

précis
DOMAT

DROIT PRIVÉ

Daniel GUTMANN

DROIT FISCAL DES AFFAIRES

11^e édition
2020-2021

LGDJ un savoir-faire de
Lextenso

DROIT FISCAL DES AFFAIRES

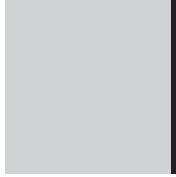
11^e édition

DANIEL GUTMANN

Professeur à l'École de droit de la Sorbonne (Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne)



© 2020, LGDJ, Lextenso
1, Parvis de La Défense
92044 Paris La Défense Cedex
www.lgdj-editions.fr
ISBN 978-2-275-07390-3



SOMMAIRE

Introduction générale	15
Section 1. Présentation de l'ouvrage	15
§ 1. Les enjeux du droit fiscal des affaires	15
§ 2. La méthode suivie	17
Section 2. Les sources du droit fiscal des affaires	21
§ 1. La loi fiscale	22
§ 2. Les sources réglementaires et administratives	23
§ 3. La jurisprudence	25
§ 4. La Constitution	27
§ 5. La Convention européenne des droits de l'homme	46
§ 6. Les conventions fiscales internationales	55
§ 7. Le droit de l'Union européenne	67
§ 8. Les sources non formelles	101
PREMIÈRE PARTIE. L'IMPOSITION DES BÉNÉFICIAIRES DES ENTREPRISES	105
Titre 1. Les sujets de l'imposition	107
Chapitre 1. L'entreprise considérée individuellement	109
Section 1. L'entreprise individuelle	111
§ 1. La structure de l'impôt sur le revenu	111
§ 2. Les catégories de revenu	120
Section 2. La société	152
§ 1. Prolégomènes	152
§ 2. La société de personnes	165
§ 3. La société de capitaux	181

Chapitre 2. La société membre d'un groupe	211
Section 1. Le régime de « participation exemption »	212
§ 1. L'allègement de la fiscalité sur les dividendes	212
§ 2. L'allègement de la fiscalité sur les plus-values	223
Section 2. L'intégration fiscale	234
§ 1. Position du problème	234
§ 2. Le fonctionnement de l'intégration fiscale	236
Titre 2. L'assiette de l'impôt	253
Chapitre 1. La notion de résultat imposable	255
Section 1. La détermination du résultat comptable	255
§ 1. Les sources du droit comptable	255
§ 2. Les obligations comptables	258
Section 2. Les relations entre comptabilité et fiscalité	261
§ 1. Approche générale des relations entre comptabilité et fiscalité	261
§ 2. Approche technique des relations entre comptabilité et fiscalité	265
Section 3. La définition du résultat fiscal	271
§ 1. Le résultat est un enrichissement	272
§ 2. Le patrimoine de l'entreprise	277
Section 4. Le rattachement temporel des produits et des charges	305
§ 1. Les principes du rattachement temporel des produits et des charges	306
§ 2. L'influence de la volonté sur le rattachement temporel des produits et des charges	317
Chapitre 2. Les principaux postes du compte de résultat	327
Section 1. Les postes liés à l'activité de l'entreprise	327
§ 1. Les rémunérations	328
§ 2. Les charges financières	335
§ 3. Les provisions	347
§ 4. Le traitement fiscal de la recherche	354
Section 2. Les postes liés aux variations de valeur des actifs immobilisés	361
§ 1. L'amortissement	361
§ 2. Les dépréciations	372
§ 3. Les plus et moins-values	374
Chapitre 3. Le contrôle de la détermination du résultat d'entreprise	391
Section 1. Les techniques de rectification du résultat	391
§ 1. Les conditions de la rectification	392
§ 2. L'effet d'une rectification du résultat par l'administration	398
Section 2. La théorie de l'acte anormal de gestion	404
§ 1. Les composantes de l'acte anormal de gestion	404

§ 2. La preuve de l'acte anormal de gestion	411
§ 3. Exemples présentant un intérêt particulier	417
Chapitre 4. Les restructurations de l'entreprise	439
<i>Section 1. Les opérations non capitalistiques</i>	439
§ 1. La disparition de l'entreprise	439
§ 2. La transformation de l'entreprise	443
<i>Section 2. Les opérations en capital</i>	450
§ 1. Les variations du capital de la société.....	451
§ 2. Les fusions, apports partiels d'actif et scissions	457
Chapitre 5. La portée territoriale de l'impôt sur les sociétés	491
<i>Section 1. Les sociétés considérées individuellement</i>	491
§ 1. Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés	492
§ 2. L'imposition des sociétés étrangères disposant de revenus de source française.....	517
§ 3. Le transfert de siège des personnes soumises à l'impôt sur les sociétés.....	542
<i>Section 2. Les groupes de sociétés</i>	545
§ 1. Le groupe international ignoré du droit	546
§ 2. La reconnaissance fiscale du groupe international	561
§ 3. Les règles sur les sociétés étrangères contrôlées	574
DEUXIÈME PARTIE. LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	589
Chapitre 1. Approche générale de la TVA	591
<i>Section 1. Le mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée</i>	591
<i>Section 2. Les sources du droit de la taxe sur la valeur ajoutée</i>	596
§ 1. La TVA en France.....	596
§ 2. La TVA et l'Union européenne	597
Chapitre 2. Le champ d'application de la TVA	599
<i>Section 1. Les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée</i>	599
§ 1. Le critère de l'indépendance	599
§ 2. Le critère de l'activité économique.....	601
§ 3. La notion d'assujetti « agissant en tant que tel »	605
<i>Section 2. Les opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée</i>	607
§ 1. Les opérations obligatoirement imposables	607
§ 2. Les opérations exonérées	623

Chapitre 3. Les mécanismes de la TVA	631
<i>Section 1. Fait générateur et exigibilité de la TVA</i>	631
<i>Section 2. Assiette et taux de la TVA</i>	633
§ 1. L'assiette	634
§ 2. Les taux de TVA	634
<i>Section 3. Déductions</i>	637
§ 1. L'exercice du droit à déduction	637
§ 2. La régularisation	657
§ 3. La livraison à soi-même	660
Chapitre 4. Les opérations internationales	665
<i>Section 1. Les opérations portant sur des biens corporels</i>	665
§ 1. Les règles de localisation	665
§ 2. Les règles d'imposition	669
<i>Section 2. Les opérations portant sur les services</i>	676
§ 1. Les règles de localisation	677
§ 2. Les règles d'imposition	680
TROISIÈME PARTIE. L'IMPOSITION DU CAPITAL	683
Chapitre 1. L'imposition du capital détenu	685
<i>Section 1. L'imposition du capital de l'entreprise</i>	685
§ 1. La taxe foncière	685
§ 2. La contribution économique territoriale	689
§ 3. La taxe de 3 % sur les immeubles possédés par des entités étrangères	700
<i>Section 2. L'imposition du capital de l'entrepreneur</i>	702
§ 1. Le domaine de l'IFI	703
§ 2. La liquidation de l'IFI	716
Chapitre 2. L'imposition du capital transmis	719
<i>Section 1. Les droits de mutation à titre onéreux</i>	721
§ 1. Les cessions de biens immobiliers	721
§ 2. Les cessions de fonds de commerce et biens assimilés	723
§ 3. Les cessions de droits sociaux	724
<i>Section 2. Les droits de mutation à titre gratuit</i>	727
§ 1. Vue d'ensemble	728
§ 2. Les règles spécifiques aux transmissions d'entreprises	734

Section 3. Les droits applicables aux opérations intéressant la vie des sociétés	738
§ 1. Les droits d'apport.....	738
§ 2. Les droits exigibles à l'occasion d'autres actes de la vie des sociétés	740
Conclusion La théorie de l'abus de droit.....	743
Section 1. Le contexte juridique de la théorie de l'abus de droit	745
§ 1. Les techniques civiles	745
§ 2. Les techniques pénales	750
§ 3. Les techniques fiscales	764
Section 2. La notion d'abus de droit	767
§ 1. Éléments d'histoire	767
§ 2. L'abus de droit par fictivité	775
§ 3. L'abus de droit par recherche d'un but fiscal.....	776
Section 3. La sanction de l'abus de droit	806
§ 1. Les conséquences financières de l'abus de droit	806
§ 2. La procédure de sanction de l'abus de droit	809
Section 4. La prévention de l'abus de droit	811
§ 1. Le rescrit	811
§ 2. Les techniques alternatives de prévention de l'abus de droit.....	812
Index	827

BIBLIOGRAPHIE SOMMAIRE¹

Ouvrages cités par le seul nom de leurs auteurs

- B. CASTAGNÈDE ■ *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 6^e éd., 2019.
- M. COZIAN, Fl. DEBOISSY et M. CHADEFaux ■ *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 43^e éd., 2019/2020.
- C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et J.-F. RACINE ■ *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009.
- M. COLLET, *Droit fiscal*, Thémis, PUF, 8^e éd., 2020.
- J.-P. FRADIN et J.-B. GEFFROY ■ *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, PUF, coll. « Droit fondamental », 2003.
- B. GOUTHIERE ■ *Les impôts dans les affaires internationales*, Éditions Francis Lefebvre, 13^e éd., 2019.
- J. GROSCLAUDE, Ph. MARCHESSOU et B. TRESCHER ■ *Droit fiscal général*, Dalloz, 12^e éd., 2019.
- J. LAMARQUE, O. NÉGRIN et L. AYRAULT ■ *Droit fiscal général*, Litec, 4^e éd., 2016.
- P. SERLOOTEN et O. DEBAT ■ *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 19^e éd., 2020-2021.

Autres ouvrages intéressant directement le droit fiscal des affaires

Droit fiscal interne

- M. COZIAN ■ *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd., 1999.
- J.-Y. MERCIER ■ *Les impôts en France*, Éditions Francis Lefebvre, 2016.
- Ph. OUDENOT ■ *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, LexisNexis, 4^e éd., 2018.
- P. SERLOOTEN ■ *La fiscalité des contrats d'affaires*, Economica, 1998.
- Mémento fiscal Francis Lefebvre.
- Documentation pratique Francis Lefebvre (Navis) (éditeur : Éditions Francis Lefebvre).

■ 1. Cette bibliographie a un caractère purement indicatif. De nombreux ouvrages et revues importants cités dans le présent ouvrage n'y sont pas mentionnés.

Juris-Classeur fiscal (éditeur : LexisNexis).

Lamy fiscal, 2 vol. (éditeur : Lamy).

Droit fiscal de l'Union européenne

J.-M. COMMUNIER ■ *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, 2001.

Ph. DEROUIN et Ph. MARTIN ■ *Droit communautaire et fiscalité. Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2^e éd., 2008.

International Tax Center Leiden ■ *Materials on International & EC Tax Law*, vol. 2. (réactualisé chaque année).

M. HELMINEN ■ *EU Tax Law – Direct Taxation*, IBFD, 2020.

M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCHET et C. STARINGER (ed.) ■ *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde Verlag, Vienne, 4^e éd., 2016.

Ph. MARCHESSOU et O. TRESCHER, *Droit fiscal international et européen*, Larcier, 2018.

A. MAITROT DE LA MOTTE ■ *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2^e éd., 2016.

A. STEICHEN ■ *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint-Paul, 1^{re} éd., 2015.

B. TERRA et P. WATTEL ■ *European Tax Law, Kluwer Law International*, 6^e éd., 2012.

Droit fiscal international

Ph. BAKER ■ *Double taxation conventions*, Sweet & Maxwell, 3rd éd., 2009.

R. DANON, D. GUTMANN, X. OBERSON, P. PISTONE ■ *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune. Commentaire*, Helbing Lichtenhahn, Éditions Francis Lefebvre, 2013.

G. GEST et G. TIXIER ■ *Droit fiscal international*, PUF, 1990.

International Tax Center Leiden ■ *Materials on International & EC Tax Law*, vol. 1. (réactualisé chaque année).

K. VOGEL ■ *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Ed. by E. Reimer and A. Rust, Kluwer Law International, 4th éd., 2015 (2 vol).

Droit fiscal comparé

R. AVI-YONAH et N. SARTORI ■ *Global perspectives on income taxation law*, Oxford University Press, 2011.

H. J. AULT et B. J. ARNOLD ■ *Comparative Income Taxation, A Structural Analysis*, 3rd éd., Kluwer Law International, 2010.

P. BELTRAME et L. MEHL ■ *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2^e éd., 1997.

V. THURONYI (ed.) ■ *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1998 (2 vol.).

V. THURONYI ■ *Comparative Tax Law, Kluwer Law International*, 2003.

Reuves et publications périodiques

Reuves françaises spécialisées

- L'année fiscale (éditeur : PUF de 2003 à 2006 ; supplément de la *Revue de droit fiscal* depuis lors).
- Bulletin des conclusions fiscales (éditeur : Éditions Francis Lefebvre) : en abrégé, *BDCF*. N'existe plus depuis son absorption par la RJF.
- Bulletin fiscal Francis Lefebvre : en abrégé, *Bull. FL*.
- Feuillet rapide fiscal social Francis Lefebvre : en abrégé, *FR*.
- Fiscalité internationale (éditeur : Éditions JFA, Juristes & Fiscalistes Associés). Revue trimestrielle en version électronique et papier créée en 2019.
- Ingénierie patrimoniale (éditeur : Éditions JFA, Juristes & Fiscalistes Associés). Revue trimestrielle en version électronique et papier créée en 2019.
- Nouvelles fiscales (éditeur : Lamy).
- Revue de droit fiscal (éditeur : LexisNexis) : en abrégé, *Dr. fisc.*
- Revue fiscale du patrimoine (éditeur : LexisNexis)
- Revue de jurisprudence fiscale (éditeur : Éditions Francis Lefebvre) : en abrégé, *RJF. La RJF a absorbé le BDCF et s'appelle désormais Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales*
- Revue européenne et internationale de droit fiscal (éditeur : Bruylant).

Reuves françaises non spécialisées mais contenant des articles et/ou chroniques fiscales

- Bulletin Joly Sociétés.
- Droit & Patrimoine.
- Droit des sociétés.
- Les LPA.
- Revue de droit des affaires internationales.
- Revue des sociétés.
- Semaine juridique entreprise.
- Semaine juridique notariale.

Reuves internationales

- Liste indicative de revues européennes orientées vers la fiscalité internationale et comparée.
- British Tax Review (éditeur : Sweet & Maxwell).
- Bulletin for International Taxation (éditeur : IBFD).
- Cahiers de droit fiscal international (éditeur : Sdu).
- EC Tax Review (éditeur : Kluwer Law International).
- Diritto e pratica tributaria internazionale (éditeur : Cedam).
- European Taxation (éditeur : IBFD).
- International transfer pricing journal (éditeur : IBFD).

International VAT Monitor (éditeur : IBFD).

Intertax (éditeur : Kluwer Law International).

Highlights & Insights on European Taxation (éditeur : Kluwer) : en abrégé, *H & I*.

Rivista di diritto tributario internazionale – International tax law review (éditeur : ETI).

Tax Notes International (éditeur : Tax Analysts)

VAT Monitor (éditeur : IBFD).

World Tax Journal (éditeur : IBFD).

Sites internet

Site de l'administration fiscale : <http://www.impots.gouv.fr>.

Les sites de la Commission européenne, de l'OCDE et du FMI contiennent de nombreuses informations sur le droit fiscal et la politique fiscale (vue sous un angle économique). On consultera également avec profit le site de l'International Tax Dialogue : <http://www.itdweb.org>.

Pour l'actualité fiscale, on peut se reporter au site de la revue en ligne Fiscalonline : <http://www.fiscalonline.com>.

Plusieurs grands cabinets d'avocats publient enfin des lettres d'actualité (« newsletters ») contenant souvent de nombreuses informations sur les droits français, européens et étrangers : par exemple, v. le périodique « CMS Tax Connect » publié par CMS Francis Lefebvre Avocats et les autres cabinets du réseau CMS, la newsletter « International tax » publiée par le cabinet Hogan Lovells ou la « EU Tax Alert » publiée par Loyens & Loeff. La chronique du cabinet Maisto & Associati sur l'actualité fiscale européenne (« EU Tax Alert ») est remarquable.



INTRODUCTION GÉNÉRALE

- 1 Le présent ouvrage se propose de décrire les principes et les règles qui gouvernent le droit fiscal des affaires. Pour l'introduire, il faut tout d'abord en présenter de façon générale l'approche et le contenu (section 1). Il faut aussi décrire l'architecture des sources du droit, qui présente en matière fiscale une physionomie et une importance particulières (section 2).

SECTION 1 | PRÉSENTATION DE L'OUVRAGE

- 2 Le droit fiscal des affaires est une matière vivante dont les enjeux pratiques et théoriques sont considérables (§ 1). En en définissant les contours, on précisera aussi la méthode suivie dans ce livre (§ 2).

§ 1. LES ENJEUX DU DROIT FISCAL DES AFFAIRES

A. LA PRATIQUE

- 3 Il n'est pas une décision de quelque importance prise dans la vie réelle des entreprises qui ne fasse intervenir la composante fiscale. De même que le créateur d'entreprise ne peut faire l'économie d'une réflexion sur la structure juridique de son activité, il ne peut omettre la dimension fiscale de son choix : vaut-il mieux être soumis à l'impôt sur le revenu et à son barème progressif, ou « emprisonner » les bénéficiaires dans une structure opaque relevant de l'impôt sur les sociétés ? Quels biens doit-il affecter à son activité professionnelle ? Le dirigeant d'une entreprise ne peut, dans la même veine, oublier la dimension fiscale des choix qui se présentent à lui : faut-il acheter ou louer un équipement professionnel ? Faut-il emprunter auprès d'un établissement financier pour faire face à ses besoins de liquidités, ou solliciter les actionnaires ?

L'actionnaire d'une société se pose des questions qui lui sont propres : s'il entend céder les titres de la société dans laquelle il exerce son activité, les coûts fiscaux de la

cession sont-ils les mêmes selon qu'il est associé d'une société de personnes ou d'une société de capitaux ? Comment peut-il transmettre son entreprise à un successeur dans de bonnes conditions fiscales ?

Quant aux PME et aux sociétés d'une taille supérieure, elles sont quotidiennement confrontées à des choix de toutes sortes : quel est l'impact fiscal des investissements opérés par la société ? Est-il fiscalement préférable de constituer des succursales ou des filiales ? Comment limiter les « frottements fiscaux » sur les flux financiers entre sociétés du même groupe ? Comment choisir l'État étranger dans lequel établir une filiale¹ ? Autant de questions dont la liste pourrait sans difficulté atteindre 500 pages... et le lecteur préfère en général des réponses à des questions, même s'il est honnête de lui annoncer d'emblée que cet ouvrage lui donnera davantage de moyens de réfléchir que de réponses toutes faites.

- 4 Cet intérêt pratique du droit fiscal des affaires explique son rayonnement dans de multiples professions. Le fiscaliste d'entreprise, dont la fonction est chaque jour plus décisive et respectée, notamment dans les groupes de sociétés, joue un rôle essentiel, aux côtés du comptable et du directeur financier, pour faire en sorte que l'entreprise construise intelligemment sa stratégie fiscale. Les membres de l'administration fiscale, que l'Université tend à oublier parce qu'ils sont partiellement formés ailleurs, sont pourtant les interlocuteurs des entreprises toutes les fois qu'il s'agit de faire respecter la loi fiscale. L'avocat, fiscaliste spécialisé ou occasionnel, exerce naturellement le rôle de conseil de l'entreprise : il doit maîtriser le droit fiscal pour que ses clients prennent les bonnes décisions en matière civile ou commerciale ; il le doit plus encore lorsqu'il s'agit d'assister le contribuable à l'occasion d'une vérification de comptabilité et *a fortiori* d'un litige avec l'administration fiscale. Le notaire n'est pas en reste : de conseil des familles, il devient toujours davantage un conseil des entreprises familiales, et sa compétence dépasse désormais nettement le droit de l'enregistrement pour s'étendre à la fiscalité tout entière. Les professionnels du chiffre, parce que théoriquement non-juristes, sont cités en dernier lieu mais, en pratique, ce sont souvent les premiers – n'en déplaise aux avocats – à prodiguer des conseils fiscaux parce qu'ils sont en prise directe avec l'élaboration de la comptabilité. Au demeurant, la jurisprudence civile reconnaît clairement que « l'expert-comptable qui accepte d'établir une déclaration fiscale pour le compte d'un client doit, compte tenu des informations qu'il détient sur la situation de celui-ci, s'assurer que cette déclaration est, en tout point, conforme aux exigences légales »². Plus encore, « l'expert-comptable qui accepte, dans l'exercice de ses activités juridiques accessoires, d'établir un acte sous seing privé pour le compte d'autrui, est tenu, en sa qualité de rédacteur, d'informer et d'éclairer de manière complète les parties sur les effets et la portée de l'opération projetée, notamment sur ses incidences fiscales »³. On ne dira rien des magistrats, des deux ordres juridictionnels et de tout niveau hiérarchique, dont il est légitime d'exiger qu'ils maîtrisent le droit qu'ils doivent appliquer.

On l'aura compris : le droit fiscal des affaires est utile à la décision et au porte-monnaie. Il serait pourtant réducteur de s'en tenir là car le droit fiscal n'est pas seulement un instrument au service des États et des opérateurs économiques. C'est aussi l'illustration vivante du système économique et politique que nous habitons.

B. LA THÉORIE

- 5 Un exemple, présenté sous forme polémique avant de remonter à la théorie : certains entrepreneurs, lorsqu'ils sont interrogés, présentent l'impôt comme une forme d'expropriation organisée par l'État, voire d'atteinte à la liberté de travailler. C'est dire qu'ils conçoivent l'impôt comme une immixtion, plus ou moins légitime, de

■ 1. Ce type de question se pose notamment (mais pas seulement) pour des filiales ayant une activité immatérielle. Le facteur fiscal peut alors jouer un rôle décisif dans le choix de la localisation.

■ 2. Cass. com., 6 févr. 2007, n° 06-10109, *Bull. civ. IV*, n° 22.

■ 3. Cass. 1^{re} civ., 9 nov. 2004, n° 02-12415, *Bull. civ. I*, n° 256.

l'État dans l'exercice des droits les plus sacrés. Est-ce à dire que le principe même de l'impôt devrait être mis en cause ? La réponse est évidemment négative. L'impôt est le moyen pour l'État de subvenir à ses besoins, c'est-à-dire à ceux de tous les citoyens. Il est aussi utilisé pour orienter l'action des entreprises, que ce soit pour les inciter à investir dans tel secteur ou dans telle zone géographique, ou pour les dissuader de se livrer à certaines opérations jugées néfastes. Au regard de quels critères évaluer alors la qualité d'un système fiscal ? De sa rationalité ? De son efficacité économique et/ou environnementale ? De sa justice sociale ? De la combinaison entre les trois ? Voici quelques questions fondamentales sur lesquelles la doctrine est généralement peu prolifique.

Elle l'est d'autant moins que le droit fiscal des affaires révèle le paradoxe profond et difficilement surmontable de notre société : d'un côté, nous cultivons l'idéal d'une fiscalité absolument neutre, n'ayant aucun effet de distorsion sur les choix économiques et juridiques, le paroxysme de la neutralité étant évidemment l'inexistence de l'impôt ; dans cette perspective, on demande à l'État d'éliminer toutes les formes de discrimination entre acteurs économiques et de mettre fin aux « niches » fiscales. D'un autre côté, cependant, l'interventionnisme non déclinant de l'État dans l'économie, l'idéal de la solidarité entre les classes et les générations, le souci d'encourager l'investissement et la consommation tout en protégeant l'environnement, le clientélisme électoral, la vision à court terme et parfois l'absence de vision tout court militent en faveur de l'exact opposé. À chaque loi de finances se reproduit le même phénomène : tel crédit d'impôt est institué, tel autre est modifié, tel abattement est introduit ou supprimé, tel régime est complexifié. Pourquoi ? Parce que ceux qui font les lois sont soumis à la pression constante des électeurs, du contexte économique, de la compétition internationale et de bien d'autres facteurs encore. Parce que légiférer en matière fiscale, c'est refuser de faire le deuil de notre souveraineté.

§ 2. LA MÉTHODE SUIVIE

- 6 Le meilleur moyen de décrire la méthode suivie dans ce livre est de reprendre chacun des termes qui constituent son titre : droit (A)... fiscal (B)... des affaires (C).

A. DROIT...

- 7 Il s'agit tout d'abord d'un ouvrage de droit. La précision est d'importance car la « fiscalité » est souvent perçue par le grand public comme une technique parfaitement étrangère au droit. Or, s'il existe une part de vérité dans cette perception, il n'en reste pas moins que les principes sous-jacents à la technique fiscale sont souvent des principes juridiques classiques, que la « fiscalité » est régie par des textes et que ceux-ci sont objet d'interprétation. La première ambition du présent ouvrage est donc de faire prendre conscience à ceux qui étudient aujourd'hui et qui passeront demain les écritures comptables des entreprises, qui conseilleront et défendront celles-ci, ou qui élaboreront la norme fiscale, que le droit fiscal est autre que la comptabilité d'entreprise, de même qu'il est autre que la politique politicienne.

- 8 Le droit fiscal est également autre chose que l'approche économique de la fiscalité. Certes, il va de soi que la structure du système fiscal influe sur l'économie et réciproquement. Ils doivent d'ailleurs être considérés de pair lorsqu'on s'aventure sur le terrain de la politique fiscale, où la prise de décision doit être éclairée par l'analyse juridique et par l'analyse économique. Toutefois, faute de place et de compétence, le propos de l'ouvrage est restreint, même si l'on ne se privera pas, en de fréquentes occasions, de faire référence aux théories économiques lorsqu'elles permettent d'expliquer ou d'évaluer le droit existant.
- 9 Il convient également d'insister, d'emblée, sur le fait que cet ouvrage ne se conçoit pas exclusivement comme un manuel de pur droit interne. L'interaction entre la loi française, le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales bilatérales (voire multilatérales) est aujourd'hui l'un des traits marquants du droit fiscal. La dimension internationale et européenne est donc au cœur de ce livre.

En outre, il est impossible de comprendre l'évolution de la loi interne, même sur des points qui paraissent de détail au premier abord, sans faire référence au droit comparé⁴. L'approche comparative n'est pas ici un divertissement de l'esprit : plus qu'en d'autres matières, la fréquentation des systèmes juridiques étrangers est nécessaire pour comprendre les choix opérés par les acteurs économiques et les évolutions de la législation. Les sociétés et les groupes exerçant des activités dans plusieurs États comparent les règles et les systèmes fiscaux afin de se soumettre au régime le plus favorable. Les États se livrent une concurrence fiscale permanente : toutes les fois qu'un État introduit dans sa législation une nouvelle règle fiscale susceptible d'attirer l'investissement ou l'implantation sur son territoire de certaines structures juridiques, d'autres États réagissent et tentent de faire de même⁵. Lorsqu'un État invente une nouvelle règle anti-abus pour protéger ses finances publiques, il est fréquent que d'autres le suivent. La circulation des modèles fiscaux est ainsi une réalité qui explique dans une très large mesure le droit français⁶. Inversement, il peut arriver que le durcissement par un État de sa politique fiscale incite ses voisins à rendre leur loi plus attractive encore afin de bénéficier de cet effet d'aubaine⁷. L'histoire du droit fiscal est à bien des égards la description d'un processus d'imitation et de réaction entre États. Il faut en prendre la mesure dès le départ, c'est-à-dire dès l'apprentissage du droit fiscal.

B. | DROIT FISCAL...

- 10 Ce livre est un livre de droit fiscal. Il ne traite que d'impôts. Les prélèvements fiscaux, pourtant, ne représentent qu'une partie des prélèvements obligatoires, définis usuellement comme l'ensemble des versements obligatoires (y compris les cotisations

⁴ 4. Sur ce sujet, v. F. BIN, « L'apport du comparatisme en fiscalité des sociétés », in *Écrits de droit de l'entreprise, Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Dalloz, 2015.

⁵ 5. Le régime des sociétés holding est un exemple traditionnel de cette course entre États. Celui des sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) en est un autre.

⁶ 6. Pour une théorisation, cf. C. GARBARINO, "Tax transplants and circulation of corporate tax models", *Univ. Bocconi Working Paper* (disponible sur le site <http://ssrn.com/abstract=1356122>).

⁷ 7. Il existe un lien évident, par exemple, entre le durcissement par le Royaume-Uni de sa position à l'égard des « résidents non domiciliés » et l'extension corrélative par la France de son régime des « impatriés ». Idée simple : si les Anglais traitent plus mal les traders français exilés à Londres, il faut tenter de les faire revenir au pays...

sociales) effectués sans contrepartie au profit des administrations publiques⁸. Ainsi, la France se situe au premier rang européen par la proportion qu'occupent les cotisations sociales dans le PIB⁹. Avec des prélèvements obligatoires égaux à 46,5 % en 2018, elle figure à la première place de l'Union européenne dont la moyenne s'établit à 40,2 % (en 2018)¹⁰, et même à la première place de l'OCDE¹¹.

- 11 L'éviction des **prélèvements non fiscaux** dans le cadre de cet ouvrage n'a pas de justification rationnelle imparable, si ce n'est qu'ils obéissent à une logique et à des règles qui leur sont propres. Malgré tout, il n'est pas sans intérêt d'insister dans cette introduction sur le caractère pratiquement indissociable de l'impôt et des prélèvements non fiscaux¹². Les prélèvements sur l'assiette de Sécurité sociale constituent en effet un ensemble de charges considérables sur le facteur travail dont l'impact sur la vie des entreprises ne doit pas être sous-estimé¹³.
- 12 S'agissant d'un livre de droit fiscal, le présent ouvrage n'a pas non plus pour vocation de restituer dans le détail le contenu de la législation comptable. En pratique, il est cependant impossible de présenter l'un sans faire état de l'autre. Le résultat fiscal des entreprises est en effet calculé par la voie de rectifications du résultat comptable, ce qui traduit l'identité fréquente entre concepts fiscaux et concepts comptables. En outre, force est de constater que l'influence croissante des normes comptables dites internationales est devenue si importante que la législation fiscale interne doit continuellement s'adapter à cette petite révolution juridique. Nous aurons l'occasion d'y revenir à maintes reprises¹⁴.
- 13 Annoncer que ce livre ne s'intéresse au droit fiscal n'est, en tout état de cause, qu'un leurre, tant le droit fiscal ne peut être compris qu'à la lumière du droit tout court.

■ 8. Selon l'OCDE, les prélèvements obligatoires se définissent par un triple critère :

- les flux doivent correspondre à des versements effectifs (ce qui conduit à ne pas comptabiliser les régimes de retraites directs d'employeurs, ne comprenant pas de circuit effectif de cotisations, comme dans la fonction publique et certaines grandes entreprises) ;
- les destinataires des versements doivent être des administrations publiques (ce qui conduit à exclure, notamment, les versements à des ordres professionnels ou à des sociétés mutualistes) ;
- les versements doivent être non volontaires, c'est-à-dire en particulier être caractérisés par l'absence de contrepartie immédiate.

Source : Ph. MARINI, « Rapport d'information sur les prélèvements obligatoires et leur évolution », *Doc. Sénat* 2005-2006, n° 33, p. 14.

■ 9. Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, 2020, évaluant à 16,2 % du PIB les cotisations sociales et relevant que les employeurs en supportent plus des deux tiers.

■ 10. Eurostat, *Taxation trends*, préc., p. 16.

■ 11. OCDE, *Statistiques des recettes fiscales*, 2019, p. 21.

■ 12. On consultera avec profit à ce sujet D. WILLIAMS, "Social Security Taxation", in V. THURONYI (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1996, vol. I, chap. 11.

■ 13. Cf. sur ce point les rapports annuels de l'OCDE sur « les impôts sur les salaires » qui mesurent les prélèvements moyens d'impôts et de cotisations sociales sur les revenus du travail. Les économistes calculent ainsi le « coin fiscal », qui mesure la différence entre les coûts de main d'œuvre pour l'employeur et la rémunération nette correspondante du salarié. Il correspond à la somme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des cotisations de sécurité sociale payés par les salariés et par les employeurs, diminuée des prestations en espèces perçues, en proportion des coûts totaux de main d'œuvre pour les employeurs. Selon le rapport 2020 de l'OCDE sur les impôts sur les salaires (tableau 1.1., p. 26), ce coin fiscal est égal à 46,7 % en France en 2019, ce qui la place à la cinquième position de l'ensemble des pays de l'OCDE (la Belgique étant loin devant avec 52,2 %).

■ 14. Cf. *infra*, n° 386 et s.

La fraude fiscale, infraction pénale définie par le Code général des impôts, relève-t-elle du **droit pénal** ou du droit fiscal ? Il faut être abusé par la distinction des branches du droit pour s'imaginer qu'il existe une réponse univoque. Le Conseil d'État a d'ailleurs affirmé à plusieurs reprises que les principes généraux du droit pénal s'appliquent aux litiges relatifs aux pénalités fiscales¹⁵. Le droit fiscal peut-il exister indépendamment du **droit civil** ? Évidemment non : lorsqu'il s'agit de déterminer, pour les besoins de l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux, si le cautionnement fait naître une obligation continue ou instantanée, il est évident qu'un raisonnement civiliste s'impose. Lorsqu'il s'agit de rechercher la nature juridique d'un contrat pour les besoins des droits d'enregistrement, « il faut toujours avoir près de soi un traité de droit civil, et celui qui sait lire dans nos vieux grimoires peut prévoir l'avenir »¹⁶. Lorsqu'il s'agit de savoir si une personne doit être considérée comme propriétaire d'un bien (par exemple d'un fonds de commerce), c'est le droit civil qui sert de base au raisonnement, sauf lorsque la loi en dispose autrement¹⁷. Le droit fiscal peut-il être compris indépendamment du **droit international public ou même privé** ? La réponse négative s'impose tout autant : les conventions fiscales sont régies par les principes d'interprétation ordinaires des conventions internationales¹⁸, et il arrive même au juge fiscal de devoir appliquer de purs raisonnements de droit international privé¹⁹.

Bref, si le droit fiscal définit certains concepts de façon autonome²⁰, il est manifestement impossible de faire du droit fiscal sans être juriste. En vérité, il faudrait être aussi économiste, spécialiste de sciences politiques, sociologue²¹... Il faut même, à l'heure actuelle, que la fiscalité tienne compte des contraintes religieuses qui encadrent certaines activités économiques : en témoigne la prise de position de l'administration sur le traitement fiscal de la « finance islamique »²².

■ 15. V. en particulier : avis CE, 31 mars 1995, n° 164008, Section, *SARL Auto-Industrie Méri*, *RJF* 5/95, n° 623, avec concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, p. 326 ; avis CE, 5 avr. 1996, n° 176611, Section, *Houdmond*, *RJF* 5/96, n° 607, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, *BDCF* 3/96 p. 63, pour l'application immédiate de la loi pénale plus douce.

■ 16. G. BLANLUET, note à *Dr. fisc.* 2008, n° 49, comm. 608. Pour un exemple parmi d'autres, v. Cass. com., 22 oct. 2013, n° 12-23737, *SCI Marot Montaigne*, *Dr. fisc.* 2014, n° 7-8, comm. 171, note J.-P. MAUBLANC (le rachat par une SCI des parts sociales détenues par un associé décédé et transmises à ses légataires s'analyse comme le rachat d'un droit de créance au sens de l'art. 1870-1 C. civ. et non comme une cession de parts sociales donnant ouverture à la perception de droits de mutation).

■ 17. Cf. à ce sujet CE, 17 févr. 2010, *EURL Bosc Développement Loire*, *Dr. fisc.* 2010, n° 20, comm. 315, note P. FUMENIER et les intéressantes conclusions sur les relations entre droit civil et droit fiscal d'E. CORTOT-BOUCHER. *Add.*, dans le même numéro de la *revue de droit fiscal*, l'article d'O. FOUQUET, act. 172.

■ 18. Cf. *infra*, n° 46.

■ 19. Cf. notre article, « Le juge fiscal et la loi étrangère », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité. Liber amicorum Cyrille David*, LGDJ, 2005, p. 191 et s.

■ 20. La notion fiscale d'immeuble, par exemple, peut ne pas converger avec la définition civile.

■ 21. Pour une réflexion sur le sujet, D. GUTMANN, « L'argument sociologique en matière fiscale », in D. FENOUILLET (dir.), *L'argument sociologique en droit*, Dalloz, 2015. Plus généralement, pour un aperçu des multiples disciplines intéressant la fiscalité, cf. M. LAMB, A. LYMER, J. FREEDMAN et S. JAMES, *Taxation. An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press, 2004.

■ 22. Sur ce sujet, cf. par ex. BOI-DJC-FIN relatif au « cadre fiscal de la finance islamique ».

C. DROIT FISCAL DES AFFAIRES...

14 Enfin, ce livre est un livre de droit fiscal des affaires. L'expression « droit fiscal des affaires », pour habituelle qu'elle soit, n'a pas de signification précise²³. D'aucuns doutent même que le droit fiscal appartienne au genre plus général du droit des affaires, et dénoncent dans « le rapt du droit des sociétés et du droit des sociétés par le droit fiscal » un aspect de la « menace de dégénérescence, voire de disparition », qui obère l'avenir du droit des affaires²⁴... Quoi qu'il en soit, pour les besoins de la cause et des programmes universitaires, on fera rentrer dans le droit fiscal « des affaires » les principaux impôts ayant une incidence directe sur l'activité des entreprises : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et la cotisation économique territoriale. On s'intéressera aussi à des impôts ayant un impact plus faible sur le budget de l'État, mais qui peuvent peser lourd dans le patrimoine des personnes physiques et jouer en conséquence un rôle important dans la structuration juridique de certaines activités : c'est le cas, notamment, de l'impôt sur la fortune immobilière et des droits de mutation à titre onéreux (droits dus à l'occasion des cessions de titres, d'immeubles, de fonds de commerce, etc.) et à titre gratuit (droits de donation et de succession).

Le choix de concentrer l'étude sur quelques impôts essentiels conduits à n'aborder que superficiellement certains impôts. Elle a aussi pour effet d'exclure de l'ouvrage l'impressionnante liste des autres prélèvements frappant les entreprises : la taxe sur les surfaces commerciales, les taxes d'urbanisme, la taxe d'apprentissage, la taxe finançant la formation professionnelle continue, la participation à l'effort de construction, le versement transport, la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie, les taxes particulières frappant les entreprises du secteur pharmaceutique ou cosmétique, la taxe sur les véhicules de sociétés, la taxe générale sur les activités polluantes, la taxe sur les dépenses de publicité et sur les communications électroniques, la taxe frappant les entreprises qui ne satisfont pas à leur obligation d'employer un certain pourcentage de travailleurs handicapés, celle qui concerne les entreprises qui ne font pas apparaître de message à caractère sanitaire dans leurs publicités pour des boissons sucrées ou édulcorées, la prime à la cuve, la taxe bancaire de risque systémique, etc. D'autres taxes encore sont écartées, avec l'espoir d'obtenir le pardon du lecteur.

SECTION 2

LES SOURCES DU DROIT FISCAL DES AFFAIRES

15 Il n'est pas question, ici, de développer par le menu les sources du droit fiscal, ce qui relèverait d'un ouvrage plus général²⁵. On se contentera de rappeler l'essentiel et d'insister sur certains points qui paraissent particulièrement pertinents à l'approche du droit fiscal des affaires.

■ 23. L'observation est déjà faite par P. SERLOOTEN, titre n° 1.

■ 24. Formule conclusive (!) de l'ouvrage de C. CHAMPAUD, *Le droit des affaires*, PUF, 1991, p. 127.

■ 25. On se reportera par exemple à cette fin à l'ouvrage de J. LAMARQUE, O. NÉGRIN et L. AYRAULT qui contient près de 300 pages sur les sources du droit fiscal.

Cette description de l'architecture des sources est d'autant plus importante que le contentieux fondé sur le non-respect de la hiérarchie des sources fait l'objet d'une disposition spécifique du Livre des procédures fiscales. Selon son article L. 190, les règles du contentieux de l'établissement de l'impôt s'appliquent à « toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ». Les dispositions de l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales s'appliquent à tous les conflits de normes, ceux purement internes comme ceux entre une norme interne et une norme internationale ou de droit de l'Union européenne.

- 16 Ceci rappelé, la source première du droit fiscal, c'est la loi, expression par excellence de la souveraineté (§ 1). Pour appliquer la loi, les sources réglementaires et administratives du droit sont essentielles. Elles jouent en matière fiscale un rôle particulier (§ 2), de même que la jurisprudence (§ 3). Toutefois, le temps est loin où le législateur fiscal était maître du jeu. Le contrôle de constitutionnalité a vocation à s'étendre (§ 4), à l'instar du contrôle de conformité de la loi avec les conventions fiscales (§ 5) et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (§ 6). Le droit de l'Union européenne, quant à lui, occupe aujourd'hui une place centrale (§ 7). Le tout sans compter avec les sources non formelles mais bien réelles du droit fiscal (§ 8).

§ 1. LA LOI FISCALE

- 17 En vertu de l'article 34 de la Constitution, « la loi fixe les règles (...) concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature »²⁶. Cette règle constitue la mise en œuvre du principe du consentement à l'impôt, tel qu'établi par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789²⁷. Elle constitue un rempart posé contre l'arbitraire des gouvernants, une garantie que la souveraineté populaire ne peut être prise en défaut.

La loi fiscale, c'est en premier lieu le Code général des impôts ainsi que le Livre des procédures fiscales (dans sa partie législative). Il arrive cependant que d'autres codes ou d'autres lois non codifiées contiennent des dispositions fiscales.

En matière fiscale comme ailleurs – et peut-être plus qu'ailleurs – le principe de légalité de l'impôt doit composer en pratique avec le rôle joué par l'administration dans la conception, la rédaction et l'initiative de la loi. Cela tient, pour une part, à l'histoire et à la sociologie de l'organisation du pouvoir en France. Cela tient, pour une autre part, à la particularité des réformes fiscales, qui interviennent presque systématiquement à l'occasion des lois de finances et des lois de finances rectificatives, autant de documents d'une grande complexité technique dont la conception ne peut être confiée qu'à des fonctionnaires compétents. En France, un rôle clé est donc joué par la Direction de la législation fiscale (DLF).

Le rôle essentiel de l'administration se retrouve donc sans surprise lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre la loi fiscale.

■ 26. Pour un exposé substantiel de cette règle et de ses conséquences, cf. par ex. J. LAMARQUE, O. NÉGRIN et L. AYRAULT, n° 578 et s. ; M. COLLET, n° 28 et s.

■ 27. Cette notion de « mise en œuvre » est tirée de la décision du Conseil constitutionnel n° 2010-5 QPC du 18 juin 2010, § 4. On peut y voir un subtil moyen de tuer dans l'œuf toute tentative de rendre autonomes le principe de légalité de l'impôt et celui du consentement à l'impôt.

§ 2. LES SOURCES RÉGLEMENTAIRES ET ADMINISTRATIVES

- 18 L'exposé des différentes sources réglementaires et administratives (A) précède l'examen du principe fondamental de l'opposabilité de la doctrine administrative (B).

A. LES DIFFÉRENTES SOURCES

- 19 Il résulte de la combinaison entre les articles 34 et 37 de la Constitution que le gouvernement peut adopter des dispositions réglementaires pour assurer l'application des lois fixant les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts. Il peut également édicter une disposition fiscale distincte d'une règle d'assiette, de liquidation ou de recouvrement. Par conséquent, les sources réglementaires sont loin d'être marginales en matière fiscale. Ainsi, le Code général des impôts contient quatre annexes de caractère réglementaire dont la forme est variable²⁸. Le Livre des procédures fiscales contient également une deuxième partie réglementaire²⁹.

Les sources administratives – instructions et circulaires notamment – sont également essentielles. Certes, en principe, une instruction de l'administration fiscale ne peut pas servir de fondement à l'imposition, de sorte que l'administration ne peut pas se prévaloir de ses propres instructions pour justifier les impositions contestées par le contribuable³⁰. Toutefois, en pratique, les instructions et circulaires administratives constituent bien souvent les textes de référence pour les fonctionnaires de l'administration fiscale, voire pour les praticiens du secteur privé. Il en va de même des réponses ministérielles, qui concernent tous les domaines de la fiscalité des affaires.

B. L'OPPOSABILITÉ DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

- 20 La « doctrine administrative » se compose essentiellement des instructions publiées par l'administration fiscale et ayant pour objet d'interpréter la loi. Une documentation fiscale – opposable, consolidée et régulièrement actualisée – a été mise en ligne en septembre 2012 sur un site internet dédié (dénommé « bofip. impots.gouv.fr » pour « *Bulletin Officiel des Finances Publiques – Impôts* »). Cette documentation en ligne s'est substituée à l'ensemble de la doctrine antérieure qu'elle est censée consolider et qui a en conséquence été abrogée à compter du 12 septembre 2012. L'administration fiscale publie en outre sur Internet ses principaux projets d'instructions fiscales, qui sont opposables dès leur mise en ligne, donc à un stade encore provisoire.

Ces textes sont d'autant plus auscultés qu'ils sont opposables à l'administration, en vertu de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales³¹. Ce texte contient deux alinéas énonçant chacun un

■ 28. Décrets en Conseil d'État (annexes I et II), décrets simples (annexe III), arrêtés (annexe IV).

■ 29. Partie dans laquelle sont reprises les dispositions prises sous forme de décret extraites des annexes II et III du CGI. La troisième partie « arrêtés » reprend les dispositions précédemment incluses dans l'annexe IV au CGI.

■ 30. CE, 26 juill. 1985, n° 45149, Plén., *RJF* 10/85, n° 1283 ; CE, 27 févr. 1989, n° 57066, 8^e et 9^e s.-s., *SCI La Résidence du Bocage*, *RJF* 4/89, n° 423.

■ 31. L'origine de cette garantie remonte à deux instructions adoptées par l'administration en 1928. Elle fut codifiée par une loi du 28 déc. 1959.

principe distinct. Cette structure en deux alinéas explicite et justifie la différence entre l'opposabilité du rescrit fiscal (1^{er} alinéa) et de la doctrine publiée (2^d alinéa).

Plus précisément :

– le 1^{er} alinéa prévoit qu'« 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 ». Les modalités d'application de ce texte figurent à l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales qui précise notamment dans son 1^o que la garantie de l'article L. 80 A est applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

– le 2^d alinéa énonce que « 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 rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales »³².

- 21 La portée de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales est considérable, même si elle n'est pas infinie. Une fois la garantie applicable, rien n'y fait obstacle. L'opposabilité de la doctrine n'est pas entamée, par exemple, par le fait que celle-ci serait contraire à un texte de niveau hiérarchique supérieur : la loi, mais aussi le traité. Il y a là une curiosité juridique qui ne s'explique que par le souci de protéger le contribuable qui, de bonne foi, s'est fondé sur la doctrine publiée de l'administration pour faire telle ou telle opération. Sa constitutionnalité est donc discutée³³. Sa conformité au droit de l'Union européenne ne l'est pas moins³⁴ ; au demeurant, il existe en jurisprudence une incertitude sur la possibilité pour un contribuable de se prévaloir d'une doctrine administrative incompatible avec les objectifs d'une directive³⁵. Ce qui est clair, en revanche, c'est qu'une instruction qui applique à des situations purement internes un avantage non prévu par la loi, tout en se refusant à le faire en présence de situations présentant un élément d'extranéité, ne peut voir son champ d'application étendue à ces dernières³⁶. On ne saurait exiger de l'administration qu'elle étende aux non-

■ 32. Ce texte était jadis complété par le décret du 28 nov. 1983, non spécifique à la matière fiscale, et selon lequel « tout intéressé est fondé à se prévaloir à l'encontre de l'administration des instructions, directives et circulaires publiées (...) lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements ». Ce décret a cependant été abrogé par l'article 20 du décret n° 2006-672 du 8 juin 2006, applicable depuis le 1^{er} juill. 2007.

■ 33. Pour une très intéressante mise au point (en faveur de la constitutionnalité, et avec une éclairante comparaison avec le droit allemand), H. RABAULT, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales », *LPA*, 15 juin 2012, n° 120, p. 20 et s.

■ 34. A. COUDERC, « L'opposabilité d'une doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : une question cruciale encore en suspens », *BF 10/12*, p. 763 et s.

■ 35. En faveur de l'invocabilité, CAA Paris, plén., 17 déc. 1991, n° 357, *Dr. fisc.* 1992, n° 18, comm. 944, concl. F. BERNAULT ; *RJF 2/92*, n° 232 ; CAA Paris, plén., 25 mars 2010, n° 08PA03658, *SARL à la Frégate*, *Dr. fisc.* 2010, n° 36, comm. 465, concl. S. GOUËS, note M. GUICHARD et R. GRAU ; *RJF 7/10*, n° 709 (affirmant que la garantie prévue par l'article L. 80 A du LPF, lequel assure en droit interne le respect du principe de confiance légitime reconnu en droit communautaire, permet au contribuable de bonne foi de se prévaloir de l'interprétation faite par l'administration d'un texte fiscal, même si elle est contraire à une norme communautaire). *Contra*, TA Versailles, 4 janv. 1994, n° 866350, *Centre français de la restauration*, *RJF 4/94*, n° 447 ; TA Lyon, 28 mai 2002, n° 98-1103, 7^e ch., *Pijolet*, *RJF 11/02*, n° 1233 ; CAA Douai, plén., 26 avr. 2005, n° 02-736, *SA Segafredo Zanetti France*, *Dr. fisc.* 2005, n° 36, comm. 581 ; *RJF 11/05*, n° 1175.

■ 36. En ce sens, CE, 29 oct. 2012, n° 337253, *Sté Crédit Agricole SA*, *Dr. fisc.* 2013, n° 7-8, concl. C. LEGRAS, note O. FOUQUET. V. aussi l'article de L. LECLERCQ et Th. PONS, *Dr. fisc.* 2013, n° 45, ét. 501.

résidents une solution illégale, fût-ce pour respecter le principe de non-discrimination... La solution n'a à notre sens que l'apparence de la logique et conduit à des résultats fort choquants.

- 22 Le souci de protéger le contribuable peut-il conduire au résultat de rendre inattaquables certains montages de défiscalisation fondés sur une application à la lettre des instructions administratives ? Comme on le reverra en conclusion de cet ouvrage, l'objectif d'endiguer l'abus de droit coexiste de façon complexe avec le principe de l'opposabilité à l'administration de sa propre doctrine³⁷.

§ 3. LA JURISPRUDENCE

- 23 La jurisprudence en matière fiscale a, en France, un double visage, à l'image de la dualité des ordres juridictionnels. Il existe donc une jurisprudence du Conseil d'État et une jurisprudence de la Cour de cassation, selon le type d'impôt considéré³⁸. On pourrait ajouter qu'il existe aussi une jurisprudence des juges du fond, tantôt provocatrice en faveur du contribuable, tantôt alignée un peu trop systématiquement sur la position de l'administration fiscale.

Quoi qu'il en soit, il est indiscutable que le Conseil d'État et la Cour de cassation ont pris la mesure de leur pouvoir³⁹, et que certains arrêts peuvent légitimement être considérés comme créateurs de droit. La théorie de l'abus de droit trouve ainsi son origine dans la jurisprudence de la Cour de cassation du XIX^e siècle⁴⁰, en l'absence de tout texte fiscal en la matière. Celle de l'acte anormal de gestion est issue d'une interprétation audacieuse de l'esprit du Code général des impôts par le Conseil d'État⁴¹. C'est également à ce dernier que l'on doit l'affirmation de principes aussi divers que la liberté d'affectation des actifs au patrimoine professionnel du commerçant⁴² ou la subsidiarité des conventions fiscales internationales⁴³. Il est à noter, au passage, que la jurisprudence fiscale prend parfois la forme d'avis⁴⁴, non d'arrêts. Outre le célèbre avis sur l'affaire des « fonds turbos » concernant la relation entre théorie de l'abus de droit et l'opposabilité de la doctrine administrative⁴⁵, on peut par exemple citer l'avis du 12 avril 2002

■ 37. Cf. *infra*, n° 998.

■ 38. Pour mémoire, relèvent de la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire les litiges relatifs à la taxe de publicité foncière, aux droits de timbre, aux droits de mutation à titre gratuit et onéreux, aux contributions indirectes ainsi qu'à l'impôt sur la fortune immobilière. Relèvent de la compétence de l'ordre administratif les litiges relatifs aux impôts directs et aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées (LPF, art. L. 199). Rentrent dans cette catégorie, notamment, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée. La distinction entre compétences administrative et judiciaire est d'une grande complexité. Pour plus de détails, cf. C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P. F. RACINE, n° 59.

■ 39. Pour une intéressante réflexion à ce sujet, cf. P. F. RACINE, « Le juge, arbitre de l'impôt », *Archives de philosophie du droit*, t. 46, 2002, p. 197 et s.

■ 40. Cass. civ., 20 août 1867, *DP* 1867, 1, 337.

■ 41. Cf. *infra*, n° 623.

■ 42. CE, 24 mai 1967, n° 65436, *Dr. fisc.* 1967, n° 27, concl. SCHMELTZ.

■ 43. CE, ass., 28 juin 2002, *Rec.* n° 232276, *Dr. fisc.* 2002, n° 36, p. 1150, concl. S. AUSTRY, *BDCF* 10/02, p. 13 et s. ; *L'année fiscale* 2003, chron. de fiscalité internationale par B. CASTAGNÈDE.

■ 44. Ne pas confondre l'avis rendu dans le cadre d'une procédure contentieuse et l'avis donné par la Section des finances du Conseil d'État en dehors de tout contentieux. Le premier a généralement une portée plus importante que le second.

■ 45. Cf. *infra*, n° 989 et s.