



LE DROIT
FISCAL



*EN CARTES
MENTALES*

Talip Dogan



ellipses

Les sources du droit fiscal

27. Les sources du droit fiscal comprennent, comme pour les autres branches du droit, des sources internes (section 1) et le droit supranational (section 2).

Section 1. Les sources internes

28. Les sources internes du droit fiscal sont composées de la Constitution (I), de la loi (II), du règlement (III) et des rescrits fiscaux (IV).

I. La Constitution

29. Les normes constitutionnelles figurent dans plusieurs textes qui forment ce que l'on appelle le « bloc de constitutionnalité ». Celui-ci comprend en particulier la Constitution du 4 octobre 1958 mais aussi la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) du 26 août 1789, le préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 (Cons. const., 16 juill. 1971, déc. n° 71-44 DC, *Liberté d'association*) et, depuis la loi constitutionnelle n° 2005-205 du 1^{er} mars 2005, la charte de l'environnement. Dans ce corpus de normes de référence, il existe des règles qui s'appliquent à la matière fiscale.

A. Le principe d'égalité

30. Le principe d'égalité devant la loi fiscale trouve son fondement constitutionnel à l'article 6 de la DDHC. Le principe d'égalité devant les charges publiques est quant à lui posé à l'article 13 de cette déclaration. Celui-ci dispose que « *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* ». Selon le Conseil constitutionnel, « *cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* » (Cons. const., 29 déc. 2005, déc. n° 2005-530 DC). Il a également jugé que « *si 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, c'est à la condition qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et que l'avantage fiscal consenti ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu » (Cons. const., 16 août 2007, n° 2007-555 DC).

Ne sont notamment pas contraires à l'article 13 de la DDHC, l'institution d'une taxe destinée à réduire les produits polluants ou limiter des activités polluantes (Cons. const., 18 oct. 2010, déc. n° 2010-57-QPC) ou la mise en place d'une réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile dès lors que celle-ci, notamment, « vise à combattre le chômage en développant l'emploi à domicile » et tend « à lutter contre l'emploi non déclaré » (Cons. const., 27 déc. 2002, déc. n° 2002-464 DC). En revanche, méconnaît les articles 6 et 13 de la DDHC la mesure législative qui poursuit un « objectif de rendement » (Cons. const., 30 sept. 2016, déc. n° 2016-571 QPC).

B. Les principes de nécessité et de consentement à l'impôt

31. Les principes de nécessité et de consentement à l'impôt sont consacrés à l'article 14 de la DDHC en vertu duquel « 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 ». La loi fiscale méconnaît cet article « lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient inintelligible pour le citoyen » (Cons. const., 29 déc. 2005, déc. n° 2005-530 DC). Il a aussi été jugé que « le principe du consentement à l'impôt n'implique pas qu'une imposition prélevée initialement pour couvrir un besoin déterminé ne puisse être affectée à la couverture d'un autre besoin » (Cons. const., 18 déc. 2001, déc. n° 2001-453 DC).

C. Les principes découlant de l'article 8 de la DDHC

32. Le principe de proportionnalité des peines est applicable aux sanctions fiscales. Il découle de l'article 8 de la DDHC aux termes duquel « la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ». Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé, à propos d'une amende fiscale, que « lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues » (Cons. const., 30 déc. 1997, déc. n° 97-395 DC ; v. aussi 29 déc. 2003, n° 2003-489 DC).

33. En ce qui concerne l'application de la loi fiscale dans le temps, le principe de non-rétroactivité des lois répressives, qui découle également de l'article 8 de la DDHC, ne s'applique pas, à l'exception des mesures législatives instituant

des sanctions fiscales ayant le caractère d'une punition (Cons. const., 30 déc. 1982, déc. n° 82-155 DC). Le Conseil constitutionnel juge toutefois que le législateur « *ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus de situations nées sous l'empire de textes antérieurs* » (à propos du régime d'imposition des plus-values de cession de valeur mobilières, cf. Cons. const., 15 nov. 2019, déc. n° 2019-812 QPC ; v. aussi 18 déc. 1998, déc. n° 98-404 DC ; 29 déc. 2005, déc. n° 2005-530 DC).

D. Les autres règles constitutionnelles relatives à la fiscalité

34. S'agissant du texte même de la Constitution de 1958, outre ses articles 34 (principe de légalité) et 37 qui seront abordés plus loin, son article 72-2, issu de la loi constitutionnelle n° 2003-276 du 28 mars 2003, dispose que « *les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi. Elles peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine. Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources [...]* ». Si ces dispositions intéressent la matière fiscale, elles ne confèrent pas aux collectivités territoriales un véritable pouvoir fiscal. Le Conseil constitutionnel a jugé qu'il « *ne résulte ni de l'article 72-2 de la Constitution ni d'aucune autre disposition constitutionnelle que les collectivités territoriales bénéficient d'une autonomie fiscale* » (Cons. const., 29 déc. 2009, déc. n° 2009-599 DC).

35. Par ailleurs, en ce qui concerne l'article 72 de la Constitution, relatif au principe de libre administration des collectivités territoriales, les juges de la rue Montpensier considèrent que « *dans l'exercice de sa compétence en matière fiscale le législateur n'est pas tenu de laisser à chaque collectivité territoriale la possibilité de déterminer seule le montant de ses impôts locaux* » (Cons. const., 6 mai 1991, déc. n° 91-291 DC).

36. Enfin, le Conseil constitutionnel dégage certains objectifs à valeur constitutionnelle qui concernent le droit fiscal. Peuvent notamment être mentionnés les objectifs de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale (Cons. const., 30 juill. 2010, déc. n° 2010-19/27 QPC) et l'évasion fiscale (Cons. const., 26 nov. 2010, déc. n° 2010-70 QPC).

II. La loi

37. Les règles fiscales ne peuvent être que l'œuvre du législateur. En effet, aux termes de l'article 34 de la Constitution, « *la loi fixe les règles concernant [...]* l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Constituent des « *impositions de toutes natures* » les impôts, les taxes fiscales ainsi

que tous les autres prélèvements obligatoires qui ne sont ni des redevances ni des cotisations sociales (sur ces distinctions cf. introduction). S'agissant des cotisations sociales, le législateur est seulement tenu, aux termes de l'article 34 de la Constitution, de déterminer « *les principes fondamentaux* » de la sécurité sociale, le gouvernement étant compétent pour le reste, et en particulier pour déterminer les taux applicables (v. par ex. Cons. const., déc. n° 60-10 L, 20 déc. 1960 ; 28 févr. 1984, déc. n° 84-136 L ; 13 déc. 2012, déc. n° 2012-659 DC).

38. L'assiette fait référence à la base imposable. Celle-ci peut être réduite grâce aux mesures d'exonération décidées par le législateur. À taux constant, plus son périmètre est étendu, plus le montant de l'impôt à payer sera important. L'impôt dû résulte de l'application du taux à l'assiette d'imposition. Et le recouvrement est le processus permettant à l'administration fiscale d'obtenir le paiement des sommes qui lui reviennent.

39. Outre les règles afférentes à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, le législateur est également compétent pour déterminer le fait générateur de l'imposition, c'est-à-dire l'événement (ou la date) à compter duquel l'obligation fiscale née chez le contribuable.

40. La quasi-totalité des mesures fiscales sont aujourd'hui insérées dans les lois de finances. Cette pratique résulte d'une volonté du gouvernement (cf. circulaires du 4 juin 2010 relative à l'édiction de mesures fiscales et de mesures affectant les recettes de la sécurité sociale et du 17 juillet 2017 relative aux règles de gouvernance en matière de prélèvements obligatoires).

41. Par ailleurs, le fait pour le législateur de ne pas épuiser sa compétence et de s'en remettre à l'exécutif constitue une situation d'incompétence négative qui justifie la censure de la loi. Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé que « *si le législateur dispose de la faculté de modifier le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, afin d'imposer les bénéfices réalisés en France par des entreprises établies hors du territoire national, il ne pouvait, sans méconnaître l'étendue de sa compétence, subordonner l'assujettissement à l'impôt à la décision de l'administration d'engager une procédure de contrôle* » (Cons. const., 29 déc. 2016, déc. n° 2016-744 DC).

Toutefois, comme pour toutes les autres matières, le législateur peut adopter une loi d'habilitation sur le fondement de l'article 38 de la Constitution afin d'autoriser le gouvernement à adopter des règles fiscales à sa place. L'adoption de la loi d'habilitation vaut alors consentement à l'impôt au sens de l'article 14 de la DDHC (Cons. const., 30 déc. 1995, déc. n° 95-370 DC ; 27 déc. 2019, déc. n° 2019-796 DC). Par exemple, le Parlement, en adoptant l'article 10 de la loi n° 2017-1340 du 15 septembre 2017 d'habilitation à prendre par ordonnances les mesures pour le renforcement du dialogue social, a autorisé le Gouvernement à décaler d'un an l'entrée en vigueur du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu. Conformément à cette loi, l'ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017 a été adoptée en Conseil des ministres.

III. Le règlement

42. Le pouvoir réglementaire national peut être compétent pour édicter les mesures d'application des lois qui intéressent la matière fiscale (art. 13 et 21 de la Constitution). Selon une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, il « *appartient au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures d'application qui sont nécessaires à la mise en œuvre* » des règles relatives à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature (Cons. const., 13 nov. 1970, déc. n° 70-64 L ; 18 mars 2009, déc. n° 2009-578 DC). Le législateur peut ainsi renvoyer au décret la fixation de la liste des communes où sera instituée la taxe sur les logements vacants dès lors qu'il a épuisé les compétences qui lui sont dévolues en vertu de l'article 34 de la Constitution, notamment en adoptant les règles d'assiette et de recouvrement et en posant des critères au pouvoir réglementaire (Cons. const., 29 juill. 1998, déc. n° 98-403 DC). Les règles édictées par le pouvoir réglementaire peuvent concerner la procédure fiscale (v. par ex. Cons. const., 4 avr. 1968, déc. n° 1968-51 L).

43. Précisons qu'à l'instar du législateur, lorsque le gouvernement est habilité, sur le fondement de l'article 38 de la Constitution, à prendre des mesures qui sont normalement du domaine de la loi, son incompétence négative peut priver de base légale les dispositions réglementaires qui ont ensuite été prises (CE, 3 juill. 1998, n° 184605, *Syndicat des médecins Aix et Région*).

44. Les collectivités territoriales peuvent fixer l'assiette et le taux d'une imposition de toute nature dans les limites de l'autorisation donnée par le législateur sur le fondement de l'article 72-2 de la Constitution. Lorsqu'elles agissent dans ce cadre, elles adoptent alors des mesures réglementaires locales. Sont notamment concernées les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties (CGI, art. 1636 B *sexies*) et la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (CGI, art. 1520).

45. Par ailleurs, afin de rendre la loi fiscale plus intelligible et accessible, l'administration fiscale édicte une « documentation administrative », composée en particulier d'instructions et de circulaires. L'ensemble de ces textes administratifs forment ce que l'on appelle la « doctrine fiscale ». Initialement destinée aux agents de l'administration fiscale, afin de les guider dans l'application de la législation et garantir ainsi l'égalité des citoyens devant l'impôt, cette doctrine de portée générale est aujourd'hui rendue publique *via* le « *Bulletin officiel des finances publiques* ».

46. Les rescrits généraux de l'administration qui portent sur une situation de fait et qui ont été rendus publics (art. L. 80 B 1°), ainsi que les réponses apportées aux questions parlementaires par le ministre dont dépend l'administration fiscale (JO Sénat, 28 août 1997 p. 2198, rép. du Premier ministre à la question parlementaire n° 00441 ; v. aussi CE, Sect., 16 déc. 2005, n° 272618, *Sté Friadent*) constituent également une partie intégrante de la doctrine administrative.

47. Peut être mentionnée à titre d'exemple la documentation administrative BOI-DAE-20-10 du 7 juillet 2021 venant expliquer le droit à l'erreur institué au profit du contribuable par l'article 5 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (dite loi ESSOC), dispositif aujourd'hui codifié au V de l'article 1727 du CGI. La documentation BOI-INT-DG-20-50-10 du 24 février 2021 relative aux États et territoires non coopératifs peut également être citée. Elle commente les dispositions de l'article 238-0 A du même code.

48. Le contribuable de bonne foi qui s'est conformé à la doctrine fiscale, régulièrement entrée en vigueur et applicable au moment des faits, se trouve protégé contre les changements de position ultérieurs de l'administration (LPF, art. L. 80 A ; cf. *infra* chapitre 6 section 2). *A contrario*, la doctrine illégale défavorable au contribuable, en particulier parce qu'elle ajoute à la loi des conditions qui n'y sont pas prévues, ne lui est pas opposable. Le contribuable peut la contester en formant un recours pour excès de pouvoir (sur l'annulation d'une instruction et d'un rescrit général, v. par ex. CE, 20 mars 2013, n° 347633, *Sté Études et Productions Schlumberger*).

IV. Les rescrits fiscaux

49. Bien qu'aucune définition juridique du rescrit n'existe (Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, La Documentation française, 2014 p. 15 et s.), il peut être défini comme une prise de position de l'administration sur une situation individuelle destinée à conférer une garantie à son bénéficiaire qui envisage la passation d'un acte et/ou la réalisation d'une opération. Mais pour bénéficier de la sécurité juridique attachée au rescrit, le contribuable doit être de bonne foi et sa demande doit être préalable « écrite, précise et complète ».

50. La garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF est applicable au titulaire d'un rescrit général et d'un rescrit spécifique. S'agissant du rescrit général, le 1° de l'article L. 80 B du LPF dispose que l'administration a un délai de trois mois pour répondre au contribuable sur « une situation de fait au regard d'un texte fiscal » (v. aussi LPF, art. R*80 B-2 et s.).

51. Les points 2° et suivants de l'article L. 80 B du LPF sont consacrés aux rescrits spécifiques. Le contribuable peut notamment bénéficier de la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF (cf. BOI-SJ-RES-10-20-20 du 3 octobre 2010) pour les demandes relatives :

- à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices de certaines entreprises (LPF, art. L. 80 B 2°) ;
- au crédit impôt recherche (LPF, art. L. 80 B, 3° et 3° bis) ;
- au régime des jeunes entreprises innovantes (LPF, art. L. 80 B, 4°) ;
- à la qualification d'établissement stable en France (LPF, art. L. 80 B, 6°) ;

- à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés (LPF, art. L. 80 B, 8°) ;
- et à la taxe d'aménagement (LPF, art. L. 80 B, 13°).

52. L'absence de réponse de l'administration à ces demandes au-delà d'un délai de trois mois vaut accord implicite. Il en va de même, mais à l'expiration d'un délai de six mois cette fois-ci, pour les demandes :

- formulées par les entreprises qui souhaitent s'assurer que la clause anti-abus générale prévue à l'article 210-0 A du CGI n'est pas applicable à l'opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif qu'elles projettent de réaliser (LPF, art. L. 80 B, 9°) ;
- et formulées par les entreprises qui souhaitent s'assurer que la clause anti-abus générale prévue à l'article 205 A du CGI n'est pas applicable à leur situation, et en particulier aux actes et opérations qu'elles projettent de réaliser (LPF, art. L. 80 B, 9° bis).

53. Par ailleurs, des procédures de rescrits spécifiques sont également prévues en dehors de l'article L. 80 B du LPF et au titre desquelles le silence de l'administration pendant six mois vaut également acceptation. Sont ici concernées les demandes :

- des contribuables souhaitant s'assurer, « *préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes* », que la procédure de l'abus de droit fiscal prévue aux articles L. 64 et L. 64 A du LPF n'est pas applicable à sa situation (LPF, art. L. 64 B) ;
- de certains organismes souhaitant s'assurer du traitement fiscal des dons perçus au regard des critères posés aux articles 200 et 238 bis du CGI (LPF, art. L. 80 C) ;
- et du contribuable qui « *envisage la donation de tout ou partie de son entreprise individuelle ou des titres de la société dans laquelle il exerce des fonctions de direction* », et qui à cette fin souhaite se protéger contre un redressement de l'administration (LPF, art. L. 17) en la consultant au sujet de l'exactitude de la valeur vénale à laquelle il estime son entreprise (LPF, art. L. 18).

54. Des rescrits spécifiques sont également prévus par le code de l'urbanisme. On peut notamment mentionner la procédure instituée au profit des redevables de la taxe sur la création de bureaux et de commerces en Île-de-France (c. urb., art. L. 520-13-1 et R. 520-15-1).

Section 2. Les sources internationales

55. Les sources internationales du droit fiscal comprennent le droit primaire, c'est-à-dire les conventions internationales (I), et le droit dérivé de l'UE (II).

I. Les conventions internationales

56. L'article 55 de la Constitution dispose que « *les traités ou accords 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* ». Sont concernées par cette règle les conventions multilatérales et bilatérales.

A. Les conventions fiscales multilatérales

1. Les conventions fiscales multilatérales *strico sensu*

57. Si la majorité des conventions fiscales sont bilatérales, certaines sont multilatérales. On peut à ce titre mentionner la convention multilatérale de Madrid du 13 décembre 1979 tendant à éviter la double imposition des redevances de droits d'auteurs. Ces conventions peuvent être destinées à remplacer des conventions bilatérales comme ce fut le cas avec la convention nordique du 22 mars 1983 signée entre la Finlande, la Suède, le Danemark, la Norvège et l'Islande.

58. Plus récemment, les travaux conduits par l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ont permis l'adoption d'une convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. La ratification de cette convention, signée par la France à Paris le 7 juin 2017, a été autorisée par la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018. Elle a ensuite été publiée par le décret n° 2019-6 du 4 janvier 2019. L'objet de cette convention est « *de modifier l'ensemble des conventions fiscales, afin d'y insérer une série de stipulations visant à faire obstacle aux stratégies de planification fiscale agressive ayant pour conséquence de transférer artificiellement des bénéfices vers des États ou territoires où ils ne sont pas imposés ou sont soumis à une imposition réduite, et veiller à ce que ces mêmes conventions permettent d'éviter les possibilités de double non-imposition* » (BOI-INT-DG-20-25).

L'OCDE a également développé des modèles de conventions fiscales. On peut en particulier mentionner ceux relatifs à l'imposition des revenus et de la fortune ainsi que le modèle sur l'échange efficace de renseignements en matière fiscale. Ces modèles servent souvent de cadre juridique pour la négociation des conventions fiscales bilatérales.

2. Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

59. Les États membres ne souhaitant pas partager leur souveraineté fiscale, la règle de l'unanimité empêche la mise en œuvre d'une politique d'intégration fiscale au sein de l'UE (TFUE, art. 113). Toutefois, la fiscalité n'échappe pas pour autant à cette organisation. En 1995, la CJCE avait affirmé que « *si, en l'état*