

LEÇON 2. LES SOURCES DU DROIT FISCAL

Le thème des sources du Droit Fiscal n'est pas une question simple car la hiérarchie des normes est totalement différente de ce que nous connaissons dans les autres matières juridiques comme le Droit Civil ou le Droit Administratif.

D'habitude, nous avons une hiérarchie des normes qui répond aux canons de la théorie du Droit. Au sommet de la hiérarchie, se trouve la Constitution, puis la Loi et le Règlement. Et au niveau supérieur, se situent les Traités internationaux et les normes qui en découlent avec notamment les normes issues du Droit de l'Union Européenne qui sont dotées d'une primauté qui les place au-dessus des Lois.

En Droit Fiscal, tout est différent. Certes la Loi joue un grand rôle comme nous l'avons vu dans l'introduction avec le principe de la légalité de l'impôt. Mais ici, tout est différent car le Droit fiscal est un Droit pragmatique qui est d'abord un Droit dans lequel l'administration est **directement en rapport avec les contribuables**. On en revient toujours à la théorie du Doyen TROTABAS de l'autonomie et du réalisme du Droit Fiscal.

Le Droit Fiscal est un Droit pragmatique dans lequel la hiérarchie des normes est totalement différente. Elle peut même être dans certains cas inversée ce qui peut surprendre. Ce qui compte en Droit Fiscal, ce n'est pas forcément la hiérarchie des normes qui est une belle construction théorique, mais que l'administration applique **des règles clairement établies et qui soient sans surprises pour le contribuable**. Cette application est corrélée avec une très grande importance pour la sécurité juridique qui est la garantie que la norme interprétée par l'administration ne va pas changer plusieurs fois par an, ou pire, changer plusieurs fois par mois. Les interprétations des sources données par l'administration vont donc jouer un très grand rôle.

Ces interprétations des sources juridiques sont appelées **DOCTRINE** ce qui est un faux ami. Normalement, on distingue en Droit la Jurisprudence et la Doctrine.

La **Jurisprudence** est un ensemble de décisions émanant des juridictions suprêmes, Conseil d'État et Cour de Cassation, voire des Cours d'Appel et Cours Administratives d'Appel.

La **Doctrine** est l'ensemble des commentaires des professeurs de Droit et des commentateurs qui publient des articles de Doctrine dans les grandes revues juridiques et dans les ouvrages de Droit.

Par exemple au JCP, au Dalloz et dans les revues spécialisées.

La Doctrine complète et explique le Droit ainsi que la Jurisprudence.

Alors qu'en Droit Fiscal, la **DOCTRINE ADMINISTRATIVE**, ou tout simplement la **DOCTRINE**, c'est l'ensemble des interprétations et explications détaillées données par l'administration fiscale.

On donnera par conséquent une place très grande parmi les sources du Droit Fiscal à la DOCTRINE au sens des interprétations fiscales données par l'administration.

Pour étudier de manière rationnelle les sources du Droit Fiscal, nous séparerons ce qui relève de la sphère internationale du droit interne où l'on a placé la doctrine administrative.

Chapitre 1. Les sources internationales du Droit Fiscal

On commencera par traiter la question de la territorialité de l'impôt et donc de la territorialité de la Loi Fiscale et plus généralement de la territorialité des sources du Droit Fiscal. Les sources s'appliquent au territoire de l'État à savoir à la France métropolitaine + les Régions Ultrapériphériques qui font partie du territoire national et du territoire de l'UE en application de [l'article 349 du TFUE](#) : la [Martinique](#), la [Guadeloupe](#) + St Martin + Saint Barthélemy, la [Réunion](#), la [Guyane](#) et [Mayotte](#). Sur les 7, il y a 5 DOM + 2 collectivité à statut particulier. J'ai souligné les DOM pour les distinguer clairement.

En revanche, les collectivités d'Outre-Mer autres que les DOM sont des Pays et Territoires d'Outre-Mer et sont dotées d'un statut particulier prévu par la Constitution. Ces autres collectivités ne font pas partie du territoire national ni de l'UE mais sont associées à la France et donc à l'UE. Sur le plan Fiscal, c'est très important de retenir que les PTOM sont considérés comme hors du territoire national.

[L'article 74 de la Constitution](#) régit 5 collectivités d'Outre-Mer :

- Polynésie française avec notamment Tahiti (276 000 hab.)
- Saint-Martin (34 000 hab.)
- Wallis et Futuna (11 500 hab.)
- St Barthélemy (depuis 2010) située à proximité de la Guadeloupe (10 000 hab.).
Célèbre pour y avoir accueilli Johnny Halliday.
- Saint-Pierre et Miquelon, îles situées au large de Terre-Neuve au Canada (6 000 hab.)

Et [l'article 75 de la Constitution](#) pour 1 collectivité d'Outre-Mer :

- La Nouvelle Calédonie (271 400 hab.)

La difficulté pratique posée par la notion de territoire est **d'éviter deux écueils importants** :

- D'abord **la double imposition** qui est la situation où le contribuable paye deux fois ses impôts : une fois dans son pays et une deuxième fois dans l'autre pays.
- Et ensuite **l'évasion fiscale** où c'est la situation inverse, le contribuable ne paye aucun impôt dans aucun des deux pays ce qui lui permet de passer entre les mailles du filet.

Pour éviter ces deux écueils, les États signent des **conventions fiscales internationales**. [L'article 55 de la Constitution](#) précise comment les Traités s'appliquent :

« Les traités ou accord régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie ».

Les deux conditions d'application sont donc la **ratification** et la **réciprocité**.

Mais attention, il doit s'agir d'un traité ou d'un **accord** et **non de la coutume internationale** qui ne peut jouer que dans l'ordre international, ce qui fait qu'en cas de contradiction entre la coutume internationale et la loi fiscale, le juge fera prévaloir cette dernière ([CE Ass. 6 juin 1997, Aquarone](#)).

En dehors de la coutume, les traités et accords internationaux régulièrement ratifiés s'imposent au droit français sous réserve de la condition de réciprocité. Si le Conseil constitutionnel saisi de la conformité d'un traité avec la constitution, et constate qu'il contient une clause contraire à la Constitution, la **ratification ne peut intervenir qu'après révision de la Constitution**. On le voit très clairement, le traité a une valeur supérieure à la Constitution comme le prévoit [l'article 54 de la Constitution](#).

Section 1. Le Droit Fiscal International

Ce sont des conventions qui existent depuis la Société des Nations et qui sont établies pour faciliter les échanges et permettent d'éviter les doubles impositions ainsi que l'évasion fiscale.

A/ Les conventions fiscales internationales bilatérales

Selon le site impots.gouv.fr, la France a signé à ce jour 128 conventions fiscales internationales sur 193 pays reconnus par l'ONU ce qui fait les 2/3. Mais les États avec lesquels nous n'avons pas signé de convention sont des petits États ou des États ayant peu de relations avec la France. Ce sont des conventions qui sont harmonisées par l'**OCDE** (Organisation de Coopération et de Développement Économiques) qui a mis en place un comité fiscal.

Il est important de rappeler que l'OCDE est une organisation qui étudie les recettes publiques depuis la fin de la 2^{ème} guerre mondiale. C'est elle qui fournit les chiffres les plus fiables sur les prélèvements obligatoires. Il est donc naturel que l'OCDE s'intéresse à la fiscalité des États et aux conventions fiscales internationales.

§1. Le contenu de la convention fiscale internationale

La convention commence par préciser les données du problème à savoir les parties, leur territoire et les impôts concernés par la convention. Il s'agit le plus souvent de **l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés**. Dans une moindre mesure les droits de succession, et donation, les droits d'enregistrement, l'impôt sur la fortune immobilière et les autres droits indirects.

Pour les entreprises, la convention sert pour **les sociétés qui ont des filiales dans un ou plusieurs pays** et pour les **particuliers lorsqu'ils ont plusieurs domiciles ou des revenus localisés dans plusieurs pays**. Le contenu de ces conventions est normé par l'OCDE qui a pour mission de lutter contre les doubles impositions et l'évasion fiscale.

Les conventions prévoient une **coopération entre les administrations fiscales**. Les clauses d'échanges de renseignements sont effectives.

En revanche, les clauses d'assistance au recouvrement sont plus dures à passer dans le concret. Une convention est **appréciée strictement** et tout ce qui n'est pas dit n'existe pas. Bien sûr, la doctrine donne des interprétations de ces conventions mais en cas de contestation, le juge sera très strict.

Exemple : La CFI franco-allemande concernant l'IR et l'IF (il en existe une autre sur les droits de succession et les donations). CFI signée le 21 juillet 1959 entre les deux ambassadeurs. La convention est très précise et indique les buts de la CFI. Le champ d'application est détaillé : IR – IS – TS – TF – CET – Taxe d'aménagement – IF.

Le territoire est précisé.

Définition des termes : notamment celui d'établissement stable.

On dit ce que c'est et ce que ce n'est pas.

Définition des bases des impôts (impôt par impôt).

Tous les cas où l'impôt est dû pour chaque pays.

Art. 17 : les étudiants ont un article spécifique. Aucun impôt.

Art. 20 : comment éviter les doubles impositions.

Au total, il y a 31 articles dans la CFI.

Pour éviter la double imposition, deux méthodes existent : **L'exonération** ou **l'imputation**.

L'exonération : Dans ce cas, certaines conventions prévoient une exonération totale d'autres une exonération avec progressivité. Avec l'exonération totale l'État de résidence n'impose pas les revenus de l'État source. Dans le cas de l'exonération avec progressivité, les revenus de l'État source ne sont pas imposés mais ils sont pris en considération par l'État de résident pour déterminer le taux d'imposition.

L'imputation : c'est l'autre méthode qui permet de ne pas être imposé deux fois. Selon ce principe le contribuable est imposé dans son État de résidence sur l'intégralité des revenus nationaux et internationaux. L'imputation peut être totale ce qui signifie que l'impôt déjà acquitté dans l'État source est entièrement déduit de l'impôt payé sur la totalité des revenus dans l'État de résidence.

Elle peut également être ordinaire, dans ce cas elle donne droit à un crédit d'impôt dans l'État de résidence qui est égal à l'impôt déjà acquitté dans l'État source dans la limite de l'impôt acquitté dans l'État de résidence sur ces mêmes revenus.

§2. La valeur juridique de la convention fiscale internationale

Une convention fiscale internationale a une **valeur supérieure à la loi fiscale dès lors qu'elle est régulièrement ratifiée**. La ratification se fait par une loi votée par le parlement qui donne une **valeur juridique** à la convention. Mais bien sûr, en l'absence de la condition de réciprocité, la convention est dépourvue de force obligatoire.

Traditionnellement, c'était le Quai d'Orsay qui avait le monopole de l'appréciation de cette condition de réciprocité. Désormais, le juge peut également se prononcer pour apprécier la réalité de la condition de réciprocité ([CE Ass, 9 juillet 2010, Dame Cheriet-Benseghir](#)). Mais le juge, avant de statuer, doit recueillir les observations du Quai d'Orsay.

Lorsque le juge est saisi d'un cas dans lequel le contribuable se prévaut d'une convention fiscale internationale, il doit d'abord examiner la situation du contribuable au regard de la loi

fiscale nationale pour ensuite vérifier comment s'applique la convention. Le juge ne peut en aucun cas utiliser la convention pour l'appliquer directement à la situation du contribuable.

Pour être plus clair, une convention fiscale internationale ne peut servir de base légale à une décision relative au bien-fondé de l'imposition ([CE Ass, 22 juin 2002, Société Schneider Electric](#)). Mais en dehors de ces deux jurisprudences portant sur des cas particuliers, les conventions fiscales internationales fonctionnent bien car elles sont très précises et permettent d'éviter les doubles impositions et dans une moindre mesure l'évasion fiscale. La convention fiscale s'applique à la place de la loi fiscale française et comme tout est prévu par la convention, il n'y a pas trop de difficultés.

B/ Les conventions fiscales internationales multilatérales

§1. Les conventions multilatérales exclusivement fiscales

L'OCDE fournit des modèles très bien faits de conventions internationales qui permettent aux États de bénéficier d'une expertise en ce domaine. Depuis 2017, 80 conventions fiscales internationales ont été signées en respectant le cadre de l'OCDE. Ces conventions ont pour finalité de lutter contre l'évasion mais aussi la fraude fiscale. Il s'agit d'une conséquence des réunions du G20 surtout depuis 2016. Ces conventions fixent des standards concernant la notion d'établissement stable et les bases d'imposition pour uniformiser les règles de détermination des impôts et pour fixer des modalités de règlement des différends. L'idée des États est de resserrer le filet pour les entreprises de grande taille dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros pour éviter qu'ils profitent de la diversité des systèmes fiscaux pour ne rien payer du tout. Il y a un réel enjeu pour les États dans ces conventions.

Le G-20 a été créé en 1999. Puis au moment de la crise financière, au sommet de Washington, il s'est transformé pour devenir une instance de pilotage économique du monde. Les membres du G-20 sont classés par ordre décroissant de richesse : États-Unis, Union européenne, Chine, Japon, Allemagne, Inde, Royaume-Uni, France, Italie, Brésil, Canada, Corée du Sud, Russie, Australie, Mexique, Indonésie, Arabie Saoudite, Turquie, Argentine et Afrique du Sud. On a souligné les pays membres du G-8

§2 Les conventions multilatérales non exclusivement fiscales

Il s'agit plus précisément de deux conventions particulières.

- La première est la **Convention Européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme** qui a été signée à Rome le 4 novembre 1950 et a été ratifiée par la France en 1973 mais il a fallu attendre 1981 pour que les particuliers puissent saisir la Cour. La jurisprudence s'est prononcée très tôt sur l'application de cette convention en Droit fiscal notamment sur le droit à un procès équitable découlant de [l'article 6§1 de la CEDH](#) qui n'était pas applicable en matière fiscale ([CE 2 juin 1989, Sieur René X.](#) confirmé par [CEDH 12 juillet 2001, Ferrazzini c/ Italie](#)). Sauf bien sûr si le litige se rattache à la matière pénale ou s'il y a une contestation de nature civile.

- La seconde est le **premier protocole additionnel (article 1^{er}) sur le droit de propriété**. Ce protocole peut être utilisé et la jurisprudence européenne l'a reconnu ([CEDH 16 avril 2002, SA Dangeville c/ France](#) ; [CEDH 25 janvier 2007, Aon Conseil et courtage et autres c/ France](#))

Section 2. Le Droit Fiscal européen

Il n'existe pas d'impôt européen pour financer le budget de l'Union Européenne. Le seul impôt européen est le **prélèvement opéré sur les traitements des fonctionnaires européens** qui sont exonérés d'impôts dans leur pays d'origine. Cette ressource ne rapporte même pas 1% du budget européen. Mis à part cet impôt, le **budget européen est alimenté par des recettes payées par les États**.

Exemple : prélèvements sur les droits de douane (13%) ; reversement d'une fraction de TVA (11%) et ressource d'équilibre calculée en fonction du niveau de richesse des États (ressource RNB = 66%) + recettes diverses (10%).

Le pays le plus hostile à l'idée de créer un impôt européen est le Royaume-Uni. Peut-être que le *Brexit* initié par Boris JOHNSON changera la donne et poussera les 27 pays à s'entendre sur cette pomme de discorde. Cependant, il faut savoir que les décisions du Conseil en matière fiscale requièrent l'unanimité ce qui est très compliqué à 27. Ce sera plus simple sans le Royaume-Uni mais compliqué tout de même.

Pour le moment, le droit fiscal européen a un objectif qui consiste à faire évoluer le système fiscal des États membres, harmonisation des impôts indirects et rapprochement des impôts directs.

A/ L'harmonisation des impôts indirects

§1. L'harmonisation de la TVA

Le premier mouvement d'harmonisation fiscale européenne a concerné la **TVA** qui est une invention française créée par une Loi en 1954. L'Europe a décidé de généraliser le système de la TVA en Europe à partir du 1^{er} janvier 1968. Puis les États membres ont décidé de se servir de la TVA pour créer une ressource d'équilibre pour le budget européen le 21 avril 1970. Mais il fallait s'entendre sur une assiette uniforme ce qui fut fait par [la 6ème directive européenne sur la TVA du 17 mai 1977](#). La directive dresse la liste des biens et services taxables par la TVA. Les États conservent une liberté pour fixer les taux mais l'Europe fixe un **taux plancher**. Ainsi, pour le taux normal de TVA, on trouve le taux le plus élevé en Hongrie avec 27%, 2 pays sont à 25% (Croatie et Suède), 2 pays à 24% (Grèce et Finlande), 3 sont à 23% (Irlande, Pologne et Portugal), 2 à 22% (Italie et Slovaquie), 6 États appliquent le taux de 21% (Belgique, République Tchèque, Lettonie, Lituanie, Espagne et Pays-Bas). Au total, il y a **15 États pratiquant un taux normal supérieur à 20%**. 5 États où le **taux normal de TVA est à 20%** (Estonie, France, Autriche, Slovaquie et Royaume-Uni). Enfin nous trouvons en fin de liste, 5 États dont le taux normal de TVA **est situé en dessous de 20%** : 19% pour trois États (Allemagne, Chypre et Roumanie), 18% pour Malte et 17% seulement pour le Grand-Duché du Luxembourg.

L'étude détaillée de la TVA sera effectuée dans la leçon n°4.

§2. Les droits de douane :

Le second mouvement d'harmonisation fiscale a concerné les Droits de Douane qui ont été supprimés entre les États dès 1968 mais pas pour la frontière extérieure de l'Europe où ils ont été harmonisés avec le tarif extérieur commun.

Ces droits de douane ont alors été répartis entre les États et le budget européen à raison de 10% pour les États et 90% pour le budget européen entre 1971 et 1999, puis les clefs passent à 25% pour les États et 75% pour l'Europe en 2000. Ces taux ont été modifiés en 2014 à 20%-80%. A partir de 2021, les frais de perception reviennent à 25% pour les États et 75% pour le budget européen. Mais là aussi, comme les droits de douane ont rapporté de moins en moins, leur rendement a baissé. Le droit européen interdit strictement toutes les taxes qui pourraient avoir un effet équivalent à des droits de douane ([articles 28 et 30 du TFUE](#)).

[Le principe de libre circulation des marchandises au sein de l'UE et taxe sur l'exportation d'électricité](#)

La Cour de justice de l'Union Européenne s'est prononcée récemment, le [6 décembre 2018](#) sur l'interprétation à retenir des articles 28 et 30 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne.

Dans cet arrêt, le litige portait sur une compagnie d'électricité au sein de l'État Slovaque où cet État avait imposé une redevance spécifique à ladite compagnie. Lors du litige la question préjudicielle posée à la CJUE était de savoir si les articles 28 et 30 du TFUE devaient être interprétés strictement ou non : « *(les articles 28 et 30) doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre prévoyant une charge pécuniaire, telle que celle en cause au principal, qui frappe l'électricité exportée vers un autre État membre ou vers un pays tiers, uniquement lorsque l'électricité a été produite sur le territoire national* ».

La CJUE va rappeler en premier lieu que l'électricité est une marchandise au sens du droit de l'UE. De plus la taxe est payée car en l'espèce l'électricité franchit la frontière Slovaque.

La CJUE a donc considéré que l'interprétation des articles 28 et 30 du TFUE comme étant « à une réglementation d'un État membre prévoyant une charge pécuniaire, [...] qui frappe l'électricité exportée vers un autre État membre ou vers un pays tiers uniquement lorsque l'électricité a été produite sur le territoire national »

§3. Les droits d'accises :

Le troisième mouvement d'harmonisation fiscale européenne a concerné les [droits d'accises](#) dès les années 1990. Il s'agit des droits sur les alcools harmonisés en 1992, puis les droits sur les tabacs, puis sur les produits énergétiques et sur l'électricité. Les droits d'accises sont des impôts indirects qui frappent

les produits un par un avec des taux et des calculs différents.

On en parlera dans notre leçon 6 sur « *Les autres impôts indirects que la TVA* ».

L'harmonisation fiscale des impôts indirects se fait par des directives qui fixent des objectifs aux États. Les États doivent ainsi transposer les directives européennes par des mesures nationales qui ne sont autres que des lois fiscales ou des lois de Finances. La loi fiscale trouve par conséquent une bonne partie de ses sources dans les directives européennes transposées. Au moins en ce qui concerne la fiscalité indirecte.

A/ Le rapprochement des impôts indirects

Le droit européen a pour objectif de favoriser la libre circulation des personnes, des biens et des capitaux. Par conséquent la fiscalité directe n'a pas été concernée autant que la fiscalité indirecte dans un premier temps. Puis on s'est aperçu que plusieurs impôts directs pouvaient porter atteinte à la libre circulation des capitaux, des personnes ou à la liberté d'établissement ce qui était contraire aux règles de concurrence.

§1 Les premiers rapprochements

Les premiers rapprochements concernent :

- En premier lieu il y a eu la **fiscalité de l'épargne** ([directive du 3 juin 2003](#)) ;
- Ensuite la **fiscalité commune aux sociétés-mères et à leurs filiales** ([directive du 22 décembre 2003](#)) ;
- Et enfin le **régime fiscal des fusions** ([directive du 17 février 2005](#)).

Voyant que les États européens comme l'Irlande ou le Luxembourg pratiquaient le **dumping fiscal** pour attirer les entreprises, la France et l'Allemagne ont cherché à partir de 2011 à mettre en place un projet plus large destiné à rapprocher les différents modes de taxation des sociétés.

Le **Dumping fiscal** se caractérise par : « *la mise en place d'une politique fiscale incitative ; décidée par un pays ; et ayant pour but d'attirer sur son territoire des capitaux et/ou des personnes* ». Le dumping fiscal consiste à attirer les entreprises par une fiscalité réduite.

§2 Le projet d'assiette commune consolidée pour l'IS

Ce projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés a été proposé dès 2011 et présentait des avantages en termes de simplification. On a voulu faire comme pour la TVA en commençant par déterminer une assiette commune, les États conservant le pouvoir du taux. Puis la **sortie des affaires dans les paradis fiscaux, l'évasion fiscale** appelée aussi « *LuxLeaks* » de novembre 2014, ont redonné du dynamisme au projet qui a été voté par le parlement européen.

Mais la découverte des *Panama Papers* en avril 2016 et des *Paradise Papers* peu de temps après, en novembre 2017, ont bien montré que 4 États européens bloquaient la prise de décision au niveau du Conseil :

- Le Luxembourg
- L'Irlande,
- Les Pays-Bas
- Malte.

La France a alors pris l'initiative en mars 2018 de lancer un nouveau projet de **taxe GAFA** (*Google-Apple-Facebook-Amazon*).

C'est une taxe spécifique destinée à taxer les grandes entreprises du numérique qui optimisent leurs impôts payés aux États pour empêcher davantage de recettes qui se chiffrent en Milliards d'euros.

Là aussi, le projet européen de taxe GAFA n'a pu aboutir ce qui fait que la France a proposé une **taxe GAFA nationale en juillet 2019**. Le poids de la capitalisation de ces 4 entreprises auxquelles il faut ajouter Microsoft est supérieur à 4 000 Mds d'euros soit plus que le PIB de l'Allemagne. Il y a donc un gros enjeu mondial pour les Finances publiques et pas seulement pour la France. Or toutes ces entreprises sont américaines donc protégées par le président des États-Unis qui ne se laisse pas faire.

On reparlera de la Taxe GAFA dans la leçon 6.

Chapitre 2. Les sources internes du Droit Fiscal

Section 1. Les textes officiels

A/ Le bloc de constitutionnalité

- Les articles de la Constitution, notamment les [articles 34](#) et [72-2](#).
- Les préambules de [1946](#) et de [1958](#).
- La DDHC dont les articles 13, 14 et 15, combinés aux principes exposés dans la leçon 1 :
 - La légalité de l'impôt ;
 - Le principe d'égalité ;
 - Les principes de nécessité et d'annualité ;
 - L'assimilation des sanctions fiscales aux sanctions pénales.
- Les principes généraux du Droit ayant une valeur constitutionnelle :

Exemple : Le respect de la vie privée ou encore la liberté d'entreprendre qui peuvent permettre de défendre les contribuables contre l'administration.

- Les PFRLR qui sont des principes dégagés par les Lois et non par la Constitution.
- Les Objectifs à Valeur Constitutionnelle (OVC).

Exemple : Deux exemples sont importants, d'abord **l'OVC de clarté et d'intelligibilité** de la loi dont nous avons déjà parlé ([Décision n°2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de Finances pour 2006, cons. 78](#)) et un autre OVC qui est **la lutte contre la fraude fiscale** qui découle de l'article 13 de la DDHC.

Les principes de nécessité de l'impôt et d'égalité peuvent permettre au législateur de prévoir des mécanismes destinés à lutter contre la fraude.

Exemple : En sanctionnant des comportements par lesquels le contribuable a cherché à cacher certains revenus en vue de réduire le montant de l'impôt.

Le principe est apparu dans la [décision 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de Finances pour 2000, cons. 52 à 56](#). Puis il a été repris dans la [décision 2001-457 DC du 27 décembre 2001, Loi de Finances rectificative pour 2001, cons. 6](#) où **l'OVC de la lutte contre la fraude fiscale** a été utilisé avec **l'OVC d'atteinte à l'ordre public**. On le retrouve également dans la [décision n°2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de Finances pour 2004, cons. 10](#).

Depuis ces 3 décisions, une jurisprudence abondante s'est développée. Mais cet OVC n'a jamais servi à annuler un article de Loi mais à **établir la conformité à la Constitution de la Loi Fiscale** ce qui est différent. On retiendra la différence contentieuse entre ces deux OVC : **l'un peut permettre de déclarer la loi non conforme mais pas l'autre**.

Ces sources constitutionnelles sont d'autant plus importantes que le Conseil constitutionnel peut être saisi depuis la révision de 1974 par 60 députés ou 60 sénateurs. Depuis 2010, la QPC permet également de saisir le Conseil à l'occasion d'un litige en cours.

- La Charte de l'environnement : Charte de 2004 intégrée au bloc en 2005.
- La loi organique relative aux lois de finances qui comporte des dispositions sur la fiscalité

B/ La Loi Fiscale :

C'est la loi qui résulte de ce que nous dit **l'article 34** :

Article 34 de la Constitution : « Tout ce qui va déterminer l'assiette, le taux, et toutes les modalités de recouvrement de l'impôt ».

La loi fiscale est compliquée, difficile d'accès, mais pour s'y retrouver on a créé le [Code général des Impôts](#) comportant 1965 articles ayant une valeur législative.

Dans la loi fiscale il y'a une distinction entre les impôts et les taxes.

- Les impôts **n'ont pas de contrepartie**.
- Les taxes : **il y a une contrepartie**, mais pas d'équivalence financière.

Taxe d'enlèvement des ordures ménagères : prélevée sur la feuille d'impôt des taxes foncières. Concernant cette taxe on est obligé de la payer même si on ne les utilise pas. La redevance télé transformée en impôt avec la LOLF est facturée en même temps que la taxe d'habitation.

La distinction entre le domaine de la loi et le domaine du règlement est prévu dans la [constitution à l'article 37 aliéna 2](#) : **procédure de délégalisation**, si la loi empiète sur le domaine du règlement le

premier ministre peut demander au Conseil constitutionnel de déclasser la loi. Du fait que cette procédure existe, à partir du moment où la loi est votée par le parlement, même si elle empiète sur le domaine réglementaire alors la **loi est valable**.

C/ Les textes réglementaires

Ils vont correspondre aux annexes du Code général des impôts et à la grande majorité des dispositions sur la procédure, codifiées dans le livre des procédures fiscales créés en 1981.

Le pouvoir réglementaire est beaucoup moins important que celui de la loi, et il va s'intéresser à tout ce qui n'est pas fiscal.

Les taxes parafiscales qui n'existent plus aujourd'hui (1959-2004), le pouvoir réglementaire va régir les revenus du domaine, celui-ci va aussi déterminer les redevances pour services rendus ainsi que les cotisations sociales.

Section 2. La doctrine administrative

On dit pour la **DOCTRINE**, qu'elle est fabriquée, produite par l'administration fiscale, par le fisc. Ce sont les services fiscaux de notre pays qui, dans un souci d'égalisation des normes sur tout le territoire, élaborent cette doctrine pour que le Droit Fiscal **soit appliqué de manière uniforme et égale sur tout le territoire**. Quand on parle des services fiscaux, on dit « l'administration fiscale » ou tout simplement « l'administration ».

Mais qui sont ces services et comment sont-ils organisés ? Ce sont la **direction générale des finances publiques** ainsi que la **direction générale de la législation fiscale**.

A/ Définition et fonction de la doctrine administrative

[Article L.80 A du Livre des procédures fiscales](#) : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivie 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.

Il en est de même lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points du contrôle, y compris tacitement par une absence de rectification.

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. »

§1 Définition générale de la doctrine administrative

La doctrine administrative est une interprétation formellement admise d'un texte fiscal par l'administration. L'objectif est l'application uniforme du Droit Fiscal. Cette doctrine doit avoir une portée générale et non pas individuelle, sinon, il ne sera pas possible de s'en prévaloir.

§2 La fonction générale de l'article L.80 A du Livre des procédures fiscales (LFP)

Dans le livre, il y a 3 dispositions qui permettent d'instituer une garantie du contribuable contre les changements de doctrine. C'est pour **assurer une plus grande sécurité juridique**, les contribuables sont garantis contre les changements de doctrine, et il va y avoir 3 dispositions :

[Article L.80 A alinéa 1 du Livre de procédure fiscale](#) : Cet article permet de garantir le contribuable contre **tout rehaussement d'impôts** à partir du moment où il a **appliqué de bonne foi** la doctrine qui était plus favorable que la loi fiscale. C'est une sécurité pour le contribuable.

[L'article L.80 A aliéna 2](#) permet d'éviter tout rehaussement dans un sens encore plus étendu, la portée de ce second alinéa est plus large. Le contribuable va pouvoir **forcer l'administration fiscale à respecter sa première doctrine** ce qui pourra jouer dans tous les cas.

Par la suite, la Loi de Finances pour 2018 est venue ajouter un [article L.80 B au sein du Livre de procédures fiscales](#).

Article L.80 B par lequel le contribuable peut bénéficier de la même protection lorsque l'administration avait formellement pris position sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal (ce qui est la démarche inverse), ou n'avait pas répondu dans un délai de 3 mois au contribuable qui avait demandé à bénéficier d'un agrément particulier.

Le Conseil d'État est venu rappeler « *qu'un contribuable n'est pas fondé à se prévaloir des dispositions de l'article L. 80 B du LFP à l'appui de conclusions dirigées contre les impositions primitives* ». [CE, décisions du 26 mars 2008, n°278858](#)

L'utilité de ces différents mécanismes est de protéger les contribuables en leur permettant de se placer sous le régime de la doctrine administrative s'il est plus favorable que la loi fiscale.

Le réalisme du droit fiscal va très loin en renversant la hiérarchie des normes.

B/ Le champ d'application de la garantie du contribuable contre les changements de doctrine

§1 Champ d'application matériel

Il ne peut s'agir que de **prélèvements fiscaux, impôts directs ou indirects**. La garantie ne s'applique pas aux participations d'urbanisme qui sont des impositions quasi-fiscales et non de véritables impôts. Pour les droits de douane et les cotisations sociales, de même que pour la Nouvelle Calédonie, des dispositions similaires mais différentes existent. Elles s'appliquent selon des modalités différentes car elles reposent sur d'autres textes puisque la loi fiscale nationale ne les concerne pas.

Les dispositions ne s'appliquent pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le CGI (aussi appelées taxes parafiscales) : [CE, décision du 25 juillet 1980, n°93760](#).

§2 Champ d'application contentieux

[L'alinéa 1er de l'article L.80 A](#) ne s'applique que dans le contentieux de l'imposition ce qui exclut le contentieux du recouvrement. Le champ est plus restreint que pour l'alinéa 2.

[L'alinéa 2 de l'article L.80 A](#) s'applique dans le contentieux de l'imposition ainsi que dans le contentieux du recouvrement.

Les deux alinéas ne peuvent s'appliquer **dans le contentieux de l'excès de pouvoir et le plein contentieux**. Ils ne peuvent pas non plus être invoqués devant le juge pénal en cas de fraude fiscale.

§3 Champ d'application personnel

Le mécanisme de la garantie contre les changements de doctrine ne peut jouer **qu'au profit du contribuable** et jamais au bénéfice de l'administration qui doit se contenter d'appliquer la loi fiscale.

C/ Les conditions d'application de la garantie

§1 La notion d'interprétation formelle d'un texte fiscal

La notion d'interprétation formelle renvoie à des indications positives et explicites émanant des autorités fiscales.

Une simple recommandation ne compte pas. Il faut que ce soit une interprétation **formelle et normative** comportant une **innovation**, une **nouveauté** par rapport au droit existant. **La doctrine doit ajouter à la loi fiscale ou la contredire** ([avis du Conseil d'État, 8 mars 2013, n°353782](#)).

L'interprétation doit obligatoirement porter sur un texte fiscal. Ce texte peut être **une Loi, un Décret ou une convention internationale**. Dans la pratique, il s'agit le plus souvent de la Loi Fiscale et plus particulièrement du CGI. Le texte doit concerner **l'assiette ou la détermination de l'impôt** et non les textes relatifs à la procédure. Attention à ne pas faire de confusion sur ce point.

Une instruction précisant qu'une catégorie déterminée de dépenses est déductible du revenu global selon des modalités qu'elle indique : [CE, décision du 30 juin 1972, n°80462](#).

D'abord la jurisprudence a admis en 1977 que les textes relatifs à la prescription soient ajoutés :

[CE, décision du 7 janvier 1977, n°96362](#) : « Lorsque l'interprétation d'un texte fiscal provient d'instructions ou circulaires publiées par l'administration, la garantie résultant de l'article L. 80 A du LFP est accordée au contribuable, qu'il s'agisse d'impositions primitives ou supplémentaires ».

Puis la jurisprudence est revenue en arrière en 1998.

La loi du 8 juillet 1987 a étendu la notion de texte fiscal en y ajoutant [la charte du contribuable vérifié](#). Et la [Loi de finance rectificative de 2008 dans son article 47](#) a ajouté les textes relatifs au **recouvrement et aux pénalités fiscales**, mais les conditions sont strictes.

§2 En quoi consistent les éléments qui constituent la doctrine administrative ?

- **Les instructions, circulaires et notes administratives publiées** (feuilles blancs) : elles constituent une source d'interprétation de la Loi fiscale au sens de **l'article L. 80 A** précité sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt ou aux pénalités fiscales, devant émaner de l'autorité compétente.
- **Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires** : ces questions constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au sens de **l'article L. 80 A du LFP**. Ces réponses doivent apporter des précisions de portée générale sur le sens d'un texte fiscal. Pour autant l'application de cette interprétation n'est pas toujours évidente et la jurisprudence s'est plusieurs fois prononcée sur ce sujet.

Exemple : « Ne constitue pas une interprétation formelle de la Loi fiscale, au sens de l'article 80 A du LFP, une réponse ministérielle rappelant simplement les dispositions de la loi fiscale, sans les interpréter » [CE, décision 22 octobre 1976, n°98874](#).

- La **documentation administrative de base**.
- Les **rescrits interprétatifs** car ils ont une portée générale.
- Les **réponses aux demandes individuelles des contribuables**.

Au contraire en sont exclus les éléments suivants :

- Les **documents que l'administration n'a pas souhaité publier** (feuilles roses ou jaunes).
- Les **comptes rendus des réunions du comité fiscal** ainsi que les **indications ministérielles au cours des débats parlementaires** car ce sont des documents internes.
- Le **manuel de Droit fiscal de la DGFiP** intitulé **précis administratif de fiscalité** et tous les commentaires de jurisprudence.
- **Les formulaires de déclarations et notices** envoyées au contribuable.

§3 La condition de conformité

Le contribuable doit entrer dans les prévisions de la doctrine qu'il invoque. C'est très strict, cela signifie que le contribuable doit entrer dans les prévisions de la doctrine appliquée littéralement et dans son ensemble.

Il n'est donc pas possible de choisir ce que l'on veut dans la doctrine ou de raisonner par analogie ou *a contrario*.

§4 La condition d'antériorité

La doctrine ne peut **avoir d'effet que pour l'avenir**. Elle n'a point d'effet rétroactif.

Depuis 2010, des projets d'instruction non définitifs sont publiés avec la mention qu'ils sont opposables jusqu'à la publication de l'instruction définitive. C'est quelque chose d'exceptionnel. Une instruction peut aussi être rapportée par une abrogation explicite ou implicite décidée par l'administration. En revanche, dès qu'un texte fiscal, interprété par la doctrine, disparaît ou est abrogé, l'interprétation formelle d'un texte fiscal n'a plus lieu d'être et tombe d'elle-même.

Mais si un texte fiscal nouveau remplace l'ancien, il est possible que la doctrine survive. Cette survie n'est acceptée que par le juge administratif et pas par le juge judiciaire. L'application de la Loi dans le temps est différente selon [les deux alinéas de l'article L.80 A du LPF](#).

Pour **l'alinéa 1^{er}**, il s'agit d'une **garantie contre les rehaussements d'une imposition antérieure**. Le juge parle d'une majoration d'imposition primitive.

La notion d'imposition primitive s'entend de manière stricte, c'est-à-dire par catégorie d'impôt ou taxe. En effet, la Cour de cassation par un [arrêt de la Chambre commerciale du 11 juillet 2006 n° 04-12286](#), a précisé qu'un rehaussement qui vise à remettre en cause l'exonération de droits de mutation dont bénéficiait l'opération litigieuse initialement soumise à la TVA ne constitue pas un rehaussement d'impositions antérieures au sens du premier alinéa de l'[article L. 80 A du LPF](#) (et de l'[article L. 80 B du LPF](#)), mais une imposition primitive (au sens du [deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#)) qui vient en quelque sorte, se substituer à une autre.

La garantie joue à compter du jour où le contribuable a appliqué la doctrine dans sa déclaration ou, s'il n'y a pas de déclaration, au moment du paiement de l'impôt. Elle cesse si la doctrine est rapportée, si la loi abrogée ou si la situation du contribuable a changé.

Pour **l'alinéa 2**, il s'agit d'un rehaussement entraînant une imposition primitive ou supplémentaire. Une fois que l'administration a formellement admis une doctrine, elle ne peut pas rehausser le contribuable à partir du moment où la doctrine couvre sa situation. C'est donc une tendance à la stabilité des situations juridiques allant dans le sens du contribuable.

-----Fin de la leçon 2-----