

Théorie juridique de l'impôt

Définitions et encadrement constitutionnel

Réflexions à partir des bonnes pratiques
internationales

Marc Bourgeois

Doyen de la faculté de Droit, Science politique & Criminologie de
l'Université de Liège

Plan

- 1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)
- 2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)
- 3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes en RDC

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales

Question : pourquoi définir la notion juridique d'impôt ?

Réponse : parce que des régimes juridiques spécifiques se réfèrent à cette notion d'impôt pour délimiter leur champ d'application

(de manière telle que ces régimes propres à l'impôt ne s'appliquent pas à des prélèvements qui ne seraient pas des "impôts" à proprement parler)

(Illustrations)

Dès lors, la **question de qualification** de chaque prélèvement est essentielle en droit

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) :
définition du concept juridique d' "impôt"

- Ex. OCDE (modèle de convention fiscale et commentaire du modèle) :
'Prestation pécuniaire obligatoire, prélevée par une autorité publique sans contrepartie directe, destinée à financer les charges publiques, notamment par des prélèvements sur le revenu, la fortune, la consommation, etc.'
- Ex. OCDE (Revenue Statistics Manual) : *'Un impôt est un prélèvement obligatoire, établi par une autorité publique, sans lien direct et immédiat avec une contrepartie, et dont le produit est versé à l'État ou à d'autres administrations publiques pour financer les dépenses publiques'*
- OCDE, Glossary of Tax Terms : *"Tax: A compulsory unrequited payment to general government"*

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : définition du concept juridique d' "impôt"

L'OCDE précise (Revenue Statistics Manual) que :

- ne sont **pas des impôts** : les cotisations sociales à caractère contributif, les amendes, les redevances correspondant à un service rendu spécifique, etc.
- sont **des impôts** : les taxes, droits et prélèvements qui n'ouvrent **pas droit à une contrepartie individualisée**
- ***Idem*** en droit belge : la Belgique consacre ces pratiques conceptuelles internationales

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : définition du concept juridique d' "impôt"

L'OCDE précise (Revenue Statistics Manual) que :

- ne sont **pas des impôts** : les cotisations sociales à caractère contributif, les amendes, les redevances correspondant à un service rendu spécifique, etc.
- sont **des impôts** : les taxes, droits et prélèvements qui n'ouvrent **pas droit à une contrepartie individualisée**
 - **IMPORTANT** : dans les bonnes pratiques fiscales internationales, les différentes catégories de « taxes » (taxes fiscales, taxes parafiscales, etc.), souvent inspirées du droit français inutilement complexe et parfois incohérent, **sont des impôts à proprement parler.**

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : définition du concept juridique d' "impôt"

Élément

Description

Obligation légale

L'impôt est établi par la loi et exigé de manière obligatoire.

Absence de contrepartie directe

Il ne correspond pas à un service individualisable rendu au contribuable.

Finalité de financement public

Le produit alimente le budget de l'État ou d'autres entités publiques.

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : distinction par rapport à d'autres catégories voisines de recettes non fiscales

L'OCDE précise que ne sont **pas des impôts** :

- les **redevances** correspondant à un service rendu spécifique (rétributions, *fee*, ...)

« Les fees ou redevances sont des paiements obligatoires faits à l'administration publique en échange de services fournis spécifiquement à celui qui paie. »

Ces paiements sont distingués des impôts, qui sont des prélèvements obligatoires sans contrepartie directe » (Revenue Statistics Manual)

« Les paiements qui constituent la contrepartie d'un service spécifique rendu à un contribuable — tels que des droits d'enregistrement, des frais de délivrance de documents administratifs ou des redevances pour l'utilisation d'un bien public — ne sont pas considérés comme des impôts au sens de la Convention » (Modèle de convention fiscale de l'OCDE)

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : distinction par rapport à d'autres catégories voisines de recettes non fiscales

L'OCDE précise que ne sont **pas des impôts** :

- les **redevances** correspondant à un service rendu spécifique (rétributions, *fee*, ...)
 - * la redevance est liée à un service rendu identifiable et individualisé
 - * le montant peut ou non correspondre exactement au coût du service, mais il doit exister un lien individualisable entre le paiement et le bénéfice reçu – autrement dit : examen de proportionnalité entre le montant payé et le coût ou la valeur du service public individualisé obtenu en retour (au profit donc du redevable)
 - si la redevance devient disproportionnée ou sans lien réel avec un service, elle peut être requalifiée en impôt au sens de l'OCDE
 - même définition en droit belge

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Distinction entre « impôt » et « redevance »

Critère	Impôt	Redevance (Fee)
Base juridique	Prélèvement obligatoire institué par la loi fiscale	Paiement légalement exigé pour un service spécifique
Contrepartie	Aucune contrepartie directe	Contrepartie individualisable
Bénéficiaire	Budget général de l'État	Administration prestataire du service
Finalité	Financement global des charges publiques	Couverture du coût d'un service public déterminé
Qualification OCDE	« Tax »	« Fee » ou « charge » (non considérée comme un impôt)

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : distinction par rapport à d'autres catégories voisines de recettes non fiscales

L'OCDE précise que ne sont pas des impôts :

- les **cotisations sociales à caractère contributif**

« Les cotisations sociales sont des paiements effectués par les employeurs, les employés, les travailleurs indépendants ou d'autres personnes à des régimes de sécurité sociale ou à d'autres régimes d'assurance sociale pour ouvrir des droits à des prestations sociales.

Elles sont dites contributives lorsque le versement crée ou maintient un droit individuel à une prestation déterminée » (Revenue Statistics Manual)

« Les cotisations de sécurité sociale ne sont considérées comme des impôts au sens de la Convention que lorsqu'elles n'ouvrent pas droit à des prestations déterminées » (commentaire sur l'article 2, § 2, du modèle de convention fiscale de l'OCDE)

“Social security contributions: Compulsory payments to general government made by employees, employers, and self-employed persons that confer entitlement to social benefits” (OECD, Glossary of Tax Terms)

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : distinction par rapport à d'autres catégories voisines de recettes non fiscales

L'OCDE précise (Revenue Statistics Manual) que ne sont **pas des impôts** :

- les **cotisations sociales à caractère contributif**

Autrement dit, juridiquement parlant, une **cotisation contributive** suppose un **lien direct entre le paiement et un droit à prestation** (pension, chômage, maladie, etc.).

C'est ce lien qui la distingue **fondamentalement de l'impôt**, lequel n'ouvre aucun droit spécifique et relève du financement général des dépenses publiques.

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Critère	Impôt (Tax)	Cotisation sociale contributive (Social contribution)
Base juridique	Prélèvement obligatoire sans contrepartie directe	Paiement obligatoire à un régime d'assurance sociale
Contrepartie	Aucune contrepartie spécifique (financement global des charges publiques)	Droit individuel à des prestations sociales déterminées (ouvre des droits subjectifs à des prestations d'ordre social)
Affectation du produit	Budget général de l'État ou des collectivités	Caisse ou organisme de sécurité sociale
Finalité	Financement des fonctions collectives de l'État	Financement des régimes de protection sociale
Qualification OCDE	« Tax »	« Social security contribution »

1. Définition de la notion juridique d'impôt (bonnes pratiques internationales)

Pratiques internationales (OCDE, Banque mondiale, FMI, OMS, etc.) : distinction par rapport à d'autres catégories voisines de recettes non fiscales

L'OCDE distingue trois grandes catégories (Revenue Statistics §2.14–2.20) :

- Cotisations obligatoires à des régimes publics contributifs
→ relèvent des « social security contributions » et ne sont **pas qualifiables en tant qu'« impôts »**
- Cotisations obligatoires à des régimes non contributifs (sans lien avec un droit individuel)
→ assimilées à des **impôts** (car il n'y a pas de contrepartie spécifique) ; donc, elles suivent le régime juridique propre aux impôts (ex. principe de légalité)
- Cotisations volontaires
→ ne sont ni impôts ni cotisations obligatoires ; elles relèvent de **l'assurance privée**

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

- Dans les États développés, l'exercice du pouvoir fiscal est rigoureusement encadré juridiquement, politiquement et constitutionnellement, afin de concilier deux exigences :
- 🙌 la souveraineté fiscale de l'État, et
- 🙌 la protection des droits fondamentaux des contribuables

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

1. Principe de légalité de l'impôt

- “*Nullum tributum sine lege*”
 - L'impôt ne peut être institué, modifié ou supprimé que **par la loi** (ou un texte ayant valeur législative)
 - La loi (ou norme ayant valeur de loi) doit définir directement tous les éléments essentiels de l'impôt (matière taxable, redevable, base d'imposition, taux et les exonérations et autres avantages fiscaux)
 - Ce principe découle du consentement de l'impôt : seul le Parlement, représentant du peuple, peut en décider
 - Parlement ? Notion variable dans les pays décentralisés, voire fédéraux
 - Objectif : **empêcher tout arbitraire fiscal de l'exécutif**
 - Nuance : distinction entre le « consentement **de** l'impôt et le consentement **à** l'impôt
- ◆ Exemples :
- **France** : art. 34 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (1789).
 - **Belgique** : art. 170 de la Constitution (« nul impôt ne peut être établi que par la loi »).
 - **Royaume-Uni / États-Unis** : prolongement du *no taxation without representation*.

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

2. Principe d'égalité dans et devant l'impôt

- Tous les contribuables se trouvant dans une situation comparable doivent être traités de manière égale
- À l'inverse, les contribuables se trouvant dans des situations essentiellement différentes doivent être traités différemment (et non de manière identique)
- Les différences de traitement ne sont admises que si elles reposent sur un critère objectif et raisonnable, en rapport avec la finalité de la loi.
 - Exigence d'une justification objective et raisonnable pour les différences de traitement de situations comparables
- Ce principe protège contre la discrimination fiscale et favorise la neutralité et la justice du système.

◆ Exemples :

- France : art. 13 DDHC ;
- Belgique : art. 10 et 172 de la Constitution ;
- Jurisprudence constante, par exemple, de la Cour européenne des droits de l'homme

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

3. Principe de non-rétroactivité de l'impôt

La loi fiscale ne peut, sauf justification d'intérêt général impérieux, s'appliquer à des situations antérieures à son entrée en vigueur.

Objectif : assurer la sécurité juridique et la prévisibilité du droit fiscal.

◆ Repris par les juridictions constitutionnelles (ex. Belgique, arrêt n° 91/2008 de la Cour constitutionnelle ; France, CC, déc. 29 déc. 2012).

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

4. Principe de sécurité juridique et de confiance légitime

Les contribuables doivent pouvoir compter sur la stabilité et la prévisibilité du cadre fiscal.

Lien avec le principe de non-rétroactivité

Intérêt d'instaurer, moyennant des garanties solides, un dispositif de *ruling* (autrement dénommé : « rescrit », « décision anticipée », etc.)

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

5. Principe de proportionnalité

Les moyens fiscaux utilisés (contrôle, sanctions, recouvrement) doivent être appropriés, nécessaires et proportionnés au but légitime poursuivi (recouvrement de l'impôt dû)

Interdit l'abus de pouvoir et les atteintes excessives à la vie privée ou à la liberté d'entreprise

◆ Reconnu notamment par la Cour européenne des droits de l'homme (ex. art. 8 CEDH et art. 1er du Protocole n°1)

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

6. Principe de transparence et d'intelligibilité de la loi fiscale

Les règles fiscales doivent être claires, compréhensibles et accessibles afin que le contribuable puisse prévoir les conséquences de ses actes

L'obscurité ou la complexité excessive de la loi peut être censurée comme contraire à l'État de droit

◆ Principe consacré par la jurisprudence constitutionnelle française (décisions 1999-421 DC, 2012-662 DC, etc.) et largement reconnu en Europe (notamment, par la Cour européenne des droits de l'homme, ou par la Cour constitutionnelle belge)

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

7. Principe de coopération et de non-double imposition

Les États développés encadrent leur pouvoir fiscal par des conventions internationales, notamment sur la double imposition (OCDE, ONU)

Objet du droit fiscal international

Objectif : répartir les droits d'imposition et éviter les conflits de souveraineté

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

8. Principe de transparence et de lutte contre l'évasion fiscale

Engagements issus de l'OCDE et du G20 (BEPS, échanges automatiques d'informations, etc.).

Les États sont tenus d'assurer un équilibre entre recouvrement efficace et respect des droits fondamentaux.

2. Les principes d'encadrement du pouvoir fiscal (bonnes pratiques internationales)

9. Principe de proportionnalité des sanctions fiscales

Les sanctions doivent être effectives, dissuasives mais non excessives, conformément à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (procès équitable) et à l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes **en RDC**

Constats problématiques :

- Les dispositions constitutionnelles pertinentes de la RDC sont inspirées du droit belge **et** du droit français
- Or, ces deux systèmes juridiques nationaux sont **très différents** (contenu des règles, concepts, terminologie, etc.)
- En conséquence, des **questions d'interprétation** surgissent et sont inextricables, dès lors que la cohérence des concepts et principes « importés » du droit français et du droit belge n'a pas été pensée à la base de l'adoption de la Constitution en droit congolais

3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes en RDC

- Article 122

Sans préjudice des autres dispositions de la présente Constitution,
la loi fixe les règles concernant :

(...)

3. les finances publiques ;

(...)

10. l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, le régime d'émission de la monnaie ;

3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes en RDC

- Article 126 (modifié par l'article 1er de la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011 portant révision de certains articles de la Constitution de la République Démocratique du Congo)

Les Lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'Etat. L'Assemblée nationale et le Sénat votent les projets de lois de finances dans les conditions prévues pour la loi organique visée à l'article 124 de la Constitution.

Le projet de loi de finances de l'année, qui comprend notamment le budget, est déposé par le Gouvernement au Bureau de l'Assemblée Nationale au plus tard le quinze septembre de chaque année. Les créations et transformations d'emplois publics ne peuvent être opérées hors les prévisions des lois de finances.

Si le projet de loi de finances, déposé dans les délais constitutionnels, n'est pas voté avant l'ouverture du nouvel exercice, il est mis en vigueur par le Président de la République, sur proposition du Gouvernement délibérée en Conseil des ministres, compte tenu des amendements votés par chacune des deux Chambres (...).

3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes en RDC

- Article 126 (modifié par l'article 1er de la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011 portant révision de certains articles de la Constitution de la République Démocratique du Congo) (suite)

(...) Si le projet de loi de finances n'a pas été déposé en temps utile pour être promulgué avant le début de l'exercice, le Gouvernement demande à l'Assemblée Nationale et au Sénat l'ouverture de crédits provisoires. Si, quinze jours avant la fin de la session budgétaire, le Gouvernement n'a pas déposé son projet de budget, il est réputé démissionnaire. Dans le cas où l'Assemblée Nationale et le Sénat ne se prononcent pas dans les quinze jours sur l'ouverture de crédits provisoires, les dispositions du projet prévoyant ces crédits sont mises en vigueur par le Président de la République sur proposition du Gouvernement délibérée en Conseil des ministres.

Si, compte tenu de la procédure ci-dessus prévue, la loi de finances de l'année n'a pu être mise en vigueur au premier jour du mois de février de l'exercice budgétaire, le Président de la République, sur proposition du Gouvernement délibérée en Conseil des ministres, met en exécution le projet de loi de finances, compte tenu des amendements votés par chacune des deux Chambres.

Si le projet de loi de finances voté en temps utile par la Parlement et transmis pour promulgation avant l'ouverture du nouvel exercice budgétaire fait l'objet d'un renvoi au Parlement par le Président de la République, le Gouvernement demande à l'Assemblée Nationale et au Sénat l'ouverture des crédits provisoires.

3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes en RDC

- **Article 171**

Les finances du pouvoir central et celles des provinces sont distinctes.

- **Article 172**

L'exercice budgétaire commence le premier janvier et se termine le 31 décembre.

- **Article 173**

Le compte général de la République est soumis chaque année au Parlement par la Cour des comptes avec ses observations. Le compte général de la République est arrêté par la loi.

3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes en RDC

Article 174

Il ne peut être établi d'impôts que par la loi. La contribution aux charges publiques constitue un devoir pour toute personne vivant en République Démocratique du Congo.

Il ne peut être établi d'exemption ou d'allègement fiscal qu'en vertu de la loi. Article 175 Le budget des recettes et des dépenses de l'État, à savoir celui du Pouvoir central et des provinces, est arrêté chaque année par une loi.

La part des recettes à caractère national allouées aux provinces est établie à 40%. Elle est retenue à la source.

La loi fixe la nomenclature des autres recettes locales et la modalité de leur répartition.

3. Réflexions à partir des dispositions constitutionnelles pertinentes en RDC

Constats

- Nécessité de revoir, à moyen terme, les textes constitutionnels
- Aujourd'hui : les interpréter en fonction de leur raison d'être
- Point d'attention : le pouvoir d'accorder des « exemptions » ou des « allègements fiscaux »
- Restaurer la cohérence par rapport aux attributions des provinces et des ETD (décentralisation fiscale consacrée par la Constitution)

Conclusions