

précis
DOMAT

DROIT PRIVÉ

Daniel GUTMANN

DROIT FISCAL DES AFFAIRES

12^e édition
2021-2022

LGDJ un savoir-faire de
Lextenso

DROIT FISCAL DES AFFAIRES

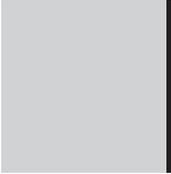
12^e édition

DANIEL GUTMANN

Professeur à l'École de droit de la Sorbonne (Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne)



© 2021, LGDJ, Lextenso
1, Parvis de La Défense
92044 Paris La Défense Cedex
www.lgdj-editions.fr
ISBN 978-2-275-09057-3



SOMMAIRE

Introduction générale	15
Section 1. Présentation de l'ouvrage	15
§ 1. Les enjeux du droit fiscal des affaires	15
§ 2. La méthode suivie	17
Section 2. Les sources du droit fiscal des affaires	21
§ 1. La loi fiscale	22
§ 2. Les sources réglementaires et administratives	23
§ 3. La jurisprudence	25
§ 4. La Constitution	27
§ 5. La Convention européenne des droits de l'homme	46
§ 6. Les conventions fiscales internationales	56
§ 7. Le droit de l'Union européenne	69
§ 8. Les sources non formelles	104
PREMIÈRE PARTIE. L'IMPOSITION DES BÉNÉFICIAIRES DES ENTREPRISES	107
Titre 1. Les sujets de l'imposition	109
Chapitre 1. L'entreprise considérée individuellement	111
Section 1. L'entreprise individuelle	113
§ 1. La structure de l'impôt sur le revenu	113
§ 2. Les catégories de revenu	122
Section 2. La société	152
§ 1. Prolégomènes	152
§ 2. La société de personnes	166
§ 3. La société de capitaux	182

Chapitre 2. La société membre d'un groupe	213
Section 1. Le régime de « participation exemption »	214
§ 1. L'allègement de la fiscalité sur les dividendes	214
§ 2. L'allègement de la fiscalité sur les plus-values	225
Section 2. L'intégration fiscale	236
§ 1. Position du problème	237
§ 2. Le fonctionnement de l'intégration fiscale	238
Titre 2. L'assiette de l'impôt	255
Chapitre 1. La notion de résultat imposable	257
Section 1. La détermination du résultat comptable	257
§ 1. Les sources du droit comptable	257
§ 2. Les obligations comptables	260
Section 2. Les relations entre comptabilité et fiscalité	263
§ 1. Approche générale des relations entre comptabilité et fiscalité	263
§ 2. Approche technique des relations entre comptabilité et fiscalité	267
Section 3. La définition du résultat fiscal	273
§ 1. Le résultat est un enrichissement	274
§ 2. Le patrimoine de l'entreprise	279
Section 4. Le rattachement temporel des produits et des charges	308
§ 1. Les principes du rattachement temporel des produits et des charges	309
§ 2. L'influence de la volonté sur le rattachement temporel des produits et des charges	321
Chapitre 2. Les principaux postes du compte de résultat	331
Section 1. Les postes liés à l'activité de l'entreprise	331
§ 1. Les rémunérations	332
§ 2. Les charges financières	339
§ 3. Les provisions	351
§ 4. Le traitement fiscal de la recherche	358
Section 2. Les postes liés aux variations de valeur des actifs immobilisés	365
§ 1. L'amortissement	365
§ 2. Les dépréciations	376
§ 3. Les plus et moins-values	378
Chapitre 3. Le contrôle de la détermination du résultat d'entreprise	395
Section 1. Les techniques de rectification du résultat	395
§ 1. Les conditions de la rectification	396
§ 2. L'effet d'une rectification du résultat par l'administration	402
Section 2. La théorie de l'acte anormal de gestion	408
§ 1. Les composantes de l'acte anormal de gestion	408

§ 2. La preuve de l'acte anormal de gestion	416
§ 3. Exemples présentant un intérêt particulier	422
Chapitre 4. Les restructurations de l'entreprise	443
<i>Section 1. Les opérations non capitalistiques</i>	443
§ 1. La disparition de l'entreprise	443
§ 2. La transformation de l'entreprise	447
<i>Section 2. Les opérations en capital</i>	454
§ 1. Les variations du capital de la société.....	455
§ 2. Les fusions, apports partiels d'actif et scissions	461
Chapitre 5. La portée territoriale de l'impôt sur les sociétés	497
<i>Section 1. Les sociétés considérées individuellement</i>	497
§ 1. Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés	498
§ 2. L'imposition des sociétés étrangères disposant de revenus de source française	524
§ 3. Le transfert de siège des personnes soumises à l'impôt sur les sociétés	548
<i>Section 2. Les groupes de sociétés</i>	552
§ 1. Le groupe international ignoré du droit	553
§ 2. La reconnaissance fiscale du groupe international	568
§ 3. Les règles sur les sociétés étrangères contrôlées	581
DEUXIÈME PARTIE. LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	597
Chapitre 1. Approche générale de la TVA	599
<i>Section 1. Le mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée</i>	599
<i>Section 2. Les sources du droit de la taxe sur la valeur ajoutée</i>	604
§ 1. La TVA en France.....	604
§ 2. La TVA et l'Union européenne	605
Chapitre 2. Le champ d'application de la TVA	607
<i>Section 1. Les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée</i>	607
§ 1. Le critère de l'indépendance	607
§ 2. Le critère de l'activité économique.....	609
§ 3. La notion d'assujetti « agissant en tant que tel »	614
<i>Section 2. Les opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée</i>	615
§ 1. Les opérations obligatoirement imposables	615
§ 2. Les opérations exonérées	632

Chapitre 3. Les mécanismes de la TVA	641
<i>Section 1. Fait générateur et exigibilité de la TVA</i>	641
<i>Section 2. Assiette et taux de la TVA</i>	644
§ 1. L'assiette	644
§ 2. Les taux de TVA	645
<i>Section 3. Déductions</i>	647
§ 1. L'exercice du droit à déduction	648
§ 2. La régularisation	668
§ 3. La livraison à soi-même	672
Chapitre 4. Les opérations internationales	675
<i>Section 1. Les opérations portant sur des biens corporels</i>	675
§ 1. Les règles de localisation	676
§ 2. Les règles d'imposition	679
<i>Section 2. Les opérations portant sur les services</i>	687
§ 1. Les règles de localisation	688
§ 2. Les règles d'imposition	691
TROISIÈME PARTIE. L'IMPOSITION DU CAPITAL	695
Chapitre 1. L'imposition du capital détenu	697
<i>Section 1. L'imposition du capital de l'entreprise</i>	697
§ 1. La taxe foncière	697
§ 2. La contribution économique territoriale	702
§ 3. La taxe de 3 % sur les immeubles possédés par des entités étrangères	714
<i>Section 2. L'imposition du capital de l'entrepreneur</i>	715
§ 1. Le domaine de l'IFI	717
§ 2. La liquidation de l'IFI	730
Chapitre 2. L'imposition du capital transmis	733
<i>Section 1. Les droits de mutation à titre onéreux</i>	735
§ 1. Les cessions de biens immobiliers	735
§ 2. Les cessions de fonds de commerce et biens assimilés	737
§ 3. Les cessions de droits sociaux	739
<i>Section 2. Les droits de mutation à titre gratuit</i>	742
§ 1. Vue d'ensemble	742
§ 2. Les règles spécifiques aux transmissions d'entreprises	748

Section 3. Les droits applicables aux opérations intéressant la vie des sociétés	753
§ 1. Les droits d'apport.....	753
§ 2. Les droits exigibles à l'occasion d'autres actes de la vie des sociétés	755
Conclusion La théorie de l'abus de droit.....	757
Section 1. Le contexte juridique de la théorie de l'abus de droit	759
§ 1. Les techniques civiles	759
§ 2. Les techniques pénales	764
§ 3. Les techniques fiscales	779
Section 2. La notion d'abus de droit	781
§ 1. Éléments d'histoire	782
§ 2. L'abus de droit par fictivité	790
§ 3. L'abus de droit par recherche d'un but fiscal.....	791
Section 3. La sanction de l'abus de droit	822
§ 1. Les conséquences financières de l'abus de droit	823
§ 2. La procédure de sanction de l'abus de droit	825
Section 4. La prévention de l'abus de droit	827
§ 1. Le rescrit	828
§ 2. Les techniques alternatives de prévention de l'abus de droit.....	829
Index	843

BIBLIOGRAPHIE SOMMAIRE¹

Ouvrages cités par le seul nom de leurs auteurs

- B. CASTAGNÈDE ■ *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 6^e éd., 2019.
- M. COZIAN, Fl. DEBOISSY et M. CHADEFaux ■ *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 44^e éd., 2020/2021.
- C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et J.-F. RACINE ■ *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^e éd., 2009.
- M. COLLET ■ *Droit fiscal*, Thémis, PUF, 9^e éd., 2021.
- J.-P. FRADIN et J.-B. GEFFROY ■ *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, PUF, coll. « Droit fondamental », 2003.
- B. GOUTHÈRE ■ *Les impôts dans les affaires internationales*, Éditions Francis Lefebvre, 14^e éd., 2020.
- J. GROSCLAUDE, Ph. MARCHESOU et B. TRESCHER ■ *Droit fiscal général*, Dalloz, 13^e éd., 2021.
- J. LAMARQUE, O. NÉGRIN et L. AYRAULT ■ *Droit fiscal général*, Litec, 4^e éd., 2016.
- P. SERLOOTEN et O. DEBAT ■ *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 20^e éd., 2021-2022.

Autres ouvrages intéressant directement le droit fiscal des affaires

Droit fiscal interne

- M. COZIAN ■ *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd., 1999.
- G. LOUSTALET et A. MERCHADIER ■ *Cours de droit fiscal*, 2021, Université Paris-1 Panthéon-Sorbonne, IEJ Jean Domat, coll. CRFPA, 2021.
- J.-Y. MERCIER ■ *Les impôts en France*, Éditions Francis Lefebvre, 2016.
- Ph. OUDENOT ■ *Fiscalité approfondie des sociétés*, LexisNexis, 2020.
- Y. SÉRANDOUR ■ *Précis de TVA*, LexisNexis, 2019.
- P. SERLOOTEN ■ *La fiscalité des contrats d'affaires*, Economica, 1998.

■ 1. Cette bibliographie a un caractère purement indicatif. De nombreux ouvrages et revues importants cités dans le présent ouvrage n'y sont pas mentionnés.

R. VABRES ■ *Droit fiscal*, Dalloz, HyperCours, 2021.

Mémento fiscal Francis Lefebvre.

Documentation pratique Francis Lefebvre (Navis) (éditeur : Éditions Francis Lefebvre).

Juris-Classeur fiscal (éditeur : LexisNexis).

Lamy fiscal, 2 vol. (éditeur : Lamy).

Droit fiscal de l'Union européenne

J.-M. COMMUNIER ■ *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, 2001.

Ph. DEROUIN et Ph. MARTIN ■ *Droit communautaire et fiscalité. Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2^e éd., 2008.

International Tax Center Leiden ■ *Materials on International & EC Tax Law*, vol. 2. (réactualisé chaque année).

M. HELMINEN ■ *EU Tax Law – Direct Taxation*, IBFD, 2020.

M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCHET et C. STARINGER (ed.) ■ *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde Verlag, Vienne, 6^e éd., 2020.

Ph. MARCHESSOU et O. TRESCHER ■ *Droit fiscal international et européen*, Larcier, 2018.

A. MAITROT DE LA MOTTE ■ *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2^e éd., 2016.

A. STEICHEN ■ *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint-Paul, 1^{re} éd., 2015.

B. TERRA et P. WATTEL ■ *European Tax Law, Kluwer Law International*, 6^e éd., 2012.

Droit fiscal international

Ph. BAKER ■ *Double taxation conventions*, Sweet & Maxwell, 3rd éd., 2009.

R. DANON, D. GUTMANN, X. OBERSON, P. PISTONE ■ *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune. Commentaire*, Helbing Lichtenhahn, Éditions Francis Lefebvre, 2013.

G. GEST et G. TIXIER ■ *Droit fiscal international*, PUF, 1990.

International Tax Center Leiden ■ *Materials on International & EC Tax Law*, vol. 1. (réactualisé chaque année).

K. VOGEL ■ *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Ed. by E. Reimer and A. Rust, Kluwer Law International, 4th éd., 2015 (2 vol).

Droit fiscal comparé

R. AVI-YONAH et N. SARTORI ■ *Global perspectives on income taxation law*, Oxford University Press, 2011.

H. J. AULT et B. J. ARNOLD ■ *Comparative Income Taxation, A Structural Analysis*, 3rd éd., Kluwer Law International, 2010.

P. BELTRAME et L. MEHL ■ *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2^e éd., 1997.

V. THURONYI (ed.) ■ *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1998 (2 vol.).

V. THURONYI ■ *Comparative Tax Law, Kluwer Law International*, 2003.

Reuves et publications périodiques

Reuves françaises spécialisées

L'année fiscale (éditeur : PUF de 2003 à 2006 ; supplément de la *Revue de droit fiscal* depuis lors).

Bulletin des conclusions fiscales (éditeur : Éditions Francis Lefebvre) : en abrégé, *BDCF*. N'existe plus depuis son absorption par la RJF.

Bulletin fiscal Francis Lefebvre : en abrégé, *Bull. FL*.

Feuille rapide fiscal social Francis Lefebvre : en abrégé, *FR*.

Fiscalité internationale (éditeur : Éditions JFA, Juristes & Fiscalistes Associés). Revue trimestrielle en version électronique et papier créée en 2019.

Ingénierie patrimoniale (éditeur : Éditions JFA, Juristes & Fiscalistes Associés). Revue trimestrielle en version électronique et papier créée en 2019.

Nouvelles fiscales (éditeur : Lamy).

Revue de droit fiscal (éditeur : LexisNexis) : en abrégé, *Dr. fisc.*

Revue fiscale du patrimoine (éditeur : LexisNexis)

Revue de jurisprudence fiscale (éditeur : Éditions Francis Lefebvre) : en abrégé, *RJF*. La *RJF* a absorbé le *BDCF* et s'appelle désormais *Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales*

Revue européenne et internationale de droit fiscal (éditeur : Bruylant).

Reuves françaises non spécialisées mais contenant des articles et/ou chroniques fiscales

Bulletin Joly Sociétés.

Droit & Patrimoine.

Droit des sociétés.

LPA.

Revue de droit des affaires internationales.

Revue des sociétés.

Semaine juridique entreprise.

Semaine juridique notariale.

Reuves internationales

Liste indicative de revues européennes orientées vers la fiscalité internationale et comparée.

British Tax Review (éditeur : Sweet & Maxwell).

Bulletin for International Taxation (éditeur : IBFD).

Cahiers de droit fiscal international (éditeur : Sdu).

EC Tax Review (éditeur : Kluwer Law International).

Diritto e pratica tributaria internazionale (éditeur : Cedam).

European Taxation (éditeur : IBFD).

International transfer pricing journal (éditeur : IBFD).

International VAT Monitor (éditeur : IBFD).

Intertax (éditeur : Kluwer Law International).

Highlights & Insights on European Taxation (éditeur : Kluwer) : en abrégé, *H & I*.

Rivista di diritto tributario internazionale – International tax law review (éditeur : ETI).

Tax Notes International (éditeur : Tax Analysts)

VAT Monitor (éditeur : IBFD).

World Tax Journal (éditeur : IBFD).

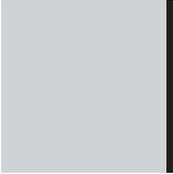
Sites internet

Site de l'administration fiscale : <http://www.impots.gouv.fr>.

Les sites de la Commission européenne, de l'OCDE et du FMI contiennent de nombreuses informations sur le droit fiscal et la politique fiscale (vue sous un angle économique). On consultera également avec profit le site de l'International Tax Dialogue : <http://www.itdweb.org>.

Pour l'actualité fiscale, on peut se reporter au site de la revue en ligne Fiscalonline : <http://www.fiscalonline.com>.

Plusieurs grands cabinets d'avocats publient enfin des lettres d'actualité (« newsletters ») contenant souvent de nombreuses informations sur les droits français, européens et étrangers : par exemple, v. le périodique « CMS Tax Connect » publié par CMS Francis Lefebvre Avocats et les autres cabinets du réseau CMS, la newsletter « International tax » publiée par le cabinet Hogan Lovells ou la « EU Tax Alert » publiée par Loyens & Loeff. La chronique du cabinet Maisto & Associati sur l'actualité fiscale européenne (« EU Tax Alert ») est remarquable.



INTRODUCTION GÉNÉRALE

- 1 Le présent ouvrage se propose de décrire les principes et les règles qui gouvernent le droit fiscal des affaires. Pour l'introduire, il faut tout d'abord en présenter de façon générale l'approche et le contenu (section 1). Il faut aussi décrire l'architecture des sources du droit, qui présente en matière fiscale une physionomie et une importance particulières (section 2).

SECTION 1 | PRÉSENTATION DE L'OUVRAGE

- 2 Le droit fiscal des affaires est une matière vivante dont les enjeux pratiques et théoriques sont considérables (§ 1). En en définissant les contours, on précisera aussi la méthode suivie dans ce livre (§ 2).

§ 1. | LES ENJEUX DU DROIT FISCAL DES AFFAIRES

A. | LA PRATIQUE

- 3 Il n'est pas une décision de quelque importance prise dans la vie réelle des entreprises qui ne fasse intervenir la composante fiscale. De même que le créateur d'entreprise ne peut faire l'économie d'une réflexion sur la structure juridique de son activité, il ne peut omettre la dimension fiscale de son choix : vaut-il mieux être soumis à l'impôt sur le revenu et à son barème progressif, ou « emprisonner » les bénéfices dans une structure opaque relevant de l'impôt sur les sociétés ? Quels biens doit-il affecter à son activité professionnelle ? Le dirigeant d'une entreprise ne peut, dans la même veine, oublier la dimension fiscale des choix qui se présentent à lui : faut-il acheter ou louer un équipement professionnel ? Faut-il emprunter auprès d'un établissement financier pour faire face à ses besoins de liquidités, ou solliciter les actionnaires ?

L'actionnaire d'une société se pose des questions qui lui sont propres : s'il entend céder les titres de la société dans laquelle il exerce son activité, les coûts fiscaux de la

cession sont-ils les mêmes selon qu'il est associé d'une société de personnes ou d'une société de capitaux ? Comment peut-il transmettre son entreprise à un successeur dans de bonnes conditions fiscales ?

Quant aux PME et aux sociétés d'une taille supérieure, elles sont quotidiennement confrontées à des choix de toutes sortes : quel est l'impact fiscal des investissements opérés par la société ? Est-il fiscalement préférable de constituer des succursales ou des filiales ? Comment limiter les « frottements fiscaux » sur les flux financiers entre sociétés du même groupe ? Comment choisir l'État étranger dans lequel établir une filiale¹ ? Autant de questions dont la liste pourrait sans difficulté atteindre 500 pages... et le lecteur préfère en général des réponses à des questions, même s'il est honnête de lui annoncer d'emblée que cet ouvrage lui donnera davantage de moyens de réfléchir que de réponses toutes faites.

- 4 Cet intérêt pratique du droit fiscal des affaires explique son rayonnement dans de multiples professions. Le fiscaliste d'entreprise, dont la fonction est chaque jour plus décisive et respectée, notamment dans les groupes de sociétés, joue un rôle essentiel, aux côtés du comptable et du directeur financier, pour faire en sorte que l'entreprise construise intelligemment sa stratégie fiscale. Les membres de l'administration fiscale, que l'Université tend à oublier parce qu'ils sont partiellement formés ailleurs, sont pourtant les interlocuteurs des entreprises toutes les fois qu'il s'agit de faire respecter la loi fiscale. L'avocat, fiscaliste spécialisé ou occasionnel, exerce naturellement le rôle de conseil de l'entreprise : il doit maîtriser le droit fiscal pour que ses clients prennent les bonnes décisions en matière civile ou commerciale ; il le doit plus encore lorsqu'il s'agit d'assister le contribuable à l'occasion d'une vérification de comptabilité et *a fortiori* d'un litige avec l'administration fiscale. Le notaire n'est pas en reste : de conseil des familles, il devient toujours davantage un conseil des entreprises familiales, et sa compétence dépasse désormais nettement le droit de l'enregistrement pour s'étendre à la fiscalité tout entière. Les professionnels du chiffre, parce que théoriquement non-juristes, sont cités en dernier lieu mais, en pratique, ce sont souvent les premiers – n'en déplaise aux avocats – à prodiguer des conseils fiscaux parce qu'ils sont en prise directe avec l'élaboration de la comptabilité. Au demeurant, la jurisprudence civile reconnaît clairement que « l'expert-comptable qui accepte d'établir une déclaration fiscale pour le compte d'un client doit, compte tenu des informations qu'il détient sur la situation de celui-ci, s'assurer que cette déclaration est, en tout point, conforme aux exigences légales »². Plus encore, « l'expert-comptable qui accepte, dans l'exercice de ses activités juridiques accessoires, d'établir un acte sous seing privé pour le compte d'autrui, est tenu, en sa qualité de rédacteur, d'informer et d'éclairer de manière complète les parties sur les effets et la portée de l'opération projetée, notamment sur ses incidences fiscales »³. On ne dira rien des magistrats, des deux ordres juridictionnels et de tout niveau hiérarchique, dont il est légitime d'exiger qu'ils maîtrisent le droit qu'ils doivent appliquer.

On l'aura compris : le droit fiscal des affaires est utile à la décision et au porte-monnaie. Il serait pourtant réducteur de s'en tenir là car le droit fiscal n'est pas seulement un instrument au service des États et des opérateurs économiques. C'est aussi l'illustration vivante du système économique et politique que nous habitons.

B. LA THÉORIE

- 5 Un exemple, présenté sous forme polémique avant de remonter à la théorie : certains entrepreneurs, lorsqu'ils sont interrogés, présentent l'impôt comme une forme d'expropriation organisée par l'État, voire d'atteinte à la liberté de travailler. C'est dire qu'ils conçoivent l'impôt comme une immixtion, plus ou moins légitime, de

■ 1. Ce type de question se pose notamment (mais pas seulement) pour des filiales ayant une activité immatérielle. Le facteur fiscal peut alors jouer un rôle décisif dans le choix de la localisation.

■ 2. Cass. com., 6 févr. 2007, n° 06-10109, *Bull. civ. IV*, n° 22.

■ 3. Cass. 1^{re} civ., 9 nov. 2004, n° 02-12415, *Bull. civ. I*, n° 256.

l'État dans l'exercice des droits les plus sacrés. Est-ce à dire que le principe même de l'impôt devrait être mis en cause ? La réponse est évidemment négative. L'impôt est le moyen pour l'État de subvenir à ses besoins, c'est-à-dire à ceux de tous les citoyens. Il est aussi utilisé pour orienter l'action des entreprises, que ce soit pour les inciter à investir dans tel secteur ou dans telle zone géographique, ou pour les dissuader de se livrer à certaines opérations jugées néfastes. Au regard de quels critères évaluer alors la qualité d'un système fiscal ? De sa rationalité ? De son efficacité économique et/ou environnementale ? De sa justice sociale ? De la combinaison entre les trois ? Voici quelques questions fondamentales sur lesquelles la doctrine est généralement peu prolifique.

Elle l'est d'autant moins que le droit fiscal des affaires révèle le paradoxe profond et difficilement surmontable de notre société : d'un côté, nous cultivons l'idéal d'une fiscalité absolument neutre, n'ayant aucun effet de distorsion sur les choix économiques et juridiques, le paroxysme de la neutralité étant évidemment l'inexistence de l'impôt ; dans cette perspective, on demande à l'État d'éliminer toutes les formes de discrimination entre acteurs économiques et de mettre fin aux « niches » fiscales. D'un autre côté, cependant, l'interventionnisme non déclinant de l'État dans l'économie, l'idéal de la solidarité entre les classes et les générations, le souci d'encourager l'investissement et la consommation tout en protégeant l'environnement, le clientélisme électoral, la vision à court terme et parfois l'absence de vision tout court militent en faveur de l'exact opposé. À chaque loi de finances se reproduit le même phénomène : tel crédit d'impôt est institué, tel autre est modifié, tel abattement est introduit ou supprimé, tel régime est complexifié. Pourquoi ? Parce que ceux qui font les lois sont soumis à la pression constante des électeurs, du contexte économique, de la compétition internationale et de bien d'autres facteurs encore. Parce que légiférer en matière fiscale, c'est refuser de faire le deuil de notre souveraineté.

§ 2. LA MÉTHODE SUIVIE

- 6 Le meilleur moyen de décrire la méthode suivie dans ce livre est de reprendre chacun des termes qui constituent son titre : droit (A)... fiscal (B)... des affaires (C).

A. DROIT...

- 7 Il s'agit tout d'abord d'un ouvrage de droit. La précision est d'importance car la « fiscalité » est souvent perçue par le grand public comme une technique parfaitement étrangère au droit. Or, s'il existe une part de vérité dans cette perception, il n'en reste pas moins que les principes sous-jacents à la technique fiscale sont souvent des principes juridiques classiques, que la « fiscalité » est régie par des textes et que ceux-ci sont objet d'interprétation. La première ambition du présent ouvrage est donc de faire prendre conscience à ceux qui étudient aujourd'hui et qui passeront demain les écritures comptables des entreprises, qui conseilleront et défendront celles-ci, ou qui élaboreront la norme fiscale, que le droit fiscal est autre que la comptabilité d'entreprise, de même qu'il est autre que la politique politicienne.

- 8 Le droit fiscal est également autre chose que l'approche économique de la fiscalité. Certes, il va de soi que la structure du système fiscal influe sur l'économie et réciproquement. Ils doivent d'ailleurs être considérés de pair lorsqu'on s'aventure sur le terrain de la politique fiscale, où la prise de décision doit être éclairée par l'analyse juridique et par l'analyse économique. Toutefois, faute de place et de compétence, le propos de l'ouvrage est restreint, même si l'on ne se privera pas, en de fréquentes occasions, de faire référence aux théories économiques lorsqu'elles permettent d'expliquer ou d'évaluer le droit existant.
- 9 Il convient également d'insister, d'emblée, sur le fait que cet ouvrage ne se conçoit pas exclusivement comme un manuel de pur droit interne. L'interaction entre la loi française, le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales bilatérales (voire multilatérales) est aujourd'hui l'un des traits marquants du droit fiscal. La dimension internationale et européenne est donc au cœur de ce livre.

En outre, il est impossible de comprendre l'évolution de la loi interne, même sur des points qui paraissent de détail au premier abord, sans faire référence au droit comparé⁴. L'approche comparative n'est pas ici un divertissement de l'esprit : plus qu'en d'autres matières, la fréquentation des systèmes juridiques étrangers est nécessaire pour comprendre les choix opérés par les acteurs économiques et les évolutions de la législation. Les sociétés et les groupes exerçant des activités dans plusieurs États comparent les règles et les systèmes fiscaux afin de se soumettre au régime le plus favorable. Les États se livrent une concurrence fiscale permanente : toutes les fois qu'un État introduit dans sa législation une nouvelle règle fiscale susceptible d'attirer l'investissement ou l'implantation sur son territoire de certaines structures juridiques, d'autres États réagissent et tentent de faire de même⁵. Lorsqu'un État invente une nouvelle règle anti-abus pour protéger ses finances publiques, il est fréquent que d'autres le suivent. La circulation des modèles fiscaux est ainsi une réalité qui explique dans une très large mesure le droit français⁶. Inversement, il peut arriver que le durcissement par un État de sa politique fiscale incite ses voisins à rendre leur loi plus attractive encore afin de bénéficier de cet effet d'aubaine⁷. L'histoire du droit fiscal est à bien des égards la description d'un processus d'imitation et de réaction entre États. Il faut en prendre la mesure dès le départ, c'est-à-dire dès l'apprentissage du droit fiscal.

B. | DROIT FISCAL...

- 10 Ce livre est un livre de droit fiscal. Il ne traite que d'impôts. Les prélèvements fiscaux, pourtant, ne représentent qu'une partie des prélèvements obligatoires, définis usuellement comme l'ensemble des versements obligatoires (y compris les cotisations

⁴ 4. Sur ce sujet, v. F. BIN, « L'apport du comparatisme en fiscalité des sociétés », in *Écrits de droit de l'entreprise, Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Dalloz, 2015.

⁵ 5. Le régime des sociétés holding est un exemple traditionnel de cette course entre États. Celui des sociétés d'investissement immobilier cotées (SIIC) en est un autre.

⁶ 6. Pour une théorisation, cf. C. GARBARINO, "Tax transplants and circulation of corporate tax models", *Univ. Bocconi Working Paper* (disponible sur le site <http://ssrn.com/abstract=1356122>).

⁷ 7. Il existe un lien évident, par exemple, entre le durcissement par le Royaume-Uni de sa position à l'égard des « résidents non domiciliés » et l'extension corrélative par la France de son régime des « impatriés ». Idée simple : si les Anglais traitent plus mal les traders français exilés à Londres, il faut tenter de les faire revenir au pays...

sociales) effectués sans contrepartie au profit des administrations publiques⁸. Ainsi, la France se situe au premier rang européen par la proportion qu'occupent les cotisations sociales dans le PIB⁹. Avec des prélèvements obligatoires égaux à 46,5 % en 2018, elle figure à la première place de l'Union européenne dont la moyenne s'établit à 40,2 % (en 2018)¹⁰, et même à la première place de l'OCDE¹¹.

- 11 L'éviction des **prélèvements non fiscaux** dans le cadre de cet ouvrage n'a pas de justification rationnelle imparable, si ce n'est qu'ils obéissent à une logique et à des règles qui leur sont propres. Malgré tout, il n'est pas sans intérêt d'insister dans cette introduction sur le caractère pratiquement indissociable de l'impôt et des prélèvements non fiscaux¹². Les prélèvements sur l'assiette de Sécurité sociale constituent en effet un ensemble de charges considérables sur le facteur travail dont l'impact sur la vie des entreprises ne doit pas être sous-estimé¹³.
- 12 S'agissant d'un livre de droit fiscal, le présent ouvrage n'a pas non plus pour vocation de restituer dans le détail le contenu de la législation comptable. En pratique, il est cependant impossible de présenter l'un sans faire état de l'autre. Le résultat fiscal des entreprises est en effet calculé par la voie de rectifications du résultat comptable, ce qui traduit l'identité fréquente entre concepts fiscaux et concepts comptables. En outre, force est de constater que l'influence croissante des normes comptables dites internationales est devenue si importante que la législation fiscale interne doit continuellement s'adapter à cette petite révolution juridique. Nous aurons l'occasion d'y revenir à maintes reprises¹⁴.
- 13 Annoncer que ce livre ne s'intéresse au droit fiscal n'est, en tout état de cause, qu'un leurre, tant le droit fiscal ne peut être compris qu'à la lumière du droit tout court.

■ 8. Selon l'OCDE, les prélèvements obligatoires se définissent par un triple critère :

- les flux doivent correspondre à des versements effectifs (ce qui conduit à ne pas comptabiliser les régimes de retraites directs d'employeurs, ne comprenant pas de circuit effectif de cotisations, comme dans la fonction publique et certaines grandes entreprises) ;
- les destinataires des versements doivent être des administrations publiques (ce qui conduit à exclure, notamment, les versements à des ordres professionnels ou à des sociétés mutualistes) ;
- les versements doivent être non volontaires, c'est-à-dire en particulier être caractérisés par l'absence de contrepartie immédiate.

Source : Ph. MARINI, « Rapport d'information sur les prélèvements obligatoires et leur évolution », *Doc. Sénat* 2005-2006, n° 33, p. 14.

■ 9. Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, 2020, évaluant à 16,2 % du PIB les cotisations sociales et relevant que les employeurs en supportent plus des deux tiers.

■ 10. Eurostat, *Taxation trends*, préc., p. 16.

■ 11. OCDE, *Statistiques des recettes fiscales*, 2019, p. 21.

■ 12. On consultera avec profit à ce sujet D. WILLIAMS, "Social Security Taxation", in V. THURONYI (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1996, vol. I, chap. 11.

■ 13. Cf. sur ce point les rapports annuels de l'OCDE sur « les impôts sur les salaires » qui mesurent les prélèvements moyens d'impôts et de cotisations sociales sur les revenus du travail. Les économistes calculent ainsi le « coin fiscal », qui mesure la différence entre les coûts de main-d'œuvre pour l'employeur et la rémunération nette correspondante du salarié. Il correspond à la somme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des cotisations de sécurité sociale payés par les salariés et par les employeurs, diminuée des prestations en espèces perçues, en proportion des coûts totaux de main-d'œuvre pour les employeurs. Selon le rapport 2020 de l'OCDE sur les impôts sur les salaires (tableau I.1., p. 26), ce coin fiscal est égal à 46,7 % en France en 2019, ce qui la place à la cinquième position de l'ensemble des pays de l'OCDE (la Belgique étant loin devant avec 52,2 %).

■ 14. Cf. *infra*, n° 386 et s.

La fraude fiscale, infraction pénale définie par le Code général des impôts, relève-t-elle du **droit pénal** ou du droit fiscal ? Il faut être abusé par la distinction des branches du droit pour s'imaginer qu'il existe une réponse univoque. Le Conseil d'État a d'ailleurs affirmé à plusieurs reprises que les principes généraux du droit pénal s'appliquent aux litiges relatifs aux pénalités fiscales¹⁵. Le droit fiscal peut-il exister indépendamment du **droit civil** ? Évidemment non : lorsqu'il s'agit de déterminer, pour les besoins de l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux, si le cautionnement fait naître une obligation continue ou instantanée, il est évident qu'un raisonnement civiliste s'impose. Lorsqu'il s'agit de rechercher la nature juridique d'un contrat pour les besoins des droits d'enregistrement, « il faut toujours avoir près de soi un traité de droit civil, et celui qui sait lire dans nos vieux grimoires peut prévoir l'avenir »¹⁶. Lorsqu'il s'agit de savoir si une personne doit être considérée comme propriétaire d'un bien (par exemple d'un fonds de commerce), c'est le droit civil qui sert de base au raisonnement, sauf lorsque la loi en dispose autrement¹⁷. Le droit fiscal peut-il être compris indépendamment du **droit international public ou même privé** ? La réponse négative s'impose tout autant : les conventions fiscales sont régies par les principes d'interprétation ordinaires des conventions internationales¹⁸, et il arrive même au juge fiscal de devoir appliquer de purs raisonnements de droit international privé¹⁹.

Bref, si le droit fiscal définit certains concepts de façon autonome, il est manifestement impossible de faire du droit fiscal sans être juriste. En vérité, il faudrait être aussi économiste, spécialiste de sciences politiques, sociologue²⁰... Il faut même, à l'heure actuelle, que la fiscalité tienne compte des contraintes religieuses qui encadrent certaines activités économiques : en témoigne la prise de position de l'administration sur le traitement fiscal de la « finance islamique »²¹.

■ 15. V. en particulier : avis CE, 31 mars 1995, n° 164008, Section, *SARL Auto-Industrie Méri*, *RJF* 5/95, n° 623, avec concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, p. 326 ; avis CE, 5 avr. 1996, n° 176611, Section, *Houdmond*, *RJF* 5/96, n° 607, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, *BDCF* 3/96 p. 63, pour l'application immédiate de la loi pénale plus douce.

■ 16. G. BLANLUET, note à *Dr. fisc.* 2008, n° 49, comm. 608. Pour un exemple parmi d'autres, v. Cass. com., 22 oct. 2013, n° 12-23737, *SCI Marot Montaigne*, *Dr. fisc.* 2014, n° 7-8, comm. 171, note J.-P. MAUBLANC (le rachat par une SCI des parts sociales détenues par un associé décédé et transmises à ses légataires s'analyse comme le rachat d'un droit de créance au sens de l'art. 1870-1 C. civ. et non comme une cession de parts sociales donnant ouverture à la perception de droits de mutation).

■ 17. Cf. à ce sujet CE, 17 févr. 2010, *EURL Bosc Développement Loire*, *Dr. fisc.* 2010, n° 20, comm. 315, note P. FUMENIER et les intéressantes conclusions sur les relations entre droit civil et droit fiscal d'E. CORTOT-BOUCHER. *Adde*, dans le même numéro de la *revue de droit fiscal*, l'article d'O. FOUQUET, act. 172.

■ 18. Cf. *infra*, n° 46.

■ 19. Cf. notre article, « Le juge fiscal et la loi étrangère », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité. Liber amicorum Cyrille David*, LGDJ, 2005, p. 191 et s.

■ 20. Pour une réflexion sur le sujet, D. GUTMANN, « L'argument sociologique en matière fiscale », in D. FENOUILLET (dir.), *L'argument sociologique en droit*, Dalloz, 2015. Plus généralement, pour un aperçu des multiples disciplines intéressant la fiscalité, cf. M. LAMB, A. LYMER, J. FREEDMAN et S. JAMES, *Taxation. An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press, 2004.

■ 21. Sur ce sujet, cf. par ex. BOI-DJC-FIN relatif au « cadre fiscal de la finance islamique ».