



HAL
open science

Enseigner le droit fiscal dans une faculté de droit et de sciences politiques

Thierry Lambert

► **To cite this version:**

Thierry Lambert. Enseigner le droit fiscal dans une faculté de droit et de sciences politiques. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2023, 2023 (1), pp.11. hal-04553231

HAL Id: hal-04553231

<https://amu.hal.science/hal-04553231>

Submitted on 19 Apr 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Enseigner le droit fiscal dans une faculté de droit et de sciences politiques

Teaching Tax Law in a Faculty of Law and Political Science

(Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2023, 1, pp. 11-19)

Thierry Lambert

Professeur Aix-Marseille Université, CEFF, Aix-en-Provence, France

Président de l'institut international des sciences fiscales – 2iSF

Rédacteur en chef de la Revue européenne et internationale de droit fiscal

Les étudiants des facultés de droit, à qui on enseigne le droit fiscal, doivent avoir un socle commun de connaissances. Il faut à la fois maîtriser les sources et la légalité. Les allers retours entre la théorie et la pratique doivent permettre d'exposer quelques débats doctrinaux, et d'utiliser des droits autres que le droit fiscal pour résoudre une question fiscale.

Law school students, who are taught tax law, must have a common base of knowledge. It is necessary to master both the sources and the legality. The back and forth between theory and practice must allow to expose some doctrinal debates, and to use laws other than tax law to solve a tax question.

L'offre de formation en droit fiscal, au sein des facultés de droit¹, dépend davantage de l'appétence et de la compétence des collègues pour cette discipline, que de la nécessité de former tous les étudiants et de leur donner une culture fiscale². Cette observation est transposable à toutes les disciplines. Ainsi va l'université. Le minimum se résume à un cours d'introduction au droit fiscal (généralement en licence 3), un cours en master 1 de droit fiscal des affaires (ou de droit fiscal des sociétés) et éventuellement dans la même année un cours de procédures fiscales pour parler contrôle et contentieux fiscal. Dans ces

¹ Christophe de la MARDIERE, Histoire et actualité de l'enseignement du droit fiscal en France, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2021, 3, pp. 476 – 482.

² Christophe de la MARDIERE, Fabrice BIN, Laurence VAPAILLE, Enquête relative à l'enseignement du droit fiscal au sein de l'université, Gestion & Finances publiques, juillet 2011.

conditions, la perspective d'avoir des doctorants dans la discipline est quasiment nulle. Le droit fiscal communautaire, le droit fiscal international, le droit fiscal de l'environnement, le droit pénal fiscal, l'histoire de l'impôt, notamment, sont bien souvent délaissés, sauf dans les facultés qui offrent un master complet en droit fiscal.

L'attribution des cours fait que pour des raisons souvent « historiques », c'est un « privatiste » ou un « publiciste » qui prend en charge tel ou tel enseignement. On voit fort heureusement des collègues, souvent jeunes, qui n'ont pas un parcours de fiscaliste s'investir dans l'enseignement et la recherche concernant cette discipline. Pour faire face à la pénurie d'enseignants-chercheurs en droit fiscal, mais aussi pour enrichir nos formations, on a recours à des professionnels (avocats, fonctionnaire DGFIP, magistrats) qui faute d'une habilitation à diriger des recherches (HDR) ne pourront pas conduire les étudiants jusqu'à la réalisation d'une thèse. Néanmoins leur apport est important dans les masters 2, là où se précise l'avenir professionnel de nos étudiants et où naissent parfois des vocations.

Il est indispensable que les cours soient accompagnés de travaux dirigés pour familiariser les étudiants au raisonnement juridique et à la recherche. Il n'est pas indifférent que ceux-ci soient faits par des doctorants en droit fiscal, ou dans une autre discipline, ou par un professionnel. Ces exercices, qui peuvent être des cas pratiques ou des commentaires de décisions et arrêts, accompagnent le cours.

L'idée n'est pas de former au droit fiscal des jeunes qui soient des encyclopédies de la matière. Mais il y a un prérequis, un matelas de connaissances, à maîtriser. Aujourd'hui on trouve beaucoup de choses factuelles (taux, seuils, ...), sur de nombreux sites. Outre le fait que les étudiants soient en situation maîtriser le droit fiscal, comme technique juridique, le plus important est qu'ils puissent apprécier les conséquences, sociales, financières, stratégiques, économiques d'une décision fiscale. A l'inverse ils doivent être capables de trouver la « bonne » solution fiscale quand une décision de reprise d'entreprise, par exemple, a été prise ou pour une gestion patrimoniale active. Bien souvent les décisions fiscales concernant les personnes morales et les physiques s'entremêlent et ne convergent pas obligatoirement. L'art du fiscaliste est de combiner harmonieusement les deux, sans sombrer dans l'acte anormal de gestion ou l'abus de droit fiscal. La chose n'est pas la plus facile à enseigner, mais l'étudiant peut la découvrir lors d'un stage pratique. Tout ceci nécessite de dépasser le seul droit fiscal.

I – Le prérequis des fondamentaux

Quel est ce socle minimum de connaissances, en droit fiscal, que doit avoir tout étudiant en droit ? Evidemment chacun apportera une réponse qui, pour diverses raisons, lui est personnelle. Pour certains, il se résume à faire l'examen de la constitutionalisation du droit fiscal. Pour d'autres, il s'agit de maîtriser quelques grands principes de l'impôt sur les sociétés et de la TVA.

Il nous semble important de considérer que le prérequis des fondamentaux n'est pas intangible car les problématiques fiscales doivent s'adapter aux évolutions du monde. Le développement de l'économie numérique et des prix de transfert, notamment, nous obligent à repenser les fondamentaux. Si lever l'impôt reste une prérogative de souveraineté nationale, celui-ci est pensé dans d'autres lieux qu'au sein de l'Etat – nation. En outre des ensembles régionaux, comme l'Union européenne, relaient la soft law de l'OCDE, organisation administrative internationale, et produisent leurs propres normes. Le tout finit dans le droit des Etats. Si l'on ne présente que la légalité fiscale, on fait l'examen de ce qui se passe en droit interne oubliant que le droit fiscal est pour l'essentiel pensé ailleurs.

En conséquence, les fondamentaux ne peuvent pas se limiter à l'examen de la légalité même si celui-ci continue d'occuper une place importante. Les lois de finances, contenant l'essentiel des dispositifs, fiscaux, sont votées par le Parlement sous la surveillance du Conseil constitutionnel. Mais ce n'est peut-être plus aujourd'hui tout à fait l'essentiel.

A – Les sources souvent ignorées

Les sources du droit fiscal sont multiples. Personne ne conteste le fait que lever l'impôt est une prérogative de souveraineté nationale. On peut discuter sur le point de savoir si « l'hypertrophie des sources réglementaires »³ met en danger l'idée de hiérarchie des normes. Les enseignements du droit fiscal pouvaient commencer avec cette approche. L'inconvénient est de laisser penser que les seules sources du droit fiscal seraient au sein de l'Etat nation. Le monde a changé mais pas notre façon d'envisager les sources du droit fiscal.

Depuis 2008 nous assistons à la montée en puissance du Comité des affaires fiscales de l'OCDE qui produit études et rapports, propose des standards minimums internationaux et va jusqu'à mettre à la disposition des Etats une convention multilatérale, un traité, visant à actualiser l'ensemble du réseau conventionnel mondial. Cette organisation administrative mondiale, qui réunit une haute fonction publique fiscale mondiale, tient sa légitimité du G20 qui lui commande des travaux et lui demande de faire de propositions.

³ Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, Laurence VAPAILLE, Droit fiscal, 5^{ème} édition, PUF, coll. Droit fondamental, 2021, p. 23.

Personne ne conteste les travaux de l'OCDE qui a à sa disposition des économistes, des juristes, des statisticiens et des experts de politiques fiscales qui, sur la base de données statistiques, se livrent à des travaux empiriques pour analyser les politiques fiscales. Les Etats membres de l'organisation et ceux qui n'y appartiennent pas sont associés.

La production, très abondante et dans tous les domaines de la fiscalité, irrigue la réflexion des auteurs chacun se déterminant en fonction des travaux de l'OCDE. Les organisations régionales, notamment l'Union européenne, relaient cette production, traduisent par des directives et règlements les standards proposés. Les Etats finissent par intégrer dans leur droit interne les dispositifs qui leur sont proposés⁴. Ce mouvement est planétaire et affecte l'ensemble des Etats, y compris les Etats – Unis qui, à la différence d'autres Etats, ont déjà dans leur droit interne beaucoup des standards mis à la disposition.

La force de l'OCDE tient au fait qu'elle utilise la soft law. Dans un rapport consacré au « droit souple », qualificatif qui n'a aucun sens, le Conseil d'Etat écrit : « l'émergence du concept de droit souple en droit international s'explique sans doute aussi par les caractéristiques inhérentes à ce droit, il n'existe pas en effet dans la société internationale d'autorité centrale susceptible d'imposer sa volonté »⁵.

Le succès de l'entreprise tient au fait que les administrations fiscales nationales sont associées en amont et en aval du processus. Le « cercle de réflexion et d'échange des dirigeants des administrations fiscales » (CREDAF) est un relai au sein des administrations francophones de l'OCDE. D'autres organisations régionales ont la même fonction : Inter American Center of Tax Administration (CIAT), Inter-European Organisation of Tax Administration (IOTA) ou encore le Forum sur l'administration fiscale africaine.

En 2002 l'OCDE a créé le Forum sur l'administration fiscale (FTA), structure ouverte qui rassemble plus de cinquante membres ou non membres de l'organisation. L'un des objectifs est de « s'exprimer d'une même voix et de définir des actions communes concernant les grands enjeux de la fiscalité internationale », mais aussi de « mettre au point et (de) diffuser des outils de référence et des pratiques exemplaires en faveur d'une mise en application efficace, efficiente et équitable du droit fiscal »⁶. Le Forum a mis en place des plateformes de rencontres entre les administrations afin qu'elles échangent sur

⁴ Pour une analyse complète Thierry LAMBERT, L'impôt dans une économie mondialisée. Contribution à une théorie générale de l'impôt, Bruylant, coll. Droit & Economie, 2021, 200 pages.

⁵ Conseil d'Etat, Le droit souple, La Documentation française, 2013, p. 24.

⁶ OCDE, Les travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal, 2018-2019, Editions OCDE, 2019.

les bonnes pratiques. C'est une structure de moyens qui apporte son soutien à des projets ponctuels et notamment à la production de manuels pratiques.

Les administrations qui se sont engagées à prendre des mesures contre l'évasion fiscale ont constituées un « groupe de travail international pour le partage de renseignements et collaboration » (JITSIC). Elles mettent en commun des expériences, mais aussi une expertise, sur une plateforme avec les instruments juridiques existants. Ce groupe de travail élabore des « pratiques exemplaires » afin d'améliorer les relations entre les administrations⁷.

Enfin l'OCDE rédige et édite des guides pratiques, et plus généralement du matériel de formation. Ces supports ont vocation à être diffusés dans les administrations nationales permettant de démultiplier la formation que par ailleurs elle assure. C'est par un investissement matériel, financier et humain que l'OCDE se manifeste tout particulièrement à l'égard des pays en développement. Dans ces conditions on comprend que les standards internationaux qui sont proposés soient repris plus facilement.

L'Union européenne n'a pas de politique fiscale, exceptée en matière de TVA et de droits d'accises, car la fiscalité communautaire n'est qu'une politique d'accompagnement de politiques. Elle est sous l'influence des travaux et standards de l'OCDE. Quelques exemples peuvent nous en convaincre.

En 2000, le Conseil⁸ a proposé une coopération fiscale globale s'inscrivant dans les travaux de l'OCDE pour identifier et éliminer des pratiques fiscales dommageables. Il s'agissait de faire une évaluation des régimes préférentiels des pays membres et de mettre en place un cadre, des normes, afin d'avoir une approche commune pour réduire, faute de les éliminer complètement, les pratiques de cette nature.

L'année suivante la Commission a fait une communication ayant pour objet la politique fiscale de l'Union « pour les prochaines années »⁹. Le document, de bonne facture, définit la politique fiscale de façon contextualisée, la plaçant dans une tendance mondiale à l'intégration économique et à la coopération. Les choses sont clairement dites, « dans la mesure où les systèmes fiscaux sont utilisés comme instrument pour la réalisation des objectifs d'allocation, de redistribution et de stabilisation ; les incidences fiscales doivent être claires pour les agents économiques concernés. C'est pourquoi il convient de simplifier les systèmes fiscaux et d'en améliorer la transparence »¹⁰. A l'appui de sa

⁷ Ibid.

⁸ Vers une coopération fiscale globale, Revue de droit fiscal, 2000, pp. 1153 -1161.

⁹ Politique fiscale de l'Union européenne : priorités pour les prochaines années, Revue de droit fiscal, 2001, 50, pp ; 1743 – 1752.

¹⁰ Ibid.

démonstration la Commission se réfère aux travaux de l'OCDE qui n'aurait pas écrit mieux.

L'Union européenne met ses pas dans ceux de l'OCDE pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables. La première le fait avec des codes de bonne conduite, qui n'ont rien de contraignant. L'organisation internationale dispose d'un « forum sur les pratiques fiscales dommageables ». De la même façon la politique en matière de prix de transfert se traduit par un alignement de l'Union sur les préconisations de l'organisation internationale. L'Union européenne a intégré, sans difficultés majeures, les quinze actions du plan BEPS (base erosion and profit shifting).

Ces questions ne doivent pas être traitées (exclusivement) dans le cadre du droit fiscal international ou communautaire, en effet les travaux de l'OCDE sont aussi une source d'inspiration du droit fiscal national ou permettant de définir une politique fiscale. La production de l'organisation et notamment la mise à la disposition de standards minimums, participe à l'élaboration de directives et de règlements d'organisations régionales, dont l'Union européenne. C'est à ce titre que cette source majeure mais souvent ignorée doit être enseignée, avant toute autre, au même titre que l'élaboration de la loi en droit interne ou la production réglementaire.

B – Les sources toujours référencées

Si certaines sources sont aujourd'hui largement ignorées, notamment par la doctrine, d'autres s'imposent sans discussion. A cet égard, les sources constitutionnelles, dans nos enseignements, occupent une place de choix. On fait généralement l'examen des règles constitutionnelles de fond et tout particulièrement l'exégèse de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. Puis l'on présente les règles constitutionnelles de répartition des compétences normatives. L'article 34, alinéa 4 de la Constitution du 4 octobre 1958 est présenté avec le souci du détail, sans oublier les autres sources de la compétence législative. Ce sera l'occasion de rappeler que les dispositions de l'article 34 impliquent que les règles soient fixées avec une précision suffisante. On peut à l'aide de la jurisprudence du Conseil constitutionnel apporter quelques éclairages utiles sur l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement.

Le contrôle de constitutionnalité des lois par voie d'exception, selon la procédure fixée par l'article 61-1 de la Constitution, permet au contribuable d'user de la question prioritaire de constitutionnalité s'il considère qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit. Un certain nombre de principes, d'égalité, de proportionnalité,

d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, de non-rétroactivité peuvent être invoqués à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité¹¹. Les résultats, sans être négligeables et négligés, ne sont pas à la hauteur des attentes d'une partie de la doctrine.

Le droit fiscal constitutionnel repose sur des textes, des principes, et une jurisprudence abondante du Conseil constitutionnel. C'est une discipline juridique, avec un ouvrage de référence¹², qui pourrait faire l'objet d'un enseignement spécifique.

Il peut arriver, et nous le déplorons, que certains de nos collègues ne soient tentés de ne retenir que les sources constitutionnelles du droit fiscal considérant certainement que tout est dans l'article 34 de la Constitution.

La loi est une source du droit fiscal, étant observé que le domaine de la loi fiscale est déterminé par l'interprétations des dispositions constitutionnelles. Les lois à objet fiscal peuvent tout aussi bien être les lois de finances que les lois ordinaires. Les questions traitées sont très classiques. La loi fiscale et le temps permet de traiter des questions relatives aux prescriptions et, plus généralement, de l'exécution dans le temps de la loi fiscale. La loi fiscale est en principe immédiatement applicable, sauf si elle en dispose autrement. Elle peut, sous certaines conditions, avoir un effet rétroactif, C'est aussi l'occasion d'exposer ce qu'est un fait générateur, c'est-à-dire l'acte ou l'événement qui fait naître la dette fiscale.

La loi fiscale et l'espace est de nature à porter la réflexion sur le territoire fiscal de France avec les collectivités d'outre-mer et celles qui ont un statut spécifique.

Plus fondamentale, pour la formation des jeunes fiscalistes, est la question de la loi fiscale et du droit. L'interprétation de la loi se pose pour tout juriste. Mais, l'interprétation de la loi fiscale est une question centrale qui occupe la doctrine mais aussi les praticiens. Parfois de multiples interprétations sont possibles car il s'agit d'un processus intellectuel personnel, nourri par une culture juridique et une expérience. Il faut que nos étudiants, pas seulement pour le droit fiscal, maîtrisent les méthodes d'interprétation. Le juge peut utiliser l'interprétation grammaticale, extensive, un raisonnement analytique ou encore une interprétation évolutive.

¹¹ Lire le dossier « QPC et droit fiscal », Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°4, 2020. Compléter par le dossier « Constitution(s) et impôt(s). Approche comparée : Allemagne, Espagne, France, Italie, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°1, 2020.

¹² Bertrand LIGNEREUX, Précis de droit fiscal constitutionnel, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2020, 600 pages.

Il en va de même de la relation, parfois complexe, entre le droit fiscal et les autres branches du droit. Il nous faut expliquer et illustrer le fait que le droit fiscal entretient des relations notamment avec le droit civil, le droit administratif, le droit comptable mais aussi les usages professionnels. On peut consacrer quelques développements au « réalisme » et à « l'autonomie » du droit fiscal pour montrer qu'au-delà des aspects théoriques du sujet il y a un certain nombre d'implications pratiques. Ce sera l'occasion d'expliquer que le rattachement du droit fiscal au « droit privé » ou au « droit public » n'a aucun fondement théorique, ce qui peut perturber certains de nos étudiants emprunts de certitudes. En effet la loi fiscale peut renvoyer explicitement aux dispositions du code civil, pour les conditions de déductions des pensions alimentaires, mais aussi au droit administratif quant à la qualification d'un établissement public¹³.

Enfin reste la question très discutée de l'usage qui est fait du pouvoir réglementaire, autrement dit le partage de compétences entre la loi et le règlement¹⁴. Il est indispensable à l'exécution des lois fiscales. Il s'agira de traiter du pouvoir réglementaire de l'Etat et de celui des collectivités locales. Le point qui doit être développé est celui de la doctrine administrative et son opposabilité. Il est important que les étudiants sachent comment s'en servir car le fiscaliste s'il ouvre le Code général des impôts n'oublie jamais de consulter la documentation de l'administration, la doctrine administrative, qui n'est que l'interprétation de la loi par l'administration. Apprendre aux étudiants à avoir un regard critique sur la doctrine administrative, et la jurisprudence, est intéressant. On présente le recours pour excès de pouvoir, ce qui n'est pas sans rappeler le droit administratif. On peut montrer que l'extension du champ des circulaires interprétatives a pour effet de mettre le contribuable dans l'incapacité de contester les instructions avec le recours pour excès de pouvoir. La présentation et l'utilisation des rescrits, qu'il ne faut pas confondre avec le ruling, s'inscrit dans l'opposabilité de la doctrine.

On traitera aussi des rémunérations pour services rendus, ou redevances, qui obéissent à un régime défini intégralement par voie réglementaire et qui font un retour en force notamment dans les collectivités locales¹⁵.

On ne saurait ignorer la place de la jurisprudence. Si nous avons une production importante de toutes les juridictions nationales, communautaires et européenne nous avons beaucoup d'arrêts d'espèces et peu d'arrêts de principes. Nous devons concentrer nos efforts sur ces derniers. La situation n'est pas spécifique au droit fiscal. La création jurisprudentielle peut prendre appui sur la loi qui a

¹³ Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, Laurence VAPAILLE, Droit fiscal, op. cit., pp. 96 – 100.

¹⁴ Jean-Luc GUIZE, Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, LGDJ, coll. Bibliothèque de science financière, 1974, 271 pages.

¹⁵ Thomas EISINGER, Les métamorphoses de la question tarifaire, L'harmattan, coll. Finances publiques, 2016, 314 pages.

des notions indéterminées, et lui donner un contenu. Le développement d'une jurisprudence qui contrarie la doctrine administrative peut conduire, dans certaines conditions, à une validation législative proposée par l'administration et soutenue par l'exécutif. On peut en exposer les points de droit et surtout les enjeux. Le Conseil constitutionnel a posé un certain nombre de conditions.

Il n'y a rien d'original dans la présentation de ces sources. Elles doivent être connues dès la licence de telle sorte que nous n'ayons plus à y revenir en maîtrise, afin que nous puissions les mobiliser pour traiter de toutes les branches du droit fiscal. Cette culture juridique commune fait parfois en partie défaut, notamment parce que le pouvoir réglementaire n'est pas perçu comme une source du droit fiscal. Quant à la jurisprudence certains imaginent mal qu'elle soit une source du droit qui puisse corriger ou compléter la loi. Ce socle commun appartient aux fondamentaux du droit fiscal, et plus généralement à la culture du juriste, et doit être connu de nos étudiants.

II – Les allers retours entre la théorie et la pratique

Imagine-t-on qu'un médecin puisse exercer son art sans jamais avoir rencontré un malade ? Les cliniques du droit permettent, en partie, de mettre les étudiants en situation pour rechercher des solutions aux questions juridiques posées. Les stages et l'apprentissage sont aussi utilisés pour que les étudiants approchent le monde professionnel mais aussi les clients des cabinets. Il n'est pas inutile que les doctorants, ou futurs doctoraux, fassent l'expérience d'un passage en cabinet.

Concernant les enseignants-chercheurs beaucoup d'entre eux sont avocats, spécialisés en droit fiscal ou en droit des affaires. A l'inverse des avocats, spécialisés dans ces disciplines peuvent exercer des fonctions d'enseignements au sein des universités, Il peut arriver que des enseignants-chercheurs soient consultants dans un cabinet, apportant une expertise. Enfin des enseignants-chercheurs peuvent avoir exercé pendant une période plus ou moins longue, comme inspecteur des finances publiques (inspecteur des impôts). Peu d'universitaires n'ont aucune expérience « concrète » de la pratique du droit fiscal.

Chacun, universitaires et praticiens, apporte des connaissances, des compétences et une expertise qui peuvent être différentes mais qui se complètent fort bien. Il ne faut pas sacrifier les connaissances théoriques, elles sont indispensables à la pratique.

A – Le retours à la théorie et aux débats doctrinaux

Tout est possible y compris de se contenter d'enseigner le droit positif, avec un peu de jurisprudence, et d'agrémenter le tout d'exercices chiffrés. On trouve des ouvrages, que l'on a beaucoup de mal à qualifier de manuels qui résument tout le droit fiscal en quelques tableaux. De cette manière l'étudiant sait, ou devrait savoir, déterminer un revenu catégoriel net imposable en matière de revenus fonciers. En faisant l'économie d'une réflexion théorique, d'un exposé de débats doctrinaux, nous formons de bons techniciens prêts à l'emploi et renforçons l'idée que le droit fiscal serait réductible à un ensemble de techniques assez loin du droit.

Mais peut-on faire l'économie d'un exposé de quelques débats doctrinaux au sein d'une faculté de droit ?

Il semble acquis que l'époque des grands débats doctrinaux est aujourd'hui révolue. Les écoles qui s'opposaient naguère ont disparu et n'ont pas été remplacées. Cette observation vaut pour toutes les branches du droit. On peut le regretter, ou s'en féliciter, mais c'est ainsi. La doctrine n'a pas pour autant disparu.

Les universitaires, dont certains sont aussi des praticiens du droit fiscal, les juges, les avocats et l'administration, annotent, commentent, publient, ils font oeuvre de doctrine. Personne ne peut douter de la légitimité des uns et des autres à s'exprimer sur des questions relatives au droit fiscal. En réalité ce dont il est question, sans que la chose soit dite clairement, c'est de l'autorité scientifique de la doctrine universitaire, dont serait dépourvue les autres. Quant aux écrits de l'administration on lui reconnaît légitimité et autorité.

Paul Amselek, écrivait, "on a trop tendance d'une manière générale (...) à identifier la doctrine juridique à la "doctrine savante", c'est - à - dire aux travaux purement théoriques écrits ou oraux effectués principalement par les universitaires, plus accessoirement par des praticiens du droit oeuvrant à titre de théoriciens en marge de l'exercice même de leurs fonctions"¹⁶.

Il est généralement fait grief du fait que la doctrine ne serait pas critique, qu'elle serait trop préoccupée par des questions pratiques. Dans la littérature fiscale nous avons un certain nombre d'ouvrages à finalité professionnelle, qui ont un intérêt y compris pour les non professionnels de la fiscalité qui s'intéressent aux questions fiscales Mais nous avons aussi une production, notamment de thèses, d'actes de colloques et de travaux, qui ont un véritable intérêt du point de vue pratique, théorique et de la recherche¹⁷. Si l'on a la curiosité de parcourir les notes de bas de pages d'articles publiés par les professionnels (les avocats), et parfois les enseignants-chercheurs, ils référencent la jurisprudence, la doctrine

¹⁶ Paul AMESELEK, *Propos liminaires*, *Droit fiscal*, 2006, 24, pp. 1111 - 1112.

¹⁷ Consulter les rubriques "Bibliothèque" et "Thèses" sur le site www.2isf.org

administrative et très peu le reste, les thèses et les actes de colloques sont le plus souvent ignorés.

Chaque enseignant-chercheur qui présente une matière nouvelle aux étudiants expose les sources et s'efforce d'expliquer que celle-ci ne peut être confondue avec aucune autre, qu'elle serait en quelque sorte autonome. Parmi les maroniers de la discipline on peut, et on doit, exposer la question lancinante de l'autonomie et du réalisme¹⁸ du droit fiscal. Cette théorie repose sur un écrit, dans la Revue de science et de législation financière, du doyen Trotabas. Sans revenir sur une présentation de cette théorie, il est possible de dire qu'à la fin des années 1990 la doctrine semblait s'accorder sur l'idée qu'elle exista. Aujourd'hui la chose est moins assurée. Mais peu importe, l'exposé de la théorie permet de comprendre la relation entre le droit fiscal et les autres branches du droit. La théorie éclaire la pratique car bien souvent le fiscaliste doit mobiliser des connaissances d'autres branches du droit, notamment de droit civil mais aussi de droit administratif

Le fiscaliste se réfère souvent à la notion de revenu. Nous connaissons, notamment, le revenu exceptionnel, le revenu distribué, le revenu net, le revenu imposable. Mais qu'est-ce qu'un revenu ? Trois théories coexistent¹⁹.

La théorie de la source, qui a servi au législateur pour fonder l'impôt sur le revenu en 1914 – 1917, s'inspire directement de la notion de fruit au sens du Code civil²⁰. Deux éléments doivent être réunis : une source permanente du revenu qui peut être un bien incorporel ou l'activité du contribuable et un produit de cette source susceptible de se renouveler. La théorie permet d'écarter de la matière imposable les accroissements de valeur des biens et les profits occasionnels.

La théorie de l'enrichissement qui repose sur l'analyse économique. Le revenu est l'ensemble des gains nets réels, et non purement monétaires, réalisés par un contribuable au cours de l'année d'imposition, qu'elle qu'en soit la forme ou la source.

La théorie du bilan est le mode de détermination du revenu imposable au titre de l'impôt sur les sociétés notamment. La jurisprudence, dans un premier temps, fidèle à la théorie de la source ne retenait que l'imposition des gains dégagés par le compte d'exploitation, ce qui excluait par exemple les plus-values d'actif réalisées en cours ou en fin d'exploitation au motif qu'elles provenaient d'opérations exceptionnelles. L'administration en 1934 puis en 1941 a fait

¹⁸ Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, Laurence VAPAILLE, Droit fiscal, op. cit., pp. 94 – 96.

¹⁹ Ibidem, pp. 254 – 259.

²⁰ Articles 583 et suiv. Code civil.

adopter une nouvelle définition du bénéficiaire imposable qui incluait l'enrichissement de l'entreprise révélée par la comparaison des bilans au début et à la fin de la période d'imposition.

L'exposé de ces théories est indispensable pour saisir des principes que nous enseignons, et permet de comprendre pourquoi une plus-value, des revenus exceptionnels, par exemples, sont imposables.

Nous enseignons tous le fait générateur de l'impôt²¹ qui répond à la question de savoir quand naît l'obligation fiscale. Quel l'acte ou l'événement fait naître cette obligation ? Une grande partie de la doctrine, derrière Jèze, soutenait que le fait générateur était obligatoirement un acte administratif fait par un agent compétent qui arrêtait la somme due. Le rôle matérialisait le fait générateur. A l'appui de la démonstration l'arrêt du Conseil d'Etat du 12 juillet 1932²². Le spécialiste incontesté des droits d'enregistrement, Pilon, défendait l'idée que le fait générateur était constitué par la réunion chez le contribuable des conditions d'imposition prévues par la loi. Par un arrêt du 21 janvier 1935²³ la Cour de cassation validait l'analyse. La situation du contribuable entre dans le champ d'application de la loi fiscale, ce qui ne veut pas dire pour autant que le contenu exact de la créance fiscale soit fixé à cette date. La théorie nous éclaire sur l'obligation du contribuable mais aussi sur les actes administratifs. Aujourd'hui la loi fixe le fait générateur de chaque impôt.

La constitutionnalisation du droit fiscal²⁴ semble s'imposer comme une évidence. Le Conseil constitutionnel censure ce qui semble devoir l'être, empiétant parfois sur les pouvoirs du Parlement. Cette situation pourrait être l'objet de débats doctrinaux. Il n'en est rien, sauf à la marge²⁵, L'introduction de la question prioritaire de constitutionnalité avait suscité, pour une partie de la doctrine, l'espoir qu'un certain nombre de textes soient censurés. Leurs espoirs ont vite été déçus²⁶. On ne peut pas dire qu'à cette occasion il y ait eu des débats avec des positions tranchées. Le Conseil constitutionnel encadre la rétroactivité et veille à la qualité de la loi. La jurisprudence du Conseil constitutionnel est doctement commentée, rarement critiquée. Dans ces conditions il est difficile de présenter à nos étudiants de « grands » débats doctrinaux concernant la constitutionnalisation du droit fiscal.

²¹ Céline BAS, Le fait générateur de l'impôt, L'harmattan, coll. Finances publiques, 2008, 500 pages.

²² CE 12 juillet 1932, X ..., S, 1932, 3, 105, note FONT-REAUULTX..

²³ Cour de cass. 21 janvier 1935, S, 1935, 1, 321, rapport Pilon, GD, 85.

²⁴ Lire le dossier « Constitution (s) et impôt(s) : une approche comparée : Allemagne, Espagne, France, Italie, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 1, 2020.

²⁵ Martin COLLET, L'impôt confisqué, Odile Jacob, Coll. Corpus, 204, 100 pages.

²⁶ Christophe de la MARDIERE, La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale : un espoir déçu, Le contentieux fiscal en débats (Thierry LAMBERT dir -), LGDJ, coll. Grands colloques, 2014, pp. 29-38.

La doctrine existe il faut l'enseigner et quand elle n'existe pas, ou si peu, il faut le dire.

B – Le (s) droit (s) à mobiliser

Nos enseignements des différentes branches du droit sont juxtaposés : droit pénal, droit civil, droit administratif, droit fiscal, droit international, ... Il est difficile, et c'est normal, que les étudiants aient une vision globale et encore plus de savoir comment certaines de ces branches du droit peuvent être mises en œuvre ensemble pour résoudre une question fiscale. Le passage en cabinet, ou dans une clinique du droit, est utile d'un point de vue pratique.

Evidemment il faut en revenir à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal. Le droit fiscal est un droit de superposition avec une capacité d'intégration de données de droit dit privé comme de droit dit public. Sans oublier que « les relations entre le fisc et le contribuable relevant du fonctionnement général des services publics, ses procédures plus que ses qualifications empruntent largement aux techniques du droit administratif »²⁷.

Quand la loi fiscale renvoie explicitement à des dispositions du Code civil, que le juge appliquera, les choses sont relativement simples à expliquer. Chacun comprend que pour faire application de l'article 6-4 du Code général des impôts, concernant l'imposition séparée des époux en instance de séparation de corps ou de divorce et ayant été autorisés à avoir des résidences séparées il faille faire application du Code civil²⁸. Il est plus difficile de faire accepter, que pour résoudre une difficulté fiscale il peut être fait application de l'utilisation des règles de droit civil. Il en va ainsi en matière d'accession (art. 555 Code civil)²⁹, sur la délivrance de la chose (art. 1604 du Code civil)³⁰ ou encore « en fait de meubles, possession vaut titre » (art. 2279 du Code civil)³¹.

Plus complexe encore à expliquer le fait que le juge peut vérifier la compatibilité d'une définition civile avec des objectifs fiscaux³², il peut aussi l'adapter ou l'éliminer³³ pour y substituer un mécanisme juridique en accord avec la loi fiscale³⁴.

²⁷ Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, Laurence VAPAILLE, Droit fiscal, op. cit., p. 96.

²⁸ CE 17 mars 1976, req. 95973, Revue Droit fiscal, 1976, 29, comm. 998, conclusions LOBRY..

²⁹ CE 30 juin 1982, req. 19962, Revue de jurisprudence fiscale, 1982, 10, comm. 471.

³⁰ CE 31 mars 1978, req. 1683, Revue de droit fiscal, 1978, 50, comm. 1974.

³¹ CE 24 novembre 1967, req. 69113, revue de droit fiscal, 1969, 26, comm. 844, conclusions MEHL.

³² CE 28 novembre 1980, req. 1704, Revue de droit fiscal, 1981, 45, 1993, conclusions LOBRY.

³³ CE 20 novembre 1981, req. 21942, Revue de droit fiscal, 1982, 20, comm. 1109, conclusions RIVIERE..

³⁴ CE 12 juillet 1974, req. 81757, Revue de droit fiscal, 1974, 49, comm. 1525, conclusions MANDELKERN..

La relation entre le droit fiscal et le droit administratif est de même nature avec, comme pour le droit civil, une réserve de compatibilité³⁵. Par conséquent le juge de l'impôt applique les règles relatives à la délimitation du domaine public³⁶, comme celles concernant la qualification des établissements publics³⁷. Le droit fiscal saisit les droits de concession³⁸ comme les autorisations d'occupation du domaine public³⁹. Enfin concernant la procédure contentieuse ou non contentieuse des principes généraux de la procédure administrative s'appliquent, à défaut de dérogation particulière : le principe d'impartialité⁴⁰ ou l'interdiction par juge d'adresser des injonctions à l'administration⁴¹.

La communication des documents administratifs, sous réserve qu'ils ne portent pas atteinte à la recherche d'infractions fiscales, douanières et des changes, et la motivation des actes administratifs trouvent une traduction dans la communication du rapport de vérification à l'issue d'un contrôle fiscal et la motivation de tous les actes de procédure à l'occasion d'un contrôle fiscal.

Nous apprenons à nos étudiants fiscalistes à utiliser des qualifications juridiques d'autres branches du droit. Mais ce n'est pas suffisant nous devons les initier au droit comptable. Les juristes ne sont pas des comptables, avec lesquels ils doivent entretenir d'excellentes relations basées sur la confiance, capables de maîtriser toutes les subtilités de la technique comptable. Ils doivent toutefois connaître un certain nombre de principes du droit comptable.

Il y a une bonne raison si l'on fait l'exégèse de l'article 38 quater de l'annexe III du Code général des impôts : « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ». Le Conseil d'Etat en tire un certain nombre de conséquences. Par exemples, dans le silence de la loi fiscale sur le mode d'inscription comptable, la solution fiscale doit s'aligner sur la solution comptable⁴² ; il n'est pas possible de faire valoir une disposition comptable pour faire échec à la loi fiscale⁴³.

L'étudiant en droit doit savoir que faire, pour la détermination du bénéfice net imposable des entreprises au titre de l'impôt sur les sociétés, établi à partir du

³⁵ CE 25 mars 1983, req. 18298, Revue de jurisprudence fiscale, 1983, 6, comm. 348.

³⁶ CE 28 novembre 1979, req. 4571, Soc. Immobilière Bellecourt-Guest, Revue de jurisprudence fiscale, 1980, 2, comm 70.

³⁷ CE 16 décembre 1983, req. 32412, Actualité juridique de droit administratif, 1984, 170, conclusions LATOURNERIE.

³⁸ CE 27 juin 1973, req. 79628, Dupont, 1973, 9, 293.

³⁹ CE 21 décembre 1977, req. 3997, Revue de droit fiscal, 1978, 44, conclusions FABRE.

⁴⁰ CE 4 mai 1973, req. 79979, Revue de droit fiscal, 1974, 22 – 23, comm. 699, conclusions DELMAS - MARSALET.

⁴¹ CE 9 juillet 1971, req. 79902, Rec. 534.

⁴² CE 14 mars 1984, req. 46770, Revue de droit fiscal, 1984, 40, comm. 1652, conclusions LATOURNERIE.

⁴³ Ibidem.

résultat net comptable avec un traitement particulier. Celui-ci fait l'objet de rectifications extra - comptables positives (réintégrations) ou négatives (déductions).

L'analyse financière est la parfaite illustration de l'utilisation de la compatibilité. Il s'agit de passer du bilan comptable au bilan financier en pratiquant au retraitement de postes, à l'actif comme au passif⁴⁴. L'objectif est affiché : « la finalité du bilan financier constitue le fil conducteur qui servira de guide à l'analyse. En fait, l'idée directrice consiste à ne retenir que ce qui a une valeur financière marchande. Dit autrement, le but est d'obtenir une évaluation des emplois et des ressources de l'entreprise dans une optique plus économique que comptable »⁴⁵. Nous passons du droit, comptable et fiscal, vers des considérations économiques dont le juriste, dans sa pratique, ne peut pas totalement s'affranchir et qui ne sont généralement pas enseignées.

Muni de ce viatique nous devons, avec nos étudiants, aborder la question de l'optimisation fiscale et celle des montages. Ceux-ci peuvent être utilisés, généralement à la demande du contribuable qui veut payer le moins d'impôt possible, pour une transmission patrimoniale ou une reprise d'entreprise. L'idée n'est pas d'apprendre à nos étudiants comment frauder mais à tirer le meilleur parti des textes tout en respectant la lettre et l'esprit. Si certaines choses sont faisables, tout n'est pas possible. A cette occasion, il est de bon ton de rappeler qu'un contribuable peut devant différentes solutions choisir la voie la moins imposée. La Cour de cassation⁴⁶ depuis très longtemps et le Conseil d'Etat⁴⁷ n'ont rien à y redire.

Ces considérations nous conduisent à traiter, parfois longuement, de l'abus de droit fiscal, consacré par la jurisprudence et aux articles L 64 et L 64 A du Livre des procédures fiscales. Les parties contractent librement mais l'administration, pour différentes raisons, peut déqualifier et requalifier un acte. Tous les montages juridiques ne sont pas fictifs. Les sages du Palais-Royal, saisis d'une question prioritaire de constitutionnalité, ont jugé qu'il n'y avait pas lieu de déférer au Conseil constitutionnel cet article au motif qu'il ne porte pas atteinte au principe constitutionnel de la présomption d'innocence⁴⁸.

L'administration supporte la charge de la preuve et doit démontrer que les actes sont fictifs (abus de droit par simulation), soit, par une application littérale des

⁴⁴ Didier LECOMTE, Comptabilité, fiscalité et analyse financière. Guide pratique du juriste, Bruylant, 2022, p. 301.

⁴⁵ Ibidem, pp. 302 – 303.

⁴⁶ Cour de cassation 6 mars 1883, D, 1884, 1, 11.

⁴⁷ CE 10 juin 1981, req. 19079, Revue droit fiscal, 1981, 48 – 49, comm ? 2187, conclusions LPBRY..

⁴⁸ CE 20 septembre 2020, req. 341065, Sté Théâtre de Paris, Revue droit fiscal, 2010, 45, 551, conclusions COLIN.

textes ou des décisions, qui sont à l'encontre des objectifs de leurs auteurs, dans le but d'éluder ou d'atténuer la charge fiscale.

La présentation de l'abus de droit fiscal est l'occasion de se livrer à une étude comparée de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne et du Conseil d'Etat. Dans l'affaire Halifax⁴⁹ la Cour de justice reconnaît le principe de la fraude à la loi, considérant qu'un but exclusivement fiscal n'est pas nécessaire pour caractériser une pratique abusive, un but essentiellement fiscal était suffisant. Le Conseil d'Etat, dans l'affaire Sté Janfin, a retenu un concept prétorien de « fraude à la loi, dès lors que les conditions d'application de l'article L 64 ne sont pas réunies, afin d'écarter des actes fictifs ou ceux qui, « cherchant le bénéfice de l'application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales »⁵⁰.

Parler de ces questions c'est aussi mettre en garde nos étudiants, futurs praticiens, sur l'engagement de leur responsabilité professionnelle et de ces conséquences.

Décidemment il faut apprendre beaucoup de choses pour être un fiscaliste.

X

X X

Il est indispensable que l'ensemble des étudiants, qui sont aussi des citoyens, aient une culture fiscale commune. Peu importe les cursus et les projets professionnels, chacun a besoin de connaître le droit fiscal. A l'université la parole et les écrits sont libres. Il n'est pas interdit d'avoir des convictions et de les exprimer, dans le respect de ce qui doit être enseigné et connu de nos étudiants.

⁴⁹ CJCE 21 février 2006, Halifax, aff. C-255/02, Revue de jurisprudence fiscale, 2006, 5, comm ; 648..

⁵⁰ CE 27 septembre 2006, Sté Janfin, req. 260050, Revue de jurisprudence fiscale, 2006, 12, comm 1583.

