

Frédéric DOUET

Préface de Maître Kami HAERI

ÉDITION
2024

COURS DE

DROIT FISCAL

5^e édition

**Tout le programme
en 50 fiches et en tableaux**

Collection
CRFPA

Enrick · B · Éditions

À jour de la loi de
finances pour 2022



© photo: Remco Taveri / AdobeStock

Dans cet ouvrage **101 concepts de nature juridique** sont traités de manière transversale et pluridisciplinaire afin de donner au lecteur des éléments de culture juridique et judiciaire.

Outre des développements juridiques, chaque thème peut offrir des informations sur le contexte historique, social, économique ou politique expliquant son élaboration ou son évolution. Chaque notion juridique est ensuite abordée par le prisme du droit international et notamment européen, de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, du droit civil, pénal ou public.

L'objectif est de donner aux étudiants un véritable outil de préparation aux examens et concours d'accès aux diverses professions du droit (avocats, magistrats, OPJ et APJ, cadres dans la fonction publique d'État et des collectivités territoriales). Mais, journalistes, élus : des décideurs publics et économiques, ou encore des professionnels du droit en exercice pourront aussi trouver dans les différentes fiches de précieux éléments d'information et de culture.



Érick MAUREL est aujourd'hui procureur de la République à Nîmes après avoir exercé dans de nombreuses juridictions. Il a ainsi été procureur de la République à Abbeville, Saint-Omer, Pau, et a été affecté dans des juridictions comme Ajaccio ou Pontoise. Ancien auditeur de l'IHEDN et de l'INHESJ, il a été directeur de sessions de formation continue durant six années à l'École nationale de la magistrature, chargé de cours à la faculté de droit de Pau, et a publié des articles juridiques ainsi que plusieurs ouvrages consacrés à l'action du ministère public.




© photo: Remco's Travels / AdobeStock

À jour du futur Code de la justice pénale des mineurs, cet ouvrage est conçu autour du programme de procédure pénale à l'examen d'accès au CRFPA tel que fixé par l'arrêté du 17 octobre 2016, modifié par arrêté du 6 mars 2018. Il aborde à la fois la procédure pénale et l'exécution des peines.

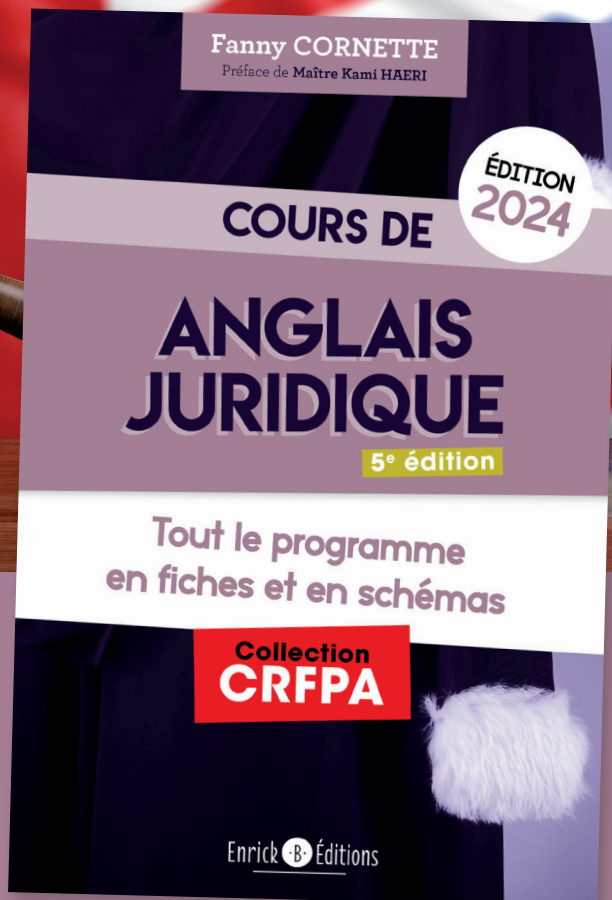
Résolument concret, synthétique et opérationnel, il s'adresse à l'étudiant de **L2** ou **L3**, au candidat au **CRFPA** ou à l'**ENM**, ainsi qu'au praticien soucieux de mettre à jour ses connaissances en procédure pénale.



Jean-Yves MARÉCHAL est docteur en droit privé et sciences criminelles, et professeur à l'université de Lille où il enseigne le droit pénal et la procédure pénale. Codirecteur de l'Institut de criminologie de Lille, il est l'auteur de **Cours de droit pénal** (Enrick B. Éditions) et de très nombreuses études consacrées aux questions de droit pénal et de procédure pénale.

 @Parsiphalle

Enrick · B · Éditions



Cet ouvrage est destiné spécialement aux étudiants préparant l'épreuve d'anglais du CRFPA. Il contient tout d'abord une partie méthodologique pour optimiser les révisions et être le plus efficace possible le jour de l'épreuve. Il est complété par des fiches synthétiques bilingues permettant d'acquérir ou de réviser les bases nécessaires au traitement de sujets juridiques en lien avec les systèmes juridiques anglo-saxons et l'actualité. Enfin, il est enrichi d'un lexique de vocabulaire juridique anglais/français et français/anglais.



Fanny CORNETTE est titulaire d'un doctorat en droit international privé. Elle a travaillé sur le projet européen Tenlaw à l'université de Delft aux Pays-Bas avant de créer sa société de traduction juridique ABCThémis et la chaîne YouTube ABCJuris, tout en continuant à enseigner le droit international privé, la procédure civile et l'anglais juridique.



© photo: Remco's Travels / Adobe Stock

À jour des derniers textes et jurisprudences, cet ouvrage est conçu autour du programme de droit civil à l'examen d'accès au CRFPA tel que fixé par l'arrêté du 17 octobre 2016, modifié par arrêté du 6 mars 2018.

Il retrace donc à la fois le droit des biens, le droit de la famille, le droit des régimes matrimoniaux, le droit des contrats spéciaux et le droit des sûretés.

Résolument concret, synthétique et opérationnel, il s'adresse à la fois à l'étudiant de **L2** ou **L3**, au candidat au **CRFPA** ou à **l'ENM**, ainsi qu'au praticien soucieux de mettre à jour ses connaissances en droit civil.



Armand DADOUN est maître de conférences à l'université de Lille.

Valérie DURAND est maître de conférences à l'université du Littoral-Côte d'Opale.

Solène RINGLER est maître de conférences à l'université d'Angers.

Cours de droit fiscal

Frédéric DOUET

Cours de droit fiscal

Tout le programme
en 50 fiches et en tableaux

© Enrick B. Éditions, 2023, Paris
www.enrickb-editions.com
Tous droits réservés

Directeur de la Collection CRFPA : Daniel BERT

Conception couverture : Marie Dortier
Réalisation couverture : Comandgo

ISBN : 978-2-38313-178-6

En application des articles L. 122-10 à L. 122-12 du Code de la propriété intellectuelle, toute reproduction à usage collectif par photocopie, intégralement ou partiellement, du présent ouvrage est interdite sans l'autorisation du Centre français d'exploitation du droit de copie. Toute autre forme de reproduction, intégrale ou partielle, est interdite sans l'autorisation de l'éditeur.

Le mot du directeur de collection

L'examen d'accès au CRFPA est réputé difficile et sélectif.

L'arrêté du 17 octobre 2016 renforce cette impression, dans la mesure où le double objectif de la réforme est à la fois de **simplifier** et de **complexifier** l'examen d'accès au CRFPA.

Simplifier l'organisation de l'examen, tout d'abord, en diminuant le nombre d'épreuves et en nationalisant les sujets.

Complexifier l'obtention de cet examen, ensuite, afin de dresser des barrières d'accès à la profession d'avocat. Les avocats ne cessent, à juste titre, de dénoncer la paupérisation de leurs jeunes confrères et réclament davantage de sélection à l'entrée de la profession.

La réussite de l'examen d'accès au CRFPA nécessite :

- **un solide socle de connaissances dans les matières fondamentales ;**
- **une bonne méthodologie ;**
- **une bonne connaissance de l'actualité**, les rédacteurs de sujets d'examen ayant souvent tendance à se laisser guider par l'actualité.

La **Collection CRFPA** a été conçue autour de ces trois axes. L'éditeur, Enrick B Éditions, a mis en place une gamme d'outils d'apprentissage et de révision efficaces, dans **la seule optique de la préparation au CRFPA**.

Conçus autour de l'arrêté réformant le programme et les modalités de l'examen d'entrée au CRFPA, les ouvrages sont rédigés par une équipe d'universitaires et de praticiens, tous rompus à la préparation du « pré-CAPA », depuis plus de dix ans.

La **Collection CRFPA** comporte autant d'ouvrages que de matières composant l'examen d'entrée au CRFPA. Elle est conçue pour faciliter une acquisition rapide et progressive des connaissances. Chaque ouvrage ne dépasse pas en moyenne 400 pages. Les chapitres sont remplacés par des « fiches ». Chaque fiche est composée de trois rubriques récurrentes, conçues pour proposer trois niveaux de lectures différents :

- **L'essentiel** (un résumé du cours en dix lignes maximum) ;
- **Les connaissances** (un rappel des connaissances indispensables pour préparer les épreuves pratiques) ;
- **Pour aller plus loin** (des indications bibliographiques utiles, le cas échéant, à l'approfondissement du cours).

Élaborés avec le concours de psychologues, les ouvrages contiennent des schémas, tableaux et illustrations, conçus afin de stimuler la mémoire visuelle du lecteur et d'éviter de longs développements qui pourraient parfois paraître rébarbatifs ou décourageants. Les études démontrent en effet que l'alternance de visuels (tableaux, schémas, etc.) et la dynamisation du contenu sont les clés d'une mémorisation simplifiée.

En outre, grâce à l'emploi de technologies innovantes, chaque ouvrage de la **Collection CRFPA** est connecté. Afin d'assurer une veille entre chaque réédition, ils comportent un QR Code en première page permettant d'accéder à des mises à jour en ligne, disponibles jusqu'à la veille de l'examen. Par ailleurs, vous trouverez tout au long des ouvrages d'autres QR Codes. En les scannant, vous pourrez accéder à des vidéos portant sur des points particuliers du cours, ou bénéficier de conseils méthodologiques de la part des auteurs. Les ouvrages deviennent donc interactifs !

À chaque ouvrage de cours est associé un **ouvrage d'exercices corrigés** composé de cas pratiques et de consultations juridiques, qui couvre l'intégralité du programme de la matière et renvoie aux fiches de **l'ouvrage de cours**. Les deux ouvrages sont conçus comme complémentaires.

Les ouvrages de la **Collection CRFPA** constitueront, nous le souhaitons et nous le pensons, le sésame qui vous permettra d'accéder à la profession d'avocat.



Le point sur...
Présentation de la collection CRFPA



Daniel BERT
Maître de conférences à l'Université de Lille Droit & Santé
Avocat à la Cour
Directeur de la **Collection CRFPA**

Préface

Souvenons-nous de ce que, à l'Université ou ailleurs, nous aimions chez un enseignant.

Sa matière pouvait bien être la plus hermétique de toutes, la plus difficile à appréhender, peu importe. Nous savions qu'il allait nous emmener dans un univers savant et exigeant, avec pédagogie et bienveillance, qu'il ne ménagerait pas son temps afin que nous puissions maîtriser la grammaire élémentaire de sa discipline, avant de nous conduire vers des considérations plus sophistiquées, sans jamais laisser quiconque au bord de la route. Je regrette de ne pas avoir retenu le nom de cette exceptionnelle chargée de travaux dirigés en droit des sûretés à l'Université Paris-X Nanterre, qui n'a certes jamais rendu cette matière plus simple – car c'est une matière d'une grande complication, au sens le plus noble de l'horlogerie – mais qui avait fait le pari de l'exigence et qui nous l'avait enseignée en la mettant sans cesse en perspective, convoquant les exemples concrets, explicitant le cheminement de la doctrine sur tel aspect ; nous donnant le sentiment, malgré son érudition, qu'elle nous parlait d'égal à égal. J'avais adoré le droit des sûretés. L'aurais-je même imaginé quelques mois auparavant, tant la réputation de cette discipline la précédait, tant nous l'appréhendions avec une crainte révérencielle, tant nous nous perdions en calculs savants afin d'en anticiper la compensation arithmétique dans nos moyennes finales ?

Ce que nous avons aimé, au fond, chez certains enseignants, c'est qu'ils nous rendaient le savoir accessible. C'est que l'on commençait à y croire, que l'on se disait : pourquoi pas ? J'aurais dû retenir le nom de cette exceptionnelle chargée de travaux dirigés. L'accessibilité demeure encore une préoccupation aujourd'hui, face à un corpus juridique qui s'est complexifié à travers le temps, et étendu dans l'espace. Les étudiants qui parcourent le présent ouvrage deviendront en effet des avocats d'un monde quelque peu nouveau : un droit interne toujours plus influencé par le droit européen et international, une géopolitique qui aura modifié notre rapport aux libertés individuelles, une conjugaison intime entre le droit écrit et la soft law, devenus quasiment équivalents, l'émergence d'acteurs nouveaux du droit (régulateurs sectoriels de plus en plus nombreux, de plus en plus actifs, associations et organisations non gouvernementales légitimées dans leur exercice quotidien), bouleversement de notre pratique par cette révolution anthropologique fascinante que constitue le numérique. Ce sont des qualités nouvelles qui devront désormais être cultivées par l'avocat : l'intelligence émotionnelle, la créativité, la résolution de problèmes complexes, le développement de l'identité numérique, le travail – ou davantage encore l'exercice – en équipe.

Le nouvel examen national s'efforce de répondre aux exigences de cet environnement nouveau. L'examen d'entrée au CRFPA se transforme afin d'être plus cohérent,

plus lisible et plus sélectif. Plus égalitaire aussi. Mais cette réorganisation crée quelques inquiétudes chez les étudiants et implique un changement dans l'organisation de leur préparation.

L'accessibilité est donc plus que jamais une préoccupation face à un examen d'entrée dans les Écoles d'Avocats dont, conséquence de la complexification du droit, les contours ont été redessinés. C'est donc la stratégie d'enseignement et de préparation à cet examen qui s'en trouve transformée, notamment en cette période légitimement préoccupante pour les étudiants de transition entre l'ancien examen et le nouveau.

Il faut donc saluer la démarche qui consiste pour une maison d'édition telle qu'Enrick B Éditions, à imaginer une nouvelle structure éditoriale, une offre innovante, totalement adaptée à la nomenclature du nouvel examen national d'accès aux

Écoles d'Avocats. L'accessibilité, toujours, qui consiste à réorganiser les contenus d'un manuel afin de les orienter vers leur application la plus concrète et la plus immédiate. Il ne s'agit pas d'abandonner les traités et les ouvrages les plus denses, qui ont fait l'objet d'un enrichissement quasiment majestueux au fil des années.

Il ne s'agit pas davantage de déserrer un apprentissage régulier et assidu à l'Université au profit d'un bachotage affolé. Le Droit s'apprend par un phénomène de sédimentation noble. Il faut du temps. Il faut de la régularité. Mais le nouvel examen obéit à une structure et s'inscrit dans une stratégie nouvelle : réduction des matières disponibles, recentrage autour de certains enseignements, valorisation de l'admission à travers le coefficient modifié du Grand Oral. Cette réorganisation nécessite une pédagogie nouvelle.

Cet ouvrage participe de cette préoccupation constante, en constitue une nouvelle initiative. Et il est – surtout – réjouissant de constater que la pédagogie conserve sa capacité d'imagination.

Kami HAERI

avocat associé-partner, *Quinn Emanuel Urquhart & Sullivan*
ancien secrétaire de la Conférence
ancien membre du Conseil de l'ordre

Avant-propos

Un arrêté du 2 octobre 2018 (JORF n° 0238 du 14 oct. 2018 texte n° 39) marque le grand retour du droit fiscal parmi les épreuves écrites de l'examen d'accès au centre régional de formation professionnelle des avocats (CRFPA). L'une des quatre épreuves d'admissibilité à cet examen est une épreuve (dont la note est affectée d'un coefficient 2) destinée à vérifier l'aptitude à résoudre un ou plusieurs cas pratiques ou à rédiger une ou plusieurs consultations, d'une durée de trois heures, qui au choix du candidat peut porter sur le droit civil, le droit des affaires, le droit social, le droit pénal, le droit administratif, le droit international et européen ou le droit fiscal. Le programme de cette dernière matière englobe :

I. – Les sources du droit fiscal (sources nationales, sources internationales et communautaires) ;

II. – L'imposition du résultat des entreprises (la classification fiscale des sociétés et des groupements, la détermination du résultat imposable des sociétés, l'imposition des résultats dans les groupes de sociétés) ;

III. – L'imposition du chiffre d'affaires de l'entreprise (le champ d'application de la TVA, la TVA exigible et la TVA déductible) ;

IV. – L'imposition du revenu et du patrimoine des personnes physiques (l'impôt sur le revenu, l'imposition du patrimoine) ;

V. – Le contrôle et le contentieux fiscal (les contrôles fiscaux, les recours du contribuable).

Le présent ouvrage de droit fiscal couvre l'ensemble de ce programme.

Les candidats qui choisissent le droit fiscal comme épreuve d'admissibilité au Centre régional de formation professionnelle des avocats doivent avoir à l'esprit trois séries de considérations.

Tout d'abord, le droit fiscal est un droit de superposition, c'est-à-dire un droit ayant vocation à s'appliquer à des situations déjà régies par d'autres branches du droit. Pour mesurer la portée du droit fiscal, il est donc nécessaire de connaître préalablement les autres branches du droit (droit de la famille, droit commercial, droit des sociétés...).

Ensuite, il est vivement recommandé de se familiariser avec le Code général des impôts parallèlement à la lecture de cet ouvrage.

Enfin, les cas pratiques (questions précises) et les consultations fiscales (exposé d'une situation dont il convient de dégager les problématiques) ne dérogent pas à la méthodologie habituelle. Pour résoudre un cas pratique ou pour répondre à une consultation, le candidat ne doit pas se borner à avancer une série d'affirmations.

Toutes ses réponses doivent **impérativement** être justifiées. Pour ce faire, il doit successivement :

- procéder à un bref rappel des faits ;
- dégager la question de droit fiscal suscitée par ces faits ;
- rappeler la règle applicable à la question de droit fiscal posée en précisant ses modalités d'application (principe et exceptions) ;
- vérifier les conditions d'application de la règle rappelée (vérification du principe **et** des exceptions) ;
- conclure ou non à l'application de la règle énoncée ;
- **dans l'affirmative**, énoncer les effets de la règle rappelée ;
- et, répondre à la question de droit fiscal posée.

Frédéric DOUET,
professeur à l'université Rouen-Normandie,
membre du Conseil des prélèvements obligatoires,
codirecteur du master 2 Droit des affaires et fiscalité
de l'université Rouen-Normandie,
directeur du master 1 Droit des affaires de l'université Rouen-Normandie

Liste des abréviations

art. : Article
BA : Bénéfices agricoles
BIC : Bénéfices industriels et commerciaux
BNC : Bénéfices non commerciaux
CAA : Cour administrative d'appel
CDI : Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires
C. com. : Code de commerce
CGA : Centre de gestion agréé
CGI : Code général des impôts
CIBS : Code des impositions sur les biens et services
CJA : Code de justice administrative
Cons. const. : Conseil constitutionnel
CRDS : Contribution au remboursement de la dette sociale
CRFPA : Centre régional de formation professionnelle des avocats
CSG : Contribution sociale généralisée
DDHC : Déclaration des droits de l'homme et du citoyen
DIR : Rémunérations des dirigeants
Dr. fisc. : Revue de droit fiscal (Lexis Nexis)
EARL : Exploitation agricole à responsabilité limitée
EIRL : Entreprise individuelle à responsabilité limitée
ESFP : Examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques
ETNC : États ou territoires non coopératifs
EURL : Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
FCP : Fonds commun de placement
FCPR : Fonds commun de placement à risques
GAF : Groupements agricoles fonciers
GFA : Groupements fonciers agricoles
IFI : Impôt sur la fortune immobilière
IGF : Impôt sur les grandes fortunes
ISF : Impôt de solidarité sur la fortune
IR : Impôt sur le revenu
IS : Impôt sur les sociétés
LPF : Livre des procédures fiscales
OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques
Opci : Organisme de placement collectif immobilier
Ord. : Ordonnance
PEA : Plan d'épargne en actions
PEE : Plan d'épargne entreprise
RF : Revenus fonciers
RJF : Revue de jurisprudence fiscale (Francis Lefebvre)
RM : Revenus de capitaux mobiliers
SA : Société anonyme

SARL : Société à responsabilité limitée
SAS : Société par actions simplifiée
SCI : Société civile immobilière
SIIC : Société d'investissement immobilier cotée
Sicav : Société d'investissement à capital variable
SOFICA : Société de financement de l'industrie cinématographique
et de l'audiovisuel
TA : Tribunal administratif
TS : Traitements, salaires, pensions et rentes viagères
TFUE : Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
TUE : Traité sur l'Union européenne
TVA : Taxe sur la valeur ajoutée
V. : Voir

Sommaire

P@RTIE 1

LES SOURCES DU DROIT FISCAL

Fiche n° 1	Les sources nationales du droit fiscal.....	20
Fiche n° 2	La doctrine administrative.....	28
Fiche n° 3	Les sources internationales et communautaires du droit fiscal.....	39

P@RTIE 2

L'IMPOSITION DU RÉSULTAT DES ENTREPRISES

Fiche n° 4	Les modalités d'imposition des entreprises individuelles et des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.....	52
Fiche n° 5	La classification fiscale des sociétés.....	65
Fiche n° 6	Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés.....	69
Fiche n° 7	Les rapports entre le droit fiscal et le droit comptable	74
Fiche n° 8	Les modalités de détermination du résultat imposable des entreprises.....	80
Fiche n° 9	La définition des bénéficiaires industriels et commerciaux	92
Fiche n° 10	Les produits d'exploitation et les produits accessoires	99
Fiche n° 11	Les produits exceptionnels.....	103
Fiche n° 12	Les frais généraux	113
Fiche n° 13	Les amortissements.....	123
Fiche n° 14	Les provisions	131
Fiche n° 15	Les dépréciations	137
Fiche n° 16	L'imposition des résultats dans les groupes de sociétés	139
Fiche n° 17	La localisation du bénéfice des entreprises.....	146

P@RTIE 3

L'IMPOSITION DU CHIFFRE D'AFFAIRES DE L'ENTREPRISE

Fiche n° 18	Le champ d'application de la TVA.....	160
Fiche n° 19	La TVA exigible.....	192
Fiche n° 20	La TVA déductible	199

P@RTIE 4

L'IMPOSITION DU REVENU ET DU PATRIMOINE DES PERSONNES PHYSIQUES

Fiche n° 21	Les prélèvements sociaux et l'impôt sur le revenu	208
Fiche n° 22	Caractéristiques de l'impôt sur le revenu	214
Fiche n° 23	Les revenus relevant de la fiscalité des particuliers	217
Fiche n° 24	Les revenus relevant de la fiscalité des entreprises	237
Fiche n° 25	La détermination du revenu net global imposable	244
Fiche n° 26	Le calcul de l'impôt sur le revenu.....	248
Fiche n° 27	Les mesures en faveur des contribuables modestes en matière d'impôt sur le revenu.....	257
Fiche n° 28	Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et obligations déclaratives.....	259
Fiche n° 29	L'impôt sur le revenu en droit fiscal international.....	266
Fiche n° 30	L'impôt sur la fortune en France	274
Fiche n° 31	Les caractéristiques de l'impôt sur la fortune immobilière	275
Fiche n° 32	Le champ d'application <i>ratione personae</i> de l'impôt sur la fortune immobilière	278
Fiche n° 33	Le champ d'application <i>ratione materiae</i> de l'impôt sur la fortune immobilière	283
Fiche n° 34	Évaluation des actifs imposables en matière d'impôt sur la fortune immobilière	296
Fiche n° 35	Déduction du passif.....	301
Fiche n° 36	Calcul de l'impôt sur la fortune immobilière brut.....	307

Fiche n° 37	Calcul de l'impôt sur la fortune immobilière net.....	309
Fiche n° 38	Obligations déclaratives et paiement de l'impôt sur la fortune immobilière	315

P@RTIE 5

CONTRÔLE ET CONTENTIEUX FISCAL

Fiche n° 39	Les formes des contrôles fiscaux.....	318
Fiche n° 40	Les garanties entourant les contrôles fiscaux.....	324
Fiche n° 41	Le délai de reprise des services fiscaux.....	331
Fiche n° 42	La procédure de rectification contradictoire.....	334
Fiche n° 43	La procédure de rectification unilatérale.....	343
Fiche n° 44	Les différentes formes de recours fiscaux.....	349
Fiche n° 45	La phase administrative du contentieux fiscal	357
Fiche n° 46	Le contentieux fiscal devant le juge administratif	364
Fiche n° 47	Le contentieux fiscal devant le juge judiciaire.....	368
Fiche n° 48	La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale.....	371
Fiche n° 49	Les recours gracieux	374
Fiche n° 50	Le sort des impôts durant les phases administrative et juridictionnelle.....	376
Index	381

Bibliographie générale

Sur les sources du droit fiscal :

- Ch. de la MARDIÈRE, Droit fiscal général, 2^e éd., Flammarion, coll. « Champs », 2015.
- J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, Droit fiscal général, 4^e éd., LexisNexis, coll. « Manuels », 2016.

Sur la fiscalité du numérique et la localisation des entreprises du secteur du numérique :

- F. DOUET, Précis de fiscalité du numérique, fiscalité 2.0, 4^e éd., LexisNexis, 2023.

Sur l'impôt sur le revenu, les prélèvements sociaux et l'impôt sur la fortune immobilière :

- F. DOUET, Précis de droit fiscal de la famille, 22^e éd., LexisNexis, 2023.

Sur le contrôle et le contentieux fiscal :

- J. GROSCLAUDE, PH. MARCHESSOU, B. TRESCHER, Procédures fiscales, 11^e éd., Dalloz, coll. « Cours », 2022.

P@RTIE 1

LES SOURCES
DU DROIT FISCAL

Fiche n° 1 Les sources nationales du droit fiscal

» L'ESSENTIEL

Par ordre d'importance, les sources nationales du droit fiscal sont :

- le bloc de constitutionnalité et, plus particulièrement, les articles 6 (égalité devant la loi), 13 (proportionnalité de l'impôt aux facultés contributives), 14 (garantie de non-discrimination), 16 (garantie des droits) et 17 (caractère inviolable et sacré du droit de propriété) de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 et les articles 34, alinéa 6 (légalité de l'impôt) et 55 (valeur supérieure des traités régulièrement ratifiés) de la Constitution du 4 octobre 1958 ;
- la loi, le législateur étant exclusivement compétent pour fixer les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ;
- et les règlements (ordonnances, décrets et arrêtés).

» LES CONNAISSANCES

Parmi les sources du droit fiscal il convient de distinguer par ordre d'importance : le bloc de constitutionnalité (§ 1), la loi (§ 2) et les sources réglementaires (§ 3). Les contribuables doivent veiller à ne pas commettre d'abus (§ 4).

§1 Le bloc de constitutionnalité

En matière fiscale, le bloc de constitutionnalité est constitué par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 (I) et par la Constitution du 4 octobre 1958 (II).

I. La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789

Plusieurs articles de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 ont une portée en matière fiscale :

- l'article 6 proclame le principe d'**égalité devant la loi**, notamment fiscale. Il en résulte que des situations identiques doivent en principe être traitées de la même façon en matière fiscale. Par exception, le législateur peut déroger à ce principe lorsqu'il existe un motif d'intérêt général de nature à justifier une différence de traitement fiscal ;

- l'article 13 impose une **exigence de proportionnalité**. Celle-ci n'est pas respectée dès lors que l'impôt revêt un caractère confiscatoire ou fait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. Par exemple, l'égalité répartition de la charge fiscale implique que le barème de l'impôt sur le revenu soit progressif (V. *infra* Fiche n° 26 sur ce barème). Cela a conduit le Conseil constitutionnel à reconnaître une valeur constitutionnelle au principe de progressivité de l'impôt ;
- l'article 14 édicte une **garantie de non-discrimination**. Celle-ci est violée lorsqu'une distinction manque de justification objective et raisonnable ;
- l'article 16 pose la règle de la **garantie des droits**. Il résulte de sa conjugaison avec l'article 6 (égalité devant la loi fiscale, V. *supra*) d'une part, que les citoyens doivent disposer d'une connaissance suffisante des règles qui leur sont applicables et, d'autre part, que ces règles ne doivent pas présenter une complexité excessive au regard de l'aptitude de leurs destinataires à en mesurer utilement la portée. L'accessibilité et l'intelligibilité de la loi fiscale sont des objectifs de valeur constitutionnelle. Toutefois pour le Conseil constitutionnel, le surcroît de complexité d'une loi n'est pas à lui seul de nature à la rendre contraire à la Constitution (*Cons. const.*, 19 déc. 2000, n° 2000-437, *consid.* 4) ;
- et l'article 17 reconnaît un **caractère inviolable et sacré au droit de propriété**, droit auquel une trop forte pression fiscale peut porter atteinte.



(DDHC, art. 6, 13, 14, 16 et 17)

Les articles 6, 13, 14, 16 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 proclament :

« **Art. 6.** – La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

Art. 13. – Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

Art. 14. – 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.

Art. 16. Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution.

Art. 17. La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité. »



Jurisprudence

« 24. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ;

25. Considérant que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux ; que celui-ci a entendu favoriser pour les salariés qui le souhaitent, la constitution d'une épargne en vue de la retraite propre à compléter les pensions servies par les régimes obligatoires de sécurité sociale et de nature à renforcer les fonds propres des entreprises ; que les versements des salariés ainsi exonérés sont limités en vertu de l'article premier de la loi et que les sommes dont bénéficieront en retour ceux-ci ou leurs ayants-droit seront elles-mêmes assujetties à l'impôt sur le revenu ; que dès lors l'avantage fiscal en cause n'est pas de nature à porter atteinte au principe de progressivité de l'impôt ; que par suite les moyens invoqués ne peuvent être accueillis. » (Cons. const., 20 mars 1997, n° 97-388 DC, consid. 24 et 25).

II. La Constitution du 4 octobre 1958

La Constitution du 4 octobre 1958 comporte deux articles qui revêtent une importance toute particulière en matière fiscale. Il s'agit :

- de l'article 34, alinéa 6, qui édicte la règle de **légalité de l'impôt**. En vertu de cette règle, le législateur est exclusivement compétent pour fixer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Il peut arriver que le législateur n'exerce pas pleinement ses compétences – c'est-à-dire qu'il légifère *infra competentia* – et qu'il laisse ainsi une trop grande marge de manœuvre au pouvoir réglementaire. Dans ce cas de figure, le pouvoir réglementaire exerce en fait les prérogatives dévolues au législateur au lieu de se contenter de mettre en œuvre la loi fiscale. Pour le législateur, le fait de ne pas exercer pleinement ses compétences revient donc à violer les règles de répartition des compétences normatives en matière fiscale ;
- et de l'article 55 qui donne aux traités une valeur juridique supérieure à celle de la loi à condition qu'ils soient régulièrement ratifiés (c'est-à-dire qu'ils aient été incorporés dans l'ordre juridique par un vote du Parlement) et appliqués par les autres États parties à ces traités.

§2 La loi fiscale

 (DDHC, 26 août 1789, art. 14)

L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 dispose que « *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.* »

Le principe de légalité de l'impôt découle de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. Depuis 1789, il a été repris par les onze constitutions françaises.

En vertu de l'article 34, alinéa 6, de la Constitution du 4 octobre 1958, le législateur est exclusivement compétent pour mettre en cause la loi fiscale, c'est-à-dire pour fixer les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Le législateur doit adopter des règles suffisamment précises. À défaut, cela revient à conférer au pouvoir réglementaire un véritable pouvoir législatif sous couvert de mise en œuvre de la loi fiscale. Lorsque tel est le cas, la loi encourt la censure du Conseil constitutionnel.



(Const., 4 oct. 1958, art. 34, al. 6)

L'article 34, aliéna 6, de la Constitution du 4 octobre 1958 dispose :

« La loi fixe les règles concernant :

...

l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... »



Il arrive que le droit fiscal soit qualifié de droit « autonome » et « réaliste ». Les qualifications fiscales pourraient s'affranchir des qualifications retenues au regard des autres branches du droit, pour au final leur donner une qualification spécifiquement fiscale.

En réalité l'autonomie et le réalisme du droit fiscal n'ont aucun fondement. La théorie de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal est trop souvent invoquée pour justifier des solutions incompréhensibles ou des erreurs législatives (par exemple l'absence de modification du Code général des impôts à la suite des réformes intervenues en matière civile).

Concrètement :

en principe, les qualifications fiscales doivent être calquées sur les qualifications retenues au regard des autres branches du droit ;

par exception, la qualification fiscale d'un acte ou d'un fait juridique peut diverger de sa qualification au regard des autres branches du droit mais uniquement sous réserve de l'existence d'une disposition la prévoyant. De telles divergences sont relativement rares en pratique. Par exemple, une prestation compensatoire versée au moyen de sommes d'argent est qualifiée civilement de prestation compensatoire en capital et non de rente à titre temporaire. Cette qualification civile devrait conduire à lui faire supporter les droits d'enregistrement. Or le législateur a choisi de soumettre les versements à l'impôt sur le revenu entre les mains de leur créancier lorsqu'ils sont effectués sur une période supérieure à douze mois à compter du divorce, les soumettant ainsi au même régime fiscal que les prestations compensatoires sous forme de rente viagère.



Jurisprudence

« Considérant qu'aux termes de l'article 14-III : « Quand la prime de remboursement prévue à l'émission ou lors de l'acquisition originelle du droit excède 10 pour 100 du nominal ou quand le contrat d'émission d'un emprunt obligatoire prévoit une capitalisation partielle ou totale des intérêts, la prime ou l'intérêt sont imposés après une répartition par annuité. Cette règle s'applique également à la retenue à la source quand elle est exigible et au crédit d'impôt correspondant. – Toutefois, elle ne s'applique pas aux titres émis par l'État dont le porteur a la possibilité d'obtenir la conversion dans les trois ans suivant l'émission » ;

Considérant que les auteurs de la saisine soutiennent que ces dispositions sont contraires à l'article 34 de la Constitution en ce que la répartition par annuité pouvant être opérée selon divers modes de calcul qui aboutissent à des résultats différents, la loi, en l'absence de précisions suffisantes, n'a pas fixé les règles concernant l'assiette de l'impôt ;

Considérant que le texte critiqué soumet à un régime d'imposition annuel les produits de titres qui ne seront payés par l'émetteur qu'au terme de l'opération ; que ce texte est susceptible d'au moins deux interprétations, l'une privilégiant la simplicité des règles d'assiette par la fixation d'annuités égales, l'autre privilégiant l'adaptation de l'assiette à la réalité économique par la fixation d'annuités progressives prenant en compte les intérêts composés ; que le choix entre ces deux interprétations est d'autant plus incertain que des arguments en faveur de l'une et de l'autre peuvent être trouvés dans les travaux préparatoires ; que, dès lors, l'article 14-III, n'ayant pas fixé les règles concernant l'assiette de l'impôt, n'est pas conforme à l'article 34 de la Constitution ». (Cons. const., 10 juill. 1985, n° 85-191 DC, consid. 3, 4 et 5).

§3 Les sources réglementaires

Dans la mesure où le législateur est exclusivement compétent en matière fiscale (V. *supra*), le rôle des règlements se cantonne à mettre en œuvre la loi fiscale. Il s'agit de fixer les modalités d'application de la loi fiscale dans les limites du cadre fixé par le législateur.

Les règlements prennent la forme d'ordonnance (sur délégation du gouvernement en vertu de l'article 38 de la Constitution du 4 octobre 1958) et, surtout, de décrets et d'arrêtés. En pratique, ces derniers occupent une place importante. Le Code général des impôts comporte :

- une partie principale relative à la loi fiscale (dispositions relatives à l'assiette et au recouvrement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, de la taxe sur la valeur ajoutée, des droits d'enregistrement, des impôts locaux et des autres impositions directes et indirectes perçues par l'État et les collectivités territoriales) ;
- une annexe I pour les dispositions revêtant la forme de règlements d'administration publique ;
- une annexe II pour les dispositions revêtant la forme de décrets en Conseil d'État ;

- une annexe III pour les dispositions revêtant la forme de décrets simples ;
- et une annexe IV pour les dispositions revêtant la forme d'arrêtés.



Depuis le 1^{er} janvier 2022, les dispositions relatives aux impositions frappant certains biens, services, ou transactions, sont regroupées dans un Code des impositions sur les biens et services (CIBS). Ce code comprend trois livres, relatifs tout d'abord aux dispositions générales, ensuite, au régime général d'accises, frappant les énergies, les alcools et les tabacs et, enfin, aux taxes sur les mobilités (déplacements routiers, transport aérien, navigations) et aux taxes sur les activités industrielles et artisanales. Certaines taxes générales ont vocation à être ultérieurement intégrées au CIBS : la TVA et les octrois de mer et d'autres impositions sectorielles, à savoir les taxes annexes sur les énergies, alcools et tabacs (18 taxes) et les autres dispositifs sectoriels concernant les secteurs de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche (17 taxes), de l'environnement (19 taxes), du numérique, des communications et de la culture (18 taxes), des paris et jeux de hasard (22 taxes), de la santé (16 taxes) et de la finance (24 taxes).

Par ailleurs, le Livre des procédures fiscale (LPF) rassemble les règles relatives au contentieux de l'assiette et du recouvrement.

§4 L'abus de droit

Il convient de distinguer deux formes d'abus de droit fiscal : l'abus de droit par acte fictif (I) et l'abus de droit par fraude à la loi (II). Leur point commun est l'absence de réalité : un acte fictif est dépourvu de réalité juridique et, un acte exclusivement ou principalement dicté par des considérations d'ordre fiscal, de réalité économique.

I. L'abus de droit par acte fictif

Le fait qu'un acte apparent soit démenti par un acte caché permet de caractériser un abus de droit par acte fictif (exemple : donation déguisée en vente, bail fictif destiné à permettre au propriétaire d'un immeuble de déduire de ses revenus fonciers les charges afférentes à cet immeuble alors qu'en réalité il s'en réserve la jouissance).

II. L'abus de droit par fraude à la loi


Il existe deux formes d'abus de droit par fraude à la loi : l'abus de droit pour motif exclusivement fiscal et l'abus de droit pour motif principalement fiscal. Dans les deux cas, la démonstration d'un abus est subordonnée au respect de deux critères cumulatifs :

- un critère objectif consistant en la recherche du bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs ;

– et un critère subjectif résultant de la poursuite d'un but exclusivement ou principalement fiscal.

Littéralement, l'existence d'une seule raison de nature non fiscale devrait exclure l'application de l'abus de droit pour motif exclusivement fiscal. Mais parmi les raisons invoquées par un contribuable à l'appui d'une opération, le Conseil d'État met en balance les avantages économiques déterminants et ceux qui ne sont que secondaires. Cela permet au juge fiscal de parvenir à la conclusion que cette opération est dictée par des considérations exclusivement fiscales lorsque ces raisons sont toutes secondaires (*CE, 17 juill. 2013, n° 352989*). La Cour de cassation semble suivre le même raisonnement en pointant le défaut de logique économique d'un montage contesté par les services fiscaux (*Cass. com., 20 mars 2007, n° 94-20.070*).

L'abus de droit pour motif principalement fiscal – également appelé « mini-abus de droit » – a été institué par la loi de finances pour 2019. Cette forme d'abus de droit s'applique aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020. Une opération est principalement motivée par des considérations d'ordre fiscal lorsque les raisons invoquées pour la justifier sont négligeables par rapport à l'économie d'impôt qui en résulte. Une telle opération est alors « *principalement* » ou « *essentiellement* » fiscale. Ce raisonnement est le même que celui suivi par le Conseil d'État en 2013 pour parvenir à la conclusion qu'une opération dépourvue de réalité économique est une opération dictée par un motif exclusivement fiscal. L'abus de droit pour motif principalement fiscal ne fait donc que légaliser la solution dégagée de façon prétorienne par le juge fiscal. Tout autre lecture de l'article L. 64-A du Livre des procédures fiscales contreviendrait à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi et conduirait le Conseil constitutionnel à censurer cet article à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité. Le juge constitutionnel est le garant des libertés, libertés dont l'une d'elles est le droit pour les contribuables de choisir la voie la moins imposée à condition que cette voie réponde à une logique économique ou patrimoniale.

 (LPF, art. L. 64)

« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de

l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public. »

(LPF, art. L. 64 A)

« Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du Code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre. »

► POUR ALLER PLUS LOIN...

- F. DOUET, Incidences de la question prioritaire de constitutionnalité en matière de fiscalité du patrimoine : Dr. et patrimoine 2010, n° 198, p. 34 et s.
- F. DOUET, « Petite rétroactivité » et « lois fiscales rétrospectives » : JCP E 2013, n° 38, étude 1510
- A. ILJIC, La mutabilité des règles fiscales à l'épreuve de l'espérance légitime : RJF 1/2018, p. 7 et s.
- Ch. de la MARDIÈRE, Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, in Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur M. Cozian, Litec, 2009, p. 137 et s.