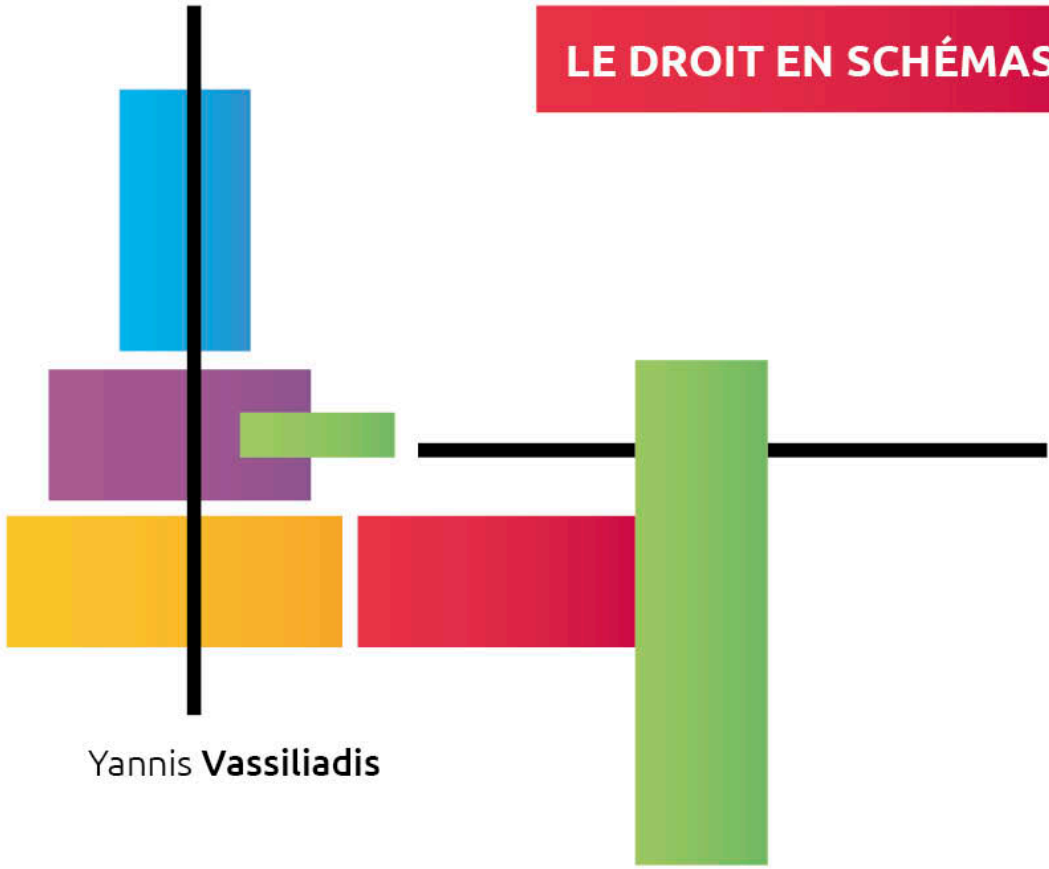


LE DROIT EN SCHÉMAS



Yannis **Vassiliadis**

Le droit fiscal en schémas

ellipses

Titre 1. Les sources du droit fiscal

Chapitre 1. Le droit fiscal, une prérogative parlementaire

Section 1. Le consentement à/de l'impôt

Le Parlement occupe, dans la création du droit fiscal français, une place centrale.

§ 1. L'histoire du consentement

La Révolution française de 1789 est un tournant dans l'histoire fiscale française. Quand l'Assemblée Générale du 17 juin 1789 déclare nuls tous les impôts existants faute pour eux d'avoir été consentis, elle efface le système fiscal antérieur. Désormais, le consentement à l'impôt par la Nation est une condition *sine qua non* de sa légitimité. Ce principe irrigue encore la production fiscale française.

On sépare souvent le consentement **À** l'impôt et le consentement **DE** l'impôt. Le second est la mise en œuvre juridique du premier qui est davantage un consentement en tant que groupe social. Le consentement DE l'impôt fait référence aux processus formels permettant de garantir la légitimité de l'impôt du fait de son approbation par la Nation au travers de ses représentants.

§ 2. La mise en œuvre juridique du consentement

Plusieurs textes prévoient la nécessité de ce consentement. Tout d'abord la DDHC de 1789 prévoit en son article 14 que les citoyens doivent consentir librement à la contribution publique. Cela se fera évidemment de manière représentative.

Ensuite l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 prévoit que les modalités d'assiettes, de taux et de recouvrement de l'impôt relèvent du domaine législatif. C'est le principe de légalité de l'impôt. Ce dernier ne peut être produit que par la représentation nationale. On parle de souveraineté fiscale du Parlement.

Le domaine réglementaire contient quelques points fiscaux, essentiellement procéduraux, et de véritables compétences peuvent être laissées à des entités locales et donnent lieu à la production de dispositions réglementaires fiscales, mais cela reste minoritaire.

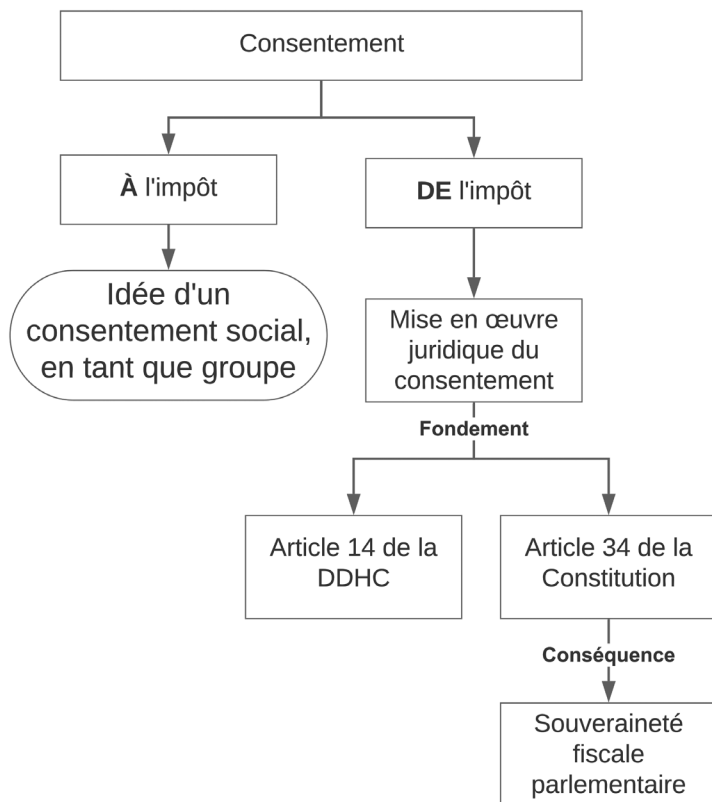
Section 2. La production du droit fiscal national

Si la rédaction et le vote de la loi de finance sont des moments importants de l'année pour les fiscalistes, le Parlement peut produire du droit fiscal dans n'importe quel type de loi. Cependant, la loi de finance présente explicitement une formulation du renouvellement du consentement de l'impôt puisque son premier article autorise la perception des impositions de toutes natures. C'est l'annualité de l'impôt.

L'annonce d'une réforme fiscale peut conduire certains à vouloir en profiter abusivement. Pour éviter cela, la loi peut avoir une application rétroactive. C'est évidemment une exception encadrée à la non-rétroactivité des lois. Le Conseil Constitutionnel précise que cela ne doit pas « porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations » (CC, n° 2013-682 DC, 19/12/2013).

Titre 1. Les sources du droit fiscal

Chapitre 1. Le droit fiscal, une prérogative parlementaire



Chapitre 2. Les limites au pouvoir parlementaire

Section 1. L'encadrement constitutionnel de la souveraineté parlementaire

La Constitution prévoit des limites à la compétence fiscale du Parlement. Trois éléments se distinguent particulièrement.

§ 1. Le principe d'égalité

L'égalité revêt, en droit fiscal, un double sens. Il s'agit d'abord d'une égalité DEVANT l'impôt. Prévu par l'article 6 de la DDHC, il place tous les citoyen(ne)s sur un pied d'égalité face à l'impôt. Dès lors que les contribuables sont placés dans des situations objectivement similaires ils doivent être soumis aux mêmes règles.

L'égalité peut aussi être assurée PAR l'impôt. C'est une application de l'article 13 de la DDHC. Il prévoit que la contribution publique doit être répartie entre les citoyens en fonction de leurs capacités contributives. Un contribuable qui est davantage en mesure de contribuer, de payer, qu'un autre sera ainsi plus sollicité. Une stricte égalité impliquerait que le désargenté subirait une charge d'impôt de la même valeur que le fortuné, cela serait soit intenable pour lui, soit l'État se priverait volontairement de capacités contributives.

Ainsi le législateur peut créer des différences entre des contribuables objectivement différents. Cela doit être justifié par la recherche de l'intérêt général et les critères de distinction doivent être objectifs, rationnels et liés à l'objectif de la loi qui l'instaure. La différenciation dans les traitements des contribuables est ainsi une possibilité très encadrée.

§ 2. Le principe de nécessité de l'impôt

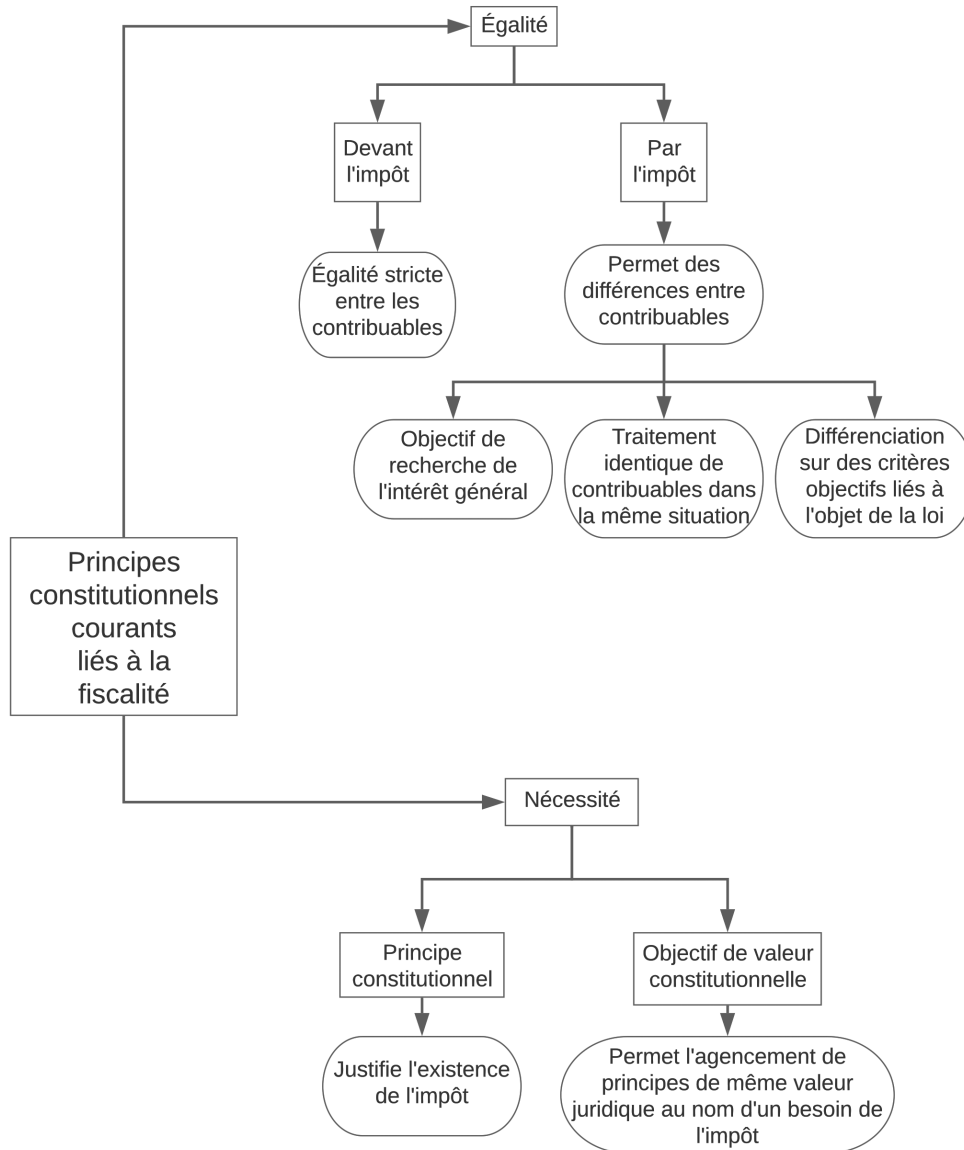
La nécessité de l'impôt vient des articles 13 et 14 de la DDHC, elle signifie que l'impôt doit être justifié, nécessaire, eu égard à la couverture des charges publiques et des besoins de l'État. La nécessité de l'impôt implique qu'il doit être recouvré et donc qu'il faut lutter contre les mécanismes de contournement (fraude, évasion) parfois par des moyens coercitifs (mais aussi par la rétroactivité précédemment abordée).

§ 3. Les Objectifs de Valeur Constitutionnelle (OVC)

Les OVC sont des créations du Conseil Constitutionnel. Leur objectif est d'agencer des éléments et principes qui ont la même valeur juridique. On compte par exemple la lutte contre la fraude fiscale. Elle est liée à la nécessité de l'impôt, donc à sa collecte, mais cela peut conduire à mettre en œuvre des mesures coercitives qui pourraient empiéter sur d'autres principes constitutionnels (par exemple le droit au respect de la vie privée).

Chapitre 2. Les limites au pouvoir parlementaire

Section 1. L'encadrement constitutionnel de la souveraineté parlementaire



Section 2. L'importance de la doctrine administrative

§ 1. La doctrine administrative générale

L'administration produit une doctrine qui est une interprétation de la loi fiscale. C'est le Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP), accessible sur Internet depuis 2012. Il rassemble des explications, des exemples, des jurisprudences, des réponses ministérielles, etc. sur quasiment l'entièreté du droit fiscal français. C'est une mine d'informations absolument indispensable dans la pratique fiscale.

Le contribuable peut se reposer sur ces travaux de l'administration. L'article L80A du Livre des Procédures Fiscales (c'est le code de procédure fiscale) prévoit ainsi qu'un contribuable de bonne foi qui se fonde sur une interprétation de l'administration, même erronée et donc contraire à la loi, ne peut être sanctionné pour cela. Ainsi, le contribuable est protégé en cas d'erreur de l'administration sauf si cela touche à des questions de procédures.

Cette protection n'est pas offerte à l'administration, l'opposabilité n'existe que dans l'intérêt du contribuable.

§ 2. Les rescrits fiscaux

L'article L80B du LPF prévoit une possibilité pour le contribuable de faire un rescrit. Il va ainsi faire une demande à l'administration, lui poser une question à propos d'une opération, d'une situation ou d'un montage qu'il compte mettre en œuvre. Sa demande explicite les modalités l'opération et l'administration se prononcera en validant ou non la conformité des éléments présentés.

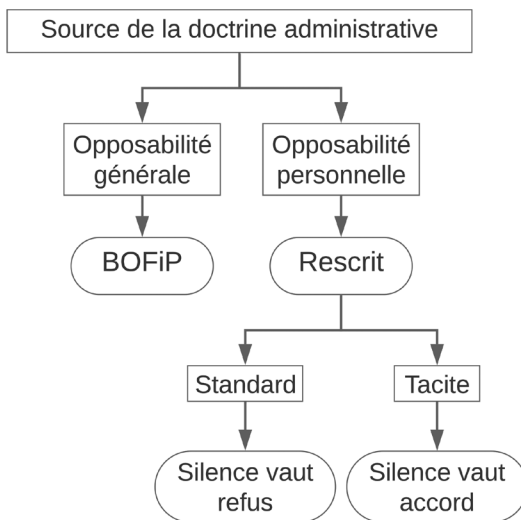
La prise de position expresse de l'administration l'engagera pour ce contribuable. Elle ne lui fait pas un blanc-seing mais lui permet, en cas de validation, d'être protégé dès lors qu'il ne sort pas des éléments de sa demande. Si l'administration ne valide pas le montage alors le contribuable ne recevra évidemment aucune protection, le silence de l'administration vaut, par principe, refus.

Le rescrit est personnel, il ne peut pas être utilisé par quelqu'un qui n'est pas impliqué dans le montage décrit. Toutefois, l'administration en publie certains afin de permettre à d'autres personnes de partager cette prise de position.

En plus de ce rescrit général existent des rescrits spécifiques, tacites, prévus pour certains dispositifs à l'article L80B, 2° du LPF. Ces rescrits se font *via* des formulaires spécifiques où le contribuable présente sa situation ainsi qu'une solution fiscale pour l'opération en question. Pour ces rescrits l'absence de réponse sous 3 mois vaut prise de position de l'administration, validant la demande.

L'opposabilité des prises de position de l'administration peut ainsi conduire à des situations d'applications d'éléments contraires à la loi.

Section 2. L'importance de la doctrine administrative



Section 3. Les autres producteurs de normes fiscales

Certaines entités peuvent produire des normes fiscales, qu'elles soient locales, nationales, européennes ou même internationales.

§ 1. Le cas des impôts locaux

Les impositions locales feront l'objet de développements ultérieurs mais le principe est qu'elles sont, en partie, définies par des collectivités territoriales. La Constitution leur prévoit ainsi certaines compétences et elles pourront établir l'assiette et le taux de certains prélèvements qu'elles percevront. Toutefois, ces compétences sont strictement encadrées par la loi et cela ne touche que certaines impositions spécifiques (taxes foncières, contribution économique territoriale, etc.).

§ 2. Le droit fiscal européen et international

Le droit fiscal est un élément majeur de la souveraineté des États. Toutefois, l'État est inclus dans un contexte international, voire européen pour certains comme la France, et cela a des effets sur le droit fiscal national.

I. Le pouvoir fiscal de l'UE

Dans le cas de l'Union européenne la question fiscale se divise en deux grands pans.

En matière **d'imposition indirecte**, notamment de TVA, l'Union dispose de compétences et c'est pourquoi ces impositions font l'objet d'une dynamique d'harmonisation. Cela s'explique par le fait que la TVA touche directement à la consommation, du fait de son fonctionnement que nous traiterons ultérieurement. Avoir des TVA différentes selon les États peut donc conduire à des distorsions de concurrence, ce qui est contraire à l'objectif de marché unique de l'Union. Ainsi, cette dernière se donne pour objectif de parvenir à un régime unique de TVA. C'est une tâche d'une particulière complexité du fait de la sensibilité de la matière et du processus de décision en matière fiscale au sein de l'Union qui fait appel à l'unanimité. Ainsi, certains éléments sont harmonisés mais pas tous. À date, le droit de l'Union encadre par des directives la question des taux (via des fourchettes et en définissant ce qu'ils touchent) et les questions de territorialité. L'Union s'intéresse, pour des raisons similaires, aux droits d'accises.

En matière **d'imposition directe**, l'Union ne s'est pas vue confiée de compétences mais elle agit de manière indirecte. Un arrêt de la CJUE « Schumacker » (CJUE, 14/02/1995, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, C-279/93) prévoit en effet que les États doivent respecter, dans leur droit fiscal national, les libertés européennes (liberté de circulation des biens, capitaux, services et personnes). L'Union y a ainsi une action indirecte.

L'Union peut aussi avoir recours à des dispositifs non fiscaux pour traiter des problématiques fiscales. C'est, par exemple, le cas des réglementations relatives aux aides d'État qui n'étaient pas initialement imaginées pour un usage fiscal. La Commission considère ainsi que le fait que certains États créent des régimes fiscaux dérogatoires pour certains groupes multinationaux constitue une aide illégale. L'objectif est ainsi de lutter contre des comportements de concurrence fiscale dommageables entre États.

Section 3. Les autres producteurs de normes fiscales

