

THÉMIS

DROIT

SOUS LA DIRECTION DE

CATHERINE LABRUSSE-RIOU

*Professeur émérite de l'Université Paris I*

*et*

DIDIER TRUCHET

*Professeur à l'Université Panthéon-Assas (Paris II)*

---

MARTIN COLLET

*Professeur à l'Université Panthéon-Assas (Paris II)*

# *Droit fiscal*



---

PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

## Sommaire

PRINCIPALES ABRÉVIATIONS .....	XIX
BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE.....	XXIII
INTRODUCTION .....	1
1   La formation du système fiscal contemporain .....	2
A / Le souci continu du caractère démocratique de l'impôt .....	2
1 / L'affirmation du principe du consentement à l'impôt .....	2
2 / L'actualité du principe du consentement à l'impôt .....	4
B / L'évolution des conceptions de la justice fiscale .....	4
1 / La fonction de l'impôt.....	5
a / L'accroissement des besoins à couvrir.....	5
b / La diversification des fonctions à remplir.....	6
2 / Les techniques d'imposition .....	7
2   L'appréhension du système fiscal contemporain .....	9
A / Le choix de la méthode .....	9
B / Le plan adopté .....	10

PREMIÈRE PARTIE  
L'UNITÉ DES PRINCIPES ET TECHNIQUES  
DU DROIT FISCAL

TITRE PREMIER  
La réglementation fiscale

CHAPITRE PREMIER. — Les sources du droit fiscal .....	17
Section 1 / <i>La Constitution et la loi</i> .....	18
Sous-section 1 / <i>Le principe de légalité</i> .....	20
1   La notion d'impositions de toutes natures .....	20
A / Ce que recouvre la catégorie des impositions .....	22
1 / Les impôts .....	22
2 / Les taxes fiscales .....	23
3 / Les impositions quasi fiscales .....	23
B / Ce que la catégorie des impositions exclut .....	24
1 / Les redevances .....	25
2 / Les cotisations sociales .....	27
2   Le régime des impositions de toutes natures .....	28
A / La détermination du contribuable et de la matière imposable .....	28
B / La détermination du fait générateur, du taux, des méthodes d'évaluation, de liquidation et de recouvrement .....	30
Sous-section 2 / <i>Le principe d'égalité</i> .....	33
1   La formation du principe .....	33
A / La référence à l'article 13 de la DDHC .....	33
B / L'emprunt à la jurisprudence administrative .....	34
C / Les inconvénients de la conception administrativiste .....	35
2   L'extension du principe .....	36
A / Le contrôle de cohérence .....	36
B / Le contrôle de proportionnalité .....	38
Sous-section 3 / <i>Le principe de nécessité</i> .....	40
1   Les limites à la rétroactivité de la loi fiscale .....	41
A / La rétroactivité de fait .....	42

B / La rétroactivité de droit .....	43
1 / Les cas de rétroactivité .....	43
2 / Les limites constitutionnelles à la rétroactivité .....	45
a / Les limites dérivées du texte de la DDHC .....	45
b / La référence à l'intérêt général suffisant .....	46
2   Les limites aux sanctions fiscales .....	47
3   Les limites aux pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale .....	48
3   Les limites à la complexité excessive de la loi fiscale .....	48
Section 2 / <i>Les sources internationales</i> .....	52
Sous-section 1 / <i>Le droit de l'Union européenne</i> .....	53
1   La promotion de l'harmonisation fiscale .....	54
A / La TVA et les autres droits indirects .....	54
B / Les impôts directs .....	56
2   L'exclusion des discriminations fiscales .....	56
A / Les discriminations « négatives » .....	58
1 / La variété des situations en cause .....	58
2 / L'éventuelle justification des discriminations .....	60
B / Les discriminations « positives » .....	61
C / Les conséquences des discriminations injustifiées .....	62
Sous-section 2 / <i>La Convention européenne des droits de l'homme</i> .....	64
1   L'article 6 de la Convention .....	64
A / Les actes d'imposition .....	65
B / Les sanctions fiscales .....	66
1 / L'invocabilité de l'article 6 .....	67
2 / L'application de l'article 6 .....	67
a / La phase administrative .....	68
b / La phase juridictionnelle .....	69
2   L'article 1 <sup>er</sup> du premier protocole additionnel (1 P1) .....	70
A / L'invocabilité de l'article 1 P1 .....	71
B / L'application de l'article 1 P1 .....	72
Sous-section 3 / <i>Les conventions fiscales internationales</i> .....	73
1   L'objet des conventions fiscales .....	74
A / Le souci de prévenir les cas de double imposition .....	74
B / Les mécanismes de prévention des doubles impositions .....	75

# VIII     *Droit fiscal*

2   La portée des conventions fiscales.....	77
A / Le principe de subsidiarité des conventions fiscales .....	77
B / La violation d'une convention fiscale : un moyen d'ordre public.....	79
Section 3 / <i>La source réglementaire</i> .....	81
1   Le pouvoir réglementaire à l'échelon national .....	82
2   Le pouvoir réglementaire à l'échelon décentralisé.....	84
CHAPITRE 2. — <b>L'interprétation du droit fiscal</b> .....	87
Section 1 / <i>La question de l'interprétation</i> .....	87
1   Le sens de la question .....	88
A / La notion d'interprétation .....	88
B / Les interprètes .....	89
2   Les enjeux de la question .....	91
Section 2 / <i>Les méthodes d'interprétation juridictionnelles</i> .....	92
1   La fausse querelle autour de l'« autonomie » du droit fiscal .....	92
A / Une querelle reposant sur une confusion .....	92
1 / L'origine de la querelle .....	92
2 / La vanité de la querelle .....	93
B / Les références au « réalisme » et à l'« amoralisme ».....	94
2   La vraie question des techniques d'interprétation .....	95
A / L'absence de techniques impératives.....	96
B / L'existence de tendances dans les modalités d'interprétation du droit fiscal .....	98
1 / La justification des interprétations spécifiques.....	98
a / Le principe de l'indépendance des législations.....	99
b / Le pouvoir de requalification.....	100
2 / L'emprunt aux autres branches du droit .....	101
Section 3 / <i>Le produit de l'interprétation administrative : la doctrine administrative</i> .....	103
1   La notion de doctrine administrative .....	104
A / La nécessité de la doctrine.....	104
B / Les qualités de la doctrine .....	105

2   L'opposabilité à l'administration de sa propre doctrine.....	107
A / Le mécanisme de l'article L. 80 A du LPF .....	107
1 / Le sens du mécanisme .....	107
2 / La portée du mécanisme .....	108
a / Les conditions tenant à l'interprétation .....	109
i/ La source de l'interprétation .....	109
ii/ La forme de l'interprétation .....	109
iii/ Le contenu de l'interprétation .....	110
b / Les conditions tenant aux demandeurs .....	112
i/ La situation du contribuable .....	112
ii/ Le champ d'application temporel de la garantie .....	113
B / Les conséquences de l'article L. 80 A du LPF sur la hiérarchie des normes .....	114
3   La contestation juridictionnelle de la doctrine .....	116
A / Les critères de recevabilité du recours .....	117
B / L'examen de la légalité de l'interprétation .....	118
 CHAPITRE 3. — Les procédures fiscales .....	122
Section 1 / <i>Le contrôle de l'impôt</i> .....	124
1   Les pouvoirs d'investigation de l'administration .....	124
A / Les demandes d'information .....	124
B / Les pouvoirs de vérification .....	126
C / Les perquisitions fiscales .....	127
2   La correction des erreurs .....	128
A / La procédure de rectification contradictoire .....	129
1 / Le souci de la contradiction .....	129
2 / La charge de la preuve .....	130
3 / Les recours précontentieux .....	131
B / Les procédures d'imposition d'office .....	132
Section 2 / <i>La répression fiscale</i> .....	134
1   La répression administrative .....	135
A / La fonction répressive de l'administration .....	135
B / Le cas des majorations à caractère général .....	137
1 / Les pénalités d'assiette .....	137
a / Le défaut ou le retard de déclaration .....	137
b / Les insuffisances de déclaration .....	138
i/ Le contribuable de bonne foi .....	138
ii/ Le manquement délibéré .....	139
iii/ La manœuvre frauduleuse et l'abus de droit .....	139
2 / Les pénalités de recouvrement .....	139

2   La répression pénale.....	140
Section 3 / <i>Le contentieux fiscal</i> .....	143
Sous-section 1 / <i>Le contentieux de l'assiette</i> .....	145
1   La phase administrative.....	145
A / Le principe de la réclamation préalable.....	146
B / L'exercice de la réclamation préalable.....	146
1 / Les délais de réclamation.....	146
2 / Les destinataires de la réclamation.....	148
C / La suspension de l'exigibilité de l'impôt.....	148
2   La phase juridictionnelle.....	149
A / La répartition des compétences entre juges de l'impôt.....	151
1 / Les tentatives infructueuses de systématisation.....	151
2 / Les principes de répartition.....	152
3 / Les conséquences procédurales de la répartition.....	153
B / Le droit à l'erreur de l'administration.....	154
1 / La rectification des erreurs de l'administration.....	154
a / La compensation d'assiette.....	155
b / La substitution de motif ou de base légale.....	155
2 / L'effacement des conséquences des erreurs de l'adminis- tration.....	156
a / La distinction des erreurs substantielles et non sub- stantielles.....	157
b / L'identification malaisée des erreurs substantielles...	158
Sous-section 2 / <i>Le contentieux du recouvrement et les contentieux annexes...</i>	159
1   Le contentieux du recouvrement.....	160
A / Le recouvrement forcé.....	160
B / Les voies de recours.....	161
2   Le contentieux de l'excès de pouvoir.....	162
3   Le contentieux de la responsabilité.....	164
A / Les régimes de responsabilité.....	164
B / Les conditions d'engagement.....	165

## TITRE 2

### La régulation fiscale

CHAPITRE PREMIER. — <b>L'aménagement d'espaces de liberté au profit du contri- buable</b> .....	171
---	-----

Section 1 / <i>Les choix de gestion</i> .....	171
1   L'aménagement des choix .....	172
A / La diversité des choix .....	172
B / La distinction des choix et des erreurs de gestion .....	173
2   L'orientation des choix : les incitations fiscales .....	175
A / La fiscalité comme « <i>arme tactique</i> » .....	175
B / La diversité des mesures incitatives .....	176
C / L'efficacité de la fiscalité dérogatoire .....	178
3   Le contrôle des choix : les agréments .....	179
A / La notion d'agrément .....	179
B / Le régime des agréments .....	180
3   La consolidation des choix : les rescrits fiscaux .....	182
A / La technique du rescrit .....	182
B / Les catégories de rescrits .....	184
1 / Le rescrit « général » .....	184
2 / Les accords tacites .....	185
3 / Les autres rescrits .....	186
Section 2 / <i>Les marges de négociation avec l'administration fiscale</i> .....	187
1   L'établissement de la dette du contribuable .....	188
A / Les « accords » avec le service vérificateur .....	188
B / La juridiction gracieuse .....	189
C / Le forfait agricole .....	191
2   L'acquiescement de la dette du contribuable .....	192
A / La dation en paiement .....	192
B / Les délais de paiement .....	193
1 / Le paiement des droits de succession .....	193
2 / La prise en compte des situations particulières .....	193
Section 3 / <i>L'amélioration du dialogue entre l'administration et le contribuable</i> .....	194
1   La pédagogie .....	195
A / Le langage administratif .....	195
B / Les chartes .....	196
2   La concertation .....	198
A / Les recours précontentieux .....	199
B / Les recours amiables .....	200
1 / Le conciliateur fiscal départemental .....	201
2 / Le Médiateur fiscal .....	201



CHAPITRE 2. — <b>La restriction des espaces de liberté laissés au contribuable</b> .....	206
Section 1 / <i>L'acte anormal de gestion</i> .....	207
1   Une notion nécessaire .....	207
2   Un critère subjectif .....	211
Section 2 / <i>L'abus de droit</i> .....	213
1   L'identification des abus de droit .....	214
A / Les deux catégories d'abus de droit .....	215
B / Les difficultés d'identification de l'abus de droit par fraude à la loi .....	216
2   La répression des abus de droit .....	218
A / La sanction .....	219
B / La procédure .....	219
C / L'évitement de la procédure par l'administration .....	220
Section 3 / <i>Les mécanismes de prévention de l'évasion fiscale internationale</i> ...	221
1   Le phénomène de l'évasion fiscale .....	221
A / La délimitation juridique de l'évasion fiscale .....	221
B / L'ampleur économique de l'évasion fiscale .....	223
C / La réaction des États face à l'évasion fiscale .....	224
2   La prévention des différentes formes d'évasion fiscale .....	226
A / Les délocalisations de domicile fiscal .....	227
B / Les délocalisations de revenus et de bénéfices .....	228
1 / Les transferts de bénéfices des entreprises .....	229
2 / Les relations avec les paradis fiscaux .....	230

## SECONDE PARTIE

### LA DIVERSITÉ DES RÉGIMES D'IMPOSITION

#### TITRE PREMIER

##### L'imposition des particuliers

#### SOUS-TITRE I : LES REVENUS

CHAPITRE PREMIER. — <b>L'impôt sur le revenu</b> .....	243
--	-----

Section 1 / <i>Les personnes imposables</i> .....	244
Section 2 / <i>Les revenus imposables</i> .....	246
1   La notion fiscale de revenu .....	246
A / L'absence de définition du revenu imposable.....	246
B / Les caractères généraux du revenu imposable.....	249
2   Les catégories légales de revenus imposables.....	250
A / Les revenus du travail et les revenus assimilés .....	251
B / Les revenus du patrimoine .....	254
1 / Les revenus fonciers.....	254
2 / Les revenus de capitaux mobiliers.....	256
3 / Les plus-values des particuliers .....	257
a / Les plus-values mobilières.....	258
b / Les plus-values immobilières .....	259
Section 3 / <i>L'établissement de l'impôt</i> .....	261
1   Le revenu net imposable.....	262
2   L'impôt brut .....	264
A / L'application du barème .....	264
B / Le quotient familial.....	266
C / Le calcul de l'impôt brut .....	268
3   L'impôt exigible .....	269
A / Les réductions d'impôt .....	269
B / Les crédits d'impôt.....	270
C / La Prime pour l'emploi.....	270
3   Une excessive complexité?.....	271
<b>CHAPITRE 2. — Les prélèvements fiscaux à caractère social</b> .....	<b>276</b>

## SOUS-TITRE 2 : LE PATRIMOINE

<b>CHAPITRE PREMIER. — La transmission du patrimoine</b> .....	<b>281</b>
Section 1 / <i>Les mutations à titre gratuit</i> .....	282
1   Les successions .....	283
A / La détermination de l'actif successoral.....	283
1 / L'étendue de l'actif brut successoral.....	283
2 / La valeur des biens d'actif.....	284
3 / Les biens exonérés .....	285
4 / La déduction du passif.....	286

B / La liquidation des droits .....	287
1 / Le partage entre les bénéficiaires.....	287
2 / Le jeu des abattements et exonérations .....	287
3 / L'application des barèmes .....	289
4 / Le paiement des droits .....	290
2   Les donations .....	290
Section 2 / <i>Les mutations à titre onéreux</i> .....	293
1   Les ventes d'immeubles .....	293
2   Les ventes de biens meubles .....	294
CHAPITRE 2. — <b>La détention du patrimoine</b> .....	296
Section 1 / <i>L'impôt de solidarité sur la fortune</i> .....	297
1   Le champ d'application et l'assiette de l'impôt.....	299
A / Les personnes assujetties.....	299
B / Les biens concernés.....	299
2   Le calcul de l'impôt.....	301
Section 2 / <i>Les impôts directs locaux</i> .....	303
1   Des principes d'imposition communs.....	304
2   Les traits distinctifs des taxes foncières et de la taxe d'habitation ..	306

## TITRE 2

### La fiscalité des entreprises

#### SOUS-TITRE 1 : LE BÉNÉFICE DE L'ENTREPRISE

CHAPITRE PREMIER. — <b>La distinction des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu de celles soumises à l'impôt sur les sociétés</b> .....	315
Section 1 / <i>Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu</i> .....	316
1   Les entreprises individuelles .....	316
A / Les commerçants, artisans et industriels.....	317
B / Les agriculteurs .....	318
C / Les professions libérales et autres professions non commerciales.....	318

2   Les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu .....	319
Section 2 / <i>Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés</i> .....	320
1   Les entreprises commerciales .....	320
A / Les sociétés commerciales .....	320
B / Le cas des groupes de sociétés .....	321
1 / L'intégration fiscale .....	321
2 / Le cas des aides intragroupes .....	322
3 / Le bénéfice consolidé .....	323
2   Les personnes morales exceptionnellement soumises à l'impôt sur les sociétés .....	324
Section 3 / <i>Les règles de territorialité de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés</i> .....	326
<b>CHAPITRE 2. — La détermination du bénéfice imposable</b> .....	330
Section 1 / <i>La théorie du bilan</i> .....	331
1   La signification de la théorie .....	331
2   Les conséquences de la théorie sur les rapports entre comptabilité et fiscalité .....	333
A / L'exercice .....	333
1 / Le rattachement des opérations à un exercice .....	333
2 / Le principe de l'indépendance des exercices .....	334
B / Le contenu du bilan .....	338
1 / Le retraitement fiscal du résultat comptable .....	338
2 / La liberté d'inscription au bilan de l'entrepreneur individuel .....	339
3   Les méthodes d'évaluation du résultat imposable .....	341
A / Les entreprises industrielles et commerciales .....	342
1 / Les micro-entreprises .....	342
2 / Les régimes réels d'imposition .....	343
B / Les professions libérales .....	343
1 / Le régime de la déclaration contrôlée .....	343
2 / Le régime déclaratif spécial .....	344
C / Les exploitants agricoles .....	344

Section 2 / <i>La détermination du résultat brut</i> .....	345
1   Le bénéfice brut d'exploitation.....	345
A / Les produits d'exploitation .....	346
B / Les stocks.....	346
2   Les autres produits .....	347
Section 3 / <i>L'évaluation du résultat net</i> .....	349
1   La déduction des charges .....	349
A / Les frais généraux.....	350
1 / Les conditions générales de déduction .....	350
a / La diminution effective de l'actif net .....	350
b / La «moralité» de la charge .....	351
c / La «normalité» de la charge .....	353
d / La justification de la charge.....	354
2 / Les principales catégories de frais généraux.....	354
B / Les amortissements .....	356
1 / Les biens amortissables .....	358
2 / La durée d'amortissement .....	361
3 / Les régimes d'amortissement.....	363
a / L'amortissement linéaire .....	363
b / L'amortissement dégressif.....	364
c / Les régimes dérogatoires d'amortissement accéléré...	365
C / Les provisions .....	365
1 / Les conditions de constitution des provisions.....	366
2 / La diversité des provisions .....	367
3 / Le sort des provisions.....	369
2   L'imputation des plus et moins-values .....	370
A / Le calcul des plus et moins-values .....	371
B / Le traitement fiscal des plus et moins-values à court terme ...	372
C / Le traitement fiscal des plus et moins-values à long terme ....	373
Section 4 / <i>L'établissement de l'impôt</i> .....	375
1   Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.....	375
A / Les abattements .....	375
B / Les situations déficitaires .....	376

2   Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés .....	376
A / Le calcul de l'impôt .....	376
1 / Les taux de l'impôt .....	376
2 / La liquidation et le paiement de l'impôt .....	378
3 / L'impôt forfaitaire annuel .....	379
B / Les situations déficitaires .....	379
SOUS-TITRE 2 : LA VALEUR AJOUTÉE PRODUITE PAR LES ENTREPRISES	
CHAPITRE PREMIER. — <b>La taxe sur la valeur ajoutée</b> .....	385
Section 1 / <i>Le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée</i> .....	386
Sous-section 1 / <i>Les opérations imposables</i> .....	388
1   Les opérations imposables par principe .....	389
A / La nature des opérations .....	390
B / Le caractère onéreux de l'opération .....	391
C / L'assujetti .....	393
1 / Le statut de l'assujetti .....	393
2 / L'activité de l'assujetti .....	393
3 / Le cas des personnes publiques .....	395
2   Les dispositions législatives spécifiques .....	396
A / Les livraisons à soi-même .....	397
B / Les importations et acquisitions intracommunautaires .....	398
Sous-section 2 / <i>Les opérations exonérées</i> .....	399
Sous-section 3 / <i>Les opérations imposables sur option</i> .....	401
Section 2 / <i>Le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée</i> .....	402
Sous-section 1 / <i>Le fait générateur et l'exigibilité</i> .....	402
Sous-section 2 / <i>La base et les taux d'imposition</i> .....	403
Sous-section 3 / <i>Le régime des déductions</i> .....	405
1   Les conditions de déduction .....	406
A / Les conditions de fond .....	406
1 / Les conditions générales .....	407
2 / Les exclusions expresses .....	408
B / Les conditions de forme .....	409

XVIII *Droit fiscal*

2   Le cas des redevables et des assujettis partiels.....	410
3   La mise en œuvre du droit à déduction.....	411
CHAPITRE 2. — <b>La contribution économique territoriale</b> .....	414
Section 1 / <i>La cotisation foncière des entreprises</i> .....	416
Section 2 / <i>La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises</i> .....	418
INDEX .....	421