impositions de toutes natures sui generis

La qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures n'emporte pas toujours détermination du régime juridique applicable. En principe, celui-ci est déterminé par le législateur soit directement soit par renvoi aux règles applicables à l'une ou l'autre des catégories fiscales légales. Cette hypothèse ne pose aucune difficulté véritable puisque les règles ainsi déterminées sont appliquées à l'imposition. Cependant, il peut arriver qu'il n'en soit pas ainsi et que la loi soit silencieuse à cet égard ou alors que les règles qu'elle prévoit soient difficilement applicables en raison d'une requalification du prélèvement. C'est là l'hypothèse des redevances des agences financières de bassin dont l'article 21 du décret de 1966 attribue la compétence au juge administratif pour tous les litiges ne se rattachant pas aux actes de poursuite dont la compétence est du ressort du juge judiciaire. Cette règle, de l'avis de M. BRAIBANT dans ses conclusions sur l'arrêt Société des papeteries de

Gascogne,[1138] est assimilable au principe dégagé dans un arrêt Société Bourgogne-bois rendu par le Tribunal des Conflits en 1956.[1139]

Cependant, cet arrêt, qui concernait des prélèvements non fiscaux[1140] et, de ce fait, son extension au domaine fiscal a suscité quelques hésitations. Celles-ci étaient d'autant plus permises qu'il se serait posé alors la question de savoir qui, du juge administratif de droit commun ou du juge fiscal, était compétent. Pour résoudre la difficulté, le commissaire du gouvernement Philippe Martin a tenté de construire une méthodologie permettant de déterminer le juge compétent dans le silence de la loi. Dans un premier temps il a recherché les critères permettant une assimilation de l'imposition à l'une des catégories fiscales légales **(a)**. Dans un second temps, lorsque que la première méthode semblait présenter des difficultés ou aboutir à des solutions sujettes à caution, il a proposé d'élever le principe dégagé par l'arrêt Société Bourgogne-bois au rang de principe général applicable en matière fiscale à chaque fois que le silence de la loi rend difficile la détermination de la clause de compétence juridictionnelle en matière fiscale **(b)**. L'assemblée du Conseil d'Etat semble l'avoir suivi dans ces choix.

## a. La recherche de critères subsidiaires

Le premier mouvement de la méthodologie employée par M. MARTIN est de rechercher, à défaut d'un renvoi explicite de la loi aux règles applicables à l'une ou l'autre des catégories fiscales légales énumérées au code général des impôts, les éléments qui peuvent permettre, de façon implicite, ce rattachement. A titre d'illustration, nous retiendrons ici les critères les plus usités en pratique, c'est à dire, ceux tirés de la nature de l'imposition**(1)** et des modalités de recouvrement**(2)**.

---

[1138] CE 21 novembre 1973, Société des papeteries de Gascogne, Lebon, p. 654; C.J.E.G. 1974. J. 54, concl. G. Braibant ; A.J.D.A. 1974 II, n°123, p.489, note F. Moderne.

[1139] TC. 10 juillet 1956, Société Bourgogne-bois, Rec. CE. p. 586.

[1140] Ces prélèvements ont été requalifiés en impositions en 1985 à la suite d'une modification de leur régime juridique : CE. 13 février 1973, Etablissements Claudet, Rec. CE, p. 45

## 1. Le critère tiré de la nature de l'assiette de l'imposition

Le critère tiré de la nature de l'assiette permet d'inclure ou d'exclure une imposition de toutes natures des catégories de contributions indirectes ou directes. Celui-ci est donc déterminant dans la mesure où il conditionne l'application des régimes juridiques qui régissent ces différentes catégories.

De façon générale, deux éléments permettent de distinguer les contributions indirectes des contributions directes : D'une part la nature stable ou instable de la matière imposable et, d'autre part, le caractère individualisé ou impersonnel de la matière imposable. Aussi, la doctrine et la jurisprudence considèrent-elles que lorsqu'une imposition frappe une matière imposable sans égard à la situation personnelle du contribuable, elle doit être incluse dans la catégorie des contributions indirectes. A l'inverse, lorsque l'imposition frappe une matière imposable individualisée eu égard à la situation du contribuable, elle doit être rangée dans la catégorie des contributions directes. C'est cette dernière logique que semble suivre M. Philippe Martin pour assimiler les redevances des agences financières de bassin aux contributions directes, ce qui lui permet par la suite de justifier l'attribution de compétence au tribunal administratif agissant comme juge fiscal. Selon celui-ci « on pourrait soutenir qu'en dehors des lois spéciales, la compétence juridictionnelle découle nécessairement du caractère direct ou indirect d'une imposition, ce qui conduirait à ne pas retenir de critères trop stricts en la matière. Dans cette hypothèse, on pourrait assimiler les redevances des agences de bassin à des contributions directes dès lors qu'elles ne sont pas assises sur des opérations déterminées mais sur la caractéristique d'un redevable en matière de pollution de l'eau, évaluée en principe de façon forfaitaire ». Toutefois, celui-ci semble hésiter sur la pertinence du critère et propose, de ne pas écarter totalement la possibilité d'user du critère tiré du recouvrement par voie de rôle.

## 2. Le critère tiré du mode de recouvrement: la détermination de la clause de compétence en fonction de l'émission du rôle administratif ou de l'avis d'imposition

Critère d'identification des contributions directes par excellence, le critère tiré du mode de recouvrement est autant employé par la doctrine. Il n'est donc pas étonnant que le juge en fasse usage pour déterminer le régime juridique applicable aux impositions de toutes natures

même lorsque celles-ci ont un caractère sui generis. A cet égard on trouve dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, et plus particulièrement dans les conclusions de ses commissaires du gouvernement des solutions qui permettent d'illustrer nos propos. Ainsi, M. Philippe Martin, après avoir relevé la place centrale qu'il occupe en droit fiscal français, rappelle que ce critère a, dans des situations similaires à celle des redevances des agences de bassin, guidé les réflexions des commissaires du gouvernement quant à la détermination de la juridiction compétente. Ainsi, en matière de taxe locale d'équipement, ce critère est relevé par le commissaire du gouvernement Fabre dans ses conclusions dans un arrêt du 14 janvier 1976.[1141] Toutefois, dans l'impossibilité de trouver dans la procédure d'établissement de ces impositions un acte qui soit assimilable au rôle administratif ce critère a dut être abandonné. Dès lors, les redevances des agences de bassin sont apparues comme des impositions n'appartenant ni à la catégorie des contributions directes ni à celle des contributions indirectes.

Pour justifier l'existence de telles impositions, relevons avec M. Philippe Martin que si l'article L.186 du livre des procédures fiscales prévoit un délai de dix ans pour des impositions ne faisant pas partie des catégories fiscales prévues au code général des impôts, c'est donc bien que le législateur en admet l'existence. Ce constat de non-rattachement aux catégories fiscales légales des redevances des agences de bassin qualifiées d'impositions de toutes natures soulève la question centrale du critère devant fonder l'attribution de compétences juridictionnelle en cas de silence de la loi. En réponse à cette préoccupation, M. Martin avait proposé l'application du principe dégagé par l'arrêt Société Bourgogne bois de 1956, principe fondé sur la notion « d'actes et opérations de puissance ».

### b. L'application du critère des actes et opérations de puissance publique dans la détermination de la clause de compétence juridictionnelle

Ce principe a été dégagé à propos des redevances prélevées au profit du fonds national forestier, par l'arrêt du Tribunal des conflits Société Bourgogne-bois de 1956.[1142] Dans cette affaire, le Tribunal des conflits considéra « […] que les caractères propres de ladite taxe ne permettent pas de la ranger parmi les contributions indirectes, non plus d'ailleurs que parmi

[1141] n°97966, RJF 2/76, p.67; DF 15/1976, comm. , 516, Concl. FABRE.

[1142] TC. 10 juillet 1956, Société Bourgogne-bois, Lebon 586, note DRAGO, A.J.D.A 1956 II 458.

les impôts directs; que le contentieux en est, dès lors, compris parmi le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique et relève, à ce titre, de la juridiction administrative […] ». Cette décision fait des « actes et opérations de puissance publique » un critère de détermination de la compétence des juridictions administratives. Rendu à propos des prélèvements non fiscaux, ce principe a été étendu au domaine fiscal et donc aux impositions de toutes natures par l'arrêt Société Etablissement Outters.[1143] On retrouve dans les conclusions du commissaire du gouvernement Philippe Martin l'idée qu'en raison de la nécessité de trouver un critère général de détermination de la compétence juridictionnelle à chaque fois que la loi ne permet pas de le faire, il convient d'étendre le principe de l'arrêt Bourgogne-bois au domaine des impositions de toutes natures. Un court extrait de ces conclusions mérite d'être reproduit in extenso : « Dans ces conditions, il faut admettre qu'un critère général est nécessaire faute de désignation par la loi du juge compétent, directement ou par assimilation, et il nous semble possible de retenir en matière fiscale le principe dégagé par la jurisprudence « Bourgogne-bois ».S'agissant des redevances perçues par les agences de bassin, elles ne relèvent d'aucune catégorie d'impositions dont le contentieux est attribué par le législateur aux tribunaux judiciaires ».[1144] Cette extension au domaine fiscal d'un principe qui avait été dégagé à la base pour des prélèvements non fiscaux a été vivement critiquée par une partie de la doctrine.[1145] Toutefois, celle-ci a été confirmée par une décision du Conseil constitutionnel du 23 janvier 1987 dans laquelle le Conseil soutient l'idée que ce principe est conforme aux lois et principes de la République qui régissent de façon générale la répartition des compétences entre les juridictions administratives et judiciaires. Dans cette décision, il considère que « les dispositions des articles 10 et 13 de la loi des 16 et 24 août 1790 et du décret du 16 fructidor An III qui ont posé dans sa généralité le principe de séparation des autorités administratives et judiciaires n'ont pas en elles-mêmes valeur constitutionnelle ; que, néanmoins, conformément à la conception française de la séparation des pouvoirs, figure au nombre des "principes fondamentaux reconnus par les lois de la République" celui selon lequel, à l'exception des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire, relève en dernier ressort de la compétence de la juridiction administrative l'annulation ou la réformation des décisions prises, dans l'exercice des prérogatives de puissance publique, par les autorités exerçant le pouvoir exécutif, leurs agents, les collectivités territoriales de la République ou

[1143] CE., 20 décembre 1985, Société anonyme Etablissements Outters, RFDA, mai-juin 1986, p. 513 et S.

[1144] Ph. Martin concl. Sous CE 20 décembre 1985 Sté Etablissement Outters, RFDA 1986, p. 517.

[1145] Voir, par exemple, R. HERTZOG in le juge fiscal en crise, Economisa, 1990.

les organismes publics placés sous leur autorité ou leur contrôle ».[1146] Ainsi, la compétence du juge administratif pour connaître des litiges découlant d'actes et opérations de puissance publique a été élevée au rang de principe fondamental reconnu par les lois de la République. A défaut de lois déterminant clairement ou par assimilation la juridiction compétente pour connaître des litiges afférents à une imposition de toute nature, c'est ce principe qui est appliqué. En clair, dans le silence de la loi, ce sont les principes généraux reconnus par les lois de la République qui déterminent la juridiction compétente. Cette idée est du reste conforme aux principes généraux gouvernant la hiérarchie des normes qui veulent que la loi spéciale s'applique à la situation spéciale. Mais lorsqu'il n'y a pas de loi spéciale, la situation particulière est régie par la loi générale.

Mme le commissaire du gouvernement HAGELSTEEN tire de cette situation une méthodologie intéressante dans ses conclusions sous l'arrêt Sociel du 2 octobre 1989.[1147] Elle affirme qu' « on constate ainsi que le juge, sur ce contentieux précis, est amené peu à peu à construire un régime juridique « sui generis ». A titre principal, il applique les dispositions qui se trouvent dans la loi de 1964 modifiée et dans ses décrets d'application ; à titre supplétif, il applique le code général des impôts, en tout cas en ce qui concerne le contentieux dirigé contre ces redevances, mais à titre tout à fait subsidiaire, il est aussi conduit à admettre, dans le silence total des textes, l'utilisation du décret de 1962 sur la comptabilité publique, en ce qui concerne, en tout cas, les procédures d'établissement des redevances ». Une règle générale peut être tirée de cet extrait quant à la détermination du régime fiscal d'une imposition : Premièrement doivent être prises en compte les règles prévues par le texte qui institue l'imposition, à celles-ci peuvent suppléer les dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales et, dans le silence de la loi, les règles et principes généraux.

De façon générale, la portée du critère « des actes et opérations de puissance publique » est très large, du moins suffisamment pour ne pas avoir qu'une incidence fiscale. Sa grande portée tient à son périmètre d'action. Appliquée, en premier lieu, aux créances étrangères aux impôts et au domaine, il a été par la suite étendu aux impositions de toutes natures et même aux créances ayant la nature de sanction. Expression employée pour la première fois à propos

---

[1146] Cons. Const. 23 janvier 1987, n°86-224 DC, Rec. 8.

[1147] Marie-Dominique HAGELSTEEN, Concl. sous Ce 2 octobre 1989, Sté Sociel/ Agence financière de bassin Seine-Normandie, RFDA mars-avril 1990, p. 280 et S.

des redevances du fonds forestier national[1148] considérées comme des créances étrangères à l'impôt, ce critère a été étendu à toutes les créances non fiscales dont il était difficile de déterminer la clause de compétence juridictionnelle parmi lesquelles il faut compter, sans nul doute, les impositions quasi fiscales,[1149] mais également d'autres impositions plus particulières comme celles relevées par une partie de la doctrine comme ayant la nature de sanction.[1150] Par suite ce critère a été étendu à la détermination de la clause de compétence juridictionnelle de certaines impositions fiscales[1151]

En somme, ce critère est appliqué aussi bien aux créances fiscales qu'aux créances non fiscales. Il ne permet donc pas de régler de façon satisfaisante la question de la détermination de la clause de compétence juridictionnelle des impositions sui generis. Cela explique sans doute le recours à des indices supplémentaires à l'instar du critère tiré de la saisine des formations fiscales et celui tiré du caractère quasi-exclusivif du recours en plein contentieux pour déterminer la clause de compétence juridictionnelle de ces impositions.

## II. La détermination de la nature du contentieux

L'une des conséquences de la qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures est que les litiges qui touchent ce prélèvement relèvent du plein contentieux. Cette conséquence fut relevée par le commissaire du gouvernement Philippe Martin dans l'arrêt « Société Etablissement Outters », lequel devait affirmer à cet effet que « la qualification de taxe fiscale conduit à abandonner la jurisprudence Lafage en matière de redevances. En effet, les litiges fiscaux relèvent par nature du plein contentieux […] Cette solution permettra au juge d'apprécier le bien-fondé de la contribution à la date à laquelle il statue en évitant des annulations dans des hypothèses où seule une réduction d'imposition serait justifiée ». L'Assemblée générale du Conseil d'Etat a suivi son commissaire du gouvernement. Celle-ci considéra que « les décisions par lesquelles il est statué sur la

---

[1148] TC, 10 juillet 1956, Bourgogne Bois

[1149] Voir par exemple à propos des redevances des agences financières de bassin, l'arrêt Société des papeteries de Gascogne du 21 novembre 1973 publié au recueil Lebon

[1150] cas par exemple de la redevance d'assainissement prévue à l'article L.35.5 du code de la santé publique : TC, 22 octobre 1979, Alain TEXIER, RDP, 1980.887 ; CE, 6 janvier 1986, Société X. RJF 1986.187.

[1151] Cas de la redevance pour absence de raccordement au système des égouts : TC 19 décembre 1988, Pernin, Leb. 1988 ; Egalement redevance des agences financières de bassin : CE, Ass. 20 décembre 1985, Société Etablissement Outters, AJDA 1985, Concl. P. MARTIN.

réclamation du redevable qui entend contester la créance de l'agence financière de bassin, en tout ou partie, […] ne constituent pas des actes détachables de la procédure d'imposition ; qu'elles ne peuvent, en conséquence, être déférées à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoirs et ne peuvent faire l'objet d'un recours contentieux qu'au titre de la procédure fixée par les articles 1931 et suivants du code général des impôts ».

Ce principe avait déjà été dégagé dans les arrêts Société des aciéries de Pompey du 29 juin 1962, à propos de la patente, et consorts Anselmo du 12 janvier 1973, à propos de la redevance pour construction en île de France des locaux à usage de bureaux ou à usage industriel. Dans le premier cas, le Conseil d'Etat affirme clairement cette position et considère que « […] les réclamations et recours formés en matière fiscale, relèvent par nature du plein contentieux ».

Dans la seconde affaire, le Conseil d'Etat dans des termes presque similaires à ceux employées dans la décision Société des aciéries de Pompey, soutiendra le même principe en considérant, à propos de la « recevabilité de la demande présentée devant le Tribunal administratif, que les litiges relatifs à la décision d'assujettissement à la redevance instituée par l'article 1er de la loi du 2 août 1960 en matière de construction de locaux à usage de bureaux ou de locaux à usage industriel dans la région parisienne constituent, par nature, des litiges d'ordre fiscal et relèvent par suite du plein contentieux; que faute de dispositions particulières régissant en la matière la procédure contentieuse, les dispositions de l'article 1er de la loi du 7 juin 1956 relatives aux délais de recours contentieux en matière administrative aux termes desquelles « en matière de plein contentieux, l'intéressé ne sera forclos qu'après un délai de deux mois à compter du jour de la notification d'une décision expresse de rejet » sont applicables. »[1152]

On retrouve, à propos de l'affaire « Société Etablissement Outters », deux conséquences inhérentes au recours en plein contentieux:

La première est relevée par le commissaire du gouvernement Philippe Martin qui, dans ses conclusions, souligne qu'en conséquence de la qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures, l'application du plein contentieux implique, ipso facto, que le ministère d'avocat soit non obligatoire. Selon celui-ci, il convient de préciser qu'en « plein

[1152] CE. , Section, 12 janvier 1973, n°72098, Consorts Anselmo, Rec. CE. , p. 35

contentieux fiscal, le ministère d'avocat n'est pas obligatoire. En effet, la règle posée par l'article R.204 du code des juridictions administratives concernant le recours au Conseil d'Etat […] concerne tous les litiges fiscaux et non certaines catégories d'impositions seulement ».

La seconde conséquence relative au recours en plein contentieux en matière d'impositions de toutes natures se trouve dans le corps du dispositif de la décision. En effet, le principe selon lequel le contentieux des impositions de toutes natures est avant tout un plein contentieux ne veut pas dire que se trouve totalement exclu toute possibilité de recours pour excès de pouvoir. Bien au contraire, un espace résiduel existe pour ce genre de recours. Comme le suggère la décision du Conseil d'Etat Société Etablissement Outters, ce recours est possible à chaque fois que l'acte litigieux peut être détaché de la procédure d'imposition.

Admis à exercer un recours en plein contentieux, le contribuable à une imposition de toutes natures sui generis ne pourra effectivement exercer cette faculté qu'en respectant certaines règles préalables et en se fondant sur certaines règles de portée générale.

## B. Les règles contentieuses applicables aux impositions de toutes natures sui generis

Certaines règles afférentes au contentieux des impositions sui generis ont été dégagées de façon prétorienne par le juge fiscal. Elles s'appliquent dans les situations où la loi ne s'est pas prononcée sur le régime contentieux des impositions qu'elle institue. Il s'agit, non seulement des règles de fond **(I)** mais également des règles de forme **(II)**

### I. Les règles de fond applicables au contentieux fiscal des impositions de toutes natures sui generis

Les recours ouverts au contribuable en matière fiscale ne peuvent être effectivement exercés par celui-ci que s'il respecte certaines règles préalables. Ainsi, le recours en plein contentieux ne peut être introduit en matière fiscale que si le contribuable a épuisé auprès de l'administration la procédure de la réclamation préalable. Appliquée aux impositions de toutes natures sui generis, cette règle a permis au juge de régler la question de la

détermination de l'acte exécutoire dont l'émission permet la computation des délais de réclamation.

La qualification d'un prélèvement obligatoire en imposition de toutes natures a pour conséquence l'application de la procédure contentieuse prévue aux dispositions anciennement codifiées aux articles 1931 et suivants du code général des impôts et actuellement prévues aux articles L.190 et suivants et R*190 et suivants du livre des procédures fiscales.

Cette conséquence avait déjà été relevée par le Conseil d'Etat dans l'arrêt Société Etablissements Outters. Alors que la société requérante avait introduit un recours en excès de pouvoirs pour contester la créance de l'agence financière de bassin, le Conseil d'Etat considéra que les décisions litigieuses « ne constituent pas des actes détachables de la procédure d'imposition ; qu'elles ne peuvent, en conséquence, être déférées à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir et ne peuvent faire l'objet d'un recours qu'au titre de la procédure fixée par les articles 1931 et suivants du code général des impôts ». A cet égard, l'ancien article1931 du code général des impôts transféré à l'article R.190-1 du livre des procédures fiscales institue la procédure de la réclamation préalable à l'administration avant toute saisine de la juridiction contentieuse. Cet article dispose que « le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas, de l'administration des impôts ou de l'administration des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition ». Les termes utilisés dans la rédaction de l'alinéa 1$^{er}$ de l'article de l'article R*190 du livre des procédures fiscales peuvent susciter quelques hésitations quant à son application aux redevances des agences de bassin dans la mesure elle précise que la rédaction doit être portée devant l'administration des impôts ou devant l'administration de la douane et des droits indirects. Cette solution semble, certes, logique, s'agissant de contributions établies par ces administrations mais elle peut paraître contestable pour des impositions établies par des administrations spécialisées autres que celles précitées. La référence aux dispositions des articles L.190 et R.190 étaye d'autant plus critiquable que l'article 21 du décret du 14 septembre 1966 avait expressément prévu que « les réclamations relatives à la liquidation des redevances doivent être portées devant le directeur de l'agence avant d'être soumises éventuellement à la juridiction administrative compétente ». Il était donc contestable que l'arrêt ne précise pas que le principe de la réclamation préalable découlait des dispositions de l'article 21 du décret de 1966. Cette omission fut assez rapidement corrigée par les arrêts postérieurs dont les litiges portaient sur les redevances des agences financières de bassin.

Ainsi dans un arrêt du 27 janvier 1987 le Conseil d'Etat devait préciser que les contestations contre ces redevances « ne pouvaient faire l'objet d'un recours contentieux qu'au titre de la procédure qui est fixée, pour la généralité des impositions, par l'article L.190 et suivants et R.190-1 et suivants du livre des procédures fiscales, et, en ce qui concerne les redevances des agences financières de bassin par l'article 21 du décret du 14 septembre 1966 ».[1153]

Ce principe a été confirmé dans un arrêt Société Sociel du Conseil d'Etat rendu le 2 octobre 1989 dans lequel cette juridiction considère que les redevances des agences financières de bassin étant par nature des « impositions ; […] Ces redevances ne peuvent faire l'objet d'un recours contentieux qu'au titre de la procédure fixée par les articles 1931 et suivants du code général des impôts, repris aux articles L. 190 et R.190 du livre des procédures fiscales ; qu'il suit de là que le délai de la réclamation que les redevables de ces redevances sont tenus en vertu des dispositions de l'article 21 du décret du 14 septembre 1966, d'adresser au directeur de l'agence avant d'être éventuellement soumise à la juridiction administrative compétente court à compter de la date de la notification de l'acte de recouvrement que constitue l'état exécutoire ».

Pour justifier l'application des dispositions de l'article R.190, il conviendrait peut être de se référer à l'alinéa 3 de cet article qui dispose que « Lorsque l'imposition contestée a été établie à l'initiative d'une direction des services fiscaux ou d'une direction des services déconcentrés de la direction générale des douanes et droits indirects autre que celle dont dépend le lieu de l'imposition, d'une direction spécialisée ou d'un service à compétence nationale, la réclamation est adressée au directeur chargé de cette direction ou de ce service ». Ainsi, en application de cet alinéa, la réclamation peut être adressée à l'agence financière de bassin, ce que fit, du reste, la société requérante dans l'affaire « Société Etablissement Outters ». En outre les dispositions de l'article R.190-1 et suivant du livre des procédures fiscales permettent de préciser les modalités d'application de la procédure de la réclamation préalable à l'administration, notamment celles relatives aux délais de réclamation.

[1153] CE. , 27 janvier 1987, RJF. 3.1987. n°308.

## II. Analyse de l’application dans le silence de la loi des règles de réclamation aux impositions de toutes natures

L’application des articles L.190 et suivants et R.190 et suivants du livre des procédures fiscales à un prélèvement obligatoire sans qu’aucun texte ne l’ait expressément prévu peut découler de sa qualification en impositions de toutes natures. C’est, du moins ce que considère le Conseil d’Etat dans les arrêts Société Etablissement Outters et Société Sociel, qui dans une rédaction quasi similaire affirme que la contestation des impositions de toutes natures ne peut se faire que selon la procédure prévue aux articles L.190 et suivants et R.190 et suivants du livre des procédures fiscales. A cet égard, les délais de réclamation sont prévus à l’article R.196-1 du livre des procédures fiscales, lequel dispose que : « Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas :

a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement ;

b) Du versement de l’impôt contesté lorsque cet impôt n’a pas donné lieu à l’établissement d'un rôle ou à la notification d’un avis de mise en recouvrement ;

c) De la réalisation de l’événement qui motive la réclamation.

Toutefois, dans les cas suivants, les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l’année suivant celle, selon le cas :

a) De la réception par le contribuable d’un nouvel avis d’imposition réparant les erreurs d’expédition que contenait celui adressé précédemment ;

b) Au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s’il s’agit de contestations relatives à l’application de ces retenues ;

c) Au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations d’impôts directs établies à tort ou faisant double emploi ».

Dans l'affaire Société Sociel,[1154] la difficulté qui se posait était liée à la détermination de l'acte contre lequel devait se faire la réclamation et dont la survenance devait provoquer la computation des délais de réclamation. Pour Mme HAGELSTEEN, concluant dans cette affaire, on n'était pas dans l'hypothèse d'un versement d'impôt mais plutôt dans une hypothèse se rapprochant de celle relative à la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement, ce qui conduisait donc à rechercher dans la procédure d'établissement des redevances des agences financières de bassin, l'acte qui se rapprochait le plus du rôle. En raison de leur caractère contraignant et donc faisant grief, les états exécutoires émis par les agences de bassin furent considérés comme étant des actes administratifs se rapprochant du rôle. Le Conseil d'Etat suivit les conclusions de son commissaire du gouvernement et admis que le délai de réclamation court « à compter de la date de la notification de l'acte de recouvrement que constitue l'état exécutoire ».

En somme, on retrouve ici l'application de la méthodologie dégagée par M. Philippe Martin dans ses conclusions sous l'arrêt Société Etablissement Outters et précisée par Mme HAGELSTEEN dans ses conclusions sous l'arrêt Société Sociel: Pour déterminer le régime juridique d'une imposition de toutes natures, le juge applique en priorité les dispositions édictées par la loi instituant le prélèvement, ensuite, de façon subsidiaire, les dispositions du code général des impôts et, enfin de façon supplétive, les dispositions de portée générale tirées d'autres textes juridiques.

Si le juge s'est expressément prononcé sur ces questions, il n'en est pas de même de celles qui sont relatives à l'application des règles afférentes à la protection du contribuable contre le changement de doctrine et aux délais de reprise de l'administration. On peut, toutefois, retrouver dans la doctrine de certains commissaires du gouvernement des arguments militant en faveur de leur application aux impositions sui generis, dans le cas où la loi n'aurait prévu aucune autre disposition devant les régir.

[1154] CE 2 octobre 1989, Société Sociel c/Agence financière de bassin Seine-Normandie, RFDA 6-2, mars-avril 1990

# Chapitre II. Les contentieux nés de la contestation des sources des impositions de toutes natures

Le contentieux des impositions de toutes natures ne se limite pas uniquement aux contentieux dont ont connaissance les juridictions administratives et judiciaires. Une bonne partie de ceux-ci relèvent d'autres juridictions. Il en est ainsi du contentieux constitutionnel **(section I)** des impositions de toutes natures ou des contentieux dont a connaissance les juridictions administratives **(section II)**.

Nous présenterons dans les lignes qui suivent les aspects marquants de ces contentieux souvent absents des manuels de droit fiscal ou dont le traitement se limite à une évocation sommaire.

## Section I. Le contentieux de la conformité constitutionnelle des impositions de toutes natures

Le contentieux constitutionnel des impositions de toutes natures est un contentieux peu étudié. On n'en trouve quasiment pas de traces, ni dans les manuels de droit constitutionnel traitant du contrôle de constitutionnalité, ni dans ceux traitant du contentieux fiscal. Et pourtant ce n'est pas faute pour celui-ci de présenter quelques spécificités tant du point de vue de son champ d'application **(§. I)** qu'en ce qui concerne les procédures de contrôle **(§. II),** spécificités qui mériteraient des développements particuliers.

### Paragraphe I. Le champ d'application du contrôle de constitutionnalité des impositions

Le contentieux constitutionnel des impositions de toutes natures se distingue, de par son champ d'application, de tous les autres contentieux qui relèvent du contrôle de constitutionnalité. Cette spécificité tient à la nature et à l'objet des dispositions des lois de finances et même des lois ordinaires qui en sont les supports formels et aux contraintes auxquelles elles sont soumises. Aussi n'est-il pas étonnant que celui-ci porte sur la

contestation des règles fiscales et budgétaires **(A)** qui forment les régimes juridiques des impositions de toutes natures et sur le respect des règles et principes de valeur constitutionnelle **(B)** qui en gouvernent la mise en œuvre.

## A. Le contrôle de la conformité constitutionnelle du régime juridique des impositions de toutes natures

Qu'elles aient un objet fiscal ou budgétaire, **(II)** qu'elles soient ou non contenues dans une loi de finances ou une loi ordinaire, les impositions de toutes natures peuvent faire l'objet d'un contrôle de conformité à la Constitution avant leur adoption, sur saisine des parlementaires. Ce contentieux renvoi aussi le plus souvent à un autre contentieux portant sur la qualification des impositions. Ces deux contentieux sont liés puisque c'est de la qualification du prélèvement litigieux que dépendra l'application du régime juridique des impositions de toutes natures **(I)**.

### I. Le contentieux de la qualification des impositions de toutes natures

Sans doute parce qu'elles trouvent leur source première dans la Constitution, les impositions de toutes natures, ont vu leur contentieux constitutionnel prendre de l'ampleur ces dernières années. En particulier, le contentieux de la qualification des impositions semble avoir eu quelques faveurs des parlementaires quelque peu interrogateurs sur la nature juridique de certaines impositions particulières. L'explosion de la fiscalité sociale et, dans une certaine mesure, celle de l'environnement et de l'urbanisme a donné lieu à des prélèvements dont nous avons déjà dit qu'elles tranchaient avec les caractéristiques classiques de définitions de l'impôt. On comprend dès lors les hésitations que le juge fiscal a eues pour qualifier de tels prélèvements. A cet égard, on se souviendra de la jurisprudence « Papeterie de Gascogne » du Conseil d'Etat dans laquelle la section des travaux publics avait qualifié les redevances des agences financières de bassin de prélèvements spécifiques, faute d'avoir pu les rattacher à l'une des catégories de créances publiques. On relèvera aussi les commentaires réprobateurs de la doctrine qui soit fustigeaient « le désordre des

qualifications »[1155] en la matière, soit qu'elle relevait le caractère original de ces impositions[1156] ou encore dénonçait l'absence de critères clairs de la notion d'imposition de toutes natures.[1157] On aurait donc pu attendre du Conseil constitutionnel qu'elle détermina des critères de qualification des impositions de toutes natures suffisamment clairs. Cette perspective était d'autant légitime que les dispositions de l'article 34 qui, certes, offrent quelques faisceaux d'indices d'identification ne constituent pas, cependant, un critère infaillible permettant de qualifier une imposition de toutes natures. En réponse à cette difficulté, la solution élaborée par le juge constitutionnel a paru, de prime abord, déroutante. Celui-ci jugeait qu'était une imposition de toutes natures tout prélèvement qui n'était ni une redevance ou rémunération de services rendus, ni une taxe parafiscale et encore moins une cotisation de sécurité sociale. Cette solution qui aboutissait, par un raisonnement à contrario, à qualifier de façon négative les impositions de toutes natures ne permettait pas de déterminer de critères clairs. Cependant, nous avons déjà montré que cette méthode en apparence critiquable pouvait aboutir à des solutions permettant de dégager des critères objectifs d'identification des impositions de toutes natures. Nous avons déjà montré que cette méthode permettait de définir, dans ne moindre les impositions de toutes natures comme des prélèvements obligatoires ayant une finalité d'intérêt général, sans contrepartie équivalente et dont le régime juridique est fixé par la loi. En somme, la définition de l'imposition de toutes natures est de nature prétorienne et ne trouve sa source dans aucun texte formel. Même si l'on peut dégager des dispositions de l'article 34 de la Constitution un faisceau d'indices permettant de suspecter ou d'identifier une imposition de toutes natures, ceux-ci ne sont opérants que dans certains cas, notamment lorsqu'un prélèvement rempli les conditions de l'article 34 de la Constitution.

---

[1155] Voir l'article de Franck MODERNE : A propos des taxes dites redevances d'assainissement, le désordre des qualifications en droit fiscal, RJF 1976, n°5, p.157.

[1156] AMSELEK Paul, « Une curiosité du droit public financier: les impositions autres que fiscales ou parafiscales », Mélanges offerts à Marcel WALINE, Economica, Paris 1974, p.90 et s.

[1157] CAMBY Jean-Pierre, les impositions de toutes natures: une catégorie sans critère? , AJDA, 20 mai 1991, p. 339 à 351

## II. Le contentieux de la conformité à la Constitution du régime juridique des impositions de toutes natures

Les règles du régime juridique des impositions de toutes natures ont un double objet à la fois fiscal et budgétaire. C'est donc en rapport avec ce double objet que le contrôle s'effectuera souvent en vérifiant que le régime fiscal**(A)** ou budgétaire**(B)** est conforme à la Constitution.

### a. Le contrôle de la conformité constitutionnelle du régime fiscal des impositions de toutes natures

Parce qu'elles trouvent leur source dans la Constitution, les dispositions juridiques qui composent le régime fiscal des impositions de toutes natures sont soumises à un contrôle de constitutionnalité. A cet égard, les dispositions de l'article 34 de la Constitution semblent en constituer, pour l'essentiel, le champ d'application. Cet article qui dispose, en substance, que la loi fixe les règles d'assiette, de taux et de recouvrement des impositions de toutes natures, autorise le Conseil constitutionnel, saisi dans les conditions idoines, à vérifier que le législateur n'a pas méconnu les compétences fiscales qu'il tire de ces dispositions. Ce contrôle a donné lieu à une abondante jurisprudence. Celle-ci a d'abord porté sur le sens qu'il convenait de donner à l'expression « fixer les règles relatives à l'assiette, au taux et au recouvrement». Le Conseil en a donné une interprétation assez extensive, particulièrement en matière de taux, en considérant dans de nombreuses décisions que si la Constitution disposait que les règles y afférentes devaient être fixées par la loi cela ne signifiait pas que celui-ci doive fixer lui-même le taux de chaque imposition. Comme le relève la majorité des auteurs faisant la théorie de l'impôt, le Conseil semble avoir consacré la pratique consistant pour le législateur a abandonné de larges pans de ses compétences fiscales au pouvoir réglementaires. Il est vrai que la question se posait souvent à propos d la fiscalité locale. Cette jurisprudence constitutionnelle a désormais trouvé une consécration formelle dans les dispositions de la loi constitutionnelle de 2003 codifiées à l'article 72 de la Constitution qui formalise la délégation de compétences en matière de taux au profit des autorités locales. Précisons que cette délégation de compétences ne confère pas aux autorités locales un vrai pouvoir fiscal. Les compétences que ces autorités peuvent exercer en la matière ne procèdent que d'une compétence dérivée et non pas d'une compétence originelle ou initiale. En somme, s'agissant du contrôle de constitutionnalité des impositions de toutes natures affectées aux

autorités locales, les dispositions de l'article 34 doivent être associées à celles de l'article 72. Du reste, le Conseil constitutionnel veille à ce que la réalité du pouvoir fiscal demeure, si l'on peut dire, entre les mains du législateur qui à chaque fois qu'il consent au pouvoir local le soin de fixes le taux d'une imposition doit encadrer celui-ci en fixant une fourchette de taux à l'intérieur de laquelle s'exerceront les compétences des autorités locales.

On retrouve, sans doute dans des conditions différentes, un contrôle similaire du Conseil constitutionnel sur le régime budgétaire des impositions de toutes natures.

### b. Le contrôle de la conformité constitutionnelle du régime budgétaire des impositions de toutes natures

Le régime budgétaire des impositions de toutes natures donne lieu également à un important contentieux constitutionnel. En dehors des règles qui gouvernent la procédure parlementaire d'adoption des lois, le contrôle des règles qui gouvernent le régime budgétaire des impositions de toutes natures par le Conseil constitutionnel a un champ d'application qui englobe les questions relatives aux formes et aux procédures de présentation, d'adoption, d'exécution et de règlement des lois de finances.

Pour ce qui est des impositions de toutes natures, ces règles portent, de façon générale, sur la présentation et l'adoption des lois de finances. En particulier, font souvent l'objet d'un contrôle du Conseil constitutionnel les règles ayant une incidence sur la qualité et la clarté du contrôle parlementaire. Dans ce cas, les règles de présentation des lois de finances tiennent une grande place puisque c'est sur leur fondement que se feront les contrôles. Ainsi, selon qu'elles ont ou non une incidence sur l'équilibre budgétaire, le Conseil s'assurera que les impositions de toutes natures sont inscrites dans la première ou la deuxième partie de la loi de finances. Un autre domaine qui donne lieu au contrôle du juge constitutionnel est celui du respect du principe de l'universalité budgétaire. Le Conseil veille à ce que les règles de non-affectation et de non-compensation ne connaissent de manquements que dans les cas limitativement prévus. Ainsi, les affectations en raison des prélèvements sur recettes, de budget annexes, de réaffectation de recettes ou d'affectation des surplus de recettes fiscales sont strictement encadrées par le conseil qui veille à ce que les règles y afférentes soient respectées. On doit aussi ajouter à cette liste de règles budgétaires faisant l'objet de contrôle de conformité constitutionnelle, les principes d'annualité, et d'unité budgétaire. Ces règles

puisent en général leur source dans des dispositions tirées des lois organiques de 1959 et de 2001, ce qui, cependant, n'empêche pas le Conseil de procéder à un contrôle de constitutionnalité fondé sur les règles et principes de valeur constitutionnelle.

## B. Le contrôle du respect des règles et principes de valeur constitutionnelle

La création des impositions de toutes natures donne lieu à un contrôle de constitutionnalité sur le fondement d'un certain nombre de principes de valeur constitutionnelle. Il en set ainsi tout d'abord du principe d'égalité devant l'impôt. Ce principe est sans doute celui qui soulevé presque systématiquement par les parlementaires à chaque saisine du Conseil constitutionnel. S'il trouve sa source dans les dispositions de l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, le principe d'égalité fiscale se décline en principe d'égalité devant les charges publiques, en principe devant l'impôt et en principe devant la loi fiscale, tous puisant leur source dans les dispositions de l'article 14 de la déclaration de 1789. Le Conseil a construit autour de ce principe, de façon prétorienne, toute une jurisprudence sur le contenu et les modalités d'application de la notion d'égalité en matière fiscale.

D'autres principes de valeur constitutionnelle constituent les fondements des contestations des dispositions des lois fiscales instituant des impositions de toutes natures. Il en est ainsi du principe de la sincérité budgétaire. Ce principe est, à l'instar de celui de l'égalité devant l'impôt, un principe clé dans le contentieux constitutionnel des impositions de toutes natures. Il est soulevé quasi systématiquement soulevé à l'occasion des saisines du Conseil constitutionnel sur la constitutionnalité des lois de finances. Il faut enfin ajouter au registre des règles qui fondent le contrôle de constitutionnalité en matière fiscale, les principes de proportionnalité, de nécessité et de clarté de la loi auxquels on devrait ajouter celui de légalité dont la principale matérialisation se trouve prévue à l'article 34 de la Constitution.

## Paragraphe II. Les modalités de contrôle

Qu'il s'agisse des lois de finances ou des lois ordinaires, le contrôle de constitutionnalité a été, jusqu'en 2008, un contrôle à priori ou contrôle par voie d'action **(A)**. C'était la seule voie de recours possible en matière constitutionnelle. Cependant, la reforme constitutionnelle du 23 septembre 2008 a introduit la possibilité d'un contrôle à posteriori ouvert aux contribuables sous la forme d'un recours par voie d'exception **(B)**.

## A. Le contrôle classique : Le contrôle de constitutionnalité par voie d'action

Le contrôle de la constitutionnalité des lois est, avant tout, un contrôle à priori dont l'accès ne peut se faire que par voie d'action, c'est à dire de façon spontanée, sans avoir un intérêt personnel et dans l'objectif d'obtenir le retrait de la disposition contestée. Ainsi, quoique contenues, la plupart du temps, dans des lois de finances, les règles juridiques qui déterminent le régime fiscal et budgétaire des impositions de toutes natures sont encore contrôlées constitutionnellement par la voie du contrôle à priori. Aussi, les règles qui participent de ce mode de contrôle leur sont-elles applicables. En conséquence, en application de cette voie de recours prévue à l'article 61 de la Constitution, le contrôle de constitutionnalité s'exerce à priori, c'est à dire avant la promulgation de la loi. Il s'exerce de façon systématique pour les lois organiques et les règlements des Assemblées parlementaires. L'exercice du droit de recours est limité au Président de la république, au Premier ministre, aux Présidents des assemblées parlementaires et à Soixante députés ou sénateurs. Pour vérifier la conformité à la Constitution des dispositions qui lui sont déférées, le juge constitutionnel dispose souvent de très peu de temps pour statuer.[1158] Pour ce qui est du contrôle des impositions de toutes natures ces délais sont encore raccourcis et sont, de l'avis même des observateurs autorisés, « extrêmement brefs ».[1159] On l'aura compris, le contentieux constitutionnel des impositions de toutes natures, même s'il se fait comme tous

[1158] Selon M. Loïc PHILIP, un peu moins d'un mois : Voir « La spécificité et l'exemplarité du contrôle de la constitutionnalité des lois de finances, in Mouvement du droit public-du droit administratif au droit constitutionnel-du droit français aux autres droits, mélanges en l'honneur de Franck Moderne, Dalloz 2004, p. 745 et s.

[1159] Huit jours en moyenne selon M. Loïc PHILIP (article précité, p. 745).

les autres contentieux constitutionnels par la voie d'action, présente quelques spécificités qui se doivent d'être soulignées. A cet effet, il convient de noter que les normes de référence de ce contrôle ne sont pas des normes constitutionnelles et tirent, pour l'essentiel, leur source des deux lois organiques relatives aux lois de finances de 1959 et 2001.[1160] Cette spécificité a conduit certains auteurs a les classer dans le bloc de constitutionnalité. C'est l'opinion de M. Loïc PHILIP[1161] et, semble t-il, de la majorité de la doctrine dominante.

Au caractère spécifique de ce contrôle, il faut aussi ajouter l'originalité. Le conseil constitutionnel, en effet, s'autorise souvent une interprétation assez libérale des textes de référence, même lorsque ceux-ci tirent leur source des dispositions de la Constitution. A cet égard, que l'on se souvienne de l'interprétation que le Conseil fait des dispositions de l'article de la Constitution à propos de la fixation des règles de taux. Celui-ci concède assez largement au pouvoir réglementaire, plus particulièrement au pouvoir local, le soin de fixer le taux des impositions qui lui sont affectées. Sans doute cette possibilité se trouve limitée par le fait que le législateur doive fixer les limites à l'intérieur desquelles cette compétence doit être exercée mais il est des cas, comme en matière des redevances des agences de l'eau, où cette limite n'existe pas. En outre, il arrive aussi que le Conseil use de principes qui ne sont prévues par aucun texte. Cela a été le cas du principe de sincérité budgétaire avant qu'il ne soit formellement consacré par la loi organique de 2001 relative aux lois de finances. C'est encore le cas de l'objectif de valeur constitutionnelle[1162] d'intelligibilité qui n'est prévue dans aucun texte et dont le conseil considère que c'est un corollaire du principe de clarté de la loi qui lui trouve son fondement dans les dispositions de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 notamment en ses articles 4, 5, 6 et 16. Enfin, une dernière originalité réside dans le fait que le Conseil constitutionnel se reconnaît assez souvent le droit de soulever d'office un certain nombre de dispositions dont la constitutionnalité peut être contestée.

---

[1160] Auxquelles il faut ajouter dans une moindre mesure le préambule de la Constitution de 1946 et les dispositions de la déclaration de 1789 qui font partie du bloc de constitutionnalité.

[1161] Article précité, p.746.

[1162] Formule controversée en doctrine dont la portée juridique demeure insaisissable : M. LUCHAIRE considère qu'elle a une valeur infra-constitutionnelle et supra-législative (cf. F. LUCHAIRE, Brèves remarques sur une création du Conseil constitutionnel : l'objectif de valeur constitutionnelle, Revue de droit constitutionnel, 2006, p.675 et s.) alors que M. PHILIP semble leur accorder une valeur constitutionnelle (art. Préc. p. 750).

Tous ces mécanismes de contrôle participent du contrôle à priori de la constitutionnalité des impositions de toutes natures. Cependant, ce mode de contrôle n'est plus le seul. La reforme constitutionnelle de 2008 a introduit un contrôle à posteriori dont nous allons présenter et analyser, ci-après, le contenu.

## B. Le contrôle issu de la révision constitutionnelle de 2008: Le contrôle de constitutionnalité par voie d'exception

Introduite par la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 et codifiée à l'article 61-1 nouveau de la Constitution, la nouvelle procédure de contrôle de constitutionnalité[1163] est d'une grande portée et emporte des effets juridiques qui, sur certains points, sont novateurs.

Le recours en exception d'inconstitutionnalité est soumis à des règles de saisine et de recevabilité. Pour ce qui est de la saisine, c'est un recours qui est ouvert à toute personne physique ou morale sans condition de nationalité. Il peut se faire contre toute disposition de nature législative dont la constitutionnalité est mise en doute, quelle que soit la forme que puisse revêtir la loi, c'est à dire qu'il s'agisse d'une loi ordinaire, d'une ordonnance ou d'un décret-loi. En outre, aucune limitation de temps n'en entrave la contestation de sorte que peuvent être contestées par ce biais des lois antérieures à l'entrée en vigueur de la Constitution. Cependant, aucun recours ne peut être directement introduit auprès du Conseil constitutionnel par un particulier. Il ne le peut que par le biais de la procédure de la question préjudicielle. En des termes clairs, cette possibilité n'est ouverte qu'à l'occasion d'un litige devant l'une des juridictions du premier degré de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif. La procédure peut être résumée de la sorte: convaincu de l'inconstitutionnalité d'une disposition qui lui est opposée, le particulier pourra invoquer l'exception d'inconstitutionnalité en relevant que les dispositions litigieuses le privent des droits et libertés qui lui sont garanties par la Constitution. A ce niveau, la révision établie un double degré de vérification avant que le recours du particulier ne soit transmis au conseil constitutionnel. Le premier degré de probation se situe au niveau des juges d'instance des

[1163] Voir sur la question : Jean-Claude BOUCHARD et Patrick FUMENIER, De la question préjudicielle de constitutionnalité : vers une société de confiance, Droit fiscal, n°34, septembre 2008, p. 9 à 15; Plus généralement : Sous la direction de Michel VERPEAUX, Révision de la Constitution : la Ve République rénovée ? à propos de la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008, La semaine juridique n°31-35 du 30 juillet 2008.

deux ordres de juridiction. Après que le particulier a introduit sa requête, il leur revient de vérifier que la disposition litigieuse n'a pas déjà fait l'objet d'une décision de conformité à la Constitution ou si la requête n'est pas manifestement infondée. Dans l'affirmative, il devra surseoir à poser la question préjudicielle. Par contre, dans le cas inverse, il ne transmettra pas la requête directement au Conseil constitutionnel, celle-ci devra transiter par un deuxième niveau de probation que sont les deux organes suprêmes des deux ordres de juridiction que sont le Conseil d'Etat pour l'ordre administratif et la Cour de cassation pour l'ordre judiciaire qui devront s'assurer que la requête présente un caractère sérieux ou nouveau. Dans l'affirmative la question préjudicielle sera enfin transmise au Conseil constitutionnel. Cette double vérification peut paraître de prime abord de nature à dissuader toute initiative des particuliers. On peut en outre craindre que les juridictions suprêmes ne se transforment de fait en juridictions constitutionnelles en refusant de transmettre les recours au juge constitutionnel. Cependant ses avantages sont incontestables. Elle permet d'éviter d'engorger la juridiction constitutionnelle de recours fantaisistes.

La question des normes devant fonder le contrôle de constitutionnalité doit également être posée. En principe, comme dans le contrôle de constitutionnalité par voie d'action, les normes de référence sont constituées par les dispositions de la Constitution de 1958, par le préambule de celle de 1946, par les dispositions de la déclaration de 1789 auxquels il convient d'adjoindre les principes de valeur constitutionnelle ainsi que les principes fondamentaux reconnus par les lois de la république. En revanche, en sont être exclues les objectifs de valeur constitutionnelle, les règles procédurales tirées des dispositions constitutionnelles ainsi que les questions afférentes au contrôle de conventionalité.

Les décisions rendues dans le cadre de ce contrôle de constitutionnalité sont insusceptibles d'aucun recours. Dès leur publication, les dispositions déclarées inconstitutionnelles devront être retirées et le législateur ne pourra les réintroduire dans l'ordonnancement juridique, sauf à procéder à une modification constitutionnelle. Cependant l'article 62 nouveau donne au juge la possibilité de modérer les effets de sa décision dans le temps en différant, par exemple la date d'abrogation. Un autre domaine de modulation des effets de ses décisions est offert au juge constitutionnel. En effet, celui-ci peut prévoir dans sa décision les conditions dans lesquelles le requérant peut trouver réparation pour le préjudice subie tout en conservant le bénéfice de la validité de la disposition litigieuse pour ceux qui en font un usage non préjudiciable. Il s'agit pour le juge de trouver u équilibre entre l'intérêt

particulier d'une victime (en suspendant les effets de la disposition litigieuse sur le requérant) et l'intérêt général (en préservant le principe de sécurité juridique).

## Section II. Le contentieux de la légalité des impositions de toutes natures devant le Conseil d'Etat

Ce contentieux se déroule traditionnellement par la voie du recours pour excès de pouvoirs **(§.I).** Cependant, une nouvelle voie de recours est désormais ouverte au contribuable qui peut désormais contester devant les juridictions internes la légalité externe d'une imposition **(§.II)**.

### Paragraphe I. Le contentieux de la légalité interne des impositions de toutes natures

Ce contentieux s'exerce pour l'essentiel par le biais du recours pour excès de pouvoirs. Dans ce cas deux possibilités s'offrent au contribuable qui peut soit contester la légalité de certaines décisions réglementaires générales **(A)** soit s'opposer à une décision réglementaire individuelle **(B)**.

#### A. La contestation des actes réglementaires de portée générale

En principe le contentieux des impositions de toutes natures est par nature un contentieux de pleine juridiction, avons nous dîmes précédemment. Cependant, certaines situations peuvent justifier un recours pour excès de pouvoirs. Cette possibilité est ouverte au contribuable dans deux types de situation. D'une part lorsque celui-ci veut s'opposer aux dispositions des actes réglementaires (ordonnance non encore ratifiée, décisions, instruction ou circulaire ajoutant à la loi, délibérations des assemblées des collectivités territoriales). D'autre part, le recours pour excès de pouvoirs est possible contre des actes administratifs individuels détachables de la procédure d'imposition ou insusceptibles de se rattacher à une procédure d'imposition.

S'agissant du premier mobile de contestation des actes administratifs individuels fondée sur l'idée du caractère détachable de la procédure d'imposition, il peut porter sur le refus par l'administration d'octroyer un agrément au contribuable.[1164] Une erreur sur le lieu d'imposition peut aussi constituer une raison suffisante pour introduire un recours pour excès de pouvoirs en raison justement de ce que l'article 206 du livre des procédures fiscales s'oppose à ce qu'une erreur en la matière puisse constituer un motif de décharge de l'impôt.[1165] De même le refus de l'administration de communiquer des documents administratifs tels que des rapports de vérification entre dans le champ d'application de ce principe.[1166] D'autre part, le deuxième cas de recours pour excès de pouvoirs en raison d'un acte individuel peut être constitutif d'un acte administratif non susceptible de se rattacher à une procédure fiscale impliquant le contribuable. Ainsi, il peut s'agir du refus de l'administration d'admettre l'assujettissement à la TVA d'un contribuable, l'interdisant ainsi de bénéficier d'un droit à déduction.[1167] A l'inverse, ne constitue pas une décision faisant grief, le refus de l'administration de reconnaître à une entreprise déficitaire le droit d'user de l'option du cary back, les litiges relatifs à cette possibilité relevant normalement du plein contentieux.[1168] Toutefois, le refus de transfert de carry back de la société absorbée vers la société absorbante peut donner lieu à recours pour excès de pouvoirs.[1169] Enfin, un dernier cas de recours pour excès de pouvoirs peut consister à la possibilité pour un tiers (les collectivités territoriales, par exemple) à l'imposition de solliciter l'imposition d'une personne physique ou morale à un impôt donné.[1170]

---

[1164] CE 10 mars 1967, Min. c/ Société SAMAT et Cie, Lebon 113.

[1165] CE 18 novembre 1977, S, SA DODY-PLAST, Lebon 453.

[1166] CE., 1er décembre 1989, S., Sarl SNED, RJF 1990.1.45.

[1167] CE. , 20 juillet 1990, Plén. , association pour l'action sociale de Charente maritime, RJF 1990.10.1177.

[1168] CE. , 30 juin 1997, Min. c/SA Sectronic, RJF 1997.8-9.776, Concl. contraire J. Arrighi de Casanova, ibid. p. 511.

[1169] CE., 29 novembre 2000, SA Frappaz, n°197319, RJF 2001.2.162, Chron. Maïa, ibid p. 99, Concl. Bachelier in BDCF 2001.2.

[1170] CE. , 18 juillet 1994, Commune d'Arcueil, RJF 1994.5.554.

## B. La contestation des décisions individuelles non détachables de la procédure d'imposition et le renvoi pour question préjudicielle

Face à des situations de fait, le juge est tenu de porter une appréciation sur la clause légale de compétence juridictionnelle afin d'en faire une application idoine ce qui lui permet soit de reconnaître sa compétence, soit de se déclarer incompétent en raison d'un litige fondé sur un acte détachable de la procédure d'imposition dont le contentieux échoit au juge judiciaire.

Pour éviter tout détournement des recours pour excès de pouvoirs et en interprétation d'actes administratifs par des contribuables qui seraient tentés d'engager devant les juridictions administratives des recours contre les contributions indirectes et les droits d'enregistrement, la théorie de l'acte non détachable a été progressivement construite par la jurisprudence. Selon cette théorie, ne peut être recevable devant la juridiction administrative tout recours en excès de pouvoirs ou en interprétation d'actes administratifs portés contre un acte qui ne serait pas détachable de la procédure d'imposition d'une imposition dont le contentieux de l'établissement relève de la compétence du juge judiciaire. Les applications de cette théorie ont été d'abord faites à propos des contributions indirectes.[1171] De façon plus évidente, on en trouve la manifestation en matière de droits d'enregistrement.

Ainsi, la juridiction administrative n'est pas compétente pour connaître d'une requête contre une décision du Directeur des services fiscaux refusant d'accorder au contribuable un délai de 4 ans durant lequel celui-ci s'engage à édifier un ensemble immobilier pour pouvoir bénéficier d'une exonération des droits d'enregistrement dans les conditions prévues à l'article 691 du code général des impôts.[1172] De même, le Tribunal des conflits juge que le juge administratif n'est pas compétent pour connaître des litiges qui découlent d'une décision du Ministre des finances saisissant la Commission des infractions fiscales.[1173] Sont également irrecevables devant la juridiction administrative les litiges découlant des avis de la

---

[1171] CE, Section, 24décembre 1943, Ass. Synd autorisée Paris village, Leb. 309 ; CE, Section, 22 novembre 1957, Soc. Bretagne, Leb.632, AJDA 1957, p. 445, Chron. MM. Fournier et Braibant

[1172] TC. 28 avril 1980, SCI domaine de Ternay, Leb. 508, DF 1980. 43.2092, RJF 1980.12.537 sur renvoi de CE, Section, 29 juin 1979.9.310

[1173] TC, 19 novembre 1988, RJF 1989.3.385

commission départementale de conciliation[1174] ou de la Commission de conciliation ou d'expertise douanière[1175] en raison de ce que ceux-ci ne sont pas détachables des instances relevant de la compétence du juge judiciaire.

La construction de l'Union européenne et l'harmonisation fiscale qui en découle ont favorisées la formation d'un ordonnancement juridique qui a trouvé en matière un lieu privilégié d'expression. Cet ordonnancement ne va pas sans système juridictionnel pour en assurer l'application. En matière fiscale, le règlement des litiges nés de l'application des règles de source communautaire s'effectue pour l'essentiel devant les juridictions nationales selon une organisation et des règles et principes que nous allons présenter et analyser ci-après.

## Paragraphe II. Le contentieux de la restitution

Le contentieux européen, selon certains auteurs doctrinaux, « correspond à l'ensemble des recours permettant de régler les litiges à l'occasion desquels le droit européen est invoqué, que celui-ci ait sa source dans les traités institutifs des communautés européennes et les actes qui en dérivent ou dans la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ».[1176] Il est, par ailleurs, coutumier de distinguer le contentieux communautaire du contentieux européen dans la mesure où le contentieux européen est amputé du contentieux des règles tirées de la convention des droits de l'homme et du citoyen.[1177]

Parmi les règles faisant l'objet de ce contentieux il existe des règles relatives aux impositions de toutes natures. Celles-ci donnent lieu à un contentieux dont il convient de présenter le champ d'application et les mécanismes de mise en jeu.

---

[1174] CE. , 10 juillet 1989, Bliwes, n° 67658

[1175] CE. ,29 décembre 1997, Puigrenier, RJF 1998.2.187

[1176] Joël MOLINIER, droit du contentieux européen, LGDJ 1996, postface.

[1177] Joël MOLINIER, préc. p.11.

## A. Le champ d'application du contentieux communautaire des impositions de toutes natures

Le contentieux communautaire des impositions de toutes natures est constitué des litiges qui naissent de la violation des normes communautaires dont il convient de présenter le contenu et la portée.

### I. Les normes de référence

Par définition, toutes les normes juridiques communautaires ayant une incidence fiscale, ont vocation, en principe, à s'appliquer directement au contentieux communautaire des impositions de toutes natures**.** C'est du reste la violation de ces normes qui en constituent la cause juridique. C'est, en effet, parce que ces normes prévoient des droits au profit du contribuable que leur violation permettra à celui-ci de réclamer, à bon droit, la décharge des impositions indûment perçues sur lui. Le contribuable s'appuiera dans sa requête sur un ensemble de règles de forme et de portée différentes. Il peut d'abord s'agir des dispositions d'un traité qui, dans la mesure où il prévoit des droits pour le contribuable, est invocable par celui-ci. Il peut ensuite s'agir des règlements et des dispositions issues des directives auxquelles il faut ajouter les traités et conventions conclues par l'Union européenne. De jurisprudence constante,[1178] ces normes s'intègrent, en principe, directement[1179] aux systèmes juridiques des Etats membres et s'imposent à eux. Cette primauté du droit communautaire est consubstantielle à l'existence même de la communauté qui serait, dans le cas contraire, vidée de tout sens et de tout objet. Cette idée est d'ailleurs clairement formulée par l'arrêt Costa : « issu d'une source autonome, le droit né du traité ne pourrait donc, en raison de sa nature spécifique originale, se voir judiciairement opposer un texte quel qu'il soit, sans perdre son caractère communautaire, sans que soit mise en cause la base de la communauté elle-même ».[1180]

---

[1178] L'arrêt Costa de 1964, pose le principe de la primauté du droit communautaire sur le droit national et considère que le droit communautaire « institue un ordre propre intégré au système juridique des Etats membres lors de l'entrée en vigueur du traité et qui s'impose à leurs juridictions » : CJCE, 15 juillet 1964, aff. 6/64, Costa , Rec., p.1141 et spéc. P. 1158.

[1179] Au prix de textes de réception pour les traités.

[1180] CJCE, 15 juillet 1964, Costa, préc.

Normes primant les droits nationaux, le droit communautaire se double également d'un effet direct qui selon certains auteurs[1181] est son « aptitude à créer, sous certaines conditions, des droits subjectifs et/ ou des obligations envers les particuliers ».[1182] Si l'on s'en tient uniquement aux dispositions du traité de Rome en son article 249 CE, seul bénéficient de cette qualité les règlements et autres dispositions créant des droits pour les contribuables. Dès lors peut se poser la question de savoir dans quelles conditions les autres normes communautaires sont-elles directement applicables aux législations nationales. En réalité il existe deux sortes de normes communautaires : celles qui bénéficient d'un effet direct automatique et qui n'ont besoin d'aucune réception dans l'ordonnancement interne. C'est le cas des normes que nous venons de citer. Il existe un deuxième groupe qui lui est composé de normes qui sont d'un effet direct conditionné. Il en est ainsi, tout d'abord, des traités dont nous avons déjà dit que leur mise application dans l'ordonnancement juridique des Etats était subordonnée au vote d'un texte de réception. Il en est ainsi, ensuite des accords internationaux signés par la communauté européenne dont l'effet direct est subordonné à l'existence de dispositions dont les termes et l'objet comportent une obligation claire et précise qui ne nécessite pas l'émission d'un texte d'application.[1183] Enfin, il peut s'agir des directives dont l'effet direct est subordonné au caractère inconditionnel et suffisamment précis des dispositions qui y sont contenues. Du caractère direct ou non direct de ces dispositions dépends leur portée à l'égard, par exemple du droit national, portée que nous examinerons ci-après.

## II. La portée des normes de référence du contentieux communautaire au regard du droit national

De l'effet direct du droit communautaire découle un droit au juge reconnu aux justiciables. Reconnu assez tôt par la Cour de justice des communautés européennes,[1184] ce droit fait du juge national un juge communautaire de droit commun dont l'office doit

---

[1181] Voir, par exemple, Jean-Michel COMMUNIER, Droit fiscal communautaire, Bruylant 2001, p.425.

[1182] Cette aptitude du droit communautaire a été pour la première fois mentionnée dans l'arrêt CJCE 5 février 1963, Van Gend en Loos, aff. 26/62, cité par M. J-M COMMUNIER, préc., p. 426

[1183] CJCE, 30 septembre 1987, aff. 12 : 26, Demirel, Rec., 3719 ; 31 janvier 1991, aff. C-18/90 Kzider, CDE 1991 p. 531.

[1184] Un premier énoncé se trouve déjà dans l'arrêt Van Duyn, (CJCE, 4 décembre 1974, aff. 4/74, préc.), mais en trouve l'affirmation complète dans l'arrêt Factortame (CJCE 9 mars 1978, aff. 106/77, spéc. p. 646).

permettre d'appliquer directement le droit communautaire, au besoin en écartant la norme nationale contraire au droit communautaire, de substituer la norme communautaire à la norme nationale défaillante, d'interpréter la norme nationale en fonction de la teneur de la norme communautaire et enfin, d'assurer la réparation financière des violations du droit communautaire. En somme, le droit communautaire a une grande prééminence sur le droit national.

Pour ce qui est du premier de ses effets, on peut en apprécier la portée en fonction de l'application qu'en font les différentes juridictions nationales appelées à officier en qualité de juge communautaire. Ainsi, dans le cas de la France, celle-ci peut varier d'une juridiction à une autre. Pour ce qui est, par exemple, du Conseil constitutionnel, celui-ci se refuse d'apprécier la constitutionnalité des conventions internationales dans le cadre de l'article 55 de la Constitution qui consacre la supériorité des conventions internationales sur la constitution sous réserve de réciprocité. Selon la haute juridiction, il existe une grande différence entre le contrôle de l'article 55 de la Constitution qui incombe aux juridictions de droit commun[1185] et le contrôle de constitutionnalité au sens de la conformité des lois à la Constitution qui est de sa compétence. Les juridictions de droit commun, quant à elles, ont appliqué très tôt le principe de l'article 55 de la Constitution prescrivant la primauté des normes internationales sur le droit interne. Sans doute convient-il de noter que cette application était limitée aux lois antérieures à la convention[1186] puisque pour ce qui est des conflits entre une loi postérieure et une convention internationale elles ont été pendant longtemps divergentes. Si les juridictions judiciaires ont reconnues assez tôt la primauté des conventions internationales dans ce deuxième cas,[1187] les juridictions administratives ont longtemps opposés la théorie de la loi écran à ce principe en considérant que reconnaître la supériorité des conventions internationales sur la loi nationale postérieure c'est faire un contrôle de constitutionalité qu'il ne leur revenaient pas d'effectuer.[1188] Elles ont fini, assez tardivement, par reconnaître cette réalité en 1989.[1189] Cette jurisprudence a été par la suite

---

[1185] Cons. Const. , déc. n°86/216 DC du 3 septembre 1986, RDP 1989, p. 399, note L. FAVOREU.

[1186] Cass. Crim. 7 janvier 1972, Guerini, D. 1972, p. 497 ; Cass. Crim. 10 avril 1995, Gelain, RJF 7/1995 n°930 ; CE, 7 juillet 1978, Croissant, Rec., Leb. p. 292 ; CE, 11 décembre 1987, Danielou, Rec., Leb. p. 409.

[1187] Cass. Ch. Mixte, 24 mai 1975 J. Vabre, AJDA 1975, p. 567, note J. BOULOUIS.

[1188] CE, sect. 1er mars 1968, Syndicat général des fabricants de semoule de France, Rec., Leb. p.149, concl. N. QUESTIAUX, AJDA 1968.235.

[1189] CE, Ass. 20 octobre 1989, Nicolo, AJDA 1989, p. 788.

étendue aux règlements[1190] et aux directives[1191] en conflit avec une loi nationale postérieure. Cependant, la théorie de la loi écran semble avoir un regain de faveur de la part du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation. En effet, ces deux juridictions ont considéré assez récemment que la suprématie des conventions internationales ne s'appliquait pas aux normes de valeur constitutionnelle.[1192]

Le juge national a, ensuite, obligation de substituer les normes communautaires d'effet direct au droit national contraire. C'est là l'effet direct du droit communautaire. Cependant, si celui-ci est volontiers avéré pour ce qui est des règlements et décisions applicables aux particuliers, les juridictions nationales continuent de contester cette qualité aux directives communautaires, du moins en ce qui concerne le Conseil d'Etat,[1193] la Cour de cassation[1194] ayant, implicitement, fait évoluer sa jurisprudence. Le principe de l'effet direct des normes communautaires implique aussi que l'interprétation des normes nationale se fasse à la mesure des normes communautaires. C'est là le sens de la théorie de l'effet conforme dégagée par la Cour de justice des communautés européennes en 1976.[1195]

Enfin, la primauté du droit communautaire implique l'existence d'un droit à des réparations financières aux particuliers.[1196] Ce droit peut d'abord prendre la forme d'un droit au remboursement des impositions indûment perçues. Celle-ci souffre, cependant, quelques exceptions. En effet, le droit à réparation peut d'abord être discriminé en raison de la théorie de la répercussion selon laquelle la restitution de l'indu peut entraîner un enrichissement sans cause lorsque la taxe litigieuse a fait l'objet d'une répercussion sur les consommateurs.[1197] Il peut encore être écarté en raison de la prise en compte du principe de sécurité, notamment la

---

[1190] CE, 24 septembre 1990, Boisdet, Rec., Leb. p. 250, RJF, 11/90 n°1408, p. 805.

[1191] CE, Ass. 28 février 1992, SA Rothmans International France et SA Philip Morris France, RJF 4/92, n°579, p. 362.

[1192] CE, 30 octobre 1998, Sarran, préc. , GAJA n°117 ; Cass. , Ass. , Plén. , 2 janvier 2000, Fraisse, comm. D. SIMON et A. RIGAUT, Europe, août-septembre 2000, p.3.

[1193] CE, sect., 22 décembre 1978, Cohn-bendit, CDE 1979 p. 265. ; CE, 30 avril 1982, Roland, Rec. Leb. p. 582, CE, 27 septembre 1998, Ferrari, Europe février 1999 n°75.

[1194] Cass. Crim. , 20 mars 1978, Smissaert, Gaz Pal. , 12 et 13 juillet 1978, p. 6 ; CA, Riom, 3 octobre 1994, Assoc. Populaire de la plaine, JCP 1995, éd. G, IV, p. 103.

[1195] CJCE, 20 mai 1976, Mazzalai, aff. 111/75, Rec., I-657.

[1196] Concl. de l'avocat général sous CJCE, 27 mars 1980, aff. 61/79 Denkavit Italiana, Rec. p. 1234.

[1197] CJCE, 27 février 1980, aff. 68/79, Hans Just, motif n°26, Rec., p. 523; CA Lyon 30 novembre 1978, Sarl les fils de Ramel, D. 1979,éd. J, p.371, note CJ BERR.

mise en œuvre des procédures de restitution de l'indu peut entraîner des conséquences financières dommageables pour l'autorité publique nationale.[1198] Le droit à réparation financière prescrit par le droit communautaire peut aussi découler du principe de la responsabilité des Etats pour violation des dispositions communautaires. D'abord consacré à propos des manquements des Etats[1199] ou pour violation d'une disposition communautaire d'effet direct,[1200] ce principe semble avoir été étendue aux dispositions communautaires non pourvu es d'effet direct, notamment aux directives.[1201]

Nous venons de montrer en quoi consiste le champ d'application du contentieux communautaire des impositions de toutes natures en décrivant les règles qui y sont invoquées et les droits dont la protection doit être assurée. Il convient dans les lignes qui suivent de décrire les modalités de mise en mouvement de ce contentieux, notamment les organes qui en assurent l'exécution et les voies de recours qui peuvent être permettre aux contribuables d'obtenir, à bon droit, satisfaction de leurs requêtes.

## B. Les mécanismes de mise en jeu du contentieux communautaire des impositions de toutes natures

Le contentieux communautaire des impositions de toutes natures embrasse les organes et les mécanismes de règlement des litiges communautaires et nationaux et ne présente, en ce sens, aucune particularité. On retrouve, ainsi, dans ce contentieux aussi bien les organes juridictionnels que les voies de droit qui sont ordinairement ouverts au justiciable communautaire.

Sur le plan juridictionnel, le règlement des litiges relatifs aux impositions de toutes natures est assuré par deux types de juridiction : d'une part par les juridictions nationales qui sont en la matière des juges de droit commun et par les juridictions communautaires.

---

[1198] CJCE, 16 juillet 1992, aff.C-163/90 Legros, RJF, 10/92 n°1450 ; CJCE, 13 février 1996, aff.197/94 et 252/94, Sté Bautiaa, RJF 3/96, n°401.

[1199] CJCE, 20 février 1986, aff. 309/84, Commission / République italienne, Rec. p. 599.

[1200] CJCE, 27 février 1980, aff. C-68/79, préc.

[1201] CJCE, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 et C-9/90.

L'office du juge national en matière de contentieux communautaire trouve son fondement dans les principes d'invocabilité et d'effectivité du droit communautaire que nous avons précédemment présentés. Pour ce qui est du principe de l'invocabilité du droit communautaire l'arrêt Costa avait très tôt posé la primauté du droit communautaire sur les droits nationaux et sa capacité subséquente à s'intégrer quasi automatiquement dans les ordonnancements juridiques nationaux. Nous avons également montré que ce caractère se doublait de l'effectivité du droit communautaire c'est à dire de sa capacité à créer directement des droits au profit des contribuables, droits dont l'office du juge national doit assurer la garantie. Cet office du juge national n'implique pas cependant des particularités procédurales, le principe reconnu par la Cour de justice des communautés européennes.

Le droit communautaire n'ayant pas déterminé des procédures juridictionnelles propres au contentieux communautaire, ce sont les règles de procédure propres à chaque Etat qui s'appliquent. C'est là le principe de l'autonomie procédurale dégagé par l'arrêt Rewe-Zentralfinanz EG et autres[1202] et par les dispositions de l'article 10[1203] du traité dont la Cour tire argument pour asseoir le principe de l'autonomie procédurale des Etats.[1204] Ce renvoi à l'application des règles procédurales de chaque n'est pas, cependant, sans danger. Il peut arriver que celles-ci ne soient pas suffisamment protectrices des droits et libertés des particuliers. Il convient, dans ce cas, de se donner un minimum de règles encadrant ce renvoi. C'est ce que la Cour de justice des communautés européennes semble avoir fait[1205] en conditionnant ce renvoi à la garantie d'un droit au juge[1206] et à la préservation des droits des particuliers.

---

[1202] CJCE 16 novembre 1976, Rewe-Zentralefinanz et autres, aff. 33/76, Rec., p. 1989. Dans le même sens : CJCE, 25 juillet 1991, Theresa Emmott, aff., 208/90, Rec., p. 4269.

[1203] Cet article dispose que « les Etats membres prennent toutes mesures générales ou particuliers propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent traité ou résultant des actes des institutions de la Communauté. Ils facilitent à celle-ci l'accomplissement de sa mission. Ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent traité ».

[1204] Voir par exemple, CJCE, 22 janvier 1976, aff. 60/75 Russo, p. 45 : « En l'absence de réglementation communautaire, il appartient à l'ordre juridique de chaque Etat membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire ».

[1205] Pour un rappel synthétique voir, par exemple, CJCE, 9 février 1999, aff. C-343/96 Dilexport SRL, Rec. I-579 comm. In Rev. Europe 4/99 n°129, note D. Simon.

[1206] Celui-ci est compris comme l'obligation faite au juge d'écarter toute règle procédurale de droit interne qui 'opposerait à une application effective des droits que les particuliers tirent des dispositions communautaires. Ainsi, par, exemple, il doit recevoir favorablement un recours non prévu par le droit national (CJCE, 3 décembre 1992, aff. C-97/91 Borelli, Rec., I.6313)

Pour ce qui est de la protection effective des droits des particuliers, les procédures juridictionnelles doivent respecter au moins trois principes : le principe de l'effectivité, celui de l'équivalence et enfin l'application des délais de recours raisonnables. Le principe de l'effectivité minimale signifie que les règles de procédure doivent offrir un minimum d'efficacité aux recours introduits par les particuliers. Elle signifie ensuite que ces procédures doivent permettre une protection suffisante des droits introduits par le droit communautaire en prescrivant des sanctions suffisamment effectives, proportionnées et dissuasives. Ensuite, le principe de l'équivalence veut que les recours en répétition de l'indu ou en réparation introduits sur le fondement du droit communautaire ne soient pas réglementés de façon favorables que celles qui sont prévues pour des recours de droit interne.[1207] Enfin, la notion de délais raisonnables semble avoir une acception large dans la jurisprudence de la CJCE qui considère que des délais de forclusion appliqués à l'exercice d'un droit à répétition de l'indu sur le fondement de dispositions communautaires étaient raisonnables dés lors que ceux-ci sont les mêmes que ceux qui sont appliqués à des recours fondés sur la violation du droit interne.[1208] Quelques difficultés ont, toutefois, semblés survenir de l'application de ce principe en matière de directives communautaires qui ne sont pas correctement transposées, notamment dans le cadre du remboursement de taxes ou d'impositions contraires au droit communautaire. Au début, la CJCE a d'abord considéré que les délais de restitution ne pouvaient courir qu'à partir de la date de transposition correcte de la directive.[1209] Néanmoins, il semble qu'il soit revenu sur cette jurisprudence pour considérer, désormais, que la date de forclusion du droit au remboursement peut courir à compter de la date de paiement de l'imposition et ce, même si la directive n'a pas encore été correctement transposée.[1210]

---

[1207] CJCE, 3 février 2000, aff. Dounias, RJF, 4/00 n°587.

[1208] Voir, par exemple, CJCE, 15 septembre 1998, aff. C-231/96, Edis, Rec., I-4951.

[1209] CJCE, 25 juillet 1991, aff. C-208/90 Emmot, Dr. fisc. 1992, n°29, comm. 1502.

[1210] CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95 Fantask, Dr. fisc. 1998 n°11 p.349 ; CJCE, 17 novembre 1998, aff. C-228/96 Aprile, Rec. I-7141.

## Conclusion de la troisième partie

L'article 34 al 6 de la Constitution de 1958 prévoit que les règles d'assiette, de taux et de recouvrement des impositions de toutes natures sont prévues par voie législative. On déduit de ces dispositions le principe de la légalité de l'impôt. En application de ce principe, c'est donc dans les règles législatives que l'on doit chercher en premier lieu s'il existe un régime juridique applicable à l'ensemble des impositions de toutes natures. A cet égard, le code général des impôts et le livre des procédures fiscales offre le principal outil d'investigation. Cependant la lecture de ces documents, ne laisse pas transparaître des règles communes applicables à l'ensemble des impositions de toutes natures. Bien au contraire, la majorité de celles qui y sont prévues sont en général singulières à chaque imposition et dans une certaine mesure à des catégories d'impositions. Sans doute, trouve-t-on quelques dispositions de portée suffisamment générale pour s'appliquer à l'ensemble des impositions. Ces règles peuvent être, certes, des règles de fond, mais elles sont la plupart du temps des règles de fond.

Ensuite, des codes autres que le code général des impôts ou le livre des procédures fiscales peuvent comporter des impositions. Le régime juridique de ces impositions est la plupart du temps spécifique et singulier. On retrouve cependant des ressemblances avec des règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales notamment en matière de contrôle.

En somme, de façon générale, il n'existe pas de régime juridique des impositions de toutes natures. Chaque imposition de toutes natures possède un régime juridique qui lui est propre, du moins pour ce qui est des règles de fond. Cependant pour ce qui est des règles de procédure, on peut trouver des règles communes à des impositions communes à des impositions.

Bien plus, un mouvement d'unification juridique des impositions de toutes natures est amorcé par le juge constitutionnel et le juge administratif. La qualification d'un prélèvement public en imposition de toutes natures entraîne désormais des conséquences juridiques. Cette réalité s'observe en matière d'établissement et de recouvrement comme nous l'avons montré dans nos développements précédents, mais c'est surtout en matière de contentieux juridictionnel qu'elle a sa pleine expression. La contestation d'une imposition de toutes

natures, même sui generis, ne peut désormais se faire que par la voie du plein contentieux comme c'est le cas, de façon classique, en matière fiscale.

# Conclusion générale

La notion d'imposition de toutes natures, nous l'avons vu, est bien un concept autonome. Elle se différencie de la notion d'impôt telle que la définissait Gaston JEZE et telle que la perçoit la doctrine contemporaine. De nature englobante, elle inclue aussi bien les impôts au sens que nous venons de préciser mais également les taxes fiscales et les impositions sui generis dont l'importance numérique est croissante dans la fiscalité française.

Si la question des critères d'identification de cette notion a pu être soulevée par la doctrine, celle-ci semble désormais résolue. En l'occurrence, les apports combinés des dispositions de l'article 34 de la Constitution, des constructions jurisprudentielles et des réflexions de la doctrine, notamment celles relatives à la notion d'impôt, fournissent le matériel théorique nécessaire à une telle entreprise. Partant, l'imposition de toutes natures apparaît comme tout prélèvement public obligatoire qui n'est, les taxes parafiscales supprimées, ni une redevance ou rémunération des services rendus, ni une cotisation de sécurité sociale, ni un emprunt, ni encore moins une redevance pour occupation du domaine public ou une participation financière. Cette définition de l'imposition de toutes natures est déduite de l'application du principe du tiers exclue ou méthode éliminatoire, développée ces dernières années par le Conseil Constitutionnel et le Conseil d'Etat.

Cette méthode qui consiste à définir l'imposition de toutes natures de manière négative a été critiquée par une partie de la doctrine pour son caractère peu opérant, mais en réalité, elle n'est qu'une synthèse, fort habile, du juge administratif et du juge constitutionnel des différents critères définissant les impositions faisant partie de la catégorie des impositions de toutes natures. En somme, l'imposition de toutes natures est un prélèvement public de caractère obligatoire et de valeur pécuniaire, effectué sur les personnes physiques et morales, à titre définitif, ne donnant pas lieu à une contrepartie équivalente et dont les règles d'assiette, de taux et de recouvrement sont fixées par le législateur.

La notion d'imposition de toutes natures identifiée, restait en suspens la question de ses conséquences juridiques, question qui du reste n'a pas tardée à être posée en pratique. En particulier, il en a été ainsi à propos des impositions de toutes natures ayant une nature sui generis. Le point d'interrogation central était de savoir si les règles juridiques prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales pouvaient être appliquées à des prélèvements qualifiées d'impositions de toutes natures alors même qu'aucune loi ne prescrivait une telle application. De façon générale, c'est bien le principe de la légalité fiscale qui semble devoir s'appliquer ici pour résoudre la question. Cependant, sur certains points,

on relève une tentative de construction par le juge fiscal d'un régime juridique applicable à toutes les impositions de toutes natures et ce, même dans le silence de la loi. Ce régime est pour l'essentiel constitué de règles ayant une portée juridique suffisamment générale pour s'appliquer à toutes les impositions. Ces règles portent autant sur la procédure d'établissement et de recouvrement que sur le contentieux et notamment sur la clause de compétence juridictionnelle. En conséquence, la qualification d'un prélèvement en imposition de toutes natures commence à avoir, en droit, des conséquences juridiques.

L'exposé sommaire que nous venons de faire n'épuise pas toutes les questions relatives à la matière dont l'une des caractéristiques est d'être mouvante, traversée qu'elle est par les changements politiques et technologiques générés par les sociétés politiques contemporaines. Ainsi, l'organisation politique des Etats et les nouvelles technologies semblent donc être des forces qui travaillent en profondeur les institutions politiques, et partant, la fiscalité qui en est la source de financement principale, du moins majeure **(§.I)**. La force d'imprégnation de ces phénomènes est si intense qu'on en perçoit, dès à présent, les prémices. Dès lors, toute approche prospective de la notion d'imposition de toutes natures ne saurait en ignorer les effets. La question est si évidente qu'elle semble déjà avoir investie le domaine de la théorie juridique.**(§.II)**.

## Paragraphe I. Approche prospective de la notion d'imposition de toutes natures et incidences pratiques

Les deux mouvements que nous venons de citer semblent pouvoir entraîner une évolution de la notion sur deux plans : d'une part sur un plan juridique en modifiant la signification organique et matérielle de la notion d'imposition de toutes natures tirée de l'article 34 de la Constitution **(A)**. D'autre part, elles semblent également conduire à des bouleversements sur le plan de la technique fiscale **(B)**.

## A. Approche prospective des impositions de toutes natures et évolutions des institutions politiques et des technologies

La fiscalité est au cœur des sociétés politiques dont elle épouse la philosophie et les enjeux de développement. De ce point de vue, la résolution de nouveaux enjeux qui imposent la mise en place de nouvelles institutions politiques fondées sur la nécessité pour les Etats de mutualiser leurs contraintes dans des espaces d'intégration communautaire **(I)** et de prendre en compte les nouvelles avancées technologiques, affectent inéluctablement les systèmes fiscaux **(II)**.

### I. Impositions de toutes natures et construction communautaire

L'impact à terme de la construction de l'union européenne sur la souveraineté fiscale des Etats est encore, dans sa globalité, difficilement perceptible. Cependant, on peut dès à présent en mesurer les premières incidences sur le système fiscal français. Ces incidences premières, prémices d'un avenir que l'on dit funeste pour la souveraineté fiscale des Etats, semblent être unanimement perçues par la majorité de la doctrine.[1211] D'ores et déjà celles-ci semblent avoir atteint un certain degré de maturation, variable selon les impositions. En matière de contributions indirectes et de droits de douane, le phénomène semble avoir déjà pris des proportions suffisamment importantes. En matière de droits de douane, il est courant de parler de leur communautarisation tant l'emprise des institutions communautaires est importante sur ces ressources. Pour ce qui est de la TVA, l'homogénéisation de son assiette au niveau communautaire, en raison principalement de ce qu'elle sert de base au prélèvement communautaire, en fait l'un des exemples topiques de l'érosion de la souveraineté des Etats[1212]. A cet égard il n'est pas étonnant que certains auteurs évoquent à propos de cet impôt l'expression d'impôt communautaire.[1213] Cette tendance se retrouve également, certes

---

[1211] Voir, par exemple, A. BARILARI, la question de l'autonomie fiscale, RFFP n° 80, décembre 2002 ; B. CASTAGNEDE, Souveraineté fiscale et Union européenne, Recueil Dalloz, 1999, Doctrine, p. 53 ; J. BUISSON, l'érosion de la souveraineté fiscale dans les Etats membres de la communauté européenne: l'exemple de la France, Recueil Dalloz 1999, 13e cahier. Chronique, p. 129 à 133 ; P. LOSAPPIO, droit communautaire et régime fiscal : Quelques illustrations pratiques, Recueil Dalloz 1999, 13e cahier chronique, p. 134à 138.

[1212] Homogénéisation de l'assiette, fixation d'un taux minimum pour limiter les risques de dumping fiscal.

[1213] Voir par exemple J ; BUISSON, article précité.

dans une moindre mesure, dans l'harmonisation des accises et des impôts sur la consommation. Enfin, le phénomène semble être limité en ce qui concerne les impôts directs dont les tentatives d'harmonisation semblent être limitées actuellement à un code de bonne conduite.

Dans un cadre plus vaste, en l'occurrence celui de l'OMC, la recherche d'une plus grande loyauté dans le jeux des pratiques commerciales et partant d'un meilleur fonctionnement des mécanismes concurrentiels conduit, de plus en plus, à la remise en cause des mécanismes fiscaux préférentiels mis en place par les Etats soit dans des rapports bilatéraux soit dans des cadres multilatéraux. De même, des mécanismes particuliers de règlement d'enjeux d'envergure planétaire, tels le contrôle du blanchiment des capitaux, la prévention et le contrôle des effets négatifs des mouvements spéculatifs et la prévention de la pollution de certains processus de production, peuvent conduire, sur un plan multilatéral, à la mise en place des politiques limitant la souveraineté fiscale des Etats.

## II. Impositions de toutes natures et décentralisation administrative

Erodée par des facteurs exogènes, la souveraineté fiscale des Etats est aussi menacée sur le plan interne. L'autonomie fiscale des collectivités territoriales, aujourd'hui bien limitée, pourrait-elle dans des lendemains prochains se transformer en indépendance fiscale ou tout au moins être en situation de concurrencer celle des Etats ? La question mérite d'être posée au regard des évolutions récentes du droit constitutionnel financier sur la question. Toutefois, convenons d'abord que la signification actuelle de la notion d'autonomie financière des collectivités territoriales doit être entendue de façon restrictive. En effet, au sens large l'autonomie fiscale est entendue comme la « caractéristique de ce qui est régi par ses propres lois. L'autonomie fiscale suppose donc la possibilité de définir la nature et les modalités de ses ressources et d'avoir la légitimité et la puissance nécessaire pour les percevoir », compétences dont semblent encore être dépourvues les collectivités territoriales. En conséquence, pour coller à la réalité juridique et pratique du système fiscal français, la notion d'autonomie fiscale des collectivités territoriales doit être entendue comme définissant « la capacité d'une collectivité non souveraine d'ajuster ses recettes fiscales à ses besoins ». En l'état actuel, elle se traduit par la possibilité donnée aux collectivités territoriales de moduler le taux des impositions qui leur sont affectées à l'intérieur d'une fourchette défini par le législateur. Cette situation qui traduit, de façon générale, la réalité fiscale de la majorité

des collectivités territoriales situées dans l'espace métropolitain, ne recoupe pas la totalité du territoire français. En réalité, les situations sont variables selon la force du lien juridique qui rattache chaque communauté à l'Etat. De façon théorique, on distingue trois situations. Tout d'abord, et pour certaines impositions, l'autonomie fiscale des collectivités territoriales peut être totalement nulle. Dans ce cas, elles reçoivent des dotations financières sur une fiscalité sur laquelle elles n'ont aucune prise. Dans un second temps, cas le plus fréquent, les collectivités territoriales disposent d'une autonomie partielle. Dans ce cas, celle-ci se résume à la possibilité que nous avons décrite précédemment qui leur est offerte de moduler le taux des impositions qui leur sont affectées. Enfin, une troisième situation assez rare, puisqu'elle ne se réalise la plupart du temps que pour les territoires d'outre mer, donne à ces collectivités, par le biais des lois du pays, le pouvoir de moduler leur système fiscal en agissant entre autres sur les règles d'assiette et de taux des impositions qu'elles ont le pouvoir de créer.

Cette dernière compétence pourrait-elle un jour être étendue aux collectivités de la métropole ? La question mérite d'être posée eu égard aux dernières évolutions constitutionnelles. Notons que la dernière rédaction de l'article 72 de la Constitution introduite par la loi constitutionnelle de 2003, qui donne compétence aux collectivités territoriales de déterminer le taux des impositions qui leur sont affectées, a déjà provoqué, en doctrine, quelques controverses. En effet, certains auteurs y voient une dérogation aux dispositions de l'article 34 de la Constitution. Le Conseil Constitutionnel, cependant, demeure encore fidèle à sa jurisprudence et continue de juger qu'une telle délégation de compétence n'est possible qu'à condition que le législateur en limite l'étendu à l'intérieur d'une fourchette.[1214] Toutefois, peut-on jurer d'une absence de changement de jurisprudence en la matière, revirement qui serait favorisée, du reste, par une accentuation du mouvement actuel de transfert de compétences vers les organismes décentralisés pour une plus grande efficience de l'action publique.

[1214] C'est à dire en fixant un plancher et un plafond à l'intérieur duquel les collectivités territoriales peuvent fixer le taux des impôts locaux.

## B. Approche prospective des impositions et évolution des techniques fiscales

Confrontés à de nouveaux enjeux, les Etats sont souvent conduits à inventer de nouvelles impositions afin d'en assurer le financement ou d'en dissuader la pratique[1215]. A cet égard, la fiscalité française a vu se développer de nombreuses impositions d'un type nouveau de par leurs finalités et de par la technique qu'elles emploient. Ces nouvelles impositions investissent de nouveaux enjeux d'ordre économique ou social. La lutte contre la pollution a, ainsi, conduit à la création des écotaxes dont la taxe générale sur les activités polluantes est une des manifestations la plus emblématique. Dans la liste de ces nouveaux impôts il est aussi classique de citer le prélèvement sur les ventes de licences téléphonique ou encore la contribution sur les droits de retransmission télévisée des manifestations sportives. Toutefois, le prélèvement dont l'étude paraît particulièrement intéressante sur le plan de la théorie et de la pratique est celui de la TVA sur les activités économique effectuées par la voie d'internet.

Pour les trois premiers de ces prélèvements, leurs particularités sont constituées, pour l'essentiel de leur double finalités que certains auteurs ont qualifiées de « double dividende»[1216] c'est à dire la capacité pour le législateur, pour parler en français courant, de « faire d'une pierre deux coups » en réalisant deux objectifs de nature contradictoire. D'une part, la captation de ressources financières supplémentaires et d'autre part, l'incitation à adopter des comportements vertueux ou la dissuasion de pratiques moralement ou économiquement condamnables. Le premier dividende apparaît comme un bon substitut à une réglementation pénale alors que le second est un moyen pour atteindre des objectifs purement budgétaires.

Pour le dernier des prélèvements que nous avons cités, à savoir la TVA sur Internet, on aurait pu s'attendre à quelques complications techniques, notamment en raison du caractère virtuel du net. En réalité, comme en matière de commerce à distance opérée par voie

---

[1215] Ces finalités de nature contradictoire se cumulent presque nécessairement : La recherche de ressources supplémentaires s'oppose à ce que les pratiques qu'elles tentent de dissuader disparaissent. Cependant, la dissuasion de ces pratiques entraîne la disparition des ressources fiscales supplémentaires. :

[1216] Voir A. LIPIETZ « le double dividende de la pollutaxe, sociétal n°31, 1er trimestre 2001, p.79 » cité par B. PLAGNET, les nouveaux impôts, in Archiv. Phil. Droit, n° 46, 2002, p.234.

téléphonique, le commerce électronique n'a de virtualité que le media utilisé, les opérations économiques en elle-même étant opérées, si l'on peut dire, dans l'espace réel. Ainsi, les règles applicables en matière de TVA ainsi que celles qui s'appliquent à l'impôt sur les bénéfices sont pleinement applicables à la matière.

## Paragraphe II. Impositions de toutes natures et postmodernité

Les débats doctrinaux sur l'apparition d'impositions d'une nature nouvelle ne se limitent plus au seul domaine de l'analyse et de la description. La prétention de certains auteurs est de tirer partie de cette nouvelle donne théorique dans le domaine fiscal pour valider un nouveau paradigme de la science juridique. Il s'agit, ni plus ni moins, de savoir si ces impositions nouvelles sont une illustration du passage de la modernité à la postmodernité.

L'enjeu majeur de la démarche est de faire la démonstration de l'incapacité de l'approche moderne, fondée sur la rationalité et l'individualisme, à appréhender les phénomènes juridiques postmodernes qui se caractérisent par le pluralisme des sources, la complexité de la décision et la dialectique des micro-rationalités et des multiples intérêts.[1217] Face au développement d'impositions qui se caractérisent par une pluralité de finalités et dont les techniques d'imposition se distinguent par une certaine complexité, la thèse post moderne aurait-elle quelques chances d'être validée? En l'état actuel des recherches, la question semble ouverte. Quelques travaux menés en matière fiscale sur la question, en s'appuyant sur certaines impositions dont la CSG, ne permettent pas de trancher la question.[1218] Sans doute manque-t-on encore de recul sur la question. En tout état de cause, comme le relève M. Marc PELLETIER, la pensée post moderne gagnerait à être précisée. En effet, en de nombreux points, celle-ci semble se confondre avec les caractéristiques de la pensée moderne. Ainsi, dans son étude, cet auteur note que « la revendication postmoderne échoue donc à rendre compte d'une nouvelle approche des techniques fiscales, puisqu'elles ne rompent pas avec les préceptes de la modernité». En effet selon cet auteur, l'universalité de l'assiette ainsi qu'un taux proportionnel témoignent de la modernité de la CSG. Sans doute, la juxtaposition d'impôts proportionnels et d'impôts progressifs aurait-elle pu constituer un élément plaidant

[1217] Marc PELLETIER, existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité ? l'exemple de la CSG, in Archiv. Phil. Droit, n° 46, 2002, p. 213.

[1218] Voir les travaux de MM. PLAGNET et PELLETIER préc.

en faveur d'une approche postmoderne, cependant cette structuration du système fiscal français actuel correspond « […] aux caractéristiques du système d'imposition en vigueur il y a un demi-siècle qui combinait taxe proportionnelle et surtaxe progressive ».[1219] Comme le fait remarquer M. PELLETIER, « […] c'est au nom de la modernité de la justice fiscale que ce dispositif a été abandonné en 1959 au profit de l'actuel système ». Confusion vite réfutée par les tenants de la pensée post moderne pour qui le post modernisme n'est pas une réfutation de la modernité mais bien au contraire une hyper modernité qui se voue à un retour approfondi aux préceptes modernes d'individualisme et de rationalité.[1220] Ensuite, certaines caractéristiques de la fiscalité actuelle s'expliquent aisément par la pensée rationaliste moderne sans qu'il ne soit besoin de recourir au paradigme de la post modernité. Ainsi, s'agissant de la CSG, par exemple, l'universalisme de son système d'imposition (assiette étendue, taux proportionnel) correspond à une rationalité interne, rationalité que l'on retrouve également sur le plan externe par une pluralité de finalités (sociale, fiscale) mais dont la cohérence juridique d'ensemble témoigne d'un effort de rationalisation par le législateur mais surtout par le juge. Néanmoins, deux faits au moins peuvent plaider pour une approche fiscale de la pensée post moderne. D'une part le pluralisme des sources de production de la norme fiscale et d'autre part, la complexité de la décision ou de la norme.

Pour ce qui est de la deuxième proposition, les modifications successives du dispositif juridique de la CSG fait apparaître un trait nouveau de la fiscalité actuelle dont les dispositifs subissent une accélération du temps, évoluant au gré des politiques publiques. Cela est bien un trait nouveau de la norme juridique qui tranche avec une conception traditionnelle qui en conditionne l'efficience à sa capacité à durer.

Ensuite, le propos postmoderne vise une remise en cause de la proposition Kelsenienne de la pyramide des normes juridiques comme paradigme de compréhension des systèmes juridiques. A la verticalité du système juridique, il faudrait substituer une certaine horizontalité. A cet égard, la concurrence faite à l'Etat en matière fiscale en ce qui concerne la production des normes par les autorités communautaires et certaines autorités territoriales,

---

[1219] P-F RACINE, la notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 4e édit. , 2003, p. 15.

[1220] M. PELLETIER (étude préc.) cite les travaux de M. J. CHEVALIER (vers un droit post-moderne ? , in Clam, J. et Martin G, Les transformations des régulations juridiques, LGDJ et MSH, 1998, p.21 et s).

trouve là un terrain fertile et encore, à notre avis, largement inexploré. Un approfondissement de toutes ces questions est bien évidemment à souhaiter.

Les interrogations générées par l'apparition de nouvelles impositions ne se limitent pas qu'au domaine théorique, elles pénètrent également le domaine de la pratique. Nous avons déjà relevé les incidences juridiques qu'entraîne la qualification d'un prélèvement en imposition de toutes natures, catégorie dont les contours typologiques sont encore mouvants. M. P-F RACINE résume assez bien la question lorsqu'il écrit qu' « il reste d'une part que les effets de la fiscalisation ne sont pas tous révélés (faudra-t-il un jour prévoir pour le cotisant vérifié par des organismes de sécurité sociale recouvrant des impositions de toutes natures des garanties analogues à celles que le législateur a accordées au contribuable vérifié ?), d'autre part que la réaffirmation du pouvoir du législateur national par la loi du 1er août 2001 ne confère aucune immunité en droit communautaire. Bien des questions restent donc en suspens. »[1221] Nul doute donc que la recherche s'en empare assez rapidement tant celles-ci sont au cœur de la réflexion sur la théorie de l'impôt et, notamment sur ses articulations contemporaines et, point majeur, sur sa modernisation. Le passage du moderne au post moderne, à défaut d'être effectif est donc appelé de tous les vœux par la doctrine. Celle-ci se fait de plus en plus insistante sur la question. En témoigne l'éditorial de M. Michel BOUVIER publié à la revue française des finances publiques[1222] dans lequel il plaide pour « une évaluation et une refondation de notre système fiscal ». Il convient de reproduire ici un extrait de ce vibrant plaidoyer : « Nous écrivions, dans cette revue il y a un an et demi, qu'il était urgent au-delà de toute forme d'à priori d'inventer une fiscalité pour le XXIe siècle. En effet, le temps paraissait venu de s'interroger sur la pertinence et l'avenir de nos systèmes fiscaux. Il nous semblait, de plus, que l'écart allait en se creusant entre l'ampleur des enjeux concernant la réforme de la fiscalité et l'approche technicienne, réductrice, qui en est trop souvent faite. Nous ajoutions que la fiscalité étant un fait social, économique et politique, elle n'est réductible à aucun de ces champs et ne peut donc être considérée d'un point de vue purement instrumental, ni construite sur la base d'une grille de pensée au sein de laquelle se mêlent des idéologies souvent contradictoires ». Ajoutons pour terminer qu'une telle réflexion se fera nécessairement par l'invention d'une véritable théorie de l'impôt pour le

---

[1221] Pierre-François RACINE, la notion d'impôt et ses conséquences juridiques, in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4e édition 2003, Dalloz, p.25.

[1222] Michel BOUVIER, Nos impôts sont-ils encore performants ? Pour un bilan fiscal, Revue française des finances publiques, n°97mars 2007, p. 3 et s.

XXIe siècle. Celle-ci devra, sans nul doute, passer par une conceptualisation de la notion d'imposition, concept à l'étude duquel nous pensons avoir apporté notre modeste contribution.

# BIBLIOGRAPHIE

## A. Bibliographie générale

### I. Manuels généraux


**ALLIX Pierre** et **BLOCH-LAINE** François, Finances publiques. Cours à l'Institut d'études politiques, 1958-1959. Les cours de droit, 1959, 2 vol., 442 et 159 pages.

**AUGE PHILIP**, Droit fiscal général, Ellipses, 2002, 240 pages.

**BIENVENU Jean-Jacques** et **LAMBERT Thierry**, Droit fiscal, 3 éd., 2003, 446 pages.

**BOUCARD Max** et **JEZE Gaston**, Cours élémentaire de sciences des finances et de législation financière française, manuel à l'usage des étudiants des facultés de droit et des candidats au Ministère des Finances, à la Cour des Comptes, à l'Inspection des Finances, etc., édit. V. GIARD et E. BRIERE, Paris 1904, 550 pages.

**BELTRAME Pierre**, La fiscalité en France, édit. Hachette Supérieur, coll. Les fondamentaux droit, 13ème édit. 2006-2007, 159 pages.

**BOUVIER Michel**, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 5 éd., LGDJ, 2003, 233 pages.

**DELBEZ Louis**, Eléments de finances publiques, Pédone, 1955, 344 pages.

**DUVERGER Maurice**, Finances publiques, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 11e éd., 460 pages.

**GAUDEMET Paul-Marie** et **MOLINIER Joël**, Finances publiques, fiscalité, 6 éd. 1997, tome II, 491 pages.

**GEST Guy** et **TIXIER Gilbert**, Manuel de droit fiscal, 4e éd., LGDJ, 1986, 684 pages.

**GROSCLAUDE Jacques** et **MARCHESSOU Philippe**, Droit fiscal Général, Dalloz, 5ème édition, Paris 2005, 588 pages.

**JEZE Gaston**, Cours de finances publiques : Théorie générale sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public; les taxes; l'impôt. Edit. Marcel Giard Paris 1930, 432 pages..

**LAFERRIERE Julien** et **WALINE Marcel**, Traité élémentaire de science et de législation financières, LGDG, Paris 1952, 581 pages.

**LAMARQUE Jean**, droit fiscal général, Licence, Litec, les cours de droit, 1998, 308 p.

**LAMULLE Thierry**, Droit fiscal, éd., Gualino, 2004, 246 pages.

**MARTINEZ Jean-Claude** et **DI MALTA Pierre**, Droit fiscal contemporain, Tome I, l'impôt, le fisc, le contribuable, 1986, 478 pages.

**MARTINEZ Jean-Claude** et **DI MALTA Pierre**, Droit fiscal contemporain, Tome II, les impôts, le droit français, le droit comparé, 1989, 468 pages.

**PLAGNET Bernard**, Droit public Tome II, Droit fiscal, 4e éd., Sirey, 1998, 300 pages.

**PHILP Loïc**, Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal, Cujas, 2000, 277 pages.

**SAUVAGEOT Georges**, Précis de fiscalité, Nathan, 2001, 160 pages.

**STOURM René**, Systèmes généraux d'impôts, Paris, Guillaumin, 1893, XV-415 p. [rééditions 1900, VI-430 p. et 1912, VIII-439 p.]

**TOURNIE Gérard**, la politique fiscale sous la 5e République, Privat, 1985, 176 pages.

**TROTABAS Louis** et **COTTERET Jean**, Droit fiscal, 8e éd., Dalloz, 1997, 434 pages.

## II. Manuels et ouvrages spécialisés

**AGOSTINI Arnaud**, Les options fiscales, LGDJ, Paris 1983, 381 pages.

**BASLE Maurice**, Systèmes fiscaux, mémento, Dalloz, 1989, 188 pages.

**BELTRAME Pierre** et **MEHL Lucien**, techniques, politiques et institutions fiscales comparées, 2e éd., Presses universitaires de France, 1997, 700 pages.

**BERLIN Dominique** –Droit fiscal communautaire, Presses universitaire de France, 1988, 410 pages.

**CAPORAL Stéphane**, les sources du droit fiscal (actualisée par A. JUSSIAUME), Juris-classeur administratif, Fasc. 1464..

**CASTAGNEDE Bernard**, Précis de fiscalité internationale, Presses universitaires de France, 2002, 376 pages.

**CASTAGNEDE Bernard**, La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, thèse de doctorat en droit, Université Paris I, 1972, 2 vol. , 591 pages.

**COLLETTE Christine**, Fiscalité des entreprises en France et en Europe, Ellipses, 2004, 172 pages.

**COMMUNIER Jean-michel**, Droit fiscal communautaire, Bruylant, 2001, 555 pages.

**COZIAN Maurice**, Précis de fiscalité des entreprises, 28e éd., Litec, 2004, 616 pages.

**DI MALTA Pierre**, Droit fiscal européen comparé, Presses universitaires de France, 1995, 549 pages.

**DOUET Frédéric**, Précis de fiscalité de la famille, 3e éd., 2003, Litec, Fiscal, 693 pages.

**DU BOIS DE GAUDUSSON Jean** et **AUBY Jean-Marie**, L'usager du service public administratif, LGDJ, 1974, 318 pages.

**FRADIN Jean-Pierre** et **GEOFROY Jean-Baptiste**, traité du droit fiscal des entreprises, Litec, 2003, 974 pages.

**GEOFROY Jean –Baptiste**, Grands problèmes fiscaux contemporains, Presses universitaires de France, 1993, 671 pages.

**GEST Guy** et **TIXIER Gilbert**, Droit fiscal international, 2e éd., Presses universitaires de France, 1990, 611 pages.

**GOLLIARD François**, Droit fiscal des entreprises, Gualino, 2002, 285 pages.

**GOUR Claude** et **MOLINIER Joël**, Procédures fiscales, Presses universitaires de France, 1982, 388 pages.

**GOUTIERE Bruno**, Les impôts dans les affaires internationales, Francis Lefèvre, 2005.

**GROSCLAUDE Jacques** et **MARCHESSOU Philippe**, Procédures fiscales, 4e éd., 2007, Dalloz, 357 pages.

**GUIEZE Jean-Luc**, le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, LGDJ, 1974, 271 pages.

**JARNEVIC Jean-Pierre**, Droit fiscal international, Economica, 1985, 273 pages.

**LAMBERT Thierry**, Contrôle fiscal. Droit et pratique, 2e éd., Presses universitaires de France, 1998, 464 pages.

**LE GALL Jean-Pierre**, Droit fiscal des entreprises commerciales, 9e éd., mémento, Dalloz, 2001.

**MARTINEZ Jean-Claude**, Le statut du contribuable, thèse Montpellier 394 pages.

**MOUBACHIR Yasmina**, Impositions et régime fiscal, vers de nouvelles catégories d'impositions, LGDJ, Paris 2007, 452 pages.

**MYKITA Jacques** et **ALLALI Chérif Jacques**, Fiscalité de l'entreprise, Foucher, 2000, 223 pages.

**OUDENOT Philippe**, Fiscalité approfondie des entreprises, préface de Maurice COZIAN, Litec, 2e éd., 897 pages.

**PLAGNET Bernard**, Droit fiscal de l'entreprise, Presses universitaires de France, 1984, 641 pages.

**PLAGNET Bernard**, Droit fiscal international, Presses universitaires de France, 1986, 349 pages.

**ROBBEZ-MASSON Charles**, Jurisprudence fiscale, éd. TISSOT, 2000, 187 pages.

**SERLOOTEN Patrick**, Droit fiscal des affaires, 3e éd., Dalloz, 2003, 709 pages.

**SERLOOTEN Patrick**, Droit fiscal de l'entreprise, 2e éd., Montchrestien, 1993, 510 pages.

**SERLOOTEN Patrick**, introduction au Droit fiscal, Dalloz, 2000, 177 pages.

**SCHMIDT Jean** et **KORNPROBST Emmanuel**, Fiscalité immobilière, 8e éd., LITEC, 2004, 643.

**TOURNIE Gérard**, Les agréments fiscaux, Pédone, 1970, 341 pages.

## III. Ouvrages généraux

**AGRON Laure**, Histoire du vocabulaire fiscal, LGDJ, 2000, 515 pages.

**ARDANT Gabriel**, Histoire de l'impôt, Fayard, 1972 (deux tomes).

**ARDANT Gabriel**, Théorie sociologique de l'impôt, Fayard, Paris, 1965.

**AUBERGER Philippe**, l'allergie fiscale, Calmann Lévy, 1984, 244 pages.

**BELTRAME Pierre**, les systèmes fiscaux, 2e éd., Presses universitaires de France, que sais-je ?1979, 126 pages.

**BELTRAME Pierre**, L'impôt, MA éditions, Paris 1987, 191 pages.

**CAUDAL Sylvie** (sous la direction de), Les principes en droit, Economica, 2008, 384 pages.

**COZIAN Maurice**, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4e éd., Litec, 1999, 513 pages.

**Conseil des impôts**, « fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales ». XXI rapport au Président de la République, DF 2003, n°47, p. 1462 à 1467.

**DEBOISSY Florence**, la simulation en droit fiscal, LGDJ, 1997, 472 pages.

**EUZEBY Alain**, Les prélèvements obligatoires, Presses universitaires de France, que sais-je ? 1992.

**HECKLY Christophe**, la politique fiscale dans les pays industrialisés, Dunod 1999, 126 pages.

**LAMARQUE Jean**, Sources du droit fiscal, Juris-Classeur procédures fiscales, fasc. 120, p. 31 et suivantes.

**LAMBERT Thierry** (sous la direction de), les chantiers fiscaux à engager, coll. Finances publiques, l'harmattan, 2002, 248 pages.

**LEROY Marc**, la sociologie de l'impôt, Presses universitaires de France, que sais-je ? 2002, 123 pages.

**NIZET Jean-Yves**, Fiscalité, économie et politique, LGDJ, 1991, 636 pages.

**PHILIP Loïc**, Droit constitutionnel fiscal, Economica, 1990, 220 pages.

**ORSONI Gilbert**, l'interventionnisme fiscal, Presses universitaires de France, 1995, 305 pages.

**ORSONI Gilbert**, L'évolution de la notion d'impôt, thèse Aix-Marseille, 1985 (dactyl.), 673 pages.

**SCHMIDT Jean**, l'impôt. Politique et technique, 2e éd., Dalloz 1995, 115 pages.

**VALLEE Annie**, Economie des systèmes fiscaux, Presses universitaires de France, 1994, 395 pages.

**VALLEE Annie**, Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal, publi-union 1997, 212 pages.

**VALLE Annie**, les systèmes fiscaux, Seuil, 2000, 250 pages.

## IV. Encyclopédies et dictionnaires

**BARILARI André** et **DAPE Robert**, Lexique fiscal, 2e éd., Dalloz, 1992, 190 pages.

**BELTRAME Pierre**, L'impôt, MA éd., 1987, 191 pages.

**Dictionnaire Encyclopédique des finances publiques** (sous la direction de L. PHILIP), Economica 1991, deux tomes.

**Dictionnaire fiscal, Revue fiduciaire (réédition annuelle).**

## B. Etudes et articles spécialisés

**ALLAIS Maurice**, Pour la réforme de la fiscalité, Clément Juglar, 1990, 131pages.

Archives de la philosophie du droit, L'impôt, Dalloz, 2000, t. 49, 348 pages.

**AMSELEK PAUL**, Un phénix du droit financier : les impositions quasi fiscales, in gouverner, administrer, juger, Liber amicorum Jean WALINE, Dalloz, 2002, p.111à 133.

**AMSELEK Paul**, « Une curiosité du droit public financier: les impositions autres que fiscales ou parafiscales », Mélanges offerts à Marcel WALINE, Economica, Paris 1974, p.90 et s.

**AMSELEK PAUL**, Impositions et cotisations obligatoires, in Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica 2005, p. 239 à 263.

**BARILARI André**, le consentement à l'impôt, Presses de Sciences po, 2000, 147 pages.

**BARILARI André**, La reforme de l'administration fiscale en France- signification historique et évaluation au regard de ses objectifs, RFFP 2009, n°105, p. 103 à 113.

**BELLOUBET-FRIER**, « Le principe d'égalité », AJDA, 1998, n° spécial, p.152 et s.

**BERGERES MAURICE-CHRISTIAN**, les impositions affectées ou le développement d'une catégorie juridique sui generis, Les Petites Affiches, 2002, n°46, p. 4 à 5.

**BERGERES MAURICE-CHRISTIAN**, quelle arme fiscale contre les sectes ?, Droit fiscal, 2001, n°25, p. 934 à 939.

**BERGERES MAURICE-CHRISTIAN**, un principe à valeur constitutionnelle paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi, droit fiscal, 2003, n°24, p. 794 à 799.

**BERGERES MAURICE-CHRISTIAN**, « La jurisprudence a-t-elle franchi le rubicond ? A propos de l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 7 juillet 2003 SARL Janfin », Droit fiscal 2004, n°38, p.1305 à 1310.

**BERGERES MAURICE-CHRISTIAN,** La CSG, la CRDS et le droit communautaire et les conventions de lutte contre les doubles impositions : Dr. fisc. 2008, n°22, comm. 349.

**BERGERES Maurice-Christian**, « les normes jurisprudentielles en droit fiscal », Droit fiscal, 2000, n° 13, p. 549 à 554.

**BIENVENU Jean-Jacques**, Impôt et propriété dans l'esprit de la Déclaration, Droits, 1988, p. 135.

**BELTRAME Pierre**, « le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », RF fin. pub. 1995, n°51, p. 81à 89.

**BRARD YVES**, « Egalité devant l'impôt et égalité devant les impôts », D. 1998, chron. p. 117.

**BUISSON Jacques**, « La dérive de l'égalité devant l'impôt », RD pub, 2000, n°1, p. 9 à 16.

**BUISSON Jacques**, « Les impositions de toutes natures, une notion dépassée ? », Les Petites affiches 1992, n° 54, p. 21.

**BELTRAME Pierre**, « le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », RFFP, 1995, n°51.

**BERNE P.**, La nature juridique du contentieux de l'imposition, Paris 1972, p.65 et s.

**BIENVENU Jean-Jacques**, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles, RFFP, n°17, 1987, p.°31 et s.

**BOULOUIS J**., Procès du juge fiscal, RSLF 1957, p. 631 et s.

**BLAISE Damien**, Le prélèvement à la source sur le revenu : Serpent de mer de la fiscalité directe ? : BF Lefebvre, janv. 2008, p. 9 à 15.

**BOUCHARD Jean-Claude et FUMENIER Patrick,** de la question préjudicielle de constitutionnalité : vers une société de confiance : Dr. fisc. 2008, n°36, comm.433.

**BOUVIER Michel,** Inventer une nouvelle gouvernance financière publique : fonder l'Etat du XXIe siècle, in RFFP 2007, n°100, p. 3 à 5.

**BOUVIER Michel,** Nos impôts sont-ils encore performants ? -Pour un bilan fiscal, RFFP 2007, n°97, p. 3 et 4.

**BUISSON Jacques**, l'érosion de la souveraineté fiscale dans les pays membres de la communauté, l'exemple de la France, Dalloz 1999, n°13, p. 129 à 133.

**BUISSON Jacques**, les impositions de toutes natures : une notion dépassée ? Les Petites Affiches 1992, n° 54, p.21 à 23.

**BUISSON Jacques**, « La dérive de l'égalité devant l'impôt. A propos de la décision n°99-424 DC. », Revue de droit public, 1999 n° 1, p.9 à 16.

**BUISSON Jacques**, le grand désordre des qualifications fiscales : l'exemple de la CSG in Constitution et finances publiques: Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, Paris 2001, p. 309 à 317

**BUISSON Jacques**, « La dérive de l'égalité devant l'impôt (à propos de la décision n°99-424 DC) », RDP 2000, n°1, pages 9 à 16.

**BRARD Yves**, « Egalité devant l'impôt et égalité devant les impôts. A propos de la décision du Conseil constitutionnel n°97-390 DC du 19 novembre 1997 », Recueil Dalloz 1998, Chron. , p. 117 à119.

**BRARD Yves**, « Egalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil Constitutionnel n°97-390 DC du 19 novembre 1997), Dalloz 1998, 11e Cahier, chron. pages 117 à 119.

**CAMBY Jean-Pierre**, les impositions de toutes natures : une catégorie sans critères ? , AJDA 1991, n°5, p. 339 à 350.

**CAREZ Gilles**, L'autonomie fiscale des collectivités locales, RFFP 2007, n°105, p. 65 à 84.

**CASTAGNEDE Bernard**, Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne, RF fin. pub. , 2000, n° 72, p. 219 à 242.

**CASTAGNEDE Bernard** et **GUTMANN Daniel**, « faut-il baisser les impôts ? », L'année fiscale 2003, p. 9 à 30.

**CASTAGNEDE Bernard**, « le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », LPA n°86-87, mai 2001, pages. 4 à 14.

**CABANNES Xavier**, « L'Etat, le parlement et le consentement annuel à l'impôt », RFFP 2002, n° 77, p. 225 et s.

**CARCASSONNE Guy**, « La portée du consentement à l'impôt et les limites du pouvoir fiscal du législateur », in L'exercice du pouvoir financier du parlement. Economica 1996p.

**CARCASSONNE Guy**, « La portée du consentement à l'impôt et les limites du pouvoir fiscal du législateur » in l'exercice du pouvoir financier du Parlement, **(sous la Direction de Loïc PHILIP),** Economica 1996, p.41 à 47

**CAUDAL Sylvie**, « L'écofiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux » RFFP 2004, p. 32 à 46.

**CAUDAL Sylvie**, L'apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal, in Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica 2005, p.349 à 364.

**CHALTIEL Florence**, Avantages fiscaux, proportionnalité et pouvoirs du juge constitutionnel, LPA 30 août 2007, p. 3à 5.

**CHRETIEN M**, « La distinction des impôts directs et des impôts indirects présente-t-elle encore une réelle utilité ? », Bull. des sciences économiques, vol. 3, 1955, p. 157 et vol. 4, 1955, p. 1 et s.

**CHRETIEN M.**, Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale, Mélanges WALINE, t. I, 1974, p.115 et s.

**COZIAN Maurice**, « Sociologie de la fiscalité (les nouveaux privilèges des héritiers de la noblesse et du clergé) », L'année sociologique 1999, n°2, p.497 à 510.

**COZIAN Maurice**, Abus de droit, apport-cession et apport-donation : la Cour de cassation serait-elle en train de perdre le cap, JCP E 2007, 2100.

**COZIAN Maurice**, Vente à soi même d'un cabinet médical et exonération « Sarkozy » : Abus de droit ou effet d'aubaine ? : Dr. Fisc. 2008, n°11, étude 204.

**COZIAN Maurice, DIBOUT Patrick, et PIERRE Jean-Luc,** Droits et garanties du contribuable: évolutions et perspectives après le rapport Aicardi: Litec, 2008, 656 p.

**COZIAN Maurice**, « Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Droit fiscal 1999, n°13, p. 530 à 535.

**COLIN Pierre**, La taxe sur les dépenses de publicité a-t-elle été instituée en contrariété avec les exigences issues du droit communautaire ? , Conclusions sur CE, 21 déc. 2006, n°290044, SA Damart Serviposte France, n°290045nSA Atac France et n°288562, SA Auchan France : Dr. Fisc. 2007, n°28, comm. 735, note E. Meier ; BDCF 3/2007, p. 52 à 57.

**COLIN Pierre**, Peut-il y avoir abus de droit lorsque les actes passés par le contribuable, que l'administration souhaite écarter, n'ont en réalité pas pour effet de modifier la charge fiscale supportée par celui-ci ? , Concl. sur CE, 5 mars 2007, n°284457, SELARL Pharmacie des Chalonges : BDCF 5/2007, p. 46 à 52.

**CROUZATIER-DURAND Florence**, Les moyens d'ordre public dans le contentieux fiscal : Vers un ordre public fiscal ? LPA 6 juillet 2007, p. 4 à 11.

**DAVID Cyril**, « la distinction des gains imposables ou non », les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, Thème n°12, p. 235 et s.

**DARIEUTORT Jean-Pierre**, « Le renforcement du principe du contradictoire », Droit fiscal 2005, n°12, p. 597 à 601.

**DEAL Emilie**, L'imposition des fonctionnaires de l'Union européenne : Un axolotl fiscal? , LPA 24 octobre 2007, p. 4 à 13.

**De CROUY-CHANEL Emmanuel,** La définition juridique : l'exemple de la doctrine française, Philosophie de l'impôt (sous la direction de T. BERNS, J-C K. DUPONT, M. XIFARAS), Bruylant 2006, p. 135 à 167.

**De La MARDIERE Christophe**, L'impossible égalité devant l'impôt : Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, 2008, n°51, p. 133 à 139.

**DELFOSSE Alain et PENIGUEL Jean-François**, la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA), présentation des nouvelles mesures fiscales, JCP N 2007, 1252.

**DESWARTE Marie Pauline**, « L'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », in Revue française de droit constitutionnel n° 13, 1993, pages 23 à 58.

**DEROUIN Philippe, MARTIN Philippe**, Droit communautaire et fiscalité : Sélection d'arrêts et de décisions : Litec 2008, 2e éd., 1011 p.

**DOUET Frédéric**, « les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale, JCP N 2004, n°19, p. 801 à 804.

**DOUET Frédéric**, « Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal français », LGDJ, 1997, 383 pages.

**DUCAMIN Bernard**, « Les contraintes constitutionnelles dans l'élaboration de la loi fiscale », in EDCE 1995.

**DUCROS Jean-claude**, « les typologies fiscales dichotomiques », RSF 1974, p. 231 à 245.

**DURANT Philippe**, Abus de droit et fraude à la loi : le rajeunissement d'un épouvantail ? , Rev. adm. 2007, p.375 à 379.

**ETIEN René**, « Le contrôle fiscal du Conseil constitutionnel », in Contrôle fiscal. Principes et pratiques, 1988, p. 3 et s.

**ESCLASSAN Marie-Christine**, L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle ? , RFFP 2007, n°100, p. 59 à 68.

**EUZEBY Alain**, « Les niveaux des prélèvements obligatoires : quelques jalons pour une distinction », RF fin. pub.1999, n° 68, p.118 à 128.

**EVEILLARD Gweltaz**, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », Petites affiches 2000, n°20, p.8 à 16.

**FOUQUET Olivier**, « l'amoralisme du droit fiscal », Rev. Adm. , 2000, n°313, p.47 à 48.

**FOUQUET Olivier** et **DURAND Philippe**, « Le temps fiscal », Rev. adm. , 2000, n° spécial, p. 42 à 52.

**FOUQUET Olivier**, jusqu'où théoriser la charge de la preuve ? note sous CE, 21 mai 2007, n°284719, Sté Sylvain Joyeux, RJF 2007, p. 631 à 635.

**FOUQUET Olivier, VULPILLERES Jean-françois de, GIVRE Yann de, LIEB Jean-Pierre, CHARPENTIER Catherine et GOUTHIERE Bruno,** Débat autour de l'abus de droit : Dr. fisc. 2007, n°47, étude 979.

**FOURRIQUES Michel**, Optimisation fiscale et abus de droit par fraude à la loi : le cas des sociétés d'exercice libérale: LPA 30 nov. 2007, p. 6 et 7.

**FOUQUET Olivier**, « Fraude à la loi et abus de droit », Droit fiscal 2006, n°47, p. 1999 à 2009.

**FUCKS Olivier**, L'impôt partagé, RFFP 2009, n° 105, p.203 à 223.

**FREMINET Patrick de**, La communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? : Dr. fisc. 2007, n°25, étude 647.

**FRULEUX François**, La loi TEPA et les droits de mutation à titre gratuit, nouvel allègement, nouvelles stratégies, JCP 2007, 1272.

**FRULEUX François**, La loi TEPA et les droits de mutation à titre gratuit, nouvel allègement, nouvelles stratégies, JCP 2007, 1283.

**GAUDEMET Paul-Marie**, « La fiscalisation des prélèvements sociaux », RIDC, n°2,1986, p. 705 et s.

**GAUDEMET Yves**, « Une dimension du principe de l'égalité devant la contribution publique », Droit social, 1986, p.372.

**GAUDEMET Paul-Marie**, « Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires », RID comp. , 1990, p. 805.

**GEOFROY Jean-baptiste**, « les métamorphoses de la politique fiscale familiale : du chaos à la politique », in « les mutations contemporaines du droit public », Mélanges en l'honneur de Benoît JEANNEAU, Dalloz, 2002, p. 661à 690.

**GEST Guy**, Droit fiscal (sources du), Dictionnaire encyclopédique de finances publiques Tome I (sous la direction de L. PHILLIP), Economica, 1991, p.676 à 683.

**GILBERT Guy**, « la théorie économique de l'impôt optimal », RF fin. pub. , 1996, n°55, p. 93 à 114.

**GUICHARD Michel**, « la fin annoncée d'une recette française : les taxes parafiscales », Droit fiscal, 2002, n°18-19, p. 725 à 730.

**GROSCLAUDE Jacques** et **HERTZOG Robert**, « le mythe de l'impôt unique », RF fin. pub. , 1990, n°29, p. 29 à 57.

**GOULARD Guillaume**, « L'égalité devant l'impôt » RJF 1995, n°10, p. 639 à 642.

**GUTMANN Daniel**, « Globalisation et justice fiscale », l'année fiscale 2003, p. 109 à 123.

**GUEZ Julien**, « l'interprétation jurisprudentielle en droit fiscal doit-elle être spécifique. Retour sur le principe de l'interprétation stricte en droit fiscal. », L'année fiscale 2004, p. 139 à 169.

**HAÏM Victor**, « Un contribuable peut-il utilement se prévaloir du code général des impôts », Droit fiscal 1996, n°27, p. 908 à 912.

**HERTZOG Robert**, « la juridiction administrative et la classification des recettes publiques », RF fin. pub. 2000, n°70, p.97 0 119.

**HERTZOG Robert**, « Le juge fiscal en crise? » in le juge fiscal, Economica, 1988, p. 5 et s ;

**HERTZOG Robert**, « Classification des ressources publiques », in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de **L. PHILIP**), Economica, 1991, p. 1362 et s ;

**HERVOUËT F**, « Impôts directs et indirects », in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (sous la direction de L. PHILIP), Economica, 1991, p. 932-933.

**JEZE Gaston**, « Esquisse d'une théorie de l'impôt dans les Etats modernes », RSF 1965, t. 36, p. 489 à 499.

**JEZE Gaston**, « L'évolution de l'impôt en France », Revue financière, tome 38, n° 2, p. 181 à 190.

**KISSANGOULA Justin**, « le Conseil d'Etat, la notion d'imposition de toutes natures et la jurisprudence sur l'incompétence négative du législateur », RF fin. pub. 2000, n° 70, p.193 à 205.

**LAMARQUE Jean**, A propos de la preuve, trois questions dérangeantes : Dr Fisc. 2007, n°23, étude 563.

**LAMBERT Thierry**, L'autonomie relative du contentieux fiscal, in Contentieux fiscal. Principes et pratiques. éd., STH, 1989, p. 141 et s.

**LAMBERT Thierry,** L'influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal : le cas de la France : RMCUE 2008, p.461 à 471.

**LAMBERT Thierry**, « l'équité supplétif de l'égalité en matière fiscale, in Egalité et équité. Antagonisme ou complémentarité. , Economica, 1999, 146.

**LECERF Michel** et **BLANC Guillaume**, « le financement des services publics : impôt ou redevances ? », Droit fiscal 1998, n°39, p.1159 à 1163.

**LE GALL Jean-Pierre**, « l'autonomie du droit fiscal », Droit fiscal 2000, n°3, p. 136 à 144.

**LE GALL Jean-Pierre**, « du bon usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », droit fiscal 2001, n°12n, p. 514 à 522.

**LEPETIT Marie-Christine**, La loi organique relative aux lois de finances et les recettes fiscales, RFFP 2005, n°91, p. 25 à 30.

**LEROY Marc**, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », L'année sociologie 2003, 53, n°1, p. 247 à 274.

**LE VOYER Loïc**, l'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français, préface de Jean-Pierre CHEVALIER ? LGDJ, 2002 , 447 pages.

**LEVOYER Loïc**, « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », AJDA 2003, n°24, p. 1250 à 1256.

**LUCHAIRE François**, « le fisc, la liberté individuelle et la Constitution », in Mélanges en l'honneur de P-M GAUDEMET, 1984,p.603 à 615.

**LUCHAIRE François,** Brèves remarques sur une création du Conseil constitutionnel : l'objectif de valeur constitutionnelle, Revue de droit constitutionnel, 2006, p. 675 à 684.

**MARCHESSOU Philippe**, L'interprétation des textes fiscaux, Economica, 1980, 258 pages.

**MARTINEZ-MEHLINGER** José, le recours en excès de pouvoirs en matière fiscale, l'Harmattan, Logiques juridiques, 2002, 830 pages.

**MARTINEZ Jean-Claude** et **LAMARQUE Jean**, 1789-1989, la révolution fiscale à refaire, Paris Litec, 1986, 356 pages.

**MAUBLANC Jean-Pierre**, L'interprétation de la loi fiscal par le juge de l'impôt, thèse Université Bordeaux I, 1984 (dactylographiée).

**MARTIN Philippe, DIBOUT Patrick, GAUTIER Jean-Louis**, La frontière entre abus de droit et optimisation fiscale s'est-elle déplacée ? : Dr. Fisc. 2008, n°47, étude 977.

**MARTINEZ Jean-Claude**, Le statut de contribuable, LGDJ, 1980, 394 pages.

**MAUSS Didier** (sous la direction de), Documents pour servir à l'histoire de l'élaboration de la Constitution du 4 octobre 1958, 4 Tomes, Paris, La documentation française, 1982.

**MEIER Eric et TORLET Régis**, Les opérations assurant le transfert d'avoirs fiscaux peuvent-elles être constitutives d'une fraude à la loi ? , Note sous CAA de Douai, 13 mars

**MEHL Lucien**, « Le principe du consentement à l'impôt. Mythe ou réalité », RF fin. pub. 1995, n°51, p. 65 à 79.

**MIGNON Emmanuel**, « Territorialisation de la fiscalité : le juge peut-il sauver le principe d'égalité ? », RJF 1999 n 7, p.511 à 519.

2007, n°04DA00980, SA Henri Goldfarb et CAA Paris, 15 mars 2007, n°04PA03397, SA Axa : Dr. Fisc. 2007, n°50, comm. 1049.

**MONASSIER Bernard**, Procédures d'abus de droit. Pour quelles raisons ? , JCP N 2007, act. 721.

**MODERNE Franck**, « A propos des taxes dites redevances d'assainissement, le désordre des qualifications en droit fiscal, RJF 1976, n°5, p.157.

**NEGRIN Olivier, « Une légende fiscale** : la définition de l'impôt de Gaston JEZE », RD pub. 2008, n°1, pages 139 à 148.

**NEGRIN Olivier**, « Les principes en droit fiscal », in Les principes en droit (sous la direction de Sylvie CAUDAL), Economica 2008, p. 235 à 255.

**NOËL GILLES**, « pour un droit constitutionnel à la sécurité fiscale », RF compt. , 1996, n°277, p. 45 à 56.

**OLLEON Laurent**, « Autonomie du droit fiscal ; le moribond se porte bien », RJF 2002, n°5, p. 355 à 361.

**PANDO Annabelle**, Veille jurisprudentielle : abus de droit et procédures fiscales : LPA 27 août 2007, p. 3 à 6.

**PELLETIER Marc**, « La taxe pour frais de Chambre de commerce et d'industrie: une complexité insoupçonnée », Droit fiscal 2002, n°41, p.1345 à 1351.

**PELLETIER Marc**, « existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité, l'exemple de la CSG ». Archives de la philosophie et du droit, 2002, pages 209 à 228.

**PERROTIN Frédérique**, Charge de la preuve, gros plan sur la jurisprudence Du Conseil d'Etat, LPA 12 novembre 2007, p. 3 à 5.

**PERROTIN Frédérique,** Contentieux fiscal : des garanties renforcées pour le contribuable, LPA 14 fév. 2008, p. 4 à 6.

**PICHET Eric**, L'ISF 2008 Théorie et pratiques: les éditions du siècle, 2008, 9e éd., 496 p.

**PIERRE Jean-Luc**, Procédure de flagrance fiscale: comm. Loi de finances rectificative 2007, n°2007-1824, 25 décembre 2007 : Procédures 2007, comm. 93.

**PHILIP Loïc**, « Conseil Constitutionnel et finances publiques », Dictionnaire encyclopédique des finances publiques, Economica 1991, p. 408 à 416.

**PHILIP Loïc**, « La décision du 29 décembre 1990 du Conseil constitutionnel sur la contribution sociale généralisée et la notion d'impôt », Droit fiscal 1991, n° 14, p.612 à 615.

**PHILIP Loïc**, « Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires », Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, 2005, p. 677 à 691.

**PHILIP Loïc**, Droit constitutionnel fiscal, Economica, 1990, 220 pages.

**PHILIP Loïc**, « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale », Droit fiscal 1998, n°23, p. 730 à 732.

**PHILIP Loïc**, « le contrôle de la constitutionalité des lois fiscales en France », RF fin. pub. , 1999, n° 68, p. 58 à 170.

**PHILIP Loïc**, « le contrôle des dispositions fiscales des lois de finances », Droit fiscal 2002, n°8, p. 358 à 362.

**PHILIP Loïc**, La spécificité et l'exemplarité du contrôle de la Constitutionnalité des lois de financières, in Mélanges en l'honneur de Franck MODERNE,

**PLAGNET Bernard**, « Les nouveaux impôts », Archives de la philosophie et du droit, 2002, n°46, p.229 à 242.

**PLAGNET Bernard**, « La notion de taxes sur le chiffre d'affaires », in les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, 4 édit, Dalloz 2003, Thème n° 40, p. 659 et s.

**PLAGNET Bernard,** Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale, in Mélanges en l'honneur de Loïc PHILIP, Econmica 2005, p. 529 à 539.

**POUJADE Bernard**, « Une clarification bien nécessaire dans le régime des Agences financières de bassin, Les Petites affiches, 1989, n°53, p.4.

**PRETOT Xavier**, « La conformité à la Constitution de la loi instituant la CSG », Droit social, n°4, avril 1991, p.338.

**PRETOT Xavier**, La notion d'imposition de toutes natures, RFFP 2007, n° 100, p.145 à 159.

**PRETOT Xavier**, « Le principe de la progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ? », Droit social 1993, p. 787 et s.

**PUJOL, Jean**, L'application du droit privé en matière fiscale, LGDJ 1987, 152 pages.

**QUEROL François**, « Le Conseil Constitutionnel et la loi de finances pour 1991(à propos de la décision n° 90-285 du 28 décembre 1990) », JCP G. 1991, p.275.

**RACINE Pierre-François**, « La notion d'impôt et ses conséquences juridiques », in les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4è édit. , Dalloz, Paris 2003, p. 3-25. .

**RACINE Pierre- François**, « le juge arbitre de l'impôt », Archives de la philosophie et du droit, 2002, n°46, p.197 à 208.

**RACINE Pierre-François**, « La place des principes généraux du droit en matière fiscale », Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, 4ème édition, Dalloz 2003, pages 132 à 155.

**RIBES Didier**, « Le progrès de l'égalité devant l'impôt », RF fin. pub 2001, n°76, p. 261 à 264.

**RULLIERE Georges**, « Utilité et réalité de la distinction entre impôt direct et impôt indirect », RSF 1966, p.368.

**SAUVIAT Agnès**, « L'exemplaire singularité de la CSG », Petites Affiches, 1995, n°97, p.13 et s.

**SENERS François**, Dialectique de la preuve : nouvelles précisions, Concl. Sur CE, 3e et 8e ss-sect. , 16 mai 2008, n°288101, Sté Selafa : Dr. fisc. 2008, n°30-35, comm. 430, note Ch. De la MARDIERE.

**SERLOOTEN Patrick**, Leçon d'introduction à la gestion fiscale, in Mélanges en l'honneur de Pierre SPITERI, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2008, p. 1017 à 1032.

**SPITZ Pierre- Eric**, « De l'équité fiscale à l'égalité fiscale », RD pub. 2001, n°1, p. 267 à 297.

**STECKEL-MONTES, Marie-Christine**, Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil, Revue de droit constitutionnel, 2006, p.19 à 33.

**STEICHEN Alain**, « typologies des systèmes fiscaux comparés », l'année fiscale 2003, p. 31 à 67.

**TOURNIE Gérard**, De l'impôt et des mots : réflexions sur le déficit conceptuel du droit fiscal, in Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica 2005, p. 603 à 612.

**TROTABAS L.,** La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, Mélanges HAURIOU, 1929, p. 709 et s.

**TROTABAS L.,** Contentieux fiscal et juridiction administrative, Mélanges P. NEGULESCU 1935, p. 781 et s.

**VALLEE Laurent**, Où passe la frontière entre optimisation et abus de droit? , Concl. sur CE, 28 fév. 2007, n°284566, CROSET et n°284565 : Dr. Fisc. 2007, n° 14 comm. 386, note O. Fouquet, BDCF 5/2007, p. 39 à 45.

**VAN BRUSTEM Eric J**, « L'ISF et la notion d'impôt confiscatoire sous l'angle de l'article 1er du protocole n01 de la Convention EDH », Droit fiscal, 2008, n°15, p. 33 à 38.

**WATHELET Melchior**, « Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice : nouvelles tendances ou confirmation ? », RJF 2008, n°2, p. 90 à 102.

**YENG SENG Wanda**, Le contrôle des lois promulguées dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, un mystère en voie de disparition ? , Revue de droit constitutionnel, 2006, p. 35 à 64.

## C. Etudes sur les notions de taxes, redevances et cotisations

**BAS Céline**, « Fait générateur et recouvrement de la participation pour raccordement à l'égout », Droit fiscal 2006, n°42, p.1824 à 1826.

**DUPRAT Jean-Pierre**, Le Conseil constitutionnel et les lois de financement de la sécurité sociale, in Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica 2005, p. 59 à 73.

**LAJOIE Jean-Luc** et **TOMASI Jean-Pierre**, « Le principe de gratuité de l'enseignement public : droit d'inscription et redevances universitaires, AJDA, 1988, p.499.

**MARTIN LAPRADE Bruno**, « Les taxes syndicales », Chron. , RJF 1975, n°11, p. 342 à 397.

**TEXIDOR R.**, « Nature juridique de la redevance d'assainissement : une classification bienvenue, RJF 19988, n°8, p.379.

**PRETOT Xavier**, « La notion de cotisation de sécurité sociale », Droit social 1993, p. 515.

**THERON Maryvonne**, « Remarques sur les créances publiques qualifiées de participations », RSF 1977, p.1039 à 1063.

**PRETOT Xavier**, le recouvrement des cotisations de sécurité sociale- Les prérogatives des organismes de recouvrement et le développement des garanties du redevable, In mélanges en l'honneur de Loïc Philip, Economica 200, p. 541 à 561.

**X**., « Participation pour non-réalisation d'aires de stationnement », Note sur CE. , 10e et 9e ss-sect., 24 mars 2006, n°261591, Ville de Saint-denis de la Réunion ; Concl. Laurent VALLEE, Droit fiscal 2006, n°40, p.1720 à 1722.

**X**., « Participation des propriétaires à l'entretien d'un golf », Note sur CE. , 8e et 3e ss-sect., 27 juillet 2005, n° 268715, Sté La foncière du Golf ; Concl. Laurent OLLEON, Droit fiscal 2006, n°26, p. 1298 à 1300.

**X**, Redevances pour service rendu : L'assouplissement de la règle du plafonnement par le coût, AJDA, Chroniques, 1er Octobre 2007, p. 1807 à 1812.

**X**, Organismes privés chargés de la gestion d'un service public et prérogatives de puissance publique : fin d'une vieille controverse, nouvelles interrogations, AJDA Chroniques, 16 avril 2007, p.793 à 799.

## D. Impositions et Union européenne

**BELTRAME Pierre et MONTAGNIER Gabriel**, « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », RF fin. pub. 1999, n°68, p.128 à 148.

**BERGERES Maurice-Christian**, « les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme communautaire sur la norme fiscale nationale », Droit fiscal 1999, n°30-35, p. 1034 à1042.

**CASTAGNEDE Bernard**, « Souveraineté fiscale et Union européenne », recueil Dalloz 1999, II, p.53 à 60.

**DIBOUT Patrick**, « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », Rev. affaires européennes 1995, n°2, p. 8 à 10.

**FOUQUET Olivier**, « Compatibilité de la taxe sur les salaires avec le droit communautaire », Droit Fiscal, 2008, n°6, p. 70 à p. 73.

**FOUQUET Olivier**, « Interprétation française et européenne de l'abus de droit », RJF 2006, n°5, p.383 à 385.

**FOUQUET Olivier**, « Abus de droit : les implications de la jurisprudence communautaire

sur la jurisprudence nationale », Droit Fiscal, 2008, n°23, p. 36 à 41. Note sous CJCE, 2e Ch., 21 fév. 2008, aff. C-425/06, Ministerio dell' Economia e delle Finanz c/ Part Service Sarl.

**GEST Guy**, « les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », RF fin. pub. 1997, n°60, p.109 à 123.

**HINNKENS Luc**, « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », L'année fiscale 2004, p. 39 à 73.

**LE GALL Jean-Pierre et Gérard Laurence**, « Les recours des contribuables sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. A propos de l'arrêt Bendenoun », Droit fiscal 1994n °21-22, p.878 à 885.

**MARCHESSOU Philippe**, « L'incidence du droit communautaire sur le statut du contribuable national », Petites affiches 1997, n°112, p.38 à 41.

**PERALDI-LENEUF Fabienne**, « L'articulation des compétences fiscales à l'échelon européen », Droit fiscal 2001, n°44-45, p.1552 à 1554.

### E. Imposition et doctrine administrative

**AMSELEK Paul**, « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France », Droit fiscal 1983, n°40, p. 1176 à 1179.

**AMSELEK Paul**, « L'opposition à l'administration de sa propre doctrine », Droit fiscal, 1984, n°4, p. 149 à 154.

**AUSTRY Stéphane**, « Garantie contre les changements doctrine : confirmations et innovations », RJF 1996, n°7, p. 478 à 483.

**DELAGE-EYMARD Michelle**., L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, thèse Paris X-Nanterre, 1997, 304 pages.

**DIBOUT Patrick**, « l'illégalité des instructions et circulaires fiscales, l'administration et le contribuable », Droit fiscal 1991, n°18, p.741 à 749.

**DOUET Frédéric**, « Les fonds turbo ou l'irrésistible légèreté de la doctrine administrative »RF fin. pub. 2000, n°72, p. 79 à 94.

**GEST Guy**, « Une garantie de procédure octroyée par une simple instruction est-elle opposable au fisc ? » RF compt. 1994, n°259, p.54 0 59.

**GOULARD Guillaume**, Le recours pour excès de pouvoirs, RJF 1994, n°5, p. 286.

**GUYOMAR Mattias** et **COLLIN Pierre**, « Doctrine administrative. Etanchéité avec la loi fiscale », note sous CE, Avis, Section 20 octobre 2000, Mlle Bertoni, AJDA 2000, n°12, p. 993 à 997.

**HAÏM Victor**, « L'article L.80 A du livre des procédures fiscales est-il inconstitutionnel ? », Droit fiscal 1995, n°12, p. 549 0 552.

**MIGNON Emmanuelle**, « Doctrine administrative : jurisprudence récente, questions en suspens », RJF 2000, n°6, p. 487 0 494.

**PIERRE Jean-Luc**, « non-opposabilité à l'administration de sa doctrine en matière de plafonnement de la taxe professionnelle », note sous CE. , 9e et 10e ss-sect. , 23 nov. 2007, 268210, SA Arcelor France, Concl. L. Vallée, note Jean-Luc Pierre : Juris-data n° 2007-081231, comm. 65, Droit fiscal 2008, n°10, p.40 à 41.

**TUROT Jean**, « Le recours en annulation contre la doctrine administrative », RJF 1990, n° 40, p.1176.

**VAPAILLE L.**, La doctrine administrative fiscale, l'harmattan, coll. Finances publiques, 1999, 488 pages.

**VARII AUCTORES**, « La doctrine administrative en droit fiscal », RF fin. pub. 2001, n°75, p. 7 à 91.

**X**. « Garantie de l'article L. 80 A : Invocabilité d'une doctrine administrative pour une la période antérieure à son annulation par le juge », Droit fiscal, 2008, n°14, p.37 à 38.

## F. Etudes sur les actes et les procédures fiscales

**AGOSTINO Arnaud**, Les options fiscales, (thèse), Paris LGDJ, 1983, 381 pages.

**BERGERES M-C**, „La valeur juridique de la déclaration contrôlée », GP, 1984, n°I, p. 247

**DE LA MARDIERE C**., « La déclaration fiscale », RFFP, 2000, n°71, p. 113.

**DE SAINT-PULGENT M**., « Le droit français des agréments fiscaux », EDCE 1990, n° 41, p. 185 et s.

**DUFOUR Jean**, La formation de la créance fiscale, RSLF, 1961, p. 213.

**FOUQUET Olivier**, « Les agréments fiscaux, JCP, 1991, éd., E, p.441.

**GENEVOIS B**., « Agréments fiscaux et décisions du Conseil constitutionnel du 30 décembre 1987», Fiscalité internationale, tome I, éd. Fiscalité et gestion, 1989, p. 73

**JEZE Gaston**, « Nature et régime juridique de la créance d'impôt », RSLF, 1936, p. 195.

**JEZE Gaston**, « Le fait générateur de l'impôt », RDP, 1937, p. 618 et s.

**MORANGE Guy**, « Le fait générateur dans le mécanisme juridique de la naissance de la créance d'impôt », RDP, 1943, p. 319 et RDP 1944, p. 133.

**MORANGE Guy**, « La nature juridique des actes d'imposition », RSLF, 1950, p. 540.

**MAÏA Jean**, « L'agrément fiscal instrument d'intervention économique ou sécurité juridique ? », RJF 2001, 2, p.99.

**PHILIP Loïc**, « La jurisprudence constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux », DF, 1988, n° 43, p. 1223.

**SCHMIDT Jean**, « Les choix fiscaux des contribuables », D., 1974, chron. p. 23.

**VLACHOS Guy**, « la jurisprudence administrative et constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux », Les Petites affiches, 1992, n°67, p. 7 et s.

**Conseil des impôts**, « Onzième rapport au Président de la République, l'impôt sur le revenu », JO, 1990, 564 pages.

**Conseil des impôts**, « Dix- huitième rapport au Président de la République relatif à l'imposition des revenus », JO, 2000, 217 pages.

**LAMBERT Thierry**, « Contribution à l'examen des critères relatifs à la domiciliation des personnes physiques », droit fiscal 2001, n°37, p. 1245 à 1250.

**MARDIERE Christophe de la**, « La déclaration fiscale », RF fin. pub. 2000, n°71, p. 113 à 144.

**CHRETIEN Maxime**, « Les gains en capital », Droit fiscal 1976, n°21, 24, 28 et 30.

**PLAGNET Bernard**, « La consécration par le droit fiscal de la notion économique du revenu ? », in histoire du droit des finances publiques, Economica, 1984, vol. II, p. 189.

**RACINE Pierre-François**, « Réflexions sur la notion de revenu », BF Lefèvre 1984, n°2, p. 67

## G. Etudes sur la fiscalité directe locale

**AUGE Philippe**, « L'adaptation des règles fiscales dans les départements d'outre-mer » in L'évolution du statut des départements d'outre-mer, Presses universitaires d'Aix Marseille, 1999, p. 27 à 42.

**BARILARI André**, « La question de l'autonomie fiscale », RF fin. pub. 2002, n° 80, p.77 à 84.

**BOUDINE Joëlle**, le statut fiscal des départements d'outre-Mer, l'Harmattan, 1998, 264 pages.

**BOUVIER Michel**, Finances locales, LGDJ, 2002, 8e éd.

**BOUVIER Michel**, « Autonomie fiscale et libre administration des collectivités locales », RF fin. pub. 2003, n°81, p.27 à 41.

**Cathelineau jean**, les impôts locaux, Dalloz, 1994, 2e éd., 230 pages.

**Conseil des impôts**, Dixième rapport au Président de la République relatif à la fiscalité locale », JO, 1989, 794 pages.

**DOSIERE René**, La fiscalité locale, PUF, « que sais-je ? », 1996.

**GILBERT Guy** et **GUENGANT Alain**, La fiscalité locale en question, Montchrestien, 1991, 155 pages.

**HERTZOG Robert**, « l'imposition de revenu et les impôts locaux : d'un passé ambigu à un avenir incertain », in l'impôt sur le revenu en question, Litec, 1989, p.51 à 68.

**HERTZOG Robert**, « la loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales : précisions et complications », AJDA, 2002, n°26, p. 2003à 2012.

**LOGEAT Catherine**, « l'autonomie fiscale des collectivités locales, un contrat perdu », Petites affiches 2002, n°253, p.4 à 15.

**MIGNON Emmanuelle**, « Territorialité de la fiscalité : le juge peut-il sauver le principe d'égalité « RJF 2000, n°7, p.511 à 519.

**NEGRIN Olivie**r, « L'impôt local et la théorie générale de l'impôt », Revue Lamy des collectivités territoriales, 2006, n°11, p. 93 à 98.

**ORSONI Gilber**t, « l'évolution des ressources fiscales locales », RF fin. pub. 2003, n°81, p. 159 à 171.

**PLAGNET Bernard**, « le régionalisme fiscal ou l'émiettement », BF Lefèvre 11/03, p.791 à 807.

## H. Conclusions des commissaires du gouvernement

**COLLIN Pierre**, conclusions sous CE, 9e et 10e ss-sect. 2007, SASP Football-Club de Metz, Droit fiscal, 2008, n°6, p.71 à 73 ; Juris-data n°2007-081245.

**HAGELSTEEN Marie-Dominique**, Conclusions sur CE., 2 octobre 1989, Société Sociel c/ Agence financière de bassin de Seine-Normandie, Revue française de Droit administratif, mars-avril 1990, p.280 à 285.

**MARTIN LAPRADE** Bruno, Conclusions sur CE. , Sect., 17 février 1989, Association Syndicale des arrosants du canal du Béal du moulin de Senas c/ Agence financière de bassin Rhône-Méditerranée, Revue française de droit administratif, mars-avril 1990, p.272 à 280.

**VALLEE Laurent**, Conclusion sur CE. , 9e et 10e ss-sect. , 23 nov. 2007, 268210, SA Arcelor France: Juris-data n° 2007- 081231, comm. 65, Droit fiscal 2008, n°10, p.39 à 40.

**MARTIN Philippe**, « Caractère fiscal des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution », Conclusions sur CE. , Ass. 20 décembre 1985, Société anonyme Etablissement Outters, Revue française de droit administratif 1986, p.513 à 518.

## Table des matières

**INTRODUCTION ..... 5**

***A. Intérêt de l'étude de la notion d'imposition de toutes natures ..... 6***

*I. Intérêt théorique ..... 6*

a. Approche comparative : Impositions de toutes natures et concepts connexes ..... 6

1. Sur le plan constitutionnel ..... 6

2. Sur le plan législatif ..... 8

3. Sur le plan doctrinal ..... 9

a) La prise en compte des impositions quasi fiscales ..... 9

b) Présentation synoptique des impositions quasi fiscales ..... 10

c) Distinction entre impositions quasi fiscales et impositions de toutes natures ..... 14

b. Approche fonctionnelle ..... 16

*II. Intérêt pratique ..... 17*

***B. Problématique de l'étude de la notion d'imposition de toutes natures ..... 18***

*I. La recherche d'une définition de la notion d'impositions de toutes natures ..... 19*

*II. La recherche de critères d'identification des impositions de toutes natures ..... 22*

a. L'apport des dispositions constitutionnelles dans la détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures ..... 23

b. L'apport de la doctrine dans la détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures ..... 23

c. L'apport du juge dans la détermination des critères d'identification des impositions de toutes natures ..... 25

*III. La construction de typologies afférentes aux impositions de toutes natures ..... 26*

*IV. La détermination du régime juridique des impositions de toutes natures ..... 28*

***C. Méthodologie ..... 33***

**PREMIERE PARTIE: L'IDENTIFICATION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 37**

**TITRE I. LE CRITERE D'IDENTIFICATION TIRE DE L'ARTICLE 34 DE LA CONSTITUTION : LE CRITERE ORGANIQUE ..... 40**

**CHAPITRE I. ANALYSE DU CRITERE ORGANIQUE: LA COMPETENCE DU LEGISLATEUR EN MATIERE D'IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 42**

**SECTION I. LA SIGNIFICATION FONCTIONNELLE ..... 43**

**Paragraphe I. La compétence législative comme critère d'identification des impositions de toutes natures ..... 46**

***A. La compétence législative comme critère d'identification des impositions de toutes natures de type classique ..... 46***

*I. La fixation des règles singulières à chaque impôt comme élément d'identification des impositions de toutes natures ..... 47*

a. La fixation des règles d'établissement ..... 47

b. La fixation des règles de recouvrement ..... 49

*II. La fixation des « Dispositions communes » aux impositions de toutes natures prévues au code général des impôts ..... 50*

***B. La compétence législative comme critère d'identification des impositions de toutes natures sui generis ..... 52***

*I. La reprise par une loi des règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales ..... 52*

*II. Le renvoi par la loi à l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales ..... 55*

a. Le renvoi à l'application des règles afférentes à l'établissement des impositions ..... 55

b. Le renvoi aux règles du code général des impôts relatives au recouvrement ..... 56

**Paragraphe II. La portée du renvoi à l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales ..... 59**

***A. L'application partielle des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscale aux impositions de toutes natures ..... 60***

***B. Les rattachements controversées des impositions de toutes natures à des catégories de prélèvements publics ..... 62***

**SECTION II. LA SIGNIFICATION JURIDIQUE DU CRITERE ORGANIQUE ..... 67**

**Paragraphe I. La fixation des règles relatives à l'assiette comme critère d'identification des impositions de toutes natures ..... 68**

***A. La fixation des règles afférentes au choix et à la définition de la matière imposable .... 69***
***B. Les règles d'évaluation de la matière imposable ..... 71***
**Paragraphe II. La fixation des règles relatives au taux et au recouvrement comme critère d'identification des impositions de toutes natures ..... 72**
***A. La fixation des règles relatives au taux ..... 72***
***B. La fixation des règles relatives aux modalités de recouvrement ..... 74***
**CHAPITRE II. LA PORTEE DU CRITERE ORGANIQUE ..... 76**
**SECTION I. LA CONTRAINTE RELATIVE A L'INTERDICTION D'INCOMPETENCE NEGATIVE .. 76**
**Paragraphe I. L'application de la règle en cas d'exercice direct de sa compétence par le législateur ..... 78**
**Paragraphe II. L'application de la règle en cas d'exercice indirecte de la compétence par le gouvernement ..... 79**
**SECTION II. LES CONTRAINTES RELATIVES AU RESPECT PAR LE LEGISLATEUR DES REGLES ET PRINCIPES DE VALEUR CONSTITUTIONNELLE ..... 80**
**Paragraphe I. Le respect du principe de l'égalité fiscale ..... 81**
***A. Le contenu du principe d'égalité fiscale ..... 83***
*I. La signification de l'égalité fiscale ..... 83*
*II. Les formes et les conditions de dérogation au principe de l'égalité fiscale ..... 88*
a. L'appréciation de l'égalité en raison de la situation des contribuables ..... 89
b. L'appréciation de l'égalité devant l'impôt fondée sur l'intérêt général ..... 90
c. Les contraintes de l'appréciation de l'égalité devant l'impôt : L'exigence des critères objectifs et rationnels et la prise en compte de l'objet de la loi et des facultés contributives . 92
1. L'exigence des critères objectifs et rationnels ..... 92
2. La prise en compte de l'objet de la loi ..... 93
3. La prise en compte des facultés contributives ..... 94
***B. Le champ d'application de l'égalité fiscale ..... 96***
**Paragraphe II. Le respect des droits et libertés individuelles ..... 99**
***A. Le respect du droit de propriété et des libertés individuelles ..... 99***
*I. La conciliation de la compétence fiscale du parlement et du respect du droit de propriété 99*
*II. La conciliation entre la nécessité de l'impôt et la préservation des libertés individuelles ..... 100*
***B. Le respect du principe de sécurité juridique ..... 102***

*I. La conciliation entre la rétroactivité des lois fiscales et les droits et libertés individuelles* ..... *102*

*II. Le respect du principe de l'intelligibilité et de l'accessibilité de la loi fiscale* ..... *104*

**TITRE II. LES CRITERES JURISPRUDENTIELS : L'IDENTIFICATION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES PAR L'USAGE DU CRITERE DU TIERS EXCLU ..... 107**

**CHAPITRE I. LES CRITERES DEDUITS DE L'ELIMINATION DE LA QUALITE DE REMUNERATION DE SERVICES RENDUS ET DE COTISATION SOCIALE ..... 108**

**SECTION I. LES CRITERES DEDUITS DE L'ELIMINATION DE LA QUALITE DE REMUNERATION DES SERVICES RENDUS ..... 109**

**Paragraphe I. Le critère de qualification des impositions de toutes natures tiré du caractère non obligatoire des rémunérations des services rendus ..... 111**

***A. La Signification du critère ..... 111***

*I. Le caractère unilatéral des impositions à l'épreuve des manifestations individuelles de volonté* ..... *112*

a. Le caractère unilatéral des impositions à l'épreuve des manifestations de volonté du contribuable ..... 113

b. Le caractère unilatéral des impositions à l'épreuve des manifestations de volonté des autorités locales ..... 114

*II. Le caractère unilatéral des impositions de toutes natures à l'épreuve des contrats fiscaux* ..... *116*

***B. Les fondements théoriques et juridiques du critère ..... 117***

*I. Les positions doctrinales ..... 117*

a. La thèse du caractère obligatoire de la perception ..... 117

b. La thèse du service obligatoire ..... 118

c. La thèse tirée de la nature juridique des rapports entre administration et usager du service ..... 120

*II. L'état du droit positif ..... 121*

a. L'état du droit dans la jurisprudence judiciaire ..... 121

b. L'état du droit dans la jurisprudence administrative ..... 122

1. L'état du droit dans la jurisprudence du Conseil d'Etat ..... 122

2. L'état du droit dans la jurisprudence du Tribunal des conflits..... 123
c. L'état du droit dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel ..... 123
**Paragraphe II. La qualification des impositions de toutes natures tirée du critère de l'absence de contrepartie directe et équivalente..... 125**
***A. L'état du droit antérieur: analyse du critère de la contrepartie directe et équivalente et qualification des impositions de toutes natures ..... 126***
*I. Analyse du critère de la contrepartie directe et équivalente..... 126*
*II. La qualification des créances publiques en impositions de toutes natures par l'usage à contrario du critère de la contrepartie directe et équivalente..... 128*
a. La qualification directe en impositions de toutes natures..... 128
b. La qualification indirecte en impôt par l'usage a contrario du critère de la contrepartie directe et équivalente..... 130
c. La qualification indirecte en taxe fiscale par l'usage a contrario du critère de la contrepartie directe et équivalente..... 134
***B. L'état du droit issu de l'assouplissement de la jurisprudence du Conseil d'état sur le plafonnement par le coût des rémunérations de services rendus..... 135***
*I. Les ferments de l'assouplissement de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur « le plafonnement par le coût » ..... 136*
*II. Le contenu et la portée de l'arrêt du 16 juillet 2007 : requiem pour la notion de taxe fiscale ?..... 138*
**SECTION II. LES CRITERES DEDUITS DE L'ELIMINATION DE LA QUALITE DE COTISATION OBLIGATOIRE..... 140**
**Paragraphe I. Les éléments de distinction entre impositions de toutes natures et cotisations obligatoires ..... 141**
**Paragraphe II. Les éléments parasitant la distinction entre impositions de toutes natures et cotisations obligatoires..... 143**
**CHAPITRE II. LE CRITERE TIRE DE LA FINALITE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES : LE FINANCEMENT DES ACTIVITES D'INTERET GENERAL. ..... 146**
**SECTION I. L'EVOCATION DE L'INTERET GENERAL COMME CRITERE D'IDENTIFICATION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES DANS LA DOCTRINE FINANCIERE ET FISCALE FRANÇAISE ..... 146**
***A. La genèse et la définition de la notion d'intérêt Général ..... 146***
*I. La définition de l'intérêt général ..... 148*

a. L'approche utilitariste : l'intérêt général comme somme des intérêts particuliers ..... 149
1. l'intérêt général comme résultante de l'harmonisation spontanée des intérêts économiques particuliers ..... 149
2. De l'harmonisation des intérêts économiques à l'harmonisation des intérêts politiques .. 150
b. L'approche volontariste : l'intérêt général comme dépassement des intérêts particuliers 150
1. L'antagonisme des intérêts particuliers compromet l'ordre social ..... 151
2. L'intérêt général comme expression de la volonté générale ..... 151
3. L'intérêt général tributaire de la vertu du citoyen ..... 152
***B. L'intérêt général dans la doctrine financière et fiscale française ..... 152***
**SECTION II. L'APPLICATION PRATIQUE : L'INTERET GENERAL COMME DU CRITERE D'IDENTIFICATION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 155**
**Paragraphe I. L'intérêt général comme critère d'identification des impositions de toutes natures dans la jurisprudence du Conseil d'Etat ..... 156**
***A. La distinction entre les finalités des rémunérations des services rendus et les finalités des impositions de toutes natures fondée sur le critère de l'intérêt général ..... 156***
***B. L'intérêt général et la distinction entre les impositions de toutes natures, les taxes parafiscales et les cotisations de sécurité sociale ..... 159***
*I. la distinction entre impositions de toutes natures et taxes parafiscales fondée sur le critère de l'intérêt général ..... 160*
*II. La distinction entre cotisation obligatoire et impositions de toutes natures fondée sur le critère de l'intérêt général ..... 161*
**Paragraphe II. L'intérêt général comme critère d'identification des impositions de toutes natures dans la jurisprudence du Conseil Constitutionnel ..... 162**

**CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE ..... 166**

**DEUXIEME PARTIE. LES TYPOLOGIES DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 168**

**TITRE PRELIMINAIRE. PROLEGOMENES SUR LA TAXINOMIE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 170**

**CHAPITRE I. LES DIFFICULTES DE CONSTRUCTION D'UNE TYPOLOGIE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 171**

**SECTION I. LE SILENCE DU DROIT POSITIF ..... 171**

**SECTION II. LES CONTROVERSES DOCTRINALES ..... 173**

**Paragraphe I. Les thèses unitaires ..... 173**

***A. La conception restrictive : l'assimilation des impositions de toutes natures aux impôts ..... 174***

***B. La conception extensive : l'assimilation des impositions de toutes natures aux prélèvements obligatoires ..... 179***

**Paragraphe II. Les thèses pluralistes ..... 182**

***A. La conception restrictive : l'assimilation des impositions de toutes natures aux impôts d'Etat ..... 182***

***B. La conception extensive : l'assimilation des impositions de toutes natures à une catégorie « englobante » ..... 184***

**CHAPITRE II. LES LEVIERS DE LA CLASSIFICATION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 186**

**SECTION I. LES LEVIERS MINEURS : LE RECOURS AUX TRAVAUX PREPARATOIRES ..... 186**

**SECTION II. LES LEVIERS MAJEURS : L'APPORT SUBSTANTIEL DE LA JURISPRUDENCE ..... 187**

**TITRE II. LES TYPOLOGIES SYNTHETIQUES ..... 191**

**CHAPITRE I. LES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES DE TYPE CLASSIQUE ..... 192**

**SECTION I. INTEGRATION DES IMPOTS DANS LA CATEGORIE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 192**

**Paragraphe I. Définition et composition de la catégorie fiscale des impôts ..... 192**

***A. Définition de l'impôt ..... 192***

***B. Critère et portée de l'inclusion des impôts dans la catégorie des impositions de toutes natures ..... 195***

**Paragraphe II. Les situations particulières ..... 196**

***A. Les particularismes liés à certains critères de qualification des impositions de toutes natures ..... 196***

***B. Les particularismes liés aux impôts locaux et communautaires ..... 197***

*I. Les particularismes liés aux impôts locaux ..... 198*

*II. Les particularismes liés aux impôts prélevés au bénéfice des institutions communautaires* ..... *206*

**SECTION II. L'INTEGRATION DES TAXES FISCALES DANS LA CATEGORIE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES** ..... **210**

**Paragraphe I. L'identification des taxes fiscales** ..... **212**

***A. La définition de la taxe fiscale par opposition à la rémunération des services rendus*** ..... ***212***

*I. La prise en considération de la nature du service* ..... *213*

*II. La prise en compte de la position statutaire de l'usager* ..... *215*

a. Le critère du service obligatoire ..... 215

b. Le critère de la taxation obligatoire ..... 219

*III. La prise en compte des caractères du prélèvement effectué à l'occasion du fonctionnement d'un service public : l'avènement et l'inflexion du critère de l'équivalence* ..... *220*

***B. Définition de la taxe fiscale par opposition à la taxe parafiscale*** ..... ***223***

**Paragraphe II. La taxinomie des taxes fiscales** ..... **227**

***A. Les typologies tirées du code général des impôts*** ..... ***227***

***B. Les typologies tirées de la doctrine des auteurs*** ..... ***229***

**CHAPITRE II. LES IMPOSITIONS SUI GENERIS** ..... **232**

**Paragraphe I. L'analyse de la notion d'impositions sui generis** ..... **232**

***A. L'analyse des singularités des impositions de toutes natures sui generis*** ..... ***232***

*I. La difficulté de rattachement des impositions sui generis aux catégories fiscales existantes* ..... *232*

a. L'absence de rattachement à la catégorie des impôts ..... 233

b. L'absence de rattachement à la catégorie des taxes fiscales ..... 236

*II. La difficulté et l'impossibilité de rattachement des impositions sui generis aux catégories fiscales légales* ..... *238*

a. La difficulté de rattachement des impositions spécifiques aux catégories fiscale légales. 239

b. L'impossibilité de rattachement des impositions spécifiques aux catégories fiscales légales ..... 240

***B. Les modalités et effets du rattachement des impositions sui generis à la catégorie des impositions de toutes natures*** ..... ***243***

*I. Le rattachement des impositions sui generis à la catégorie des impositions de toutes natures* ..... *243*

*II. Les effets de l'intégration des impositions sui generis dans la catégorie des impositions de toutes natures* ..... *246*
a. La fiscalisation de la sécurité sociale ..... 246
1. La notion de fiscalisation de la sécurité sociale ..... 247
2. La portée de la fiscalisation de la sécurité sociale au regard du droit communautaire ..... 248
b. La fiscalisation des opérations d'urbanisation et de protection de l'environnement ..... 250
1. La compensation des dépenses liées au financement d'opérations particulières ..... 250
a) Compensation des dépenses spéciales générées par les comportements des usagers ..... 251
b) Compensation d'avantages financiers octroyés à des usagers et impositions sui generis 253
2. La compensation des dépenses excédant le fonctionnement normal des services par des impositions sui generis ..... 254
**Paragraphe II. Les typologies prenant en compte les impositions Sui generis ..... 256**
***A. Impositions contributives et impositions compensatoires ..... 257***
*I. Les impositions contributives ..... 257*
a. Définition de la notion d'imposition contributive ..... 257
b. Les typologies tirées de la notion d'impositions contributives ..... 258
1. Les typologies assises sur un critère organique ..... 258
2. Les typologies fondées sur la nature des objectifs assignés aux impositions contributives ..... 262
*II. Les impositions compensatoires* ..... *263*
a. Les impositions compensatoires n'ayant pas une contrepartie individualisée ..... 264
b. Les impositions compensatoires n'ayant pas une contrepartie directe ..... 264
c. Les impositions compensatoires ayant une contrepartie individualisée ..... 265
***B. Les typologies fondées sur les critères de l'affectation et de la dissuasion ..... 265***
*I. Impositions affectées et impositions non affectées ..... 266*
*II. Impositions incitatives et impositions dissuasives ..... 270*

**TITRE III. LES TYPOLOGIES ANALYTIQUES ..... 272**

**CHAPITRE I. LES TYPOLOGIES FISCALES TIREES DE LA DOCTRINE DES AUTEURS ..... 273**
**SECTION I. LES TYPOLOGIES FISCALES SYNOPTIQUES ..... 273**
**Paragraphe I. Les typologies à caractère théorique ..... 273**

**Paragraphe II. Les typologies d'ordre pratique ..... 276**
***A. La typologie distinguant les impôts directs des impôts indirects ..... 277***
*I. Les critères de distinction entre impôts directs et impôts indirects ..... 278*
*II. La portée juridique de la distinction entre impositions directes et impositions indirectes ..... 282*
a. Le caractère mythique des fondements historiques de la distinction entre impôt direct et impôt indirect ..... 282
b. L'érosion des critères tirés des régimes juridiques, administratifs et économiques des impositions ..... 284
**SECTION II. LES TYPOLOGIES D'ORDRE ANALYTIQUE ..... 287**
**Paragraphe I. Les typologies fondées sur le régime juridique de l'impôt ..... 287**
*I. La distinction fondée sur les opérations d'assiette ..... 287*
a. Les typologies fondées sur le choix de la matière imposable ..... 287
b. Les typologies fondées sur l'évaluation de la matière imposable ..... 288
*II. Les typologies fondées sur les opérations de liquidation ..... 290*
*III. Les typologies fondées sur les opérations de recouvrement ..... 292*
***B. Les typologies fondées sur des critères autres que le régime juridique des impositions 294***
*I. Les typologies fondées sur le bénéficiaire du produit des impositions ..... 294*
a. Imposition principale et imposition complémentaire ..... 294
b. Impositions d'Etat, locales et communautaires ..... 294
*II. Les typologies fondées sur le statut juridique du redevable ..... 295*
*III. Les typologies fondées sur les buts poursuivis par le législateur ..... 295*
*IV. La typologie fondée sur le fait générateur ..... 295*
**CHAPITRE II. LES TYPOLOGIES FISCALES TIREES DU CODE GENERAL DES IMPOTS ..... 296**
**SECTION I. LA CATEGORIE DES IMPOTS D'ETAT ..... 296**
**Paragraphe I. Les critères d'identification des contributions directes et taxes sur le chiffre d'affaires ..... 297**
***A. L'identification des impositions directes ..... 297***
*I. L'identification de l'impôt sur le revenu ..... 297*
a. Les critères théoriques ..... 297
b. La définition tirée de la pratique du système fiscal français: la distinction entre revenus du travail et revenus du capital ..... 299
1. La relativité de la distinction entre revenus du travail et revenus du capital. ..... 300

2. La distinction entre revenus professionnels et revenus tirés des libéralités..... 302
*II. Identification des impositions sur les sociétés..... 304*
*III. Identification des impositions diverses assimilées aux contributions directes..... 307*
***B. Identification des taxes sur le chiffre d'affaires..... 308***
**Paragraphe II. Identification des contributions indirectes, des impositions locales et impositions affectées..... 310**
***A. Identification des droits d'enregistrement et de timbre..... 311***
***B. Identification des impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes..... 312***

**CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE..... 315**

**TROISIEME PARTIE : LES REGIMES JURIDIQUES DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES..... 317**

**TITRE I. LE REGIME JURIDIQUE NON CONTENTIEUX DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES..... 319**

**CHAPITRE I. LE REGIME BUDGETAIRE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES..... 320**
**SECTION I. LE REGIME JURIDIQUE DE L'AUTORISATION BUDGETAIRE DE PERCEPTION DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES..... 323**
**Paragraphe I. Les règles budgétaires fixant la nature et le montant des impositions de toutes natures..... 323**
**Paragraphe II. Les règles fixant les affectations budgétaires des impositions de toutes natures..... 326**
***A. Les affectations explicites..... 327***
*I. Les affectations directes aux tiers..... 328*
*II. Les réaffectations des impositions initialement affectées à l'Etat..... 330*
***B. Les affectations insidieuses..... 331***
*I. Les prélèvements sur recettes..... 331*
*II. Les dépenses fiscales..... 332*
**CHAPITRE II. LE REGIME FISCAL DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES..... 335**
**SECTION I. L'INTROUVABLE UNITE DU REGIME FISCAL DES IMPOSITIONS DE TOUTES..... 335**

**Paragraphe I. La diversité des règles fiscales applicables aux impositions de toutes natures ..... 336**
***A. La diversité des règles de fond..... 336***
***B. La segmentation juridique du code général des impôts et du livre des procédures fiscales ..... 338***
*I. La segmentation juridique du code général des impôts ..... 338*
a. Le caractère pluriel du régime fiscal des impositions de toutes natures ..... 338
1. Le caractère pluriel des règles d'établissement des impositions de toutes natures ..... 339
2. Le caractère pluriel des règles de recouvrement des impositions de toutes natures ..... 341
*II. Le caractère parcellaire des « Dispositions communes » du code général des impôts ... 342*
**Paragraphe II. La diversité des règles de procédures des impositions de toutes natures de type classique ..... 343**
***A. La relativité des règles de procédure applicables aux impositions de toutes natures de type classique ..... 344***
*I. L'application partielle des règles des procédures d'imposition ..... 344*
*II. L'application partielle des règles des procédures de contrôle ..... 347*
***B. La relativité des règles de procédure applicables aux impositions sui generis ..... 349***
*I. La spécificité des règles d'établissement ..... 350*
*II. La spécificité formelle des règles de recouvrement..... 352*
a. La gestion du recouvrement des impositions de toutes natures par des organismes autres que l'administration fiscale ..... 352
b. La spécificité du titre de recette ..... 354
**SECTION II. L'EMERGENCE D'UN REGIME FISCAL UNIFIE ? ..... 355**
**Paragraphe I. Les règles de procédure d'application générale aux impositions de toutes natures de type classique ..... 355**
***A. L'existence de règles de portée générale en matière de procédure de recouvrement forcé ..... 356***
*I. Les garanties réelles..... 356*
***B. L'existence de règles de portée générale en matière de procédure de contrôle ..... 357***
*I. Les règles d'application générale aux procédures de reprise de l'administration ..... 358*
*II. Les règles d'application aux droits et garanties du contribuable vérifié ..... 359*
*III. Les règles d'application générale aux procédures de rehaussement de l'imposition..... 360*
**Paragraphe II. Les règles applicables aux impositions de toutes natures sui generis... 360**

***A. Les tentatives législatives d'unification du régime juridique des impositions de toutes natures*** ***361***
*I. La reprise dans une loi des règles prévues au code général des impôts et au livre des procédures fiscales* *362*
*II. Le renvoi par la loi à l'application des règles du code général des impôts et du livre des procédures fiscales* *364*
a. Le renvoi à l'application des règles afférentes à l'établissement des impositions 365
1. Le renvoi à des règles relatives à l'assiette prévues au code général des impôts 366
2. Le renvoi aux règles de liquidation contenues dans le code général des impôts et le livre des procédures fiscales 372
b. Le renvoi aux règles du code général des impôts relatives au recouvrement 374
***B. Les tentatives jurisprudentielles d'unification du régime fiscal des impositions de toutes natures*** ***377***
*I. Les règles d'établissement et de contrôle de portée générale* *378*
a. Les règles relatives aux opérations d'établissement 378
1. L'application de la procédure de déclaration fiscale aux impositions de toutes natures de nature sui generis 378
a) L'application aux impositions sui generis de la règle de l'imposition d'office en cas de non respect des obligations déclaratives 381
1) Les formes de la procédure d'imposition d'office : Evaluation et taxation d'office 381
2) Le champ d'application de la procédure d'imposition d'office 385
b) Les fondements et la portée des procédures d'imposition d'office 387
1) Les fondement juridiques des procédures d'imposition d'office 388
2) La portée des procédures d'imposition d'office 388
2. L'application de la procédure de rectification contradictoire aux impositions de toutes natures sui generis 392
b. L'application aux impositions sui generis des règles relatives à l'acte de recouvrement 399
*II. Les règles relatives à la procédure de contrôle et de recouvrement applicables aux impositions de toutes natures sui generis* *401*
a. Les règles de contrôles applicables aux impositions sui generis 401
1. L'application aux impositions sui generis de la règle de la protection des contribuables contre les changements de doctrine 401
2. Les délais de prescription applicables aux impositions de toutes natures sui generis 402

a) Le caractère inapplicable des délais spéciaux prévus au code général des impôts aux impositions de toutes natures sui generis ..... 403
b) L'application de la prescription générale de dix ans. aux impositions de toutes natures sui generis ..... 404
b. Les règles de recouvrement applicables aux impositions de toutes natures sui generis .... 406
1. Les conditions administratives du recouvrement des impositions sui generis ..... 406
a) L'obligation d'être investie d'une mission de service public ou d'être sous le contrôle de l'Etat ..... 406
b) L 'obligation d'être investie des prérogatives de puissance publique ..... 408
2. La condition financière du recouvrement des impositions de toutes natures sui generis: l'affectation à des finalités d'intérêt général ..... 409

**TITRE II. LE REGIME JURIDIQUE CONTENTIEUX DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 411**

**CHAPITRE I. LE CONTENTIEUX FONDE SUR LES ACTIONS EN DECHARGE ET EN RECOUVREMENT DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 413**

**SECTION I. LA DETERMINATION DES REGLES APPLICABLES AUX CONTENTIEUX DE L'IMPOSITION ET DU RECOUVREMENT DES IMPOSITIONS PAR LE LEGISLATEUR ..... 413**

**Paragraphe I. Le contentieux de l'imposition ..... 414**

***A. La détermination de la compétence juridictionnelle ..... 414***

*I. La détermination des clauses de répartition des compétences juridictionnelles par le législateur ..... 414*

a. La détermination de la clause de compétence juridictionnelle par le législateur ..... **Erreur ! Signet non défini.**

1. La détermination de la clause juridictionnelle pour la généralité des impositions de toutes natures prévues au code général des impôts ..... **Erreur ! Signet non défini.**

2. La détermination par une loi spéciale de la clause de compétence juridictionnelle ..... 417

*II. L'interprétation de la clause de compétence juridictionnelle par le juge ..... 419*

a. L'interprétation de la clause de compétence juridictionnelle par le Conseil constitutionnel ..... 420

1. Le principe dégagé par le conseil Constitutionnel ..... 420

2. La portée du principe dégagée par le Conseil Constitutionnel ..... 422

b. La détermination de la clause de compétence juridictionnelle par le Conseil d'Etat..... 423
1. La détermination de la clause de répartition des compétences par la qualification d'une imposition en imposition directe ou indirecte..... 424
2. La détermination de la clause de compétence juridictionnelle et le renvoi pour question préjudicielle : un élément de confusion ? ..... 425
a) Le renvoi pour question préjudicielle à la juridiction judiciaire..... 426
b) Le renvoi pour question préjudicielle au juge administratif..... 426
***B. Le droit de recours dans le contentieux des impositions de toutes natures..... 428***
*I. Les préalables au recours devant le juge*..... ***Erreur ! Signet non défini.***
a. Réclamation préalable et délai de saisine de l'administration ..... 428
b. Réclamation préalable et délai de saisine du juge..... 429
**SECTION II. LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT..... 432**
**Paragraphe I. Les règles applicables aux impositions de toutes natures de type classique ..... 432**
***A. Le champ d'application du contentieux du recouvrement..... 432***
***B. Les formes de contestation..... 433***
**Paragraphe II. La détermination dans le silence de la loi du régime contentieux des impositions de toutes natures..... 435**
***A. La détermination de la clause de compétence juridictionnelle des impositions de toutes natures sui generis..... 435***
*I. La détermination de la juridiction compétente pour connaître des litiges relatifs aux impositions de toutes natures sui generis..... 435*
a. La recherche de critères subsidiaires ..... 436
1. Le critère tiré de la nature de l'assiette de l'imposition..... 437
2. Le critère tiré du mode de recouvrement: la détermination de la clause de compétence en fonction de l'émission du rôle administratif ou de l'avis d'imposition..... 437
b. L'application du critère des actes et opérations de puissance publique dans la détermination de la clause de compétence juridictionnelle ..... 438
*II. La détermination de la nature du contentieux..... 441*
***B. Les règles contentieuses applicables aux impositions de toutes natures sui generis .... 443***
*I. Les règles de fond applicables au contentieux fiscal des impositions de toutes natures sui generis..... 443*
*II. Analyse de l'application dans le silence de la loi des règles de réclamation aux impositions de toutes natures..... 446*

**CHAPITRE II. LES CONTENTIEUX NES DE LA CONTESTATION DES SOURCES DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 448**

**SECTION I. LE CONTENTIEUX DE LA CONFORMITE CONSTITUTIONNELLE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES ..... 448**

**Paragraphe I. Le champ d'application du contrôle de constitutionnalité des impositions ..... 448**

***A. Le contrôle de la conformité constitutionnelle du régime juridique des impositions de toutes natures..... 449***

*I. Le contentieux de la qualification des impositions de toutes natures ..... 449*

*II. Le contentieux de la conformité à la Constitution du régime juridique des impositions de toutes natures ..... 451*

a. Le contrôle de la conformité constitutionnelle du régime fiscal des impositions de toutes natures ..... 451

b. Le contrôle de la conformité constitutionnelle du régime budgétaire des impositions de toutes natures ..... 452

***B. Le contrôle du respect des règles et principes de valeur constitutionnelle..... 453***

**Paragraphe II. Les modalités de contrôle ..... 454**

***A. Le contrôle classique : Le contrôle de constitutionnalité par voie d'action..... 454***

***B. Le contrôle issu de la révision constitutionnelle de 2008: Le contrôle de constitutionnalité par voie d'exception ..... 456***

**SECTION II. LE CONTENTIEUX DE LA LEGALITE DES IMPOSITIONS DE TOUTES NATURES DEVANT LE CONSEIL D'ETAT ..... 458**

**Paragraphe I. Le contentieux de la légalité interne des impositions de toutes natures. 458**

***A. La contestation d'actes réglementaires de portée générale ..... 458***

***B. La contestation des décisions individuelles non détachables de la procédure d'imposition et le renvoi pour question préjudicielle ..... 460***

**Paragraphe II. Le contentieux de la restitution ..... 461**

***A. Le champ d'application du contentieux communautaire des impositions de toutes natures ..... 462***

*I. Les normes de référence ..... 462*

*II. La portée des normes de référence du contentieux communautaire au regard du droit national ..... 463*

***B. Les mécanismes de mise en jeu du contentieux communautaire des impositions de toutes natures*** ..... ***466***

**CONCLUSION DE LA TROISIEME PARTIE** ..... **469**

**CONCLUSION GENERALE** ..... **471**

**Paragraphe I. Approche prospective de la notion d'imposition de toutes natures et incidences pratiques** ..... **473**

***A. Approche prospective des impositions de toutes natures et évolutions des institutions politiques et des technologies*** ..... ***474***

*I. Impositions de toutes natures et construction communautaire* ..... *474*

*II. Impositions de toutes natures et décentralisation administrative* ..... *475*

***B. Approche prospective des impositions et évolution des techniques fiscales*** ..... ***477***

**Paragraphe II. Impositions de toutes natures et post-modernité** ..... **478**

**BIBLIOGRAPHIE** ..... **482**

***A. Bibliographie générale*** ..... ***482***

*I. Manuels généraux* ..... *482*

*II. Manuels et ouvrages spécialisés* ..... *483*

*III. Ouvrages généraux* ..... *484*

*IV. Encyclopédies et dictionnaires* ..... *485*

***B. Etudes et articles spécialisés*** ..... ***486***

***C. Etudes sur les notions de taxes, redevances et cotisations*** ..... ***494***

***D. Impositions et Union européenne*** ..... ***495***

***E. Imposition et doctrine administrative*** ..... ***496***

***F. Etudes sur les actes et les procédures fiscales*** ..... ***497***

***G. Etudes sur la fiscalité directe locale*** ..... ***498***

***H. Conclusions des commissaires du gouvernement*** ..... ***498***

**TABLE DES MATIERES** ..... **500**