ANNÉE 2014

THÈSE / UNIVERSITÉ DE RENNES 1
sous le sceau de l'Université Européenne de Bretagne

pour le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE RENNES 1

Mention : Droit

Ecole doctorale de Sciences de l'Homme, des organisations et des Sociétés (SHOS)

présentée par

Virginie Vindard

Préparée à l'unité de recherche UPRES EA 3195 CDA
« Centre de droit des affaires »
UFR Droit et Science politique

La qualification en droit fiscal

Thèse soutenue à Rennes
le 03 juin 2014

devant le jury composé de :

Arnaud de BISSY
Professeur à l'Université de Toulouse 1 Capitole / *rapporteur*

Michel LEROY
Maître de conférences à l'Université de Toulouse 1 Capitole / *rapporteur*

Renaud MORTIER
Professeur à l'Université de Rennes 1 / *examinateur*

Yolande SÉRANDOUR
Professeur à l'Université de Rennes 1 / *directrice de thèse*

À mes parents, pour leur soutien et leur réconfort ;

Aux amis que ma thèse m'a fait découvrir ;

À Julie, Marion, Nadège et Sophie pour leur aide précieuse ;

À ceux qui, de près ou de loin, m'ont soutenue voire portée pour achever ces lignes.

ABRÉVIATIONS

A.

AJDA : Actualité juridique de droit administratif.

al. : alinéa

AN : Assemblée nationale

art. : article

B.

BDCF : Bulletin des conclusions fiscales

BF : Bulletin fiscal Francis Lefebvre

BOI : Bulletin officiel des impôts.

C.

C. civ. : Code civil

C. com. : Code de commerce

CGI : Code général des impôts

CMF : Code monétaire et financier

CA : Cour d'appel

CAA : Cour administrative d'appel

Cass. Civ : Arrêt d'une chambre civile de la Cour de cassation

Cass. com. : Arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation

Cass. Req. : Arrêt de la chambre des requêtes de la Cour de cassation

CC : Conseil Constitutionnel

CE : Arrêt du Conseil d'Etat

Cf. : *Confer* (se reporter à)

chron. : Chronique

CJCE : Cour de Justice des Communautés européennes

CJUE : Cour de Justice de l'Union européenne

CNC : Conseil national de la comptabilité

comm. : Commentaire

concl. : conclusions

contra : solution contraire

D.

D. (source) : décret

D. (publication) : Dalloz

Def. : Répertoire général du notariat Defrénois

Dir. : Sous la direction de

Doc. adm. : documentation de base de l'administration fiscale

doctr. : Doctrine

Dr. fisc. :Revue de droit fiscal

Dr. sociétés : Revue de Droit des sociétés

Dr. et patr. : Droit et patrimoine

E.

éd. : Edition

G.

Gaz. Pal. : Gazette du Palais

I.

Ibid : *ibidem* (au même endroit)

Infra : ci-dessous

IR : Impôt sur le revenu

IS : Impôt sur les sociétés

ISF : Impôt sur la fortune

J.

JCP : Jurisclasseur périodique

JCP E : Jurisclasseur périodique (semaine juridique) : édition entreprise

JCP G : La Semaine juridique édition Générale

JCP N : La Semaine juridique édition notariale.

JO : Journal officiel

N.

Not. : Notamment

O.

obs. : observations

Op. cit. : *opere citato* (dans l'ouvrage cité)

P.

Plén. : Plénière.

pp. pages

Pt. : Point.

R.

RJF : Revue de jurisprudence fiscale

RSF : Revue de science financière

RTD civ. : Revue trimestrielle de droit civil

RTD com. : Revue trimestrielle de droit commercial

S.

s. : suivants

spéc. : spécialement

supra : ci-dessus

T.

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

V.

v. : voir

SOMMAIRE

Introduction

Première partie

La réception des concepts de droit privé par le droit fiscal

Titre I- Des divergences constatées

Chapitre I- Les liens entre les qualifications juridiques et le droit fiscal

Chapitre II- La sanction des qualifications juridiques par le droit fiscal

Titre II- Des divergences justifiées

Chapitre I- Les finalités propres au droit fiscal

Chapitre II- La logique propre au droit fiscal

Seconde partie

Les concepts spécifiques au droit fiscal

Titre I- La divergence des qualifications fiscales

Chapitre I-Les divergences liées aux caractères des impositions

Chapitre II- Les divergences liées à la logique des impositions

Titre II- La convergence des qualifications fiscales

Chapitre I- L'émergence de qualifications fiscales transversales

Chapitre II- L'application convergente des qualifications fiscales

Conclusion

INTRODUCTION

« *Les pouvoirs de l'esprit se laissent ramener, si on les considère dans leur ensemble aux trois suivants :*
Pouvoir de connaître
Sentiment de plaisir et de déplaisir
Faculté de désirer. »
(Kant, *Critique de la faculté de juger*, trad. A. Renaut, GF Flammarion, t. 1088, 1995, p. 135)

1- La qualification constitue « *le travail quotidien du juriste* »[1], son « *activité centrale* »[2] mais son sens revêt une ambivalence[3]. Étymologiquement, qualifier vient de *qualificare*, terme utilisé par la scolastique ou « *dire lequel parmi plusieurs* » selon la traduction proposée par Niboyet[4]. Ce sens premier exprime l'idée d'un choix. Celui-ci est opéré par le juriste en vue de l'application d'une nature juridique et, par suite, d'un régime juridique applicable à l'objet soumis au pouvoir de son esprit. La qualification juridique des faits s'entend alors comme la désignation par des vocables ressortant du langage juridique d'une situation factuelle décrite. Appréhendée en tant qu'opération intellectuelle, la qualification consiste à déterminer la catégorie juridique applicable à un cas concret. Cependant, le droit fiscal, lorsqu'il saisit un cas concret, se trouve face à un objet déjà soumis au jeu de la qualification juridique.

2- Les rapports de la qualification et du droit fiscal se ramènent, *in fine*, à la question de l'autonomie de la qualification fiscale par rapport aux qualifications juridiques. Cette problématique n'est pas propre au droit positif français. En effet, la question des relations entre le droit commun et le droit privé se retrouve, notamment, en droit belge. À l'instar de la doctrine française, les auteurs belges se sont interrogés sur l'influence du droit privé sur le droit fiscal[5].

---

[1] H. Battifol, *Traité élémentaire de droit international privé*, Cours de droit, 2ème éd., 1955, n° 298, p. 351
[2] O. Cayla, *Ouverture : La qualification ou la vérité du droit*, in *Qualification*, Droits, Revue française de théorie juridique, 1993, n° 18, pp. 3 à 18, spéc. p. 3
[3] Th. Janville, *La qualification juridique des faits*, Tome I, préf. S. Guinchard, PUAM, 2004, n° 2, p. 19
[4] J.-P. Niboyet, *Cours de droit international privé*, Sirey, 1949, p. 453
[5] V. notamment : J. Van Houtte, *Beginselen van het Belgisch belastingsrechet*, Gand, Story-Scientia, 1979, 3ème éd. ; J. De Page, *Traité élémentaire de droit privé belge*, Bruxelles, Bruylant, 1938 ; I. Clayes Boùùaert, *Principes de l'impôt sur les sociétés en Belgique*, Larcier, 1970 ; Th. Aschrift, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2ème éd., 2003 ; J. Kirkpatrick, *Le droit fiscal se fonde sur les réalités ; réflexions sur quelques bons et mauvaises usages d'un proverbe de droit*, Journ. prat. dr. fisc. fin., 1969, p. 161 et s. ; P. Van Ommeslaghe, *Droit commun et droit fiscal*, JDF 1989, p. 5 et s.

Certains ont alors affirmé que « *l'impôt frappe les réalités économiques et non les abstractions juridiques* »[6] ou encore que des qualifications juridiques pourraient être écartées pour asseoir la taxation[7]. La Cour de cassation belge trancha la question de la dépendance du droit fiscal par rapport au droit commun en décidant que « *les principes du droit civil dominent le droit fiscal tant que ce dernier n'y a pas dérogé ; ils sont applicables en matière d'enregistrement même dans le cas où ils se fondent sur une fiction du droit civil* »[8], sauf disposition fiscale contraire[9]. De l'autonomie supposée de cette branche du Droit en découlerait que l'administration fiscale et le juge fiscal ne seraient pas liés par les qualifications données par les parties à leurs actes juridiques. Une telle présentation est, néanmoins, erronée. Comme tout juge, le juge fiscal est doté d'un pouvoir de requalification[10]. Sur ce point, le droit fiscal ne fait preuve d'aucune originalité. Si originalité il y a, elle tient à ce qu'un second acteur se voit attribuer le pouvoir de requalifier les actes juridiques : l'administration fiscale. En effet, cette dernière dispose d'un fondement légal, général[11] ou spécifique[12], l'autorisant à outrepasser l'étiquette juridique assignée au contrat par les parties. Dans son rôle d'agent taxeur, elle peut faire prévaloir la réalité économique sur la substance juridique et considérer la qualification juridique comme lui étant inopposable pour établir l'imposition. Aussi, le droit fiscal serait un droit réaliste en appréhendant les seuls faits pour saisir la matière imposable[13]. L'autonomie et le réalisme du droit fiscal justifieraient dès lors les divergences de qualifications entre le droit fiscal et les autres disciplines juridiques. Cependant, un examen attentif de la législation et de la jurisprudence permet de conclure à une vision parcellaire de la manière par laquelle le droit fiscal reçoit les qualifications juridiques, entendues comme les qualifications issues du droit substantiel. Dans ses rôles de droit d'accompagnement ou de droit de superposition et de droit sanctionnateur, le droit fiscal ne se laisse pas enfermer par les qualifications juridiques. En effet, l'expression « droit de superposition » signifie que le droit fiscal s'applique à des situations déjà régies par les autres branches du Droit. Il serait, néanmoins, réducteur de le cantonner à ces deux seuls rôles. Il est également porteur de qualifications substantielles, les qualifications fiscales, par lesquelles il attribue, à une situation, à un objet ou encore à une personne, une qualité spécifique, une qualité fiscale, fonction de ses impératifs propres. L'attribution de cette qualité fiscale ouvre la voie à des divergences entre le

---

[6] E. Genin, *Commentaire du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffes*, Bruxelles, Van Buggenhout, 1950, 2ème éd., p. 124
[7] C. Scailteur, *La fraude légale*, Rec. Gén. Enr. Not., 1955, n° 19535, p. 289
[8] Cass., 9 juill. 1931, Pas., 1931, I, p. 218
[9] Cass., 7 juin 1934, Pas., 1934, I, p. 311
[10] CPC, art. 12
[11] LPF, art. L. 55
[12] LPF, art. L. 64
[13] J.-Cl. Martinez et P. di Malta, *Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable*, t. 1, Litec, 1986, n° 153, p. 135 ; Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, avant-propos M. Cozian, préf. P. Amselek, Economica, 1980, p. 224 ; B. Castagnède, *Nature et caractères du droit fiscal*, Dr. fisc. 2007, *in* suppl. n° 25, étude 623, n° 3

droit fiscal et les autres branches du Droit. Cependant, ces divergences se réduisent à des conflits de qualifications posant la question du caractère spécial du droit fiscal par rapport au caractère général du droit privé[14]. La véritable originalité du droit fiscal tient à la spécialisation voire l'hyperspécialisation du droit fiscal au sein duquel chaque imposition est porteuse de qualifications. Cette spécialisation emporte également des divergences au sein même du droit fiscal. Pour reprendre le mot de Monsieur le Professeur Alain Bénabent, la qualification apparaît comme un « *poison* »[15], à la fois savoureux et dangereux. Savoureux dans la mesure où la qualification en droit fiscal conduit à s'interroger sur les divers sens de la notion même de qualification et de son appréhension par le droit fiscal. Dangereux dans la mesure où tout est qualification en droit fiscal. Afin de cerner le rôle de la qualification qu'il lui assigne et la manière dont il la met en œuvre, il convient, dans un premier temps, de définir la notion de « qualification » (**Section 1**), dans un deuxième temps, de définir celle de droit fiscal (**Section 2**), pour, enfin, expliquer la démarche scientifique adoptée (**Section 3**).

Section 1- La notion de qualification

3- Appréhendée de manière élémentaire, la qualification est l'action « *de donner à un fait, à un objet le nom qui lui revient légalement* »[16]. Classiquement, la qualification suppose donc un choix et se révèle soumise au pouvoir de l'esprit. Ainsi constitue-t-elle une opération intellectuelle consistant à donner un nom à un fait ou à une situation juridique dès lors qu'ils remplissent les conditions posées par la règle de droit, la catégorie juridique. Cette définition succincte permet de mettre en exergue la richesse sémantique du vocable « qualification », quatre acceptions pouvant être recensées. Chacune de ces acceptions correspond à une étape du cheminement intellectuel dont la finalité est la détermination du régime juridique et du régime fiscal.

§1- La polysémie du terme « qualification »

4- En premier lieu, la qualification est un acte de dénomination, « *l'opération par laquelle un mot est choisi pour nommer une chose* »[17]. Elle correspond alors au mot désignant la situation. Sous cet

[14] J.-J. Bienvenu et Th. Lambert, *Droit fiscal*, op. cit., n° 67, p. 59
[15] A. Bénabent, *Les difficultés de la codification : les contrats spéciaux*, in *Le Code civil 1804-2004, Livre du Bicentenaire*, Dalloz Litec 2004, p. 245 et s.
[16] J. Carbonnier, *Droit civil. Introduction, Les personnes, La famille, l'enfant, le couple*, vol. I, PUF, Quadrige, 1ère éd., 2004, n° 23, p. 55
[17] R. Encinas de Munagorri, *Introduction générale au droit*, Flammarion, 2006, p. 317

angle, la qualification désigne l'opération de traduction des faits en langage juridique[18], le fait possédant, en lui-même, une substance linguistique[19]. Les faits soumis à qualification peuvent être analysés comme exprimés au travers d'actes de langage, de concepts ou de normes juridiques. Or, parallèlement, l'expression juridique et le raisonnement juridique reposent eux-mêmes sur des actes de langage[20]. La plupart des mots désigne des ensembles de faits. Ils apparaissent, en conséquence, comme une manière de qualification[21]. En effet, le vocabulaire juridique remplit à la fois une « *fonction de désignation* » et une « *fonction normative* »[22], supposant clarté et précision. La sémantique juridique postule qu'à un mot corresponde une signification. L'univocité des notions est seule en mesure d'assurer la sécurité juridique. La terminologie juridique doit, en conséquence, être adaptée à la qualification des situations de fait que doit régir le Droit. Linguistiquement, la qualification juridique des faits consiste alors à opérer une translation sémantique entre une description du réel et une expression juridique. Une telle analyse emporte dès lors une définition strictement matérielle de la qualification juridique des faits. Il résulte de cette double fonction une difficulté dans l'accomplissement de l'opération de qualification, le terme « qualification juridique » désignant directement une notion juridique. Ainsi apparaît le deuxième sens de la notion de « qualification ».

5- Le terme « qualification » désigne alors la catégorie juridique. La catégorie juridique est le cadre général dans lequel les éléments prennent place selon leurs natures et leurs ressemblances. Elle peut être définie comme un ensemble « *de droits, de choses, de personnes, de faits ou d'actes ayant entre eux des traits communs caractéristiques et obéissant à un régime commun* »[23]. Celle-ci se présente comme un regroupement d'éléments présentant des traits communs et obéissant à un même régime juridique. En d'autres termes, y sont regroupées les entités semblables soumises à un même régime juridique. Partant, les catégories se distinguent les unes des autres par les différences entre les traits communs des éléments les composant et ceux des autres catégories. Comme le souligne Monsieur le Professeur Jean-Louis Bergel, « *ainsi, tout effort de détermination des catégories juridiques suppose d'examiner l'ensemble des phénomènes connus pour les classer en groupes par comparaison, selon des critères de liaison unissant les divers éléments de chaque catégorie et selon des critères de dissociation permettant d'opposer les*

---

[18] R. Dekkers, *Le fait et le droit. Problèmes qu'ils posent*, in *Le fait et le droit*, Études de logique juridique, Bruylant, 1961, pp. 7 à 14 ; Ph. Jestaz, *Le droit*, Dalloz, 2ème éd., p. 86

[19] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, préf. D. Truchet, LGDJ, Bibliothèque de droit public, t. 263, n° 149 et s., pp. 101 à 103

[20] Th. Janville, *La qualification juridique des faits*, op. cit., n° 29 et s., p. 41 et s.

[21] R. Dekkers, *Le fait et le droit. Problèmes qu'ils posent*, op. cit., spéc. p. 9

[22] J.-L. Sourioux et P. Lerat, *Méthodologie et modalités des définitions dans les textes législatifs et réglementaires*, RRJ 1987-4, pp. 1139 à 1147, spéc. p. 1143

[23] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, Dalloz, 5ème éd., 2012, n° 180, p. 209 ; J.-L. Bergel, *Différence de nature égale différence de régime*, RTD civ. 1984, p. 255, n° 3

catégories entre elles »[24]. Les catégories sont des schémas abstraits ne retenant que les points communs à la situation de chacune d'elles. Elles participent de la sécurité juridique dans la mesure où la qualification d'une situation par le rattachement à une catégorie permet d'en déterminer le régime juridique. Les catégories juridiques sont une technique de mise en lien de la nature juridique et du régime juridique et un des éléments essentiels de la technique juridique, « *" les rudiments de la science du droit "dont elles forment " la matière élémentaire "* »[25]. Il suffit de qualifier une situation juridique par rapport à une combinaison de catégories pour en connaître le régime juridique[26]. La nature juridique procède d'une analyse interne de l'institution par laquelle sont dégagés ses traits caractéristiques. Une telle analyse permet de « *situer une institution dans le système du droit, à faire apparaître sa parenté avec d'autres institutions, voisines ou plus générales* »[27]. La mise en exergue de la nature juridique permet alors de procéder à la classification, à la qualification des institutions. Les classifications juridiques sont une « *manière d'entourer un phénomène juridique et de le caractériser par certains traits qui le font émerger du chaos de la vie sociale* »[28]. Elles manifestent le caractère formaliste du Droit. La qualification est associée à la classification. Toutefois, elle ne saurait se confondre avec elle. La classification constitue un préalable à la qualification en ce qu'elle ne se conçoit pas sans la classification mais tend vers la classification. Celle-ci contient la règle de droit que la qualification a pour fonction d'appliquer. « *C'est la qualification qui permet à la classification de remplir sa fonction utilitaire* »[29]. La classification opère le rapprochement et le regroupement, sous un genre commun, des concepts analogues. La classification réunit des notions ou des concepts juridiques par des caractères communs. Rechercher la nature juridique d'une notion particulière conduit à la rattacher, à l'intégrer par un travail de qualification, au sein d'une catégorie générale dont elle prendra le régime juridique. La classification est un moyen principalement technique faisant entrer les réalités dans des cadres destinés à en préciser les contours et à rendre plus aisée et plus sûre l'adaptation de la discipline juridique à la vie. La classification permet la découvertue du régime applicable à une situation laquelle s'opère « *grâce à la conjonction des diverses catégories auxquelles se rattache une même situation et des conséquences juridiques que ces qualifications complexes entraînent* »[30]. La classification est un facteur de praticabilité du Droit. En effet, la nécessité d'un classement est inéluctable afin d'identifier les cas auxquels s'appliquent la règle de droit. Selon Madame le Professeur Judith Rochfeld, la qualification se distingue du type. La première en appelle à une

[24] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, préc. cit., n° 193, p. 223
[25] Ibid, n° 180, p. 210
[26] J.-L. Bergel, *Différence de nature égale différence de régime*, op. cit.
[27] J. Carbonnier, *Droit civil. Introduction, Les personnes, La famille, l'enfant, le couple*, op. cit., n° 23, p. 55
[28] P. Roubier, *Théorie générale du droit, Histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales*, préf. D. Deroussin, Dalloz, 2ème éd., 2005, n° 3, p. 16
[29] J.-F. Overstake, *Essai de classification des contrats spéciaux*, préf. J. Brethe de la Gressaye, LGDJ, 1969, p. 16
[30] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, préc. cit., n° 202, p. 229

analyse *a posteriori* du contenu du contrat, permettant son rattachement à une catégorie et à un régime, tandis que le second renferme l'idée de l'entrée de la volonté dans un moule préexistant, d'une modélisation *a priori*. Qualification et type convergent sur l'idée de catégorisation mais divergent quant à l'idée de modélisation. L'auteur en conclut que « *seul le type influence jusqu'à la formation de l'intention et de la cause, et pèsera sur leur appréciation. La qualification n'intervient, quant à elle, que comme un constat de configuration d'un contrat mais ne comprend pas cette idée de référence par choix, ou contrainte, à un modèle préexistant et à ses effets* »[31]. L'application de la règle de droit aux cas participe d'un processus intellectuel de concrétisation du droit au sein duquel prend place l'opération intellectuelle de qualification juridique des faits. Apparaît alors le troisième sens du terme « qualification ».

6- D'une manière générale, la qualification peut être définie comme « *le procédé intellectuel consistant à rattacher un cas concret à un concept juridique abstrait reconnu par une autorité normative afin de lui appliquer son régime* »[32]. L'opération intellectuelle de qualification repose sur la catégorie juridique. S'établit, par l'intermédiaire des catégories juridiques, une relation logique entre la détermination de la nature juridique et le régime juridique en découlant. La notion de relation logique entre la détermination de la nature juridique et le régime juridique subséquent renvoie à la notion de raisonnement. En tant qu'activité de l'esprit, le raisonnement se définit comme « *une suite de propositions liées les unes aux autres selon des principes déterminés et aboutissant à une conclusion qui doit être, à la fois, bien fondée par rapport aux normes juridiques applicables, rationnellement acceptable et raisonnable, c'est-à-dire adaptée aux particularités des situations à résoudre* »[33]. Dans l'Organon, Aristote distingue les raisonnements analytiques des raisonnements dialectiques[34]. Les raisonnements analytiques sont ceux partant de prémisses nécessaires ou vraies et aboutissant, grâce à des inférences, à des conclusions nécessaires ou vraies. Les raisonnements dialectiques sont, quant à eux, relatifs aux délibérations et controverses. Le raisonnement juridique se rattache aux raisonnements analytiques car il représente la démarche intellectuelle susceptible de conduire à la solution des problèmes juridiques, grâce à des moyens rationnels. Il regroupe les activités d'élaboration, d'interprétation et d'application du droit[35]. En tant qu'opération d'application du droit, l'opération de qualification juridique ressort du raisonnement juridique prenant la forme d'un syllogisme. Depuis Aristote, le syllogisme est traditionnellement conçu comme le raisonnement destiné à

[31] J. Rochfeld, *Cause et type de contrat*, préf. J. Ghestin, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 311, 1999, n° 45, p. 43
[32] J. Ghestin, Ch. Jamin et M. Billiau, *Traité de droit civil. Les effets du contrat*, J. Ghestin (dir.), LGDJ, 3ème éd., 2001, n° 56, p. 77 ; F. Terré, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 9ème éd., 2012, n° 364, p. 377 ; F. Terré, *Retour sur la qualification*, in *La procédure en tous ses éclats*, Mélanges J. Buffet, Petites affiches, p. 419 et s., p. 427
[33] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 245, p. 232
[34] Aristote, *Premiers analytiques, Organon III*, traduit par J. Tricot, éd. Vrin
[35] G. Kalinowski, *Introduction à la logique juridique*, préf. Ch. Perelman, LGDJ, 1965, p. 37 et s.

guider l'application à une situation particulière d'une règle générale, elle-même subordonnée à des conditions se trouvant vérifiées dans cette situation particulière. Raisonnement syllogistique par excellence, l'opération de qualification juridique des faits peut s'énoncer sous le schéma suivant : « *si tous les B sont C et si tous les A sont B, alors tous les A sont C* ». À partir de faits significatifs caractérisant la situation, la qualification juridique des faits permet l'identification à des concepts et catégories connus pour leur appliquer les règles de droit correspondantes. Cependant, le raisonnement juridique n'est pas toujours réductible à la structure élémentaire de la logique déductive. Existent également des « *syllogismes successifs* »[36] ou polysyllogisme. Dans son raisonnement, le juriste n'est pas amené à opérer un seul syllogisme juridique. Se succèdent plusieurs syllogismes ayant pour conclusion générale l'application du régime juridique, une fois l'étape de qualification juridique des faits accomplie. Celle-ci constitue la clé de voûte des syllogismes successifs. À l'issue du raisonnement juridique, la nature juridique du fait est déterminée car il lui a été attribué sa qualification.

7- Aussi, la qualification apparaît en dernier lieu comme un résultat[37] : résultat d'abord de l'opération de qualification juridique des faits en tant que conclusion du syllogisme ; résultat, ensuite, des diverses opérations de qualification juridique des faits présentant des similarités. Comme le constate Thomas Janville, « *quoique chaque opération de qualification juridique des faits soit le produit de contingences d'espèce, l'ensemble des hypothèses dans lesquelles elle est effectuée constitue une masse quasi infinie d'informations, porteuse de la réalité positive du contenu des concepts juridiques par lequel les normes juridiques désignent le réel* »[38]. Ainsi le raisonnement juridique assure-t-il la « *doublure* »[39] de la loi en ce qu'il supplée la loi. Le comblement des lacunes de la loi résulte alors de l'application de la norme par le raisonnement juridique. Or l'opération de qualification étant un raisonnement juridique, elle permet, lors de sa mise en œuvre, un affinement des normes juridiques. La qualification en tant qu'opération constitue un processus de concrétisation du droit mais également un processus d'amélioration du droit. Phénomène de concrétisation de la catégorie, elle apparaît, *in fine*, comme un phénomène de perfectionnement de la catégorie. Ainsi assure-t-elle « *une circulation* »[40] entre le fait et le droit. Cette « circulation » pose la question de la nature juridique de la qualification.

---

[36] G. Marty et P. Raynaud, *Droit civil*, t. 1, Sirey, 1961, n° 128, p. 226

[37] F. Terré, *L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications*, LGDJ, 1957, n° 4, p. 3 ; A. Jeammeaud, *Des oppositions de normes en droit privé interne*, Thèse Lyon III, 1975, n° 365, p. 628 ; Th. Janville, *La qualification juridique des faits*, op. cit., n° 10, p. 25

[38] Th. Janville, *La qualification juridique des faits*, op. cit., n° 21, p. 31

[39] G. Timsit, *Raisonnement juridique*, in *Dictionnaire de la culture juridique*, D. Alland et S. Rials (dir.), PUF, 2ème éd., 2007

[40] P. Wachsmann, *Qualification*, in *Dictionnaire de la culture juridique*, D. Alland et S. Rials (dir.), PUF, 2ème éd., 2007

§2- La nature juridique de la qualification

8- La nature juridique de la qualification renvoie à la distinction du fait et du droit posée par Kelsen, à savoir le *sein-sollen*[41]. Le monde du fait relève du *Sein*, tandis que le monde du droit relève du *Sollen*. L'opposition du fait et du droit peut, en une première perspective, être considérée comme portée par la détermination de la qualification juridique d'une situation factuelle. La qualification manifesterait cette opposition puisque sa détermination correspondrait à l'étape du passage de ce qui relèverait du fait à ce qui relèverait du droit dans le raisonnement juridique. Cependant, la proposition selon laquelle il serait possible d'isoler le fait et le droit au sein de la détermination de la qualification juridique des faits apparaît en tant que telle insatisfaisante. Comme le constate Monsieur le Professeur Jean-Louis Bergel, « *la qualification est une appréciation dans laquelle interviennent à la fois des éléments de droit et de fait* »[42]. Une autre proposition conduit à affirmer que la qualification mettant en adéquation les faits et le droit, à travers une subsomption opérée auprès des concepts juridiques, porterait elle-même une distinction intellectuelle du fait et du droit : une fois les faits qualifiés, ceux-ci sont attraits dans le droit[43]. La règle de droit comporte une catégorie juridique à laquelle sont attachés un régime juridique ou un effet de droit et une définition juridique de la catégorie juridique. L'opération de qualification est une opération de mise en relation du fait et du droit. Elle « *part du fait pour y revenir à l'effet de le réglementer* »[44]. Elle s'inscrit dans un processus de concrétisation du droit dont elle représente une étape indispensable en ce qu'elle assure une circulation entre le droit et le fait. Dès lors que la qualification opère une conjonction du droit et du fait, elle revêt une nature intermédiaire. Ainsi convient-il de distinguer entre le processus de qualification consistant dans la mise en relation du droit et des faits, l'opération de qualification s'analysant en la subsomption des faits sélectionnés sous la norme interprétée, et le résultat de la qualification[45]. La qualification ne se présente pas comme une opposition radicale du droit et du fait. Elle a pour fonction de structurer le phénomène juridique « *car, par l'adoption de la conception de la norme qu'elle impose, elle permet de faire apparaître par détachement les différents éléments qui composent le phénomène juridique et les diverses relations que la qualification juridique entretient avec eux* »[46].

---

[41] H. Kelsen, *Théorie générale des normes*, Léviathan, PUF, 1996
[42] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 276, p. 319
[43] G. Marty, *La distinction du fait et du droit. Essai sur le pouvoir de la Cour de cassation*, Sirey, 1929 ; F. Rigaux, *La nature de la Cour de cassation*, Bruxelles, Bruylant, 1966
[44] J. Ghestin, Ch. Jamin et M. Billiau, *Traité de droit civil. Les effets du contrat*, op. cit., n° 56, p. 77
[45] P. Wachsmann, *Qualification*, op. cit., spéc. p.978
[46] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 82, p. 55

9- Les rapports entretenus par la qualification juridique avec la distinction du fait et du droit sont schématiquement résumés à la question de savoir si la qualification juridique est une question de fait ou une question de droit. Or le contenu de la distinction du fait et du droit n'est pas le même suivant qu'elle est envisagée comme une règle de compétence ou comme une règle politique permettant de contrôler ce que le juge de cassation estime indispensable à la finalité de l'institution. Le juge, et plus particulièrement le juge fiscal, ne suit pas la « *ligne naturelle* »[47] existant entre le droit et le fait. Il lui apporte d'importantes corrections allant tantôt dans le sens d'un élargissement de son contrôle, tantôt dans le sens d'une restriction. Le juge de cassation se refuse, en effet, à contrôler un certain nombre de qualifications juridiques de sorte que « *le droit, par sa seule volonté, devient du fait* »[48]. De ces constats, il en découle que la qualification juridique des faits ne revêt pas la pureté d'une question de droit[49]. L'étendue du contrôle de la qualification juridique des faits et de l'appréciation souveraine des faits relève en réalité d'une politique jurisprudentielle reposant sur l'opportunité de soumettre, ou non, telle ou telle notion au contrôle de cassation. Le juge de cassation exerce un contrôle de la qualification juridique sur les caractères des faits constatés et appréciés par les juges du fond lorsqu'ils servent à déterminer l'application d'un régime fiscal. Aussi, le juge de cassation exerce un contrôle de la qualification juridique de l'activité, des sommes versées ou perçues, des opérations imposables, des postes de bilan, de l'acte anormal de gestion, de l'abus de droit mais aussi un contrôle de la qualification juridique des actes de procédure fiscale. S'agissant plus particulièrement de l'acte anormal de gestion et de l'abus de droit, le juge fiscal exerce un double contrôle, au titre de l'erreur de droit et au titre de la qualification juridique des faits[50]. Ce double contrôle se justifie par la complexité des montages juridiques. Concernant l'abus de droit, le Conseil d'État contrôle, en amont, au titre de l'erreur de droit si les juges du fond ont correctement appliqué les critères de qualification d'abus de droit. En aval, il contrôle au titre de la qualification juridique des faits si les circonstances retenues et souverainement appréciées par les juges du fond caractérisent l'abus de droit par simulation ou l'abus de droit par fraude à la loi. Relativement à l'acte anormal de gestion, le Conseil d'État contrôle au titre de l'erreur de droit les critères de qualification de l'acte anormal. En aval, il contrôle au titre de la qualification juridique des faits si les circonstances de fait suffisent à caractériser l'acte anormal de gestion. Il appert que le juge de cassation combine erreur de droit et qualification juridique des faits, erreur de fait et qualification juridique des faits mais aussi erreur de droit et de fait. Ni fait ni droit, la qualification

[47] J. Boré et L. Boré, *Pourvoi en cassation*, Dalloz, Répert. Proc. civile, sept. 2008, n° 278
[48] Ibid
[49] Ch. Xavier, *La qualification des faits est-elle une question de fait ou de droit ?*, in *La création du droit jurisprudentiel*, Mélanges en l'honneur de Jacques Boré, Dalloz, 2007, pp. 511 à 531
[50] J. Massot, O. Fouquet, J.-H. Stahl et M. Guyomar, *Le Conseil d'État juge de cassation*, Berger-Levrault, 5ème éd., 2001, n° 201, p. 232

met en lien le fait et le droit, sans pour autant que les faits ne perdent leur nature intrinsèque. Elle se révèle alors comme un instrument de mise en œuvre du Droit.

10- À ce titre, la qualification constitue une technique juridique. La technique juridique se définit comme « *un ensemble d'éléments utilisés par le juriste, théoricien ou praticien pour la création, la mise en œuvre du droit ainsi que pour la réflexion qui leur est associée* »[51], mise au service de l'établissement de l'ordre juridique. Elle constitue ensuite une politique juridique. Comme le constate Monsieur le Professeur Philippe Jestaz, « *sous ses apparences de pure technique, la qualification est l'instrument par excellence d'une politique au sens large* »[52]. Analysée en tant que politique juridique, la qualification peut se définir comme « *tout jugement apparemment de fait, mais en réalité commandé par une fondamentale et préalable évaluation de ce qui est politiquement souhaitable ou socialement acceptable de dire quant aux qualités de ce fait, pourvu qu'un tel jugement soit effectué par un organe étatique* »[53]. Le droit fiscal se révèle riche de qualifications qu'il porte à leur fonction extrême, celle de politique juridique. La qualification en droit fiscal revêt une nature duale : à la fois outil de mise en œuvre du droit et outil de mise en place d'objectifs économiques et sociaux. Elle est un moyen et une fin, une technique et une politique. Or la sécurité juridique des contribuables implique la prévisibilité et l'objectivité des qualifications fiscales. La prévisibilité suppose que « *la structure et la formulation de la norme doivent tendre à permettre une interprétation et une qualification des faits univoques* »[54]. La prévisibilité renvoie à la règle de la certitude développée par Adam Smith. Selon l'auteur, cette règle implique que la taxe que chacun est tenu de payer soit toujours certaine et ne soit pas arbitraire[55]. Une telle règle impose clarté et précision dans la définition de la matière imposable. Or le droit fiscal est fréquemment présenté comme un droit technique, hermétique, obscur et complexe. À défaut de prévisibilité, pèse sur le contribuable un risque fiscal lequel relève de deux ordres. En premier lieu, la mutabilité et l'inflation de la législation fiscale sont génératrices de « *risques subis* »[56] correspondant à l'hypothèse de l'instabilité des normes fiscales et de la rétroactivité des règles fiscales. En second lieu, les « *risques choisis* »[57] sont les risques liés à l'interprétation administrative de la loi fiscale et à la qualification des actes et faits juridiques au regard de celle-ci.

---

[51] P. Partyka, *Approche épistémologique de la notion de qualification en droit privé français*, Thèse, Montpellier I, 2004, n° 119, p. 101
[52] Ph. Jestaz, *La qualification en droit civil*, Droits, Revue française de théorie juridique, PUF, 1993, n° 18, p. 45 et s., spéc. p. 52
[53] O. Cayla, *Ouverture : La qualification ou la vérité du droit*, op. cit., spéc. p. 9
[54] F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, avant-propos J. Schmidt, préf. B. Néel, LGDJ, 1997, n° 6, p. 3
[55] A. Smith, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, t. II, Paris, Flammarion, 1991, Livre V, Chapitre II, section 2, deuxième maxime, p. 457
[56] F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, préf. J. Hauser, Litec fiscal, 10ème éd., 2011, n° 2744, p. 807
[57] Ibid, n° 2745, p. 807

Section 2- La définition du droit fiscal

11- Le droit fiscal est « *le droit de l'impôt, c'est-à-dire du prélèvement obligatoire qui est destiné au financement des dépenses publiques* »[58]. Il se définit alors comme « *l'ensemble des règles déterminant le champ d'application – au regard des personnes et des biens -, le tarif et les modalités de recouvrement des impositions* »[59], « *l'ensemble des règles juridiques relatives aux impositions* »[60]. Ainsi défini, le droit fiscal est synonyme de fiscalité. La fiscalité consiste, en effet, « *en des prélèvements imposés aux habitants d'un pays par une autorité qui, de son côté, assure la protection et fournit des services* »[61]. Son objet est alors l'impôt *lato sensu*. L'impôt constitue, à la fois, un fait social et un fait politique. Le droit fiscal traduit, dès lors, « *en termes de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux* »[62]. Une telle définition du droit fiscal est trop stricte et laisse de côté tout un pan du phénomène fiscal, et notamment l'obligation fiscale. Au début du XX^{ème} siècle, les doctrines fiscales étrangères ont élaboré une théorie de l'obligation fiscale en proposant de distinguer entre l'obligation fiscale et la dette d'impôt en se fondant sur la dichotomie du *Schuld* et de l'*Haftung*[63]. En France, Jèze[64] et Damervalle[65] font leur cette distinction. Ils constatent que l'obligation fiscale présente deux caractères juridiques fondamentaux : l'obligation fiscale est légale et d'ordre public. Certains auteurs contemporains reprennent cette dichotomie entre la dette individuelle d'impôt ou obligation fiscale *stricto sensu* et le rapport juridique d'impôt ou devoir fiscal ou obligation fiscale *lato sensu*[66]. Entendue largement, l'obligation fiscale est un cadre légal abstrait contenant le principe possible d'une dette. Le rapport juridique d'impôt accorde aux sujets du droit fiscal des droits et des obligations. Entendue strictement, l'obligation fiscale ou dette fiscale « *est le rapport de droit, en vertu duquel, une personne déterminée, est tenue d'accomplir une prestation, exactement déterminée quant à sa nature et quant à son montant, jusqu'à une époque exactement fixée* »[67]. Elle revêt un caractère pécuniaire ou patrimonial permettant de l'évaluer en argent.

12- L'objet spécifique du droit fiscal pose la question de son positionnement au sein du système juridique. Le droit positif est constitué par l'ensemble des règles juridiques en vigueur à

---

[58] O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, 3ème éd., 2013, n° 3, p. 2
[59] C. Gour, J. Molinier et G. Tournié, *Procédure fiscale*, PUF, 1ère éd., 1982
[60] J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, Litec, 2ème éd., 2011, n° 1, p. 1
[61] M. Lauré, *Science fiscale*, PUF, 1993, p. 13
[62] M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 11ème éd., 2012, p. 14
[63] A. D. Giannini, auteur italien, différencie « *il rapporto giuridico d'imposta* » et « *il debito d'imposta* » (A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milan, 1937).
[64] G. Jèze, *Traité des sciences des finances*, 5ème éd., 1910
[65] P. Damervalle, *La nature juridique de la créance d'impôt*, Thèse Paris, LGDJ, 1937
[66] J.-Cl. Martinez et P. di Malta, *Droit fiscal contemporain. L'impôt, le fisc, le contribuable*, op. cit., n° 445, p. 370
[67] J.-Cl. Martinez, *Le statut du contribuable*, Thèse, Montpellier, 1975, t. 3, p. 977

un moment donné[68]. Ces différentes règles constituent l'ordonnancement juridique. Celui-ci est un ensemble unique au sein duquel les règles peuvent être regroupées par branche en fonction de leur objet. La branche du Droit s'entend d'un ensemble cohérent et autonome de règles adaptées à un secteur déterminé d'activité[69]. La division du Droit en branches découle de la diversité des relations sociales. La diversification naturelle de la règle de droit débouche sur une véritable spécialisation du droit. La spécificité de chaque branche du Droit ne détruit pas, pour autant, l'unité de la notion de Droit[70]. Le droit fiscal constitue une branche du Droit (**§1**). Dans la mesure où il regroupe les règles afférentes aux diverses impositions constituant le système fiscal, le droit fiscal se spécialise en fonction de l'objet propre à chaque imposition mais aussi en fonction des sources propres à chaque imposition, laissant dès lors apparaître des branches du droit fiscal (**§2**).

§1- Le droit fiscal, une branche du Droit

13- Avant de se prononcer sur l'existence ou l'inexistence d'une autonomie du droit fiscal vis-à-vis des autres branches du Droit, il convient de définir la notion même d'autonomie. La notion d'autonomie est une notion obscure, polymorphe et fuyante, résultant très largement des travaux de la doctrine. Étymologiquement, le terme autonomie vient de *autos* – soi-même – et de *nomos* – loi, règle. Il désigne alors la capacité de se donner à soi-même sa propre loi ou règle. L'autonomie peut se définir comme le « *pouvoir de se déterminer soi-même* », la « *faculté de se donner sa propre loi* »[71]. L'étymologie du terme autonomie et la définition proposée sont, toutefois, insuffisantes à en éclairer le sens. La confusion est entretenue par la variété de vocables employés pour décrire l'indépendance d'un corps de règles à l'égard du droit commun : particularisme, spécificité ou encore originalité. Ces termes sont tantôt utilisés comme synonymes, tantôt pour marquer un degré d'émancipation. Cette diversité sémantique révèle, par elle-même, l'imprécision de la notion d'autonomie[72]. La véritable autonomie d'un droit apparaît lorsque l'application de catégories et de principes généraux conduit soit à des inexactitudes, soit à une nouveauté[73].

---

[68] F. Terré, *Introduction générale au droit*, op. cit., n° 52, p. 47
[69] J.-L. Aubert et É. Savaux, *Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil*, Sirey, 14ème éd., 2012, n° 45, p. 35
[70] J. Dabin, *Théorie générale du droit*, Dalloz, 1969, n° 121, p. 119
[71] G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, PUF, 8ème éd., 2007, v° Autonomie
[72] Ch. Goldie-Genicon, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, préf. Y. Lequette, LGDJ, t. 509, 2009, n° 90, p. 133 : « *Ce foisonnement sémantique est en effet révélateur de l'imprécision de la notion elle-même* ».
[73] G. Vedel, *Le droit économique existe-t-il ?*, in *Mélanges offerts à Pierre Vigreux*, t. II, Collection travaux et recherches de l'IPA-IAE de Toulouse, 1981, pp. 767 à 783, spéc. p. 770

14- Face à cette ambivalence sémantique, deux conceptions de la branche autonome peuvent être mises en exergue[74]. Dans une première conception, la branche autonome peut s'entendre de la branche s'affranchissant totalement du droit commun. Ainsi entendu, le droit autonome se suffit à lui-même et est hermétique à toute immixtion du droit commun. L'autonomie confine alors à l'ostracisme du droit commun. La branche autonome serait dès lors caractérisée par sa cohérence, sa complétude, son aptitude à combler ses éventuelles lacunes, sans faire appel aux disciplines extérieures, en puisant notamment dans les principes généraux propres à la matière les moyens de régir les points sur lesquels ses dispositions seraient lacunaires ou ambiguës. Dans cette perspective, le droit commun ne gouvernerait plus la matière considérée, ne constituerait plus la matière de référence apte à combler les lacunes ou les ambiguïtés. La conception stricte de l'autonomie est critiquable en ce qu'elle est inefficiente et traduit une vision utopique[75]. Dans une seconde conception, la branche autonome peut se définir comme la branche se réservant le pouvoir d'élire parmi les règles extérieures celles qu'elle accepte d'appliquer. L'application sélective des règles communes constitue un autre moyen pour se procurer une autonomie et manifeste l'indépendance du droit spécial par rapport au droit commun. L'autonomie du droit se présente alors sous la forme d'une application sélective du droit commun. Ne sont recueillies par la branche du droit que les règles conformes à son objet et à sa logique[76]. L'existence de dispositions d'exception ne saurait suffire à caractériser l'autonomie d'un droit. À défaut, tout ensemble de normes pourrait prétendre à l'autonomie, dès lors qu'il contient des règles spécifiques à l'objet qu'il régit. Le fondement de l'autonomie ne présente une réelle utilité que si est analysée la capacité du droit en question à écarter le droit commun en l'absence de dispositions dérogatoires[77]. La conception souple de l'autonomie conduit à un glissement terminologique. Le droit est alors qualifié de droit particulier, spécifique, original. Néanmoins, cette conception présente deux faiblesses. En premier lieu, elle « *brouille la frontière entre spécificité et autonomie d'une discipline* »[78]. En second lieu, la faiblesse de la conception souple réside dans les fonctions assignées à l'autonomie de la branche. L'autonomie d'une branche permet de constater l'émancipation de

---

[74] F. Grua *Les divisions du droit*, RTD civ. 1993, p. 59 et s.

[75] Ch. Goldie-Genicon, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, op. cit., n° 93, p. 135 : « *Aucune des branches du droit prétendant à l'autonomie n'atteint un degré de maturité suffisant pour se détacher totalement du droit commun des contrats* ».

[76] Ibid, n° 97, p. 139 : « *Le corps autonome est libre d'accueillir les règles extérieures qui lui sont nécessaires et qu'il estime conforme à ses vues, son indépendance se manifeste dans la faculté qui lui est offerte de refouler les dispositions étrangères jugées indésirables, parce que contraires à son esprit et aux objectifs qu'il poursuit pour y substituer des principes propres à la matière* ».

[77] Ibid, n° 91, p. 134 : « *Pour que le concept d'autonomie conserve une quelconque utilité, et ne se dilue pas dans une spécificité partagée par l'ensemble des regroupements de règles, il faut mettre l'accent sur un autre caractère du droit autonome : la possibilité, en dehors des domaines spécifiquement visés par la loi spéciale dérogatoire, d'écarter le droit commun normalement applicable, la faculté d'éluder le retour aux règles communes lorsque le droit spécial reste muet* ».

[78] Ibid, n° 101, p. 143

cette branche par rapport au droit commun. Elle a alors pour fonction de prendre acte des distances prises par le corps de règles avec le droit commun. La reconnaissance de l'autonomie décrit un état de fait. L'autonomie a également pour rôle de fournir une justification aux libertés prises par certains droits avec les règles communes. L'autonomie est dès lors définie par ses conséquences juridiques. Une branche est qualifiée d'autonome si le juge s'autorise, dans le silence de la loi spéciale, à s'écarter du droit commun pour forger une solution qu'il estime plus opportune. Cependant, les critères de l'autonomie se confondent avec ses effets.

15- L'éclatement du droit positif en branches ne doit pas nuire à l'unité et à la cohérence du système juridique. Aucune matière ne saurait être uniquement régie par des règles spéciales dans la mesure où il subsiste toujours des vides et des imprécisions nécessitant le recours au droit commun[79]. Le droit fiscal et le droit privé procèdent d'un même ensemble juridique. À défaut de volonté expresse du législateur, aucune raison ne justifie une divergence entre la qualification de droit privé et la qualification de droit fiscal[80]. Le principe est donc une convergence entre qualification juridique et qualification fiscale ; l'exception, une divergence entre ces deux types de qualification si telle est la volonté du législateur. Ces divergences éventuelles dont est tiré l'argument de l'autonomie du droit fiscal ne manifestent qu'une prise de distance par le droit fiscal par rapport aux qualifications juridiques ne répondant pas à ses impératifs propres. Ici, parler d'autonomie est inutile et excessif « *car l'autonomie impliquerait que la branche ait rompu toute attache avec le tronc* »[81].

16- Affirmer que le droit fiscal est autonome suppose d'identifier le droit à partir duquel il a fait sécession. En d'autres termes, il s'agit de découvrir le droit commun. Est-il un droit autonome du droit public ? Un droit autonome du droit privé ? Un droit autonome du droit privé et du droit public ? Ou, à l'inverse, un droit empruntant au droit privé et au droit public ? À l'origine, le droit fiscal est perçu comme un droit subordonné au droit privé. Cette subordination s'explique par le poids des droits d'enregistrement dans le système fiscal du XIX^{ème} siècle, les problèmes fiscaux se résumant principalement à des difficultés de droit privé, liées à la qualification juridique des faits. Pour les fiscalistes de cette époque, « *le droit fiscal apparaissait comme une matière de second rang présentant peu d'intérêt par rapport aux questions suscitées par le droit privé* »[82]. Avec l'accroissement des besoins

---

[79] F. Grua, op. cit., n° 10 : « *Si le droit commun conserve un certain empire dans les domaines particuliers, quelque originaux qu'ils soient, ce n'est pas à cause d'un lien de filiation, mais pour une raison technique : le besoin de combler les vides en se raccrochant à des règles plus hautes. Plutôt que de tronc, le droit commun fait figure de deuxième jambe dont chaque domaine du droit a besoin pour tenir debout* ».

[80] F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne*, op. cit., n° 446, pp. 245-246

[81] F. Grua, *Les divisions du droit*, préc. cit., n° 21 : L'auteur dresse ce constat pour le droit commercial et estime que « *ce n'est pas la constatation de quelques divergences qu'on peut déduire que le droit commercial ne se nourrit plus que de lui-même* ».

[82] F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne*, préc. cit., n° 442, p. 244

financiers nécessitant des impositions plus productives, le droit fiscal s'éloigne des postulats du droit privé pour mettre à jour des impositions plus économiques que juridiques. Face à une législation fiscale plus économique et moins juridique, certains auteurs ont vu dans le droit fiscal une branche du droit public, décelant alors une autonomie vis-à-vis du droit privé. Certes l'activité de l'administration fiscale est une activité de service public. Cependant, au sein même du droit public, le droit fiscal se révèle être original. Comme le constate Monsieur le Professeur Jean-Jacques Bienvenu, « *techniquement le droit fiscal a pour objet l'organisation du régime juridique de la dette d'impôt et toutes les règles qui la définissent ; les opérations qu'elle implique pour la faire naître et l'exécuter n'ont guère d'équivalent dans les autres domaines du droit administratif, si ce n'est le droit des créances administratives non fiscales qui a la même racine* »[83]. Le droit fiscal ne consiste pas seulement à régir les relations entre l'administration fiscale et les sujets fiscaux. Il intervient également dans les relations privées génératrices de flux économiques. Toute opération pécuniaire est atteinte par le droit fiscal. S'immiscant dans la sphère privée, le droit fiscal devient l'un des éléments déterminants du choix des opérations juridiques. Le droit fiscal apparaît alors comme un droit « *carrefour* », à la croisée du droit public et du droit privé révélant, par là même, son caractère hybride ou mixte[84]. Une branche du Droit constitue un droit mixte lorsqu'elle « *réalise une combinaison de règles relevant, pour les uns du droit public, et pour les autres du droit privé* »[85]. Dans un premier temps, le droit fiscal saisit des relations privées afin de les attraire dans le champ de l'imposition. Dans un second temps, il fournit à l'administration fiscale les prérogatives nécessaires aux fins de faire respecter les normes fiscales. Le droit fiscal relève d'un droit mixte abstrait car les normes fiscales empruntent aux deux aspects du droit public et du droit privé. Comme le constatent Trotabas et Cotterêt, « *chaque branche spécialisée du droit tend à s'organiser d'une manière originale, à élaborer, autour d'un fonds commun constitué par quelques principes fondamentaux, ses règles et ses principes particuliers* »[86]. Le développement d'impositions plus économiques que juridiques s'accompagne, corrélativement, d'une législation spécifique. Selon Monsieur le Professeur Bernard Castagnède, l'autonomie du droit fiscal trouve un fondement dans la spécificité de la construction scientifique puis juridique nécessaire à la constitution d'un impôt[87]. En d'autres termes, l'imposition apparaît, d'abord, au sein du système fiscal pour, ensuite, être traduite et rationalisée au sein du système juridique par des normes fiscales. Le droit fiscal surgit, à travers l'œuvre du législateur, dès lors que le modèle d'imposition choisi doit être traduit en un dispositif d'obligations fiscales effectives. Le droit fiscal va alors

[83] J.-J. Bienvenu, *Droit fiscal*, PUF, 1ère éd., 1987, n° 5, p. 18
[84] J. Dabin, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 125, p. 123
[85] J.-L. Aubert et É. Savaux, *Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil*, op. cit., n° 51, p. 39
[86] L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, Dalloz, 8ème éd., 1996, n° 9, p. 12
[87] B. Castagnède, *Nature et caractères du droit fiscal*, op. cit.

mettre en forme juridique le modèle d'imposition, c'est-à-dire traduire en normes juridiques des édifices relevant d'une rationalité économique, financière ou comptable. Parce qu'il est une branche du Droit, le droit fiscal s'est doté de catégories propres, de principes propres. Le droit fiscal lui-même se spécialise à tel point qu'il « *en vient à être considéré comme un véritable droit des affaires lorsqu'il s'agit de déterminer des stratégies de développement* »[88].

§2- Le droit fiscal, un droit divisé en plusieurs branches

17- Le droit fiscal se décompose en un droit fiscal interne, un droit fiscal européen et un droit fiscal conventionnel, chacune de ces ramifications interagissant les unes sur les autres. Toutes sont porteuses de qualifications.

18- Le droit fiscal interne se spécialise, révélant alors l'emprise croissante de ce droit sur la vie des personnes physiques et morales. Ainsi s'est construit progressivement un droit fiscal des affaires. Celui-ci s'entend de « *l'ensemble des règles de droit fiscal applicables aux affaires* »[89], de « *l'ensemble des règles juridiques concernant les impôts applicables aux commerçants et industriels ainsi qu'aux activités commerciales et industrielles* »[90], ou encore de « *la branche du droit permettant la participation des sujets de droit (aussi bien personnes physiques que personnes morales) à l'organisation financière de l'État et à l'expression de sa politique économique et sociale* »[91]. Le droit fiscal des affaires s'oppose à la fiscalité des ménages. Le droit fiscal de la famille entretient des rapports étroits avec le droit patrimonial de la famille dans la mesure où il a vocation à s'appliquer à des situations régies par ce dernier. Celui-ci se définit, largement, comme « *l'ensemble des règles d'ordre pécuniaire régissant les rapports de famille* »[92]. Les qualifications portées par le droit fiscal de la famille ne seront étudiées qu'à l'occasion des points de rencontre de ces deux droits. Cependant, il ne peut être nié que la fiscalité des ménages recèle des trésors de qualification, en particulier quant à la qualification d'avantages matrimoniaux. En effet, jusqu'en 1997, l'administration fiscale[93] et le juge judiciaire estimaient que la présence d'enfants nés d'un premier lit devait emporter la requalification fiscale de l'avantage matrimonial en donation. En découlait l'application des droits de mutation à titre onéreux. Surgissait alors une divergence entre le droit civil et le droit fiscal ainsi qu'une discrimination des conjoints liée à la

88 M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 179
89 P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 12ème éd., 2013, n° 1, p.1
90 Ibid
91 Ibid
92 F. Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, préf. J. Hauser, Litec fiscal, 10ème éd., 2011, n° 22, p. 6
93 Rép. min. Mesmin n° 14734 : JOAN, 4 janv. 1975, p. 18 ; Rép. min. Guillard : JO Sénat, 21 oct. 1982, p.4697

présence ou non d'enfants du premier lit. Dans l'arrêt du 6 mai 1997[94], la Cour de cassation censure une telle analyse en affirmant qu'une convention de mariage est une convention à titre onéreux faisant obstacle à l'application des droits de succession, faute de toute intention libérale du conjoint prédécédé. Il en résulte que l'exercice de l'action en retranchement des enfants du premier lit est indifférent à la qualification de la convention matrimoniale. Surtout, cette solution met fin à la discrimination existant entre les conjoints, suivant la présence ou non d'enfants issus d'un précédent mariage. Ce faisant, le juge judiciaire offre une nouvelle voie fiscale, celle de l'avantage matrimonial permettant d'éluder les droits de succession.

19- Le développement des échanges internationaux a contribué à la mise en place progressive d'un droit fiscal international au sein duquel peuvent être distingués un droit fiscal conventionnel et un droit fiscal européen. Ces deux droits n'ont pas la même fonction : l'un vise à éliminer tout conflit d'imposition résultant de la mise en œuvre de deux pouvoirs d'imposer ; l'autre a pour objectif de servir la mise en place d'un marché européen commun en supprimant autant que faire se peut toute concurrence fiscale entre les États membres. Ces deux droits ne revêtent pas une force identique au sein de l'ordre juridique interne, bien qu'ils soient soumis à un régime juridique similaire posé par l'article 55 de la Constitution.

20- Le droit fiscal conventionnel s'entend « *soit des règles de fiscalité nationale ayant vocation à régir les aspects internationaux d'une situation fiscale, soit des règles contenues dans les conventions fiscales internationales conclues entre deux États* »[95]. Il regroupe l'ensemble des accords « *visant à un ajustement d'ensemble des juridictions fiscales concernées du moins pour une catégorie d'impositions : impôts sur le revenu et, éventuellement, la fortune, impôts sur les successions, ou sur les donations, une même convention fiscale pouvant, le cas échéant, englober plusieurs de ces catégories fiscales* »[96]. Outre leur fonction d'ajustement des souverainetés fiscales, les conventions fiscales tendent, de plus en plus, à mettre en place une coopération entre les administrations fiscales afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Cependant, le droit fiscal conventionnel n'entend pas modifier l'ordre juridique interne. En matière conventionnelle, doit être distingué le conflit de qualifications du conflit d'interprétation[97]. Dès lors que la convention établit pour un bien déterminé et pour le revenu y afférent une certaine qualification, cette qualification s'impose aux États parties à la convention fiscale. Une éventuelle divergence

---

[94] J. Piedelièvre, *La clause d'attribution intégrale de la communauté : le fisc désapprouvé. – (À propos de Cass. 1ère civ., 6 mai 1997)*, JCP N 1997, p. 939

[95] J.-P. Le Gall, *L'impôt sur le revenu et le droit fiscal international*, in *L'impôt sur le revenu en question*, J.-Cl. Martinez (dir.), Litec, 1989, p. 257 et s.

[96] B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 4ème éd., 2013, n° 6, p. 13

[97] J.-P. Le Gall, *L'imposition des revenus immobiliers de source américaine sous l'empire de la convention fiscale du 31 août 1994*, BF 7/04

de qualification entre les États crée un conflit d'interprétation de la convention, relevant de la procédure amiable, et non un conflit de qualifications entrant dans le champ d'application de l'article 3 de la convention OCDE[98]. Aux termes de cet article, « *pour l'application de la convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de l'État concernant les impôts auxquels s'applique la convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État* ». Autrement dit, il pose une règle d'application de ses propres définitions fiscales par l'État, sauf stipulation d'une définition conventionnelle particulière. À défaut d'une telle clause, le Conseil d'État adopte une démarche de retour aux définitions de droit interne. En effet, de jurisprudence constante, il tend à appliquer les qualifications retenues par le droit interne, du moins tant que la convention ne pose pas de définition y faisant obstacle. Aussi, lorsqu'une expression n'est pas définie par la convention, seule est appliquée la définition de droit fiscal interne[99]. Lorsqu'une telle clause est stipulée, le recours au droit interne est subordonné à deux conditions : d'une part, aucune définition conventionnelle ne doit être fournie ; d'autre part, le contexte ne doit pas exiger une interprétation différente. S'agissant de la première condition, une difficulté se présente lorsque la définition fournie est imprécise ou lacunaire. Le renvoi au droit interne présente alors une limite. Il n'est pas fait recours à ce principe d'interprétation lorsque le contexte exige une interprétation différente. Une telle exception évite un recours systématique aux définitions du droit fiscal interne lequel « *serait susceptible de fragmenter l'interprétation de la convention* »[100]. Le contexte est notamment constitué par l'intention des parties contractantes et par le sens que la législation de l'autre État attribue au texte[101]. Messieurs les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier retiennent deux acceptions du terme « *contexte* »[102]. Dans une acception stricte, le contexte est l'ensemble du texte entourant un mot, une expression ou une phrase permettant d'en éclairer le sens. Dans une acception large, il désigne l'ensemble des éléments extérieurs au texte proprement dit et susceptible de contribuer à en dégager la signification. L'interprétation téléologique semble la technique la plus à même de

---

98 Ph. Legentil, *Quelques réflexions sur la question de la qualification des revenus en droit conventionnel*, Dr. fisc. 2013, n° 24, 322, n° 22

99 CE, 22 mai 1992, n° 63266, *SPA Rafaella* : Dr. fisc. 1992, n° 42, comm. 1982 ; RJF 1992, n° 960 : relatif à la frontière entre les revenus immobiliers et les bénéfices d'entreprise dans la convention franco-italienne ; CE, 27 juill. 2001, *SA Golay Bichel France* : RJF 2001, n° 1428 ; BDCF 2001, n° 140, concl. G. Goulard : relatif à la notion de « revenus des créances de toute nature ». Dans cet arrêt, le Conseil d'État estime qu'au regard de la législation française, les intérêts moratoires afférents à une somme due constituent, pour le créancier, un élément accessoire de cette dernière, de même nature que la créance principale elle-même, et non pas un « revenu » tiré de cette créance et, le cas échéant, distinctement imposable comme tel.

100 Ph. Martin, *L'interprétation des conventions fiscales internationales*, Dr. fisc. 2013, n° 24, 320, n° 17

101 Commentaire OCDE art. 3 §2, n° 12

102 G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, PUF, 2ème éd., 1990, n° 203, p. 205

résoudre les conflits de qualifications et renvoie à la conception large du contexte. L'interprète devra alors sonder l'intention des parties afin de restituer le but poursuivi par les États contractants. Toutefois, il doit prendre garde de ne pas « *solliciter les clauses substantielles du texte au point d'en modifier le sens premier ou les compléter* »[103] afin de mettre en œuvre les objectifs de la convention fiscale en cause. L'article 3 de la convention modèle OCDE pose une hiérarchie entre les principes d'interprétation, le renvoi au droit interne n'étant que subsidiaire[104]. À ce titre, certains auteurs estiment que le principe de subsidiarité vient caractériser, tout au plus, la méthode du renvoi au droit interne au stade de la détermination, de l'applicabilité et de la mise en œuvre des dispositions conventionnelles.

21- Le principe de subsidiarité consiste à analyser la situation, dans un premier temps, au regard du droit interne de l'État de la source et de l'État de la résidence puis, dans un second temps, au regard du droit fiscal conventionnel. Au sein de ce raisonnement, la norme conventionnelle ne trouve à s'appliquer que si une double imposition résulte de la qualification des faits caractérisés au regard des deux normes de droit interne. À défaut, seul le droit fiscal interne régit la situation en cause. En d'autres termes, la norme conventionnelle n'est pas applicable si le droit fiscal interne exonère les revenus en cause ou élimine les doubles impositions. Les auteurs considèrent, en effet, que « *dès lors que l'application correcte du droit interne, qui fait figure de droit commun, permet d'atteindre le résultat recherché, c'est-à-dire la suppression de la double imposition, la référence au droit conventionnel devient inutile* »[105]. Au contraire, certains auteurs critiquent l'existence du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales au regard, notamment, de la hiérarchie des normes[106]. Dans cette analyse, dès lors que la double imposition n'est pas une condition impérative d'application de la convention fiscale, cette dernière doit primer le droit fiscal interne. La logique à suivre consisterait donc à rechercher si la convention fiscale est applicable et, si tel est le cas, à appliquer les règles conventionnelles de répartition du droit d'imposer pour, enfin, appliquer le droit interne de ces États dans la limite des dispositions conventionnelles. Or les critiques émises à l'encontre du principe de subsidiarité des conventions fiscales paraissent « *manquer leur cible en*

---

103 G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, op. cit., n° 205, p. 207

104 B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., n° 275, p. 325 ; G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, op. cit., n°s 202 à 208, pp. 204 à 210

105 G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, op. cit., n° 183, p. 185

106 C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5ème éd., 2009, n° 4, p. 76 ; M.-Ch. Bergerès, *Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, Dr. fisc. 2005, n° 36, étude 30, n° 6 ; B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, éd. Francis Lefebvre, 9ème éd., 2012, n° 10660, p. 229 ; N. Bailleul, *Le juge administratif et la conventionnalité de la loi. Vers une remise en cause de la jurisprudence Nicolo ?*, RFDA 2003, n°5, pp. 879-880 ; N. Melot, *Territorialité et mondialité de l'impôt. Étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, *Territorialité et mondialité de l'impôt. Étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, préf. P. Dibout, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 36, 2004, n°s 129-130, p. 76- 77

tant qu'elles méconnaissent précisément la nature de norme matérielle de solution des conflits de normes que constitue l'article 55 de la Constitution et l'objet des conventions fiscales contre les doubles impositions »[107]. Le caractère subsidiaire d'une convention fiscale ne signifie pas que la loi fiscale interne prime de façon absolue le droit fiscal conventionnel ce qui irait à l'encontre de la hiérarchie des normes. Au contraire, il s'agit, conformément aux objectifs assignés aux conventions fiscales, de résoudre les conflits de qualifications de la matière imposable issus des divergences de définition entre le droit fiscal interne et le droit fiscal conventionnel. Le terme de subsidiarité « *ne renvoie pas à une question de hiérarchie des normes juridiques (les conventions ont une valeur juridique supérieure à celle de la loi nationale). Il signifie seulement que, pour l'examen de la situation d'un contribuable qui présente des éléments d'extranéité, la convention n'entre en scène que si l'imposition a été valablement établie au regard du droit interne* »[108]. En outre, la critique du principe de subsidiarité ne correspond pas à la tendance jurisprudentielle actuelle, le principe de subsidiarité des conventions fiscales bilatérales étant posé explicitement par l'arrêt Sté Schneider Electric du 28 juin 2002 dans lequel le Conseil d'État affirme que « *si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer, en fonction des moyens invoqués devant ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi – d'office – si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* »[109]. Le caractère subsidiaire renvoie non pas à la place de la convention fiscale dans la pyramide des normes mais à son application. Le droit fiscal conventionnel étant pris en compte dans le droit interne, l'analyse des qualifications fiscales internes suffit à reflèter celles mises en œuvre dans un

---

[107] M. Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, préf. B. Castagnède, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2008, n° 446, p. 276

[108] P. Coudin, *Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, in *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 499 à 512, n° 1, p. 500

[109] CE, 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electrics* : Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657, concl. S. Austry ; RJF 2002, n° 1082, chron. L. Olléon, p. 755 ; BDCF 2002, n° 120, concl. S. Austry ; L'année fiscale 2003, p. 385, obs. B. Castagnède ; Rev. sociétés 2002, p. 538, obs. O. Fouquet ; CE, 13 juill. 2007, n° 290266, *Sté Pacific Espace* : Dr. fisc. 2007, n° 43, comm. 937, note J.-Ch. Gracia ; RJF 2007, n° 1302, concl. F. Séners ; BDCF 11/07, n° 132 ; CE, 28 mars 2008, n° 271366, *M. Aznavour* : Dr. fisc. 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. Landais ; CE, 11 avr. 2008, n° 185583, *M. Cheynel* : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 2008, n° 769 ; BDCF 2008, n° 83 ; CE, 31 juill. 2009, n° 297933, *Sté Swiss International Air Lines AG*, n° 303818, *Sté Swiss International Air Lines AG* et n° 296471, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd* : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 580, concl. E. Glaser, note P. Dibout

contexte international dans la mesure où les qualifications conventionnelles ne sont amenées à jouer que lorsque le droit interne est insuffisant à lutter contre les doubles impositions.

22- S'agissant du droit fiscal européen, celui-ci joue, au contraire, un rôle majeur en influençant les qualifications de droit fiscal interne. Transposant la définition du droit fiscal du Doyen Trotabas, Monsieur le Professeur Dominique Berlin propose de définir le droit fiscal européen comme « *la branche du droit public communautaire qui règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice* »[110]. La mise en place d'un ordre juridique européen implique que les fiscalités nationales soient devenues l'« *objet* »[111] du droit fiscal de l'Union européenne. Celui-ci modifie la structure interne des fiscalités des États membres démontrant, par là-même, l'aspect européen du droit fiscal interne. Le droit fiscal européen vise à harmoniser ou, du moins, à uniformiser les fiscalités internes des différents États membres en vue de la mise en place d'un marché commun. La dichotomie entre fiscalité directe et fiscalité indirecte induit un partage des compétences entre le législateur national et le législateur européen. La fiscalité indirecte est soustraite de la compétence du législateur interne en raison de la primauté du droit européen, et, plus spécifiquement, du droit fiscal européen. Lorsque le législateur interne adopte une norme fiscale ayant trait à la taxe sur la valeur ajoutée, il se doit de respecter les termes de la directive TVA de 2006[112]. La norme fiscale doit impérativement être conforme aux termes de la directive. En outre, l'autonomie des sources de la taxe sur la valeur ajoutée est renforcée par la compétence exclusive du juge européen pour interpréter les termes fiscaux. L'incompétence du législateur interne se justifie par le principe de neutralité, la mise en place de la taxe sur la valeur ajoutée, à un échelon européen, visant à l'instauration, à terme, d'un marché unique. Il s'agit alors de lutter contre une concurrence entre les opérateurs économiques mais également de lutter contre une concurrence entre les législations des États membres. Le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée implique une uniformité de la définition des opérations taxables. La fiscalité indirecte n'est du reste pas la seule à subir l'influence européenne. La fiscalité directe n'échappe pas à cette volonté d'harmonisation. Les directives européennes touchant à la fiscalité directe ont pour objectif premier d'éviter les doubles impositions d'opérations juridiques menées dans un cadre intracommunautaire. À première vue, elles ne visent pas à mettre en œuvre un régime fiscal commun des restructurations[113] et des distributions de revenus passifs[114]. Cependant, à partir du moment où le

[110] D. Berlin, *Droit fiscal communautaire*, PUF, 1988, n° 2, p. 12
[111] Ibid, n° 2, p. 13
[112] Directive n° 2006/112/CE
[113] Directive n° 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 relative aux fusions et opérations assimilées ; Directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents
[114] Directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 sur la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts

législateur décide d'intégrer pleinement le régime d'imposition européen dans son droit, il voit, *ipso facto*, sa compétence réduite. Le droit européen recouvre alors sa primauté. Par exemple, l'article 210 A du CGI a pour objet la transposition de la directive « fusion » de 1990[115]. Lors de la transposition de ladite directive, le législateur fiscal a fait le choix d'aligner le régime fiscal des fusions internes sur le régime fiscal des fusions intracommunautaires. Cet alignement a pour finalité de ne pas sanctionner les sociétés françaises dans leurs opérations de restructuration en évitant toute discrimination et distorsion de concurrence. Les opérations juridiques tant internes qu'intracommunautaires sont dès lors soumises à un régime fiscal identique. L'intégration pleine et entière des directives européennes touchant à la fiscalité directe emporte l'intégration des définitions des notions portées par les directives. Or l'intégration de ces notions emporte la soustraction des qualifications de l'ordre interne. La notion interne de « *fusion* » doit alors être interprétée à la lumière de la définition qu'en donne la directive et, par ricochet, à la lumière de l'interprétation opérée par la Cour de justice de l'Union européenne. Le juge européen affirme, de manière constante, qu'il est seul compétent pour interpréter les termes des directives. Par l'intégration dans l'ordre juridique interne des notions européennes telles qu'interprétées par leur juge, les notions du droit fiscal interne se renouvellent et traduisent une logique économique remettant en cause une approche strictement juridique des qualifications.

23- Une même notion fiscale peut, en effet, recevoir une variété de définitions, en fonction de l'imposition à laquelle elle ressort. Le droit fiscal européen est porteur de notions autonomes, c'est-à-dire soustraites de l'ordre juridique interne. Toutefois, il convient de remarquer que ces notions empruntent le même vocabulaire que le droit fiscal interne tout en lui imprimant sa marque, c'est-à-dire en les « européanisant ». Cette « européanisation » du vocabulaire interne conduit à des divergences entre le langage fiscal interne et le langage fiscal européen et pose la question du plurilinguisme. Bien qu'employant le même langage que le droit fiscal interne, le droit fiscal européen peut, dans certaines circonstances, adopter une vision plus économique que juridique de la notion en cause. Cet emprunt déformant peut, dès lors, aboutir à un « télescopage » des visions européenne et française. Afin de lutter contre les divergences linguistiques, la Cour de justice de l'Union européenne estime que « *la portée de l'expression concernée ne saurait être appréciée sur la base d'une interprétation exclusivement textuelle* »[116]. Il faut, au contraire, prendre en considération le contexte dans lequel la notion s'inscrit, les finalités et l'économie de la directive en cause. Derrière

[115] Directive n° 90/434/CE du 23 juillet 1990
[116] CJCE, 19 avr. 2007, aff. C-455/05, *Velvet et Steel Immobilien und Handels GmbH* : RJF 07/07, n° 875

les problèmes de qualification, se cache une logique d'unification[117]. L'influence des notions européennes sur le droit interne se traduit, non seulement par l'adaptation du droit aux règles que ces notions ont pour fonction de mettre en œuvre, mais aussi par l'adhésion aux raisonnements européens. L'obligation de se soumettre aux règles du droit de l'Union européenne emporte la diffusion des constructions européennes en droit interne et favorise, dès lors, « *l'instillation d'une logique nouvelle en droit* »[118]. Le droit de l'Union européenne est sensible à une analyse purement économique des rapports de droit. Cette approche économique se retrouve également en droit comptable. Soumis à l'influence de ces deux droits, le droit fiscal révèle sa logique économique susceptible d'emporter une déformation des qualifications juridiques, déformation pouvant nuire à la prévisibilité des qualifications et à la certitude de l'imposition.

Section 3- La démarche adoptée

24- Bien que la qualification soit omniprésente en droit fiscal, aucune étude d'ensemble n'a été menée sur ce point. Cependant, il s'avère illusoire et impossible de saisir l'ensemble des problématiques touchant à ma qualification en droit fiscal car tout est histoire de qualifications en cette matière. Les exemples tirés tant de la norme fiscale que de la jurisprudence fiscale ont été choisis de manière discrétionnaire dans la perspective de mettre à jour les qualifications clés du droit fiscal des affaires. Il pourrait, à juste titre, être reproché de ne pas aborder certaines questions, telles que celle de la qualification de transmission. En effet, la donation indirecte, le trust, les distributions de dividendes en nature ainsi que les distributions présumées de revenus renvoient à la notion de transmission, c'est-à-dire un transfert de valeur économique d'un patrimoine à l'autre. L'étude des qualifications relevant des droits d'enregistrement a été délaissée, sauf nécessité pour la démonstration, au profit de celles ayant trait à la fiscalité des entreprises, en particulier l'imposition des bénéfices, la TVA, l'ISF ou encore la contribution économique territoriale. Il aurait été trop ambitieux voire présomptueux d'embrasser l'ensemble des branches du droit fiscal.

25- Le droit fiscal, droit de superposition, met à jour les relations, paisibles ou conflictuelles, entre les qualifications juridiques, support de l'imposition, et les qualifications fiscales, fondement de l'imposition. Ainsi apparaît-il que les qualifications ont deux rôles distincts en droit fiscal. En

---

[117] O. Maetz, *L'influence des concepts communautaires sur le droit public français*, in *Incidences du droit communautaire sur le droit public français*, op. cit., p. 179 ; A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs*, préf. J. Buisson, LGDJ, tome 44, 2005, n° 573, p. 427

[118] O. Maetz, *L'influence des concepts communautaires sur le droit public français*, préc. cit., p. 187

droit privé, la qualification du contrat a pour objet d'identifier la convention en déterminant la catégorie juridique à laquelle elle appartient, pour lui appliquer son régime juridique. En droit fiscal, la qualification du contrat a pour objet la perception des taxes[119]. Le droit fiscal est classiquement perçu comme un droit de superposition. Aussi, de la qualification juridique du contrat découle l'application du droit fiscal. Celui-ci apparaît dès lors comme un effet des conséquences juridiques de la nature du fait juridiquement qualifié. La certitude de l'imposition dépend de la certitude de la qualification juridique. La qualification juridique sert de référence dès lors qu'elle est susceptible de répondre aux objectifs du droit fiscal. Lorsqu'elle ne leur répond qu'imparfaitement, l'asservissement cède au profit d'un affranchissement. Les qualifications de droit substantiel sont écartées, soit par le législateur, soit par le juge fiscal, dès lors que les finalités et la logique propres au droit fiscal commandent l'adoption d'une qualification fiscale particulière. Surgit alors une divergence entre la qualification juridique et la qualification fiscale. Exemple peut être pris de la théorie de la mutation conditionnelle. Cette théorie est un héritage du passé puisqu'elle résulte d'une époque où la personnalité juridique des sociétés n'était pas admise. En effet, Pothier enseignait que les sociétés n'avaient pas la personnalité juridique. La théorie de la mutation conditionnelle a été consacrée, tardivement, par un arrêt du 27 juin 1886. La Cour de cassation pose alors en principe que « *chaque associé est censé retenir conditionnellement la propriété de son apport jusqu'à l'événement du partage ; […] si lorsque cet événement s'accomplit, ledit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté sur les valeur des biens ainsi transmis d'une tête à une autre* »[120]. Historiquement, la théorie était en conformité avec le droit privé. Cependant, dès lors que le droit positif a reconnu la personnalité juridique aux sociétés, cette théorie a perdu toute justification juridique. En effet, la loi du 12 juillet 1965 fait perdre à la théorie son « *fondement philosophique* »[121]. Sont alors exclues de son champ d'application les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. En principe, le régime fiscal de la constitution d'une société soumise à l'impôt sur le revenu devrait être identique à celui de la constitution d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, par application du principe de neutralité. Or, fiscalement, la société relevant de l'impôt sur le revenu ne dispose pas d'un patrimoine propre ce qui implique qu'il n'y ait ni apport ni mutation. Il n'y aura mutation que si, à la dissolution de la société, le bien apporté se retrouve en nature et est attribué à la suite du partage à un associé autre que l'apporteur. La mutation est alors réputée se faire du patrimoine de l'associé apporteur au patrimoine de

[119] Ésope, VII[ème] s.-VI[ème] s. av. JC, *Fables, Le renard et le bouc*, éd. Arléa, 1997, p. 123 : « *En toute chose, il faut considérer la fin* ».
[120] Cité par Maguéro et al., *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, v° Société, 3[ème] éd., 1930, n° 475, p. 759
[121] M. Cozian, *La fiscalité des constitutions de sociétés*, JCP N 1993, 100349

l'associé attributaire. En droit fiscal de l'enregistrement, le législateur utilise le mécanisme de la condition à travers la théorie de la mutation conditionnelle des apports afin de nier le transfert de propriété opéré en droit privé par les apports à la société. Selon cette théorie, lorsque l'apport n'aura pas donné lieu à un droit de mutation, la reprise du bien par l'apporteur ou ses ayants droits, lors de la dissolution de la société n'engendrera aucun droit de mutation. L'apporteur est réputé en être demeuré propriétaire. Au contraire, si le bien est attribué à un autre associé, le droit de mutation à titre onéreux sera exigé. Il en résulte que l'apport n'est pas translatif de propriété mais constitue une mutation sous la condition suspensive que le bien soit attribué au moment du partage à une personne autre que l'apporteur ou ses héritiers. L'attribution à une tierce personne réalise la condition qui était, jusque là, suspensive. Selon l'article 676 du CGI, le fait générateur de l'imposition se situe au jour de la réalisation de la condition suspensive ce qui implique que la valeur du bien à retenir est celle existant au moment du partage. La théorie de la mutation conditionnelle est un serpent de mer du droit fiscal. Abandonnée en 1965 pour les sociétés de capitaux dans le but avoué de pénaliser le passage pour des raisons fiscales d'une entreprise individuelle à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, elle rejaillit en 1992 par la volonté du législateur de faire échec aux manœuvres des contribuables tentés de déguiser une cession de fonds de commerce ou d'immeubles sous le couvert d'un apport à une société suivie de sa dissolution. Cette théorie joue essentiellement en cas d'apport d'un immeuble ou d'un fonds de commerce à une société relevant de l'impôt sur le revenu. En droit fiscal, s'agissant des sociétés de personnes, l'apport n'est pas frappé par un droit de mutation alors que le partage peut donner lieu à l'exigibilité d'un tel droit. en cela, le droit fiscal contredit l'analyse adoptée par le droit civil. Pour autant, selon Monsieur le Professeur Patrick Serlooten, son maintien pour les sociétés de personnes ne constitue pas une manifestation de l'autonomie du droit fiscal. Toutefois, sa justification demeure obscure. Elle consiste à voir dans la mise en société une mutation conditionnelle du bien apporté au profit de celui des associés déclarés attributaire par le partage. La doctrine critique l'assimilation de la remise du bien à l'associé autre que l'apporteur en une mutation, c'est-à-dire en un transfert de propriété. Ainsi Freyria dénonce cette théorie en ce que « *l'intention que l'on prête à l'apporteur est contraire au fait : l'aporteur abandonne définitivement à la société son apport en échange de droits sociaux. D'autre part, les associés peuvent changer en cours de vie sociale par l'effet de cession de droits sociaux ; il est impossible de concevoir l'existence d'une cession tacite au profit d'un inconnu qui serait attributaire de l'apport après la dissolution de la société* »[122]. En outre, la double imposition résultant de l'application de la théorie de la mutation conditionnelle, au demeurant injuste, est contraire à

[122] Ch. Freyria, *De la pensée de Pothier à la transparence fiscale… La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société*, in *Mélanges F. Giraud*, Ann. Fac. Dr. Lille, 1966, p. 171 et s., spéc. p. 184 – V. dans le même sens : M. Marteau-Petit, *Incertitudes sur la notion de « droit de mutation »*, JCP E 1992, 200

la maxime « *non bis in idem* ». Toutefois, la théorie conserve un fondement pratique en ce qu'elle traduit des préoccupations de politique économique. D'une manière générale, les divergences constatées entre la qualification fiscale d'une opération et la qualification juridique proviennent de deux sources : soit le législateur dissocie les deux qualifications à des fins de politique fiscale ; soit il utilise les qualifications fiscales à des fins d'amélioration des institutions de droit susbtantiel[123].

26- Les divergences entre le droit fiscal et les autres branches du Droit ne sont pas les seules divergences que connaît la matière fiscale. le droit fiscal connaît lui-même des divergences. Une même notion fiscale peut recevoir des acceptions différentes suivant l'imposition en cause, suivant la branche du droit fiscal en cause. À cette fin, le qualificateur, qu'il s'agisse du législateur, du juge ou de l'administration fiscale, use avec habileté de toutes les techniques juridiques. Il va même jusqu'à en abuser, au risque de conduire à une déformation des fonctions originelles des techniques juridiques que sont la maniabilité du droit et la sécurité juridique des sujets de droit. Le droit fiscal appert tel un droit téléologique. Pour atteindre ses objectifs, il instrumentalise ses propres concepts. Pour autant, l'hétérogénéité des qualifications n'est, paradoxalement, pas source d'insécurité juridique pour le contribuable. Chaque imposition ayant une structure et une logique propre, la variabialité des qualifications en droit fiscal permet de saisir les nuances introduites par le législateur fiscal. La variabilité peut nuire dans l'hypothèse où le législateur instrumentalise les qualifications pour les soumettre au joug d'une politique fiscale. La soumission des qualifications à un but étranger à l'imposition est source d'insécurité juridique, faute de prévisibilité des qualifications fiscales. L'imprévisibilité résulte, en effet, de la discordance entre la nature fiscale et le régime d'imposition normalement applicable.

27- Revêtant un aspect pratique non négligeable, le droit fiscal apparaît comme un droit difficilement systématisable tant ses solutions semblent répondre à des préoccupations ponctuelles lui donnant l'aspect d'un « droit arlequin », sans aucune cohérence, réfractaire à toute conceptualisation. La prévisibilité des solutions fiscales doit passer par l'usage de techniques juridiques conférant au droit fiscal un caractère ordonné et systématisé[124]. De la variabilité des définitions il est néanmoins possible de faire ressortir une définition souche permettant, sinon de

---

[123] F. Douet, *Florilège de* hiatus *entre la fiscalité de la famille et le droit de la famille*, Dr. fam. 2014, n°1, étude 1

[124] É. Thaller, cité par F. Gény, *Science et technique en droit privé positif*, t. 3 (élaboration technique du droit positif), Sirey, 1921, p. 180 : « *Chaque institution exige un effort de synthèse, pour être comprise, […] le devoir de l'homme de loi est de la ramener à une figure d'ensemble résumant ses services et le but auquel ladite institution répond, puis de classer cette figure parmi les catégories déjà établies ou, s'il le faut, d'instituer pour elle une catégorie nouvelle. Et c'est en cela que consiste l'art de la construction, et toute entreprise qui s'abstient d'y recourir laisse l'édifice qu'elle élève entièrement découronné. Pour employer une autre métaphore, la construction juridique est une clef de voûte qui soutient tous les arceaux, toutes les pièces de l'œuvre. Son avantage ne réside pas dans un amusement de l'esprit. Le mérite qu'elle a, c'est de communiquer au moyen duquel de nombreuses difficultés se résoudront. Grâce à elle, un principe dirigeant gouvernera les cas les plus inattendus de litiges* ».

dégager une qualification fiscale valable pour l'ensemble des impositions, du moins une qualification fiscale souche à laquelle correspondra un régime d'imposition souche. Dans la mise en œuvre des catégories, le droit fiscal est guidé par un fil d'ariane, ses objectifs propres. Ceux-ci justifient qu'il s'affranchisse des qualifications juridiques soit parce qu'elles lui sont inopposables, soit qu'il les instrumentalise. Le droit fiscal est un droit utilitaire[125] de par ses outils et ses méthodes. Il se détache alors de la qualification juridique lorsque celle-ci ne sert pas ses objectifs ou à l'inverse les dessert. Cependant, les qualifications juridiques ne sont pas les seules à succomber au caractère finaliste du droit fiscal. Ses qualifications se révèlent divergentes en raison de l'objet, du fondement et des objectifs propres à chaque imposition. Cependant, ces divergences ne font pas obstacle à la découverte de qualifications fiscales communes. Ainsi apparaît-il que le droit fiscal oscille entre convergence et divergence à l'égard des qualifications juridiques. Le législateur fiscal sous l'influence du juge fiscal et l'administration fiscale sous l'égide du législateur oeuvrent dans le sens d'une cohérence des qualifications juridiques et fiscales. Ce travail commun de cohérence entre les différentes branches du Droit assure, d'une part, une prévisibilité des qualifications juridiques et, d'autre part, une unité du Droit. Une même notion ne saurait recevoir un sens différent et des effets différents suivant la branche du Droit en cause au risque de mettre en péril l'unité et la cohérence de l'ordre juridique. Cependant, une branche du Droit peut mettre en œuvre des critères de qualification différents en raison d'impératifs propres. Une telle idée se retrouve au sein même du droit fiscal. chaque imposition répond à une structure et à une logique propre justifiant l'adaptation des critères de la qualification fiscale en cause.

28- Une harmonisation et une unité totale des qualifications en droit fiscal ne sont pas souhaitables dans la mesure où elles risquent de trahir la spécificité propre à chaque imposition et de figer le système fiscal. Deux constats s'imposent. Dans les rapports du droit fiscal et des autres branches du Droit, le principe est celui d'une convergence entre les qualifications juridiques et les qualifications fiscales ; l'exception étant une divergence en raison de ses finalités et de sa logique conduisant à une instrumentalisation des qualifications. Au sein du droit fiscal, le schéma est inversé : le principe est celui d'une divergence des qualifications fiscales liée à la spécificité de chaque imposition ; l'exception est celle de la convergence des qualifications fiscales à laquelle veille le juge fiscal lors de l'application des normes fiscales afin de tendre vers l'unité et la cohérence. Le droit fiscal peut anticiper les divergences entre les qualifications juridiques et les qualifications fiscales. Par son réalisme, il ne s'embarasse pas du carcan des catégories juridiques pour appréhender la réalité économique et en extraire l'*abstract*. Le droit fiscal apparaît dès lors

[125] J. Bentham, *Une introduction au principe de morale et de législation*, 1789, rééd. 2011, Vrin

comme un jeu de qualifications mettant à jour, d'une part, la réception des concepts de droit privé par le droit fiscal (**1ère Partie**) et, d'autre part l'indépendance des qualifications fiscales, révélant ainsi l'existence de concepts spécifiques au droit fiscal (**2nde Partie**).

1ère PARTIE – LA RÉCEPTION DES CONCEPTS DE DROIT PRIVÉ PAR LE DROIT FISCAL

29- L'étape préalable de l'opération de qualification des faits en droit fiscal suppose d'opérer la qualification juridique des faits car l'"imposition frappe des situations déjà juridiquement qualifiées au regard de la branche du Droit source. La nature de l'imposition est donc dépendante de la qualification juridique en ce qu'elle ressort des effets juridiques, son fait générateur et sa matière imposable étant subordonnés à la nature juridique de l'opération. Autrement dit, la qualification juridique est déterminante du régime d'imposition. Dans la mesure où celui-ci a pour point d'appui la nature juridique, il est tentant pour les contractants de choisir une technique juridique leur permettant de réduire voire d'éluder leur imposition. En droit privé, un tel choix leur est reconnu par le principe de la liberté contractuelle. Une dialectique s'opère alors entre les techniques contractuelles offertes aux parties, lesquelles choisiront celle offrant le meilleur traitement fiscal au regard de leur situation. La subjectivité introduite dans les qualifications juridiques par l'influence des volontés est également admise en droit fiscal par le principe de la liberté de gestion. Cependant, une limite est assignée aux parties dans l'exercice d'optimisation fiscale. Le risque pèse, en effet, d'une remise en cause par l'administration fiscale et d'une requalification fiscale de la situation juridique en cause, la sanction ultime de la subjectivité des parties étant l'abus de droit, « *péché des surdoués de la fiscalité* »[126]. Le droit fiscal est donc soumis à l'épreuve des qualifications juridiques, épreuve dont il peut sortir vainqueur lorsque l'administration fiscale considère comme lui étant inopposable la situation juridiquement qualifiée. Si des divergences sont constatées à la suite de l'action des volontés, qu'il s'agisse de celle du législateur, du contribuable, du juge ou de l'administration fiscale (**Titre I**), encore faut-il leur trouver une justification (**Titre II**). Cette justification peut être recherchée dans l'objet spécifique du droit fiscal : imposer tous les flux économiques, qu'il s'agisse d'un revenu, d'une dépense, de la détention d'un capital ou de la mutation d'un bien. Reposant sur une approche économique des opérations juridiques, le droit fiscal peut déformer les qualifications juridiques afin de les soumettre à ses finalités et à sa logique propre. Tout en justifiant la théorie de l'autonomie du droit fiscal, Allix et Lecerclé en fixaient les limites en ces termes : « *il est, du reste, naturel que la loi fiscale soit amenée à prendre des dispositions spéciales pour assurer l'exacte perception de l'impôt et pour défendre le Trésor contre la fraude. C'est ce que méconnaissent beaucoup de critiques qu'on adresse au droit fiscal. Il est normal*

[126] M. Cozian et Fl. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 37ème éd., 2013/2014, n° 2066, p. 796

que, dans son domaine propre, c'est-à-dire uniquement pour la perception des droits, le fisc institue certaines présomptions légales qui s'écartent du droit commun, ou encore qu'il ne tienne pas compte, uniquement à l'égard de l'impôt, de certains effets de la loi civile, parce qu'il est obligé de se préoccuper de certaines situations de fait […] Enfin, il n'y a même aucune raison dirimante qui interdise de modifier telles dispositions du droit commun dans un intérêt fiscal, à condition que ces modifications soient circonspectes et ne consistent pas à mettre de côté le droit tout court, pour permettre à la rapacité du fisc de s'exercer sans frein »[127]. Le droit fiscal peut dès lors soumettre les qualifications juridiques à l'épreuve du principe de neutralité et d'une analyse économique. De cette mise à l'épreuve en résulte des disqualifications traduisant l'instrumentalisation des qualifications par le droit fiscal.

[127] Allix et Lecerclé, *Les droits d'enregistrement, Traité théorique et pratique*, t. 1, pp. 303 et 304

TITRE I- DES DIVERGENCES CONSTATÉES

30- La question de la réception des concepts juridiques par le droit fiscal suppose d'envisager deux hypothèses. Soit la nature juridique et la nature fiscale de l'opération coïncident et il existe une convergence des qualifications juridiques et des qualifications fiscales. Soit la nature fiscale ne correspond pas à la nature juridique et surgit une divergence entre les qualifications juridiques et les qualifications fiscales. Cette divergence est le berceau de la controverse relative à l'autonomie du droit fiscal laquelle fait l'objet d'un débat ancien quant au sort des qualifications juridiques mises en œuvre lors de l'application de l'impôt. L'enjeu est de savoir si l'impôt s'applique à des situations dont la qualification juridique doit s'effectuer au regard du droit commun ou au regard des concepts propres au droit fiscal. Enjeu d'un militantisme exacerbé au milieu du XX^{ème} siècle[128], la théorie de l'autonomie du droit fiscal et son corollaire, le principe du réalisme font, à l'heure actuelle, l'objet d'une remise en cause. Le droit fiscal ne peut se voir attribuer une autonomie absolue dans la mesure où le contrat sert de support à l'imposition. Certes le droit fiscal peut s'éloigner des qualifications juridiques pour retenir une signification fiscale de la qualification en raison de sa fonction et de ses finalités propres. Néanmoins, il ne peut vivre en totale autarcie vis-à-vis des autres branches du Droit, sous peine de porter atteinte à l'unité et à la cohérence du système juridique. Le droit fiscal se présente alors comme un droit d'accompagnement des autres disciplines juridiques, intervenant en amont et en aval de celles-ci. Des divergences doivent être constatées mais ne revêtent qu'un caractère exceptionnel.

31- Le contrat étant à la base de l'application du droit fiscal tant au stade du fait générateur de l'imposition qu'à celui de l'assiette imposable, la question de l'opposabilité de la qualification juridique du contrat à l'administration fiscale se pose. En d'autres termes, celle-ci est-elle liée par la nature juridique et les effets de la situation juridique attraite dans le champ de l'imposition ? L'inopposabilité des qualifications juridiques à l'administration fiscale a, d'une manière superficielle, été fondée sur le réalisme du droit fiscal. Celui-ci signifie que l'administration fiscale ne serait pas liée par les qualifications juridiques car elle ne s'intéresserait qu'aux faits afin d'établir l'imposition. Une telle vision est partielle et erronée. Si elle n'est pas liée par les qualifications

[128] P. Debèse, *Les déformations du droit civil par le droit d'enregistrement*, Thèse Paris, 1945 ; J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale. Recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, préf. J. Schmidt, LGDJ, t. XXV, 1987 ; M.-Ch. Bergerès, *Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale*, Dr. fisc. 2000, n° 40, pp. 1285 à 1291 ; F. Douet, *L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides*, Defrénois 2005, n° 19, p. 1479 et s. ; Ch. de la Mardière, *Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études en l'honneur du Professeur Maurice Cozian, Litec, 2009, pp. 137 à 144

juridiques, l'administration fiscale ne saurait requalifier fiscalement une situation exactement qualifiée juridiquement. Ce n'est que dans l'hypothèse où une erreur, volontaire ou involontaire, du contribuable est commise et a faussé l'opération de qualification fiscale des faits que l'administration fiscale peut intervenir. Si cette dernière ne joue pas un rôle de police des qualifications juridiques, son rôle de police fiscale doit la conduire à opérer un contrôle des qualifications juridiques et à les rectifier, sous le contrôle du juge. Le contrôle des qualifications juridiques par l'administration fiscale peut aboutir à une requalification à portée fiscale de l'acte juridique ou du fait juridique dont elle conteste la dénomination retenue par le contribuable, partie au contrat. Cette requalification n'a qu'une portée fiscale et ne remet pas en cause la qualification de droit substantiel adoptée par les parties.

32- Ainsi apparaît-il nécessaire d'étudier d'une part, les liens du droit fiscal et des autres disciplines juridiques (**Chapitre I**) et, d'autre part, le contrôle des qualifications juridiques en droit fiscal (**Chapitre II**).

CHAPITRE I- LES LIENS ENTRE LES QUALIFICATIONS JURIDIQUES ET LE DROIT FISCAL

33- Le droit fiscal imposant toute activité ou toute situation juridique, il dépend nécessairement des disciplines juridiques autorisant ces activités ou situations. La détermination du montant de l'imposition s'effectue en fonction de la qualification des actes et faits juridiques accomplis par le contribuable au regard du droit fiscal. Le contribuable se trouve soumis aux effets de la règle fiscale à partir du moment où sa situation correspond à celle décrite dans le présupposé de cette règle. Le droit fiscal apparaît, dans un premier temps, comme un droit dévoué, subordonné au droit privé (**Section 1**). Seule la loi d'impôt est susceptible de fonder l'obligation fiscale. Or tant le législateur que le juge fiscal peuvent adopter une conception différente de la notion juridique, conduisant *in fine* à une divergence entre la qualification juridique et la qualification fiscale du fait soumis à l'imposition. Dès lors, la mise en œuvre des catégories fiscales peut révéler, dans un second temps, un dévoiement, des qualifications juridiques par le droit fiscal, révélant ainsi son insubordination (**Section 2**).

Section 1- La subordination du droit fiscal au droit privé

34- Le droit fiscal intervient au terme d'un processus économique reposant sur la conclusion d'un acte juridique ou sur la réalisation d'un fait juridique. En ce sens, le droit fiscal se présente comme un droit d'accompagnement, un droit de superposition relevant des effets de la nature juridique de l'opération économique en cause (**§1**). Dans la mesure où il appréhende des situations juridiquement qualifiées, le droit fiscal est *a priori* lié par les qualifications juridiques. En l'absence de tout impératif propre, il opère un renvoi pur et simple au droit commun que constitue le droit privé (**§2**).

§1- Le droit fiscal, un droit d'accompagnement

35- Le droit fiscal est un droit de mise en œuvre, d'accompagnement, dans la mesure où son application est déclenchée par la réalisation d'une situation juridique correspondant aux critères posés par la loi fiscale. La qualification juridique des faits étant l'opération par laquelle est

déterminée la nature juridique d'un objet aux fins de lui appliquer un régime juridique[129], la qualification adoptée par la branche du Droit génératrice de l'opération économique permet de déterminer le régime fiscal applicable. Dans cette perspective, le régime fiscal est déduit de la nature juridique de l'objet générateur du flux économique (**A**). Cependant, le droit fiscal se présente, de plus en plus, comme un droit déterminant des choix des parties quant à la qualification juridique des faits à retenir. Le régime fiscal n'est plus déduit de la nature juridique mais sert de point de départ à la détermination de la qualification juridique par les contractants. Les parties ne restent pas passives par rapport au processus de qualification. S'il arrive qu'elles ignorent la qualification à donner à un acte, il est, toutefois, des cas dans lesquelles elles n'accomplissent l'acte qu'en raison de sa qualification, voire même où elles opèrent le choix d'une qualification parmi plusieurs possibilités. Une telle induction introduit une certaine subjectivité dans l'opération de qualification juridique des faits (**B**).

A. La déduction du régime fiscal de la qualification juridique

36- Le droit fiscal ne consiste pas seulement à régir les relations entre l'administration fiscale et les sujets fiscaux. Toute opération économique, qu'elle ait pour support un acte juridique ou un fait juridique, est atteinte par le droit fiscal. Apparaît alors son caractère de droit de superposition. Afin de bénéficier du régime fiscal attaché à un acte ou à un fait juridique, doit être déterminée sa qualification au regard des autres branches du Droit. En conséquence, l'attraction d'une opération économique dans le champ d'une imposition dépend de la qualification juridique des faits adoptée au regard de la branche du Droit génératrice de l'opération. En ce sens, le régime fiscal est sous l'étroite dépendance des qualifications portées par les autres disciplines juridiques. Il existe, en effet, une influence réciproque du contrat de droit privé et du droit fiscal. Le contrat n'intéresse le droit fiscal qu'en tant qu'il peut éventuellement être le fait générateur d'une imposition ou, du moins, avoir une incidence sur l'établissement de l'impôt[130]. Surtout, en aménageant les relations économiques des contractants, le contrat intervient directement sur la matière imposable, soit pour la créer, soit pour la quantifier[131]. Cependant, le contrat en tant que tel est rarement le fait générateur de l'imposition. Le droit fiscal s'intéresse seulement à son exécution génératrice d'un

[129] Supra n° 6
[130] P. Serlooten, *La fiscalité des contrats d'affaires*, Economica, 1998, p. 28
[131] Ibid, p. 5 ; M. Cozian et D. Gutmann, *Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle*, JCP E 2001, n° 1, p. 24 ; Dr. fisc. 2000, n° 50, p. 1669

flux taxable, de la matière imposable. La nature juridique du contrat est dès lors déterminante à la fois du fait générateur de l'imposition (**1**) et de la matière imposable (**2**).

1- Le fait générateur de l'imposition

37- Le fait générateur ne reçoit aucune définition légale, exception faite de la TVA (**a**). Bien que les auteurs ne parviennent pas à s'entendre sur les éléments factuels constitutifs du fait générateur[132], ils s'accordent, néanmoins, sur sa fonction, celle de donner naissance à la créance fiscale. La notion de fait générateur revêt une importance certaine car elle détermine la naissance de la créance fiscale mais aussi le champ d'application de la loi fiscale dans le temps et dans l'espace. Le fait générateur présente également un aspect matériel en ce qu'il traduit la matérialisation du droit fiscal (**b**).

a) La définition du fait générateur de l'imposition

38- Les définitions doctrinales du fait générateur de l'imposition. Pour les auteurs, le fait générateur se définit comme « *l'événement, l'opération, l'acte juridique ou la situation qui donne naissance à la dette fiscale du contribuable* »[133], l'acte ou l'événement faisant naître l'obligation fiscale[134] ou encore comme « *l'événement qui crée la dette fiscale. Il s'agit soit d'un acte juridique soit d'une situation juridique* »[135]. Schématiquement, le fait générateur de l'imposition est constitué soit par un fait matériel, soit par un acte juridique. En d'autres termes, la survenance d'un fait juridique ou d'un acte juridique constitue le point de départ de l'opération fiscale, plus précisément de l'opération d'imposition. En effet, la créance fiscale ne peut prendre naissance à l'encontre de la personne imposable que si une ou plusieurs conditions sont réalisées. Dès la survenance du fait générateur, la situation juridique entre dans le champ de la loi fiscale. La situation, l'événement ou l'acte créant ces

---

[132] Deux courants doctrinaux s'affrontent quant à la nature juridique du fait générateur. Selon le courant formaliste développé par Jèze, le fait générateur est nécessairement un acte administratif émanant de l'agent compétent ayant pour objet d'arrêter la somme due. Dans cette analyse, le fait générateur prend la forme du rôle et ne donne pas naissance à la créance fiscale. Il se voit assigner une fonction mineure dans la mesure où il est « noyé » au sein d'un processus dont le terme, constitué par l'acte administratif d'imposition, correspond à la naissance de la créance fiscale. – V. sur ce point : G. Jèze, *Traité des sciences des finances*, op. cit., pp. 52-53 ; P. Damervalle, *La nature juridique de la créance d'impôt*, op. cit.. À la théorie formaliste ou subjectiviste s'oppose la théorie objectiviste développée par Morange et largement reprise par la doctrine contemporaine. L'auteur distingue trois catégories de faits rendant l'impôt exigible mais quatre catégories de faits générateurs : la présentation volontaire d'un acte à l'enregistrement, l'usage d'un acte, la rédaction d'un acte et la réalisation d'une mutation. – V. sur ce point : G. Morange, *Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôt (à suivre)*, RDP 1943, p. 319 et s., spéc. p. 331

[133] J.-Cl. Martinez et P. di Malta, *Droit fiscal contemporain. L'impôt, le fisc et le contribuable*, op. cit., n° 153, p. 135

[134] J.-J. Bienvenu, *Droit fiscal*, op. cit., n° 86, p. 86

[135] M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 37

conditions constitue le fait générateur de l'imposition. Dans la mesure où l'impôt revêt à la fois une nature économique et juridique, le fait générateur doit être juridiquement qualifié, lorsqu'il n'est pas lui-même un acte juridique[136]. Le fait générateur de l'impôt est dépendant de la nature juridique de la situation de droit substantiel. En ce sens, il peut être considéré comme étant « *constitué par l'ensemble des branches du droit privé* »[137]. Bien que cardinal en droit fiscal, le fait générateur n'est pas défini par le législateur, exception faite de la TVA.

39- La définition légale du fait générateur en matière de TVA. Le fait générateur de la TVA est défini par l'article 62 de la directive TVA. Selon cet article, le fait générateur de la taxe est « *le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe* ». Celle-ci constitue « *le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté* »[138]. En d'autres termes, le fait générateur est le fait donnant naissance à la dette fiscale. Le mécanisme juridique à la source du fait générateur de la TVA ne peut être qu'une convention ou un contrat[139], support juridique d'une opération économique. Sont, en effet, des opérations imposables à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Les définitions des notions de livraison de biens et de prestation de services sont posées par l'article 256 du CGI sans toutefois être suffisamment précises. La notion de prestation de services est définie par la négative. D'une manière générale, relèvent de la catégorie des prestations de services les contrats de louage d'ouvrage, les contrats d'entreprise et les contrats de fiducie. Sont également qualifiées de prestation de services les obligations de faire, de ne pas faire, ainsi que le fait de tolérer un acte ou une situation. Apparaît alors le fondement juridique de la TVA. Celle-ci suppose que soit qualifiée juridiquement l'opération économique à l'origine de son application. D'une logique économique apparente, la TVA est irriguée par le droit des obligations, lequel apparaît fondamental dans la détermination du fait générateur de l'imposition. Cette logique juridique se retrouve également en matière de droits d'enregistrement, ceux-ci ayant vocation à saisir toute mutation d'un bien, à titre onéreux ou à titre gratuit.

40- Le fait générateur des droits de mutation. Le caractère onéreux ou gratuit détermine l'imposition applicable au transfert du bien d'un patrimoine à l'autre. Selon l'article 1106 du Code civil, « *le contrat à titre onéreux est celui qui assujettit chacune des parties à donner ou à faire quelque chose* ». Le caractère onéreux du contrat repose dès lors sur la réciprocité des obligations de chacune des

136 L. Mehl et P. Beltrame, *Science et techniques fiscales*, PUF, 1984, p. 85
137 J.- Cl. Martinez et P. di Malta, *Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc et le contribuable*, op. cit., n° 153, p. 135
138 Directive TVA, art. 62
139 Y. Sérandour, *Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA*, in *Les droits et le Droit*, Mélanges dédiés à Bernard Bouloc, Dalloz, 2007, pp. 1059 à 1069

parties, caractéristique qu'il partage avec le contrat synallagmatique. Le contrat à titre onéreux implique un échange[140] lequel pourrait s'entendre de l'avantage reçu en contrepartie de celui procuré par l'autre partie[141]. À cet échange, l'article 1105 du Code civil oppose le contrat de bienfaisance dans lequel l'une des parties procure à l'autre un avantage purement gratuit[142]. L'exemple même de contrat à titre gratuit est la donation. La distinction entre contrat à titre onéreux et contrat à titre gratuit repose sur le caractère de l'avantage procuré par l'un ou l'autre de ces contrats. La distinction paraît *a priori* empreinte d'une rigueur ne laissant place à aucun doute dans le processus de qualification de l'acte en cause. Cependant, tel n'est pas toujours le cas. À titre d'exemple, les distributions de dividendes en nature suscitent des difficultés de qualification. Le paiement des dividendes en nature permet de sortir des actifs sociaux d'une société en s'affranchissant des droits de mutation à titre onéreux. Le législateur autorise à la fois les distributions de dividendes en espèces et celles en nature. L'assemblée des associés peut proposer que soient répartis, à titre de dividendes, des actifs sociaux autres que de l'espèce. Ces actifs sociaux constituent alors l'objet du dividende. Par l'arrêt du 12 février 2008[143], la Cour de cassation rejette la qualification de mutation à titre onéreux en estimant que, dès lors que la décision de distribution de dividendes constitue un acte juridique unilatéral, et non un contrat, la remise d'un immeuble en paiement de dividendes dû à un associé ne constitue pas une cession faute de transmission de propriété à titre onéreux. De cette solution doivent être tirés deux enseignements. La décision de distribution de dividendes constitue un acte juridique unilatéral. Surtout, le paiement des dividendes par la remise de biens immobiliers est un acte unilatéral ayant pour objet l'attribution de la propriété de ces biens[144]. Du caractère unilatéral de l'acte de distribution en découle le caractère gratuit de la distribution en nature. En conséquence, le paiement en nature des dividendes par la remise d'un bien ne saurait être qualifié de mutation faute de transfert de propriété à titre onéreux. Toutefois, le caractère gratuit de la distribution en nature est discuté par les auteurs. En effet, le droit au dividende présenterait un caractère onéreux en ce qu'il est la contrepartie de l'apport[145]. Si la réciprocité des obligations caractérise bien le

---

[140] J. Ghestin, G. Loiseau et Y.-M. Serinet, *La formation du contrat. Le contrat-Le consentement*, t. 1, LGDJ, 4ème éd., 2013, n° 275, p. 209

[141] Avant-projet de réforme du droit des obligations, 23 oct. 2013, art. 5 : « *Le contrat est à titre onéreux lorsque chacune des parties reçoit de l'autre un avantage en contrepartie de celui qu'elle procure* ».

[142] Avant-projet de réforme du droit des obligations, 23 oct. 2013, art. 5 : Le contrat « *est à titre gratuit lorsque l'une des parties procure à l'autre un avantage sans recevoir de contrepartie* ».

[143] Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, *SA HF Participations* : Dr. fisc. 2008, n° 29, comm. 416, note Fl. Deboissy et G. Wicker ; JCP E 2008, 1478, note H. Hovasse – V. déjà en ce sens : Cass. com., 31 mai 1988, n° 87-11089, *Patrick Bailly* : JCP E 1989, II, p. 41, note Poujade ; Cass. com., 6 juin 1990 : JCP E 1991, p. 166, note M. Marteau-Petit ; Cass. com., 6 avr. 1993, n° 90-21940, *Sabatier* : Dr. fisc. 1993, n° 28, comm. 1455 ; RJF 1993, n° 1071

[144] H. Hovasse, note sous Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, *SA HF Participations*, JCP E 2008, 1478

[145] Fl. Deboissy et G. Wicker, note sous Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, *SA HF Participations*, Dr. fisc. 2008, n° 29, comm. 416

contrat à titre onéreux, une telle caractéristique n'est pas suffisante à justifier l'onérosité de la distribution de dividendes en nature. Dans sa fonction économique, le contrat à titre onéreux suppose un échange de valeurs entre les deux parties au contrat, une commutation[146]. Or tel n'est pas le cas de la distribution de dividendes en nature dans la mesure où celle-ci revêt la nature d'une opération distributive[147]. Une doctrine minoritaire considère que la distribution de dividendes en nature constitue un partage[148]. Cette analyse s'inscrit dans l'idée selon laquelle les droits sociaux constituent des titres de subpropriété[149] et les associés titulaires indivis de ce droit réel sur l'actif de la personne morale[150]. Cependant, la qualification de partage doit être rejetée dans la mesure où, d'une part, les associés n'ont pas de droit réel sur le patrimoine de la société en raison même de sa personnalité morale et, d'autre part, leur situation ne saurait se confondre avec celle des coïndivisaires. La société n'est pas une propriété collective[151].

b) Les fonctions du fait générateur de l'imposition

41- Le fait générateur, élément déterminant des effets d'un impôt. Le fait générateur conditionne l'essentiel des effets d'un impôt en ce qu'il correspond à la naissance de l'obligation fiscale et est constitué par la réunion des conditions d'imposition prévues par la loi fiscale. Cette notion revêt une importance certaine car elle détermine la naissance de la créance fiscale mais aussi le champ d'application de la loi fiscale dans le temps et dans l'espace[152]. Sa survenance « *traduit l'idée que la situation d'un contribuable entre dans le champ d'application de la loi fiscale* »[153]. En d'autres termes, il est le facteur déclenchant des règles déterminant le champ d'application, le tarif et les modalités de recouvrement d'une imposition, c'est-à-dire le régime fiscal d'une imposition. À la nature du fait générateur s'attache un régime de l'obligation fiscale. En effet, le fait générateur varie suivant le prélèvement en cause. Plus précisément, il constitue la cause objective de l'obligation fiscale. Certains faits objectifs déterminés par la loi fiscale sont la cause juridique de

---

146 V. sur la notion de « commutation » : F. Chénedé, *Les commutations en droit privé. Contribution à la théorie générale des obligations*, préf. A. Ghozi, Economica, 2008
147 F. Chénedé, *Les commutations en droit privé. Contribution à la théorie générale des obligations*, préc. cit.
148 V. en ce sens : D. R. Martin, note sous Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, *SA HF Participations*, D. 2008, p. 1113
149 D. R. Martin, *La propriété de haut en bas*, D. 2007, n° 28, p. 1977
150 D. R. Martin, *Valeurs mobilières : défense d'une théorie*, D. 2001, p. 1228 ; P. Catala, *L'indivision*, Defrénois, n° 1, p. 3 : « *Il se trouve, dans le Code civil, trois figures majeures d'appropriation plurale. Ce sont, outre l'indivision, la communauté conjugale et la société* ».
151 *Contra* F. Moulière, *Essai sur les fondements réels du droit des sociétés*, Thèse, Rennes 1, 2009
152 M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 38
153 J.-J. Bienvenu, *Droit fiscal*, op. cit., n° 86, p. 86

l'obligation fiscale et donnent naissance, par leur réalisation, à cette dernière[154]. Une telle référence à la notion civiliste de « cause objective » est rejetée par Madame Céline Bas[155]. L'auteur estime, au contraire, que le fait générateur de l'impôt a une nature conditionnelle[156]. Il appartient à la structure de la proposition de droit[157]. Une norme posée par un acte de volonté peut être décrite au moyen de propositions de droit ou propositions normatives selon un schéma général et abstrait du type « *si A est, B doit être* ». Ceci renvoie à une vision kelsénienne de la norme[158]. La première partie de la proposition correspond aux conditions, c'est-à-dire à la nature ; la seconde, aux conséquences, à savoir le régime. Le fait générateur apparaît alors comme une séquence normative primaire s'énonçant de la manière suivante : « *si le fait générateur de l'impôt défini* in abstracto *par le législateur existe* in concreto*, alors il doit être procédé à la détermination de l'assiette imposable, c'est-à-dire à l'évaluation de la matière imposable* »[159]. Si ces deux conceptions paraissent éloignées quant à leur fondement juridique, elles se rejoignent sur un point. Que le fait générateur soit considéré comme la cause objective de l'imposition ou comme la condition de l'imposition, est mise en exergue l'importance du fait en Droit. Le fait générateur présente donc une double nature : il est un élément matériel correspondant à la notion de « fait imposable » et un élément conditionnel déclenchant l'application de la loi fiscale. Dès lors, il s'agit de retrouver dans la situation concrète le fait générateur abstrait. Cette identification suppose la mise en œuvre d'un raisonnement juridique emportant la jonction du fait au droit.

42- Le fait générateur, élément de passage du fait juridiquement qualifié au droit fiscal. Le fait générateur emporte jonction du fait juridiquement qualifié et du droit fiscal. Il manifeste la matérialisation, la concrétisation du droit fiscal. Le fait générateur apparaît alors comme l'élément nodal permettant de passer du fait juridiquement qualifié au droit fiscal. partant, il permet de fixer les éléments de fait et de droit existants lors de sa réalisation et conditionnant l'imposition. Il est traditionnellement admis qu'un tel passage du fait au droit s'opère par le biais de l'opération intellectuelle de qualification des faits. Les éléments de fait et de droit fixés par le fait générateur correspondent respectivement aux prémisses mineure et majeure de l'opération de

---

154 O. Négrin, *L'application dans le temps des textes fiscaux*, Thèse Lyon II, 1997, n° 1100, p. 391 : « *En premier lieu, conformément aux enseignements de la théorie générale de la formation des créances, il convient d'opposer dans la formation de l'obligation fiscale la phase de naissance de l'obligation fiscale et celle où, complètement formée, elle accède à la perfection juridique. En second lieu, le fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire le fait objectif qui constitue la cause objective, génératrice de l'obligation fiscale, donne naissance à cette dernière, alors que les actes d'imposition ont essentiellement pour fonction de faire accéder l'obligation antérieurement née à la perfection juridique* ».

155 C. Bas, *Le fait générateur de l'impôt*, préf. P. Beltrame, L'Harmattan, 2007, n° 545, p. 316

156 Ibid, n° 559 et s., p. 325 et s.

157 Ibid, n° 569, p. 333

158 H. Kelsen, *Théorie générale des normes*, op. cit., p. 27 : « *Toute norme générale, qui unit une certaine conséquence à une certaine condition représente une relation entre deux faits qui peut être décrite par l'énoncé d'après lequel une condition déterminée étant réalisée, une conséquence déterminée doit intervenir* ».

159 C. Bas, *Le fait générateur de l'impôt*, préc. cit., n° 583, p. 339

qualification fiscale des faits. Sur ce point, le droit fiscal ne fait preuve d'aucune originalité. À l'instar de n'importe quelle autre branche du Droit, le droit fiscal utilise le raisonnement juridique pour attraire le fait dans le droit. Cependant, il présente une originalité certaine car le raisonnement juridique mis en œuvre par l'organe d'application du Droit s'applique à des faits ayant déjà été qualifiés au regard d'une autre discipline juridique. Dès lors peuvent être appliquées les règles d'assiette, lesquelles déterminent la matière imposable.

2- La matière imposable

43- Les qualifications juridiques, support de la matière imposable. Les règles d'assiette de l'imposition sont sous l'étroite dépendance des qualifications juridiques. La situation juridique sert de support à l'imposition. L'assiette de l'imposition suppose de déterminer la nature juridique de l'opération en cause. Cette assiette peut être constituée par une richesse produite ou possédée, une activité, un fait voire même un individu. Une situation juridique n'est jamais regardée par la fiscalité dans sa finalité ou dans ses caractéristiques propres mais dans sa mise en œuvre ou, tout du moins, dans son aptitude à constituer ou à produire des richesses, des flux économiques, c'est-à-dire de la matière imposable. Cette dernière peut dès lors être définie comme « *un élément ou un ensemble ayant une valeur économique, à partir duquel est déterminée la base d'imposition, au cours des opérations dites d'assiette de l'impôt* »[160]. Une fois la matière imposable attraite dans le champ d'application de l'impôt idoine, il convient de déterminer la nature fiscale de cette matière imposable aux fins de lui appliquer le régime d'imposition y afférent. La matière imposable peut être soumise à des statuts juridiques variés et fonction de l'imposition en cause. Autrement dit, l'impôt atteint la matière imposable de manière variable selon le cadre juridique dans lequel elle peut être constatée.

44- Le prix, support de la matière imposable. Le traitement fiscal des produits et des charges dépend de la nature du contrat. Suivant la nature juridique des contrats en cause, les règles de rattachement temporel des produits et des charges varient. En effet, les livraisons de biens et les prestations de services sont soumises à des règles de rattachement temporel différentes. Le prix, objet du contrat, constitue soit un produit, soit une charge. La qualification de prix d'acquisition guide la qualification d'immobilisation incorporelle[161]. Si les redevances versées constituent un prix d'acquisition, alors le contrat de concession de droit de propriété intellectuelle devra être immobilisé. Au cas contraire, les redevances devront être qualifiées de charge

[160] L. Mehl et P. Beltrame, *Science et techniques fiscales*, op. cit., p. 118
[161] Infra n°s 277 et s.

immédiatement déductible. En conséquence, l'objet du contrat qu'est le prix revêt une importance majeure comme l'attestent les dispositions de l'article 266-1-a du CGI. Aux termes de cet article, la base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de l'opération réalisée, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. En d'autres termes, elle est déterminée à partir du prix convenu entre les parties. Ce prix doit être entendu au sens juridique du terme. Celui-ci se définit comme le prix dont le vendeur ou le prestataire peut exiger le paiement de son client en application des règles de droit privé. Seule la valeur subjective stipulée par les parties constitue la base imposable à la TVA[162].

B. L'induction des qualifications juridiques du régime fiscal

45- S'immiscant dans la sphère privée, le droit fiscal devient l'un des éléments déterminants de la technique juridique. Le droit fiscal apparaît alors comme un droit « *carrefour* ». Ainsi que le constatent certains auteurs, « *comme rien n'échappe à la fiscalité, ni des hommes, ni des choses, tous les domaines la concernent* »[163]. Un constat s'impose alors. L'adoption des qualifications juridiques repose sur des considérations fiscales. En d'autres termes, le choix d'une technique juridique repose sur la prise en considération de ses effets fiscaux. En droit privé, le principe de la liberté contractuelle autorise ce choix. Les parties sont libres d'adopter la nature juridique et le contenu du contrat les plus adaptés à leurs impératifs personnels (**1**). Loin de nier une telle liberté contractuelle, le juge fiscal tant interne qu'européen mais également le législateur fiscal admettent une telle faculté. La liberté de gestion apparaît alors comme le pendant fiscal du principe juridique de la liberté contractuelle (**2**).

1- Le principe de la liberté contractuelle

46- En droit privé, les parties sont libres de choisir la technique juridique la plus à même de répondre à leurs besoins. Règne, en ce domaine, le principe de la liberté contractuelle[164]. Ce principe autorise l'exercice de trois facultés : choisir de contracter ou de ne pas contracter, choisir librement son contractant et le contenu du contrat. Comme le souligne Monsieur le Professeur

[162] Infra n°s 441 et s.
[163] J.-Cl. Martinez et P. di Malta, *Droit fiscal contemporain. L'impôt, le fisc, le contribuable*, op. cit., n° 165, p. 128
[164] Le principe de la liberté contractuelle découle de la théorie de l'autonomie de la volonté. Celle-ci est directement issue de la philosophie individualiste et du libéralisme économique. Dans la philosophie individualiste, la volonté des individus est la source essentielle des obligations. Dans cette conception, le contrat est la source de droit par excellence et tire sa force contraignante de la volonté des parties.

François Terré, « *lorsqu'on parle de l'action des volontés individuelles sur les qualifications, on envisage donc quelle peut être l'action exercée par elles sur les « notions » ou « qualifications » que l'opération de qualification modèle au jour le jour* »[165]. La qualification impliquant, l'existence d'éléments et la présence d'une structure précise, la volonté individuelle peut exercer son influence sur ces deux composantes. La qualification étant un « *cadre* »[166] fixé par le législateur, les parties peuvent influer soit sur la structure de la qualification (**a**), soit sur le contenu de la qualification (**b**).

a) L'action sur la structure de la qualification

47- L'action sur les structures simples. Les structures simples sont uniquement composées d'éléments. Ces situations sont, pour la plupart, prédéterminées dans le système juridique. Cependant, certaines ne le sont pas. Ainsi en est-il des situations innommées[167]. Le recours à l'innommé est une manifestation caractéristique de l'action des volontés individuelles sur la structure des qualifications. Par le biais des situations innommées, les volontés individuelles cherchent à créer de nouvelles qualifications. Monsieur Stéphane Asencio distingue deux catégories d'innommés : les innommés-addition et les innommés-invention[168]. Dans la première catégorie, les acteurs juridiques arguent de la spécificité de la situation de fait pour justifier la qualification d'innommé. Cette situation nouvelle s'oppose alors aux situations nommées. Dans la seconde hypothèse, les parties jugent opportun de relever le caractère novateur de la situation soumise à la qualification afin de justifier l'innommé. Elles arguent alors du lien existant entre les différents éléments composant la structure.

48- L'action sur les structures complexes. Les structures complexes sont, quant à elles, les structures composées de plusieurs situations simples s'accordant avec plus ou moins d'harmonie[169]. Si les éléments servant de support à la qualification constituent un ensemble hétérogène, le lien les unissant est fragile et s'expose à l'influence de la volonté individuelle. À l'inverse, si les éléments forment un ensemble homogène, la volonté se heurte non seulement aux obstacles que chacun des éléments peut receler mais encore à celui découlant des liens les unissant. La volonté individuelle s'efforce alors d'agir sur eux[170]. En unissant des éléments, elle fait

165 F. Terré, *L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications*, préf. R. Le Balle, LGDJ, 1957, n° 5, p. 4
166 F. Terré, *Volonté et qualification*, in *Le rôle de la volonté dans le droit*, APD, 1957, pp. 99 à 123, spéc. p. 100
167 N. Blanc, *Les contrats du droit d'auteur à l'épreuve de la distinction des contrats nommés et innommés*, Dalloz, Bibliothèque de thèses, t. 93, 2010
168 S. Asencio, *La disqualification en droit privé interne*, Thèse Bordeaux, 1999, pp. 245 à 250
169 Ibid., p. 219
170 F. Terré, *Volonté et qualification*, préc. cit., spéc. p. 113

apparaître une nouvelle qualification se superposant aux autres qualifications. La création d'un lien d'indivisibilité entre plusieurs actes juridiques illustre le subjectivisme de la qualification et la force créatrice des volontés individuelles. L'indivisibilité apparaît « *entre deux ou plusieurs éléments lorsque ceux-ci sont unis entre eux de telle sorte qu'un régime juridique soit applicable à l'ensemble, soit à propos d'une règle isolée, soit à propos d'une ensemble plus ou moins large de règles* »[171]. L'exemple topique de qualifications créées par les volontés est celui du montage juridique.

49- Le montage juridique peut être défini comme « *la combinaison finalisée d'actes ordonnés et indépendants* »[172], une opération globale résultant d'une « *série d'actes cohérents et convergents* »[173]. En d'autres termes, il y a montage juridique « *chaque fois que plusieurs actes juridiques concourent à la réalisation d'une même opération économique et poursuivent le même but* »[174]. Le montage juridique permet d'éluder les effets attachés à chaque acte juridique pour ne créer qu'un effet global. Chaque contrat étant dépendant, une qualification d'ensemble est déterminée en fonction de l'intensité du lien d'indivisibilité existant entre les différents actes juridiques. Cette qualification repose sur des éléments objectifs et subjectifs. Lors de la constitution du montage, les parties peuvent avoir des motivations d'ordre économique, financier, patrimonial ou fiscal. Étant empreint de subjectivité, le montage juridique génère une certaine suspicion de la part du droit fiscal en ce qu'il peut être source d'évasion fiscale[175]. Le montage juridique constitue, en effet, un instrument idéal de diminution de la charge fiscale, d'optimisation fiscale.

50- Exemples peuvent être pris des montages d'apport-donation et d'apport-cession. Monsieur le Professeur Renaud Mortier définit l'apport-cession comme « *la stratégie patrimoniale consistant, pour une personne physique (agissant directement ou par le biais d'une personne morale relevant de l'impôt sur le revenu), plutôt que de les céder directement, à apporter ses droits sociaux à une société relevant de l'IS […], et ce en franchise d'impôt sur la plus-value grâce au sursis d'imposition […], puis à les faire céder par la holding, toujours en franchise d'impôt sur la plus-value […]* »[176]. L'apport-cession peut porter soit sur un immeuble, soit sur un fonds de commerce. Dans l'hypothèse d'un montage ayant pour objet un immeuble, il est fait apport de celui-ci à une société civile immobilière puis cession des parts sociales reçues en échange. Lorsque l'apport porte sur un fonds de commerce, le schéma est identique. Dans l'apport-donation, il est fait apport de la nue-propriété d'un immeuble à une société civile immobilière avec réserve d'usufruit au profit de l'apporteur. La nue-propriété est

---

171 F. Terré, *L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications*, op. cit., n° 485, p. 390
172 J.-Ph. Dom, *Les montages en droit des sociétés*, préf. P. Le Cannu, éd. Joly, 1998, n° 20, p. 18
173 P. Collin, concl. sous CE, 18 mai 2005, *Sté Sagal*, Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726
174 Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Les obligations*, Defrénois, 6ème éd., 2013, n° 839, p. 428
175 V. en ce sens : Fl. Deboissy, *L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels*, RDC 2007, n° 3, p. 1006 et s.
176 R. Mortier, *L'apport-cession gagne en précision. – Les arrêts Moreau et Ciavatta*, RFN 2012, n° 1, étude 1, n° 1

évaluée selon sa valeur économique, et non suivant le barème de l'article 669 du CGI. Il est, ensuite, procédé à une donation-partage anticipée des parts sociales de la société civile immobilière au profit des enfants. Lorsque l'apport-donation porte sur des valeurs mobilières, il est fait apport de la nue-propriété à une société de gestion de portefeuille, puis donation de la pleine propriété des parts sociales ou actions reçues en échange de la nue-propriété des valeurs mobilières aux enfants de l'apporteur. Ces montages juridiques servent alors l'intérêt familial et patrimonial de ses auteurs et ne sont pas uniquement motivés par un but exclusivement fiscal. Le développement des techniques de gestion patrimoniale témoignent de ce que les préoccupations fiscales sont au cœur d'une gestion avisée. En tant que gestionnaire de patrimoine, le contribuable se doit d'agir en « bon père de famille », soucieux de préserver ses intérêts familiaux et patrimoniaux. Chaque prise de décision doit être guidée par un ensemble de considérations juridiques, économiques, sociales et fiscales. L'application du droit fiscal n'apparaît alors plus comme un « dommage collatéral » d'une qualification juridique, les perspectives s'inversant. Partant, le choix d'une qualification juridique sera guidé par le régime fiscal déduit de la nature juridique de l'opération mise en place par le contribuable agissant en tant que contractant. Toutefois, le choix de la qualification juridique ne doit pas être exclusivement guidé par son régime fiscal. Existe un équilibre précaire entre l'optimisation fiscale tolérée et l'optimisation fiscale sanctionnée.

b) L'action sur le contenu de la qualification

51- L'action indirecte sur la qualification. S'agissant du contenu du contrat, les volontés individuelles peuvent agir sur les qualifications. Elles s'efforcent alors d'influer sur les qualifications juridiques en utilisant le « hiatus »[177] entre le cadre et le contenu défini par le législateur. Le but visé par le législateur ne sera pas atteint ou ne le sera que partiellement parce que la technique réagira sur le but[178]. Ce « *hiatus »* exprime la marge de manœuvre qu'implique toute qualification afin de modifier le domaine de celle-ci. Dans ces circonstances, les parties peuvent modifier le contenu à qualifier puisqu'il leur est loisible d'aménager le contenu de la convention. Les volontés individuelles n'agissent pas directement sur l'opération de qualification juridique des faits mais sur le résultat qu'elle permet d'atteindre[179]. En d'autres termes, la nature juridique ne guide plus le régime juridique mais celui-ci détermine celle-là. Dans cette hypothèse, la volonté individuelle n'agit qu'indirectement sur la qualification. Tout acte impliquant une

[177] F. Terré, *Volonté et qualification*, op. cit., spéc. p. 102
[178] Ibid, spéc. p. 101 : « *Apparemment le cadre demeurera le même, mais le contenu qui lui correspond aura changé* ».
[179] F. Terré, *L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications*, op. cit., n° 5, p. 4

modification du contenu qualifié est indépendant de l'action de qualifier, quand bien même le but final est d'attribuer une autre qualification. Les parties accomplissent un autre acte. Par exemple, au lieu de conclure un contrat comportant un transfert de propriété contre le paiement d'un prix, les parties décident seulement de transférer la jouissance du bien, moyennant une contrepartie. Elles concluent un acte juridique différent de la vente, lequel pourra être qualifié de contrat de location.

52- L'action directe sur la qualification. La transformation du contenu par les contractants peut avoir exclusivement pour but de soustraire l'acte juridique à l'application d'un régime impératif, dans des conditions telles que la solution recherchée par le droit positif ne sera pas obtenue. Comme le constate Monsieur le Professeur François Terré, « *le détour devient détournement* »[180]. La volonté individuelle agit alors directement sur la qualification juridique. L'action sur le cadre, en présence d'un contenu donné conduit à attribuer une qualification impropre, sans que l'application de tel ou tel régime soit prise en considération. Le choix d'une qualification impropre peut procéder soit d'une erreur, soit d'une volonté consciente des contractants. Dans cette dernière hypothèse, les parties veulent, par le biais de la qualification, éluder certaines règles juridiques, entravant leurs initiatives. Ici, la volonté agit directement sur les qualifications. Lorsque la volonté individuelle agit sur un élément objectif, elle cherche le plus souvent à en écarter l'exigence. La déformation des éléments matériels se produit lorsque la volonté essaie d'appliquer à un contenu donné une qualification ne correspondant pas aux éléments le composant. Il y a, en conséquence, atteinte à l'essence de la qualification. La volonté individuelle peut également agir sur les éléments formels. La disparition d'un formalisme rigide permet de comprendre que la volonté individuelle puisse agir sur les contours d'une catégorie[181].

2- Le principe de la liberté de gestion

53- Le principe de la liberté de gestion découle du principe civiliste de la liberté contractuelle[182]. Par application de ce principe, le chef d'entreprise peut librement décider de la structure juridique d'accueil de son activité, de son mode de financement… Le principe de la liberté de gestion autorise le contribuable à choisir les techniques juridiques, mais aussi fiscales les plus adaptées à sa situation. Aussi, la licéité de la décision de gestion fait obstacle à toute immixtion de l'administration fiscale dans la gestion d'une entreprise. En d'autres termes, elle ne saurait

[180] F. Terré, *Volonté et qualification*, préc. cit., spéc. p. 103
[181] Ibid, spéc. p. 116
[182] P. Serlooten, *Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté*, Dr. fisc. 2007, n° 6, 301

remettre en cause les décisions de gestion légalement prises par le contribuable. La décision de gestion est licite, d'un point de vue fiscal, dans les conditions autorisées par le juge (**a**) et par le législateur (**b**).

a) La reconnaissance jurisprudentielle de la liberté de gestion

54- Un principe reconnu en droit interne. Le Conseil d'État consacre le principe de liberté de gestion par un arrêt du 7 juillet 1958en posant le principe selon lequel « *il appartient dans chaque cas à l'administration de rapporter la preuve que le contribuable qui n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite, le* maximum *de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser a délibérément agi dans un intérêt commercial étranger à son entreprise* »[183]. Le principe de liberté de gestion emporte deux conséquences. En premier lieu, le contribuable n'est jamais tenu de tirer le *maximum* de profits de ses affaires, sous réserve de respecter l'intérêt de son entreprise. En second lieu, le principe de liberté de gestion ou principe de non-immixtion dans la gestion interdit à l'administration fiscale de remettre en cause la décision du contribuable.

55- Un principe reconnu en droit de l'Union européenne. Le principe de la liberté de gestion est également reconnu par le juge fiscal européen. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti a la faculté de choisir la structure de son activité de manière à pouvoir limiter sa dette fiscale. Par exemple, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, particulièrement, sur des considérations fiscales tenant au régime objectif de la taxe sur la valeur ajoutée[184]. En outre, la double exonération découlant de l'incohérence des législations internes ne saurait priver un assujetti de son droit à déduction[185]. Ce résultat n'est que la conséquence des différences entre les législations des États membres, nonobstant l'instauration du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée. De même, en matière de libertés fondamentales européennes, la Cour de justice de l'Union européenne affirme la liberté d'établir par le contribuable un établissement secondaire, qu'il s'agisse d'une filiale, d'une succursale ou

183 CE, 7 juill. 1958, n° 35977 : Dr. fisc. 1958, n° 44, comm. 938

184 CJCE, 9 oct. 2001, aff. C-108-99, *Cantor Fitzerald International*, pt 33

185 CJUE, 22 déc. 2010, aff. C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c/ RBS Deutschland Holding GmbH*, pt 42 : Dr. fisc. 2011, n° 1, act. 16 ; Europe 2011, comm. 81, obs. A.-L. Mosbrucker : La Cour de justice de l'Union européenne juge que « *dans la mesure où, malgré l'instauration du système commun de la TVA par les dispositions de la directive, des différences législatives et réglementaires entre les États membres subsistent en la matière, le fait qu'un État membre, en raison de la qualification qu'il a donné à une transaction commerciale, n'ait pas perçu la TVA en aval ne saurait priver l'assujetti du droit à déduction acquittée en amont dans un autre État membre* ».

d'une agence, dans un État membre présentant une fiscalité plus avantageuse[186]. La création d'un établissement secondaire ne saurait fonder une présomption de fraude fiscale[187].

56- La reconnaissance d'un droit à l'habileté fiscale. Le juge fiscal admet, *in fine*, un droit à l'habileté fiscale[188]. Ce droit paraît *a priori* entrer en conflit avec la règle selon laquelle l'imposition est d'ordre public, l'administration fiscale ne pouvant renoncer à prélever l'impôt[189]. « *Ainsi, en présence « d'habileté », l'on ne saurait, sauf fraude ou artifice, reprocher aux individus de bénéficier de dispositions plus favorables quand ils se trouvent dans le champ d'application de ces dispositions* »[190]. Le principe de non-immixtion de l'administration dans la gestion signifie que celle-ci ne peut apprécier *a posteriori* et d'une façon théorique l'opportunité des actes de gestion pris par un exploitant sous sa responsabilité, afin de les sanctionner[191].

b) La reconnaissance légale du principe de liberté de gestion

57- À l'intérieur du principe de légalité de l'impôt, le législateur instaure un espace de liberté au sein duquel la volonté individuelle du contribuable peut jouer. Ces espaces de liberté se traduisent par l'édiction d'options fiscales ou par la possibilité de décisions de gestion.

58- L'option fiscale. L'option fiscale est « *un droit accordé au contribuable, par la loi, d'exercer un choix entre plusieurs règles fiscales applicables à sa situation* »[192]. Elle exprime « *le choix que le contribuable exerce entre deux ou plusieurs régimes fiscaux applicables à la même situation telle qu'elle est définie par la loi d'impôt* »[193]. Elle suppose donc une manifestation de volonté de la part du contribuable. L'exercice d'une option fiscale légale emporte, dès lors, inéluctablement et nécessairement une subjectivisation de la qualification et, *in fine*, de l'imposition. En effet, le contribuable est en droit de mener une dialectique quant au montant de sa dette fiscale lui permettant alors de la moduler en toute légalité. La subjectivisation de la qualification doit, néanmoins, s'exercer dans le cadre du

---

[186] CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros*, pt 27 : Rec. I, p. 1459 ; CJCE, 11 déc. 2003, aff. C-346/01, *Barbier*, pt 71 : Rec. I, p. 15013 ; CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadburry Schweppes plc*, pt 37 : Bull. Joly 2006, n° 12, § 209, p. 1399, obs. C. Valentin et D. Charrier-Blestel ; Les nouvelles fiscales 2006, note D. Gutmann : La CJCE estime que « *la circonstance que la société a été créée dans un État membre dans le but de bénéficier d'une législation plus avantageuse n'est pas, à elle seule, suffisante pour conclure à l'existence d'un usage abusif de cette liberté* ».

[187] Infra n°s 240 et s.

[188] M. Cozian, *Éloge de l'habileté fiscale*, RFN 2006, n° 1, alerte 1

[189] J.-J. Bienvenu et Th. Lambert, *Droit fiscal*, op. cit., n° 190, p. 182

[190] S. Asencio, *La disqualification en droit privé interne*, op. cit., p. 366

[191] Ch. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, préf. M. Cozian, LGDJ, t. 29, 1990, n° 184, p. 182

[192] J.-J. Bienvenu et Th. Lambert, *Droit fiscal*, PUF, 3ème éd., 2003, n° 113, p. 105

[193] A. Agostini, *Les options fiscales*, préf. J. Lamarque, avant-propos M. Cozian, LGDJ, Bibliothèque de science financière, t. XX, 1983, p. 7

principe de légalité. L'efficacité de l'option fiscale dépend de son opposabilité à l'administration fiscale lorsqu'elle a été régulièrement exercée. Elle a l'obligation de respecter et de donner plein effet au choix du contribuable. L'opposabilité de l'option fiscale au contribuable signifie qu'il ne peut prétendre à l'application cumulative des différents régimes entre lesquels l'option est ouverte. En outre, elle implique qu'il ne peut librement la révoquer car, en principe, les textes règlent la durée des effets de l'option et les conditions de sa révocabilité. À ce titre, le Conseil d'État juge que « *l'administration fiscale est en droit d'opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a opté, sans que le contribuable puisse utilement se prévaloir, ultérieurement, de ce qu'il ne remplissait pas les conditions auxquelles le bénéfice de ce régime est subordonné, ce qui aurait permis à l'administration de le remettre en cause dès les premiers effets de l'option* »[194]. Il en résulte que l'option fiscale est opposable au contribuable par l'administration fiscale, quand bien même il ne remplit pas les conditions de l'option au moment où il a exercé son choix. Ceci implique que l'administration fiscale appliquera intégralement le régime optionnel, le contribuable ne pouvant se prévaloir de son erreur. En effet, le juge estime qu'il n'est pas de son intérêt de se prévaloir, au moment du contrôle de l'administration fiscale, de l'erreur commise initialement. Une telle solution est critiquable en ce qu'elle aboutit à appliquer un régime fiscal de faveur à un contribuable n'en remplissant pas les conditions et à autoriser l'administration fiscale à en tirer toutes les conséquences fiscales[195].

59- Les décisions de gestion. La décision de gestion se définit comme « *la décision de procéder à une écriture ou un ensemble d'écritures comptables dont la passation est facultative ou de fixer le* quantum *de ces écritures en utilisant une marge de choix que les prescriptions laissent ouvertes* »[196]. Elle comporte un élément subjectif dans la mesure où elle implique, de la part de l'entrepreneur doté d'un pouvoir discrétionnaire, un choix entre plusieurs possibilités entraînant, selon le sens dans lequel il est exercé, des conséquences fiscales différentes. Constituent, par exemple, une décision de gestion la constitution d'une provision[197], la réévaluation libre de l'actif[198], les déclarations rectificatives rejetant une réévaluation libre de l'actif après expiration du délai de déclaration[199] ou encore la non-imputation des amortissements réputés différés sur les résultats du premier exercice bénéficiaire[200]. L'administration fiscale est en droit de tirer toutes les conséquences légales de la

194 CE, 30 juill. 2010, n° 317425, *M. Tasset* : Dr. fisc. 2010, n° 50, comm. 593, concl. P. Collin, note J.-P. Le Gall
195 V. en ce sens : O. Debat, *À propos de l'arrêt Tasset. – Pourquoi avoir posé un principe général d'opposabilité par l'administration des options irrégulières ?*, RFN 2010, n° 11, étude 13, n° 20 : « *Il permet à l'administration d'invoquer à sa guise un effet de la loi alors que les présupposés posés par celle-ci ne sont pas respectés ; c'est-à-dire d'agir* contra legem. *Il aboutit à la mise en œuvre des effets de la loi mais en dehors du champ qu'elle délimite ; d'où une application de la loi hors la loi* ».
196 D. Fabre, concl. sous CE, 4 juill. 1979, n° 5511, Dr. fisc. 1980, n° 16, comm. 890
197 CE, 21 oct. 1987, n° 48261 : Dr. fisc. 1988, n° 10, comm. 479
198 CE, 4 août 2006, n° 272383, *M. Maraval* : Dr. fisc. 2006, n° 50, comm. 783, concl. L. vallée ; RJF 2006, n° 1345
199 CE, 27 avr. 2011, n° 322063, *SARL Systèmes Holding* : Dr. fisc. 2011, n° 40, comm. 543, concl. L. Olléon
200 CE, 22 oct. 2012, n° 327794, *SA Delaunay et Fils* : Dr. fisc. 2012, n° 3, comm. 64

décision de gestion prise par le contribuable[201]. Seule la décision de gestion irrégulière ou erreur comptable délibérée est inopposable à l'administration fiscale. L'opposabilité de l'erreur comptable délibérée au contribuable est une application du principe de cohérence avec les écritures comptables[202]. En effet, les écritures comptables déterminent le calcul de l'impôt. Il en découle que la décision de gestion doit être conforme au droit comptable. Droit comptable et droit fiscal apparaissent alors étroitement liés.

§2- Le renvoi au droit privé

60- La technique du renvoi se définit comme « *des dispositions de pure technique rédactionnelle de rattachement à d'autres textes plus ou moins clairement désignés, un autre code, un texte particulier, un ou des articles déterminés, une autre matière, une autre institution* […] »[203]. Elle participe de la cohérence du Droit en instaurant et organisant les rapports entre les règles juridiques. La technique du renvoi se présente comme une « *technique de répétition et de coordination* »[204]. Le renvoi au droit substantiel assure alors la cohérence du Droit en créant une dépendance entre deux textes. Le renvoi règle souvent la complémentarité du droit substantiel et d'un droit sanctionnateur ou réalisateur[205]. Dans une fonction d'agencement des règles, il favorise des « *aller et retour* »[206] entre le droit commun et le droit spécial, ici entre le droit privé et le droit fiscal. Il opère alors une articulation entre une règle générale et une règle spéciale.

61- La règle classique d'interprétation du droit fiscal veut que lorsque la loi fiscale recourt à un concept issu d'une autre branche du droit interne, ce concept ait en droit fiscal la même portée que dans sa branche d'origine, sauf pour la loi fiscale à lui donner expressément une portée différente. En l'absence de tout impératif fiscal contraire, le juge fiscal opère alors un renvoi au droit commun. À défaut de dispositions expresses de la loi fiscale, le droit commun régit les situations appréhendées par le droit fiscal. Comme le concédait le Doyen Trotabas, « *quand les règles du droit privé sont appliquées en droit fiscal, c'est par suite d'un renvoi, exprès ou tacite, de la loi fiscale à la*

---

[201] CE, 25 févr. 2011, n° 338715, *Sté Eurogim* : RJF 2011, n° 550 ; BDCF 5/11, n° 55, concl. N. Escaut : Le Conseil d'État estime que, lorsqu'un contribuable a fait le choix de se placer sous le régime de l'article 39 *quindecies*-I, 1 du CGI le montant net des plus-values à long terme, l'administration « *se borne à tirer les conséquences d'un tel choix, sans prendre une décision de gestion à la place du contribuable, en compensant le supplément de plus-values à long terme révélé par ce contrôle avec le déficit ordinaire de l'exercice au cours duquel ce supplément a été réalisé ou avec les déficits reportables sur cet exercice* ».

[202] CGI, art. 54

[203] J.-L. Bergel, *Vices et vertus de la législation par référence*, RRJ 1997-4, pp. 1209 à 1215, spéc. p. 1212

[204] N. Molfessis, *Le renvoi d'un texte à un autre*, in *Les mots de la loi*, N. Molfessis (sous la dir.), Economica, 1999, p. 55 et s., n° 6, p. 57

[205] G. Cornu, *Linguistique juridique*, Montchrestien, 3ème éd., 2005, n° 78, p. 304

[206] N. Molfessis, *Le renvoi d'un texte à un autre*, op. cit., n° 11, p. 60

loi civile, ou par suite de la communauté des principes en droit fiscal et en droit privé »[207]. Règne en matière fiscale une loi d'économie des moyens. À ce titre, le renvoi peut être explicite (**A**) ou implicite (**B**).

A. Le renvoi explicite au droit privé

62- La possibilité d'un renvoi explicite au droit civil par le législateur. Le législateur peut opérer un renvoi explicite au droit civil. Des exemples non exhaustifs permettront d'illustrer ce propos. La notion du pacte de solidarité civile est définie par renvoi à l'article 515-1 du Code civil[208]. De même, l'article 14 du CGI renvoie à l'article 525 du Code civil pour définir les revenus de l'outillage des établissements industriels attachés au fonds à perpétuelle demeure. Le législateur peut également opérer un renvoi au Code de commerce. La notion d'« entreprises en difficulté » subordonne des régimes fiscaux dérogatoires. L'article 44 *septies* du CGI prévoit une exonération d'impôt sur les bénéfices pour les sociétés créées en vue de reprendre une entreprise en difficulté. L'article 39-12 du CGI autorise la déductibilité des aides financières accordées à telles entreprises. Afin de déterminer si ces régimes sont applicables, il conviendra, préalablement, de s'assurer que l'entreprise constitue une entreprise en difficulté au sens du droit des entreprises en difficultés. Le CGI opère également un renvoi à l'article L. 233- 3 du Code de commerce relatif à la notion de « contrôle ». L'application de l'« amendement Charasse »[209] suppose en effet de vérifier si la société cessionnaire des droits sociaux est contrôlée, directement ou indirectement, par les cédants[210].

63- La possibilité d'un renvoi au droit comptable par le législateur. Le législateur peut également opérer un renvoi explicite au droit comptable. Par exemple, l'article 219-I, a *ter* du CGI dispose que « *constituent des titres de participation les parts ou actions revêtant ce caractère sur le plan comptable* ». Le Conseil d'État se réfère au droit comptable pour fournir une définition fiscale des titres de participation[211]. D'un point de vue comptable, les titres de participation sont des titres « *dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice ou d'en assurer le contrôle* »[212]. Constituent des titres de participation les titres revêtant ce caractère d'un point de vue comptable et ceux inscrits à une subdivision

---

[207] L. Trotabas, *Précis de science et de législation financières*, Dalloz, 11ème éd., 1953, n° 291, p. 300
[208] V. notamment : CGI, art. 6, 44 *quindecies*, 885 A
[209] CGI, art. 223 B, al. 7 – V. également pour un renvoi à l'article L. 233-3 du Code de commerce : CGI, art. 235 *ter* ZD relatif à la taxe sur les transactions financières
[210] CE, 13 juill. 2011, n° 312285, *SAS FTR* : Dr. fisc. 2011, n° 40, comm. 544, concl. J. Boucher, note P. Fumenier et C. Maignan ; RJF 2011, n° 1137
[211] CE, 20 oct. 2010, n° 314247, *Sté Alphaprim* et n° 214428, *Sté Hyper Primeurs* : RJF 2011, n° 16 ; BDCF 2011, n° 5, concl. E. Geffray ; Rev. adm. 2010, n° 379, p. 43, note O. Fouquet ; CE, 12 mars 2012, n° 324295, *EURL Alci* : RJF 2012, n° 564 ; BDCF 2012, n° 67, concl. N. Escaut ; RTD com. 2012, p. 417, obs. O. Fouquet
[212] PCG, 82, p. I. 42

spéciale d'un compte du bilan autre que le compte « titres de participation ». Est instituée une présomption irréfragable de qualification de titres de participation pour les actions acquises par voie d'OPA ou d'OPE par l'entreprise initiatrice ou pour celles bénéficiant du régime fiscal « mère-fille », à la condition que ces titres soient inscrits au compte « titres de participation ». La qualification de titres de participation ne dépend pas de l'objet de la société. Par exemple, une holding d'investissement peut détenir des titres de placement et, inversement, une société de gestion patrimoniale peut, quant à elle, détenir des titres de participation. Le caractère durable d'une possession dépend des circonstances de fait. L'utilité des titres peut être caractérisée si les conditions d'achat des titres en cause révèlent l'intention de l'acquéreur d'exercer une influence sur la société émettrice et lui donnent les moyens d'exercer une telle influence. Ainsi en est-il notamment des participations permettant à l'acquéreur de détenir une minorité de blocage[213]. La notion de titres de participation est caractérisée par un objectif de détention durable des titres et par un objectif consistant à exercer une influence ou un contrôle sur l'entreprise. Pour être significative, l'influence doit résulter d'une participation effective à la gestion et à la politique financière de la société émettrice. La notion de contrôle telle qu'entendue par le droit comptable renvoie à la notion juridique de contrôle au sens des articles L. 233-3 et L. 233-16 du Code de commerce.

B. Le renvoi implicite au droit privé

64- Le réflexe premier en l'absence de définition fiscale d'une notion est de se tourner vers la définition de la notion telle que retenue par le droit substantiel d'origine. Dès lors que la loi fiscale ne comporte pas de définition spécifique, l'administration fiscale et le juge fiscal se doivent de qualifier la situation juridique conformément aux définitions et concepts de droit commun. Le juge évite, sauf nécessité particulière découlant de la nature même du régime concerné, de s'écarter de la définition fournie par les autres branches du Droit. La définition fiscale se superpose à la définition juridique. La règle de droit fiscal emprunte alors purement et simplement, « *naturellement* »[214], aux autres disciplines juridiques leurs notions chaque fois qu'elles permettent de résoudre le problème fiscal en cause. Le juge s'en tient alors au sens primitif de la notion sans l'adapter aux besoins spécifiques du droit fiscal. Les exemples d'emprunt au droit commun, droit civil ou droit des affaires, sont innombrables. Un bref aperçu de notions clés confortera le propos.

---

[213] CE, 20 oct. 2010, n° 314248, *Sté Hyper Primeurs*, op. cit.

[214] G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, préf. G. Gest, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 94, 2010, n° 366, p. 383

65- Le juge fiscal fait pleinement sienne la notion juridique de donation. Pour l'application des droits de mutation à titre gratuit, la Cour de cassation s'appuie sur l'article 894 du Code civil en exigeant un appauvrissement du donateur et un enrichissement corrélatif du donataire afin de caractériser une libéralité. Par exemple, dans un arrêt du 19 décembre 2006[215], elle rejette la qualification d'une donation rémunératoire en mutation à titre gratuit faute d'intention libérale. De même, le Conseil d'État se réfère à la notion de donation afin de préciser le sens de la notion de cession d'établissement. Dans un arrêt du 12 février 2013[216], il estime qu'une donation en pleine propriété d'une entreprise individuelle constitue une cession d'établissement au sens de l'article 1518 B du CGI. Il s'ensuit que les cessions s'entendent de tous les transferts de propriété consentis entre un cédant et un cessionnaire, sans opérer de distinction selon qu'ils sont effectués à titre onéreux ou à titre gratuit. Alors que la contribution foncière des entreprises est réputée être une imposition revêtant un caractère réaliste, la Haute juridiction administrative adopte une stricte analyse juridique des dispositions de l'article 1518 B du CGI. D'une manière générale, les mutations à titre gratuit doivent être considérées comme des cessions car elles emportent une mutation patrimoniale. Comme le souligne le Rapporteur public Stéphane Verclytte, dans ses conclusions sous l'arrêt du 13 décembre 2006, toute cession ne se fait pas nécessairement à titre onéreux[217]. Il suffit qu'il y ait une rencontre de volonté et un transfert de propriété. Le droit civil et le droit des affaires ne sont pas les seuls droits à être pris en considération par le juge fiscal. En effet, le critère d'assujettissement à la contribution foncière des entreprises et à la taxe sur la valeur ajoutée suppose l'absence de tout lien de subordination. Or, pour caractériser ce lien, le juge n'hésite pas à faire appel au droit social afin de caractériser l'indépendance du contribuable. Ce même lien de subordination permet également de faire le départ entre les revenus du travail salarié et les revenus du travail indépendant.

66- En matière d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, le juge recourt, en cas de carence de la loi fiscale, aux notions comptables. Le droit comptable irrigue le droit fiscal. Les rapports entre le droit comptable et le droit fiscal sont régis par l'article 38 *quater* de l'annexe III au CGI. Cet article dispose que « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celle-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ». En cas de silence de la loi fiscale, application doit être faite de la loi comptable. Par exemple, le droit fiscal ne pose pas de définition particulière de la notion d'« immobilisation ». Il reprend, à son compte, les définitions fournies par le droit comptable. Le droit comptable revêt une

[215] Cass. com., 19 déc. 2006, n° 05-17086, *M. Sciandra* : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 967
[216] CE, 13 févr. 2013, n° 348681, *Clerget* : Dr. fisc. 2013, n° 28, comm. 367
[217] S. Verclytte, concl. sous CE, 13 déc. 2006, n°s 283914, 283915, 289569, 289806, 289894 et 275239, *Rocamat Pierre Naturelle*, Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 234 ; BDCF 2007, n° 29

importance particulière en matière d'assiette, en particulier en cas de carence du droit fiscal[218]. Dans un arrêt du 23 décembre 2013, le Conseil d'Etat pose clairement le principe de connexité entre le droit comptable et le droit fiscal relativement aux provisions[219]. En effet, il estime que lorsqu'une provision a été constatée dans les comptes de l'exercice, l'entreprise a l'obligation de déduire fiscalement cette provision, exception faite des dispositions fiscales particulières de l'article 39-1, 5° du CGI. Si la connexion entre droit fiscal et droit comptable constitue le principe[220], ces deux droits entretiennent des « *liaisons dangereuses* »[221], entremêlant convergence et divergence.

67- Il appert que tant le législateur que le juge fiscal sont mus par une volonté d'assurer la cohérence du droit fiscal au sein du système juridique. Cependant, ces mêmes acteurs peuvent détourner le sens primitif d'une notion juridique pour le soumettre à des contingences d'ordre fiscal. Par exemple, la notion fiscale de libéralité est plus compréhensive que la notion juridique de libéralité dans la mesure où elle englobe des situations de fait ne constituant pas, d'un point de vue strictement juridique, une véritable libéralité. Ainsi sont qualifiés de libéralité des revenus réputés distribués[222]. Se produit alors un dévoiement du droit privé par le droit fiscal.

Section 2- L'insubordination du droit fiscal au droit privé

68- Face à des impératifs propres, le droit fiscal peut faire sécession à l'égard des qualifications de droit substantiel. Une telle situation a donné lieu à la controverse sur la nature juridique du droit fiscal et, en particulier, à son éventuelle autonomie vis-à-vis du droit privé. Le droit fiscal serait un droit autonome en ce qu'il peut dévoyer des concepts juridiques (**§1**). Corollaire de l'autonomie du droit fiscal, le réalisme lui permettrait d'appréhender la matière imposable où qu'elle se trouve et quelle que soit sa forme sans tenir compte de l'étiquette juridique que les parties lui ont donné (**§2**).

---

[218] CE, 13 juill. 2011, n°311844, *SA GH Mumm & Cie* : Dr. fisc. 2011, n°47, comm. 599, note L. Chatain ; RJF 2011, n°1130

[219] CE, plén., 23 déc. 2013, n° 346018, *SAS Foncière du Rond-Point* : Dr. fisc. 2014, n° 14, comm. 250, concl. É. Crépey, note G. Blanluet

[220] A. de Bissy, *La sanction de la comptabilité par la fiscalité*, Dr. fisc. 2007, n° 44, 938, n° 42 : « *La déconnexion entre la fiscalité et la comptabilité rendrait orphelin le droit fiscal ; il lui faudrait appliquer des règles spécifiques pour le calcul de l'impôt qui ne seraient pas les règles purement comptables. Voilà une perspective bien effrayante…* ».

[221] M. Cozian, *Le rapt et le viol de la comptabilité par la fiscalité : l'exemple des provisions*, LPA 1998, n° 63, p. 4

[222] Infra n° 188

§1- L'autonomie du droit fiscal

69- Jusqu'à la fin du XIX^{ème} siècle, les problèmes fiscaux se résument principalement à des difficultés de droit privé, liées à la qualification juridique des faits, le droit fiscal apparaissant « *comme une matière de second rang présentant peu d'intérêt par rapport aux questions suscitées par le droit privé* »[223]. L'accroissement des besoins financiers de l'État conduit le législateur fiscal à instituer des impositions plus productives que les droits d'enregistrement et présentant, en conséquence, une part de « *juridisme* »[224] moindre. Le développement de ces impositions moins juridiques et plus économiques s'accompagne, corrélativement, d'une législation spécifique. Dès 1926, le Doyen Trotabas se prononce en faveur de l'autonomie du droit fiscal en soulignant que celui-ci apparaît « *très nettement comme un droit autonome, mais exceptionnel* »[225]. Par un abus de langage, le droit fiscal est présenté comme un droit autonome tant à l'égard du droit privé qu'à l'égard du droit administratif. De cette présentation, il en découle que le droit fiscal serait un « électron libre » au sein du système juridique. Or une telle autonomie conduit à une incohérence de l'ordre juridique et porte atteinte à la sécurité juridique du contribuable. Selon le Doyen Gény, pourfendeur de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, affirmer une telle autonomie, « *ce serait […] signifier que le droit fiscal trouve sa loi en lui-même et en lui seul, bien plus qu'il se constitue à soi-même cette loi, qu'il se la fait, sinon sans souci du reste, à tout le moins suivant sa nature et ses visées, se résumant dans ce qu'on place sous le vocable de « fiscalité »* »[226]. Le Professeur Maurice Cozian prendra le relais de la critique de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, qualifiant cette dernière de « *tarte à la crème* »[227]. Droit autonome ou droit spécifique, ces deux conceptions de l'autonomie *lato sensu* renvoient à l'initiateur de la prise de distance du droit spécial par rapport au droit commun[228]. Il peut s'agir soit du législateur dans son rôle de qualificateur primaire (**A**), soit du juge dans son rôle de qualificateur secondaire (**B**).

A. L'autonomie du législateur fiscal dans son rôle de qualificateur

70- L'autonomie du droit fiscal se manifesterait, d'une part, par ses sources propres codifiées au sein du Code général des impôts et du Livre des procédures fiscales et, d'autre part, par une juridiction spécialisée caractérisée par un contentieux spécifique[229]. L'existence de dérogations par

---

[223] F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne*, op. cit., n° 442, p. 244
[224] F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, RTD civ. 1937, p. 797 et s., spéc. p. 803
[225] L. Trotabas, *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, D.H. 1926, chron. p. 29 et s.
[226] F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, op. cit., spéc., p. 799
[227] M. Cozian, *Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, op. cit.
[228] M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 179
[229] L. Trotabas, *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, préc. cit. ; B. Castagnède, *Nature et caractères du droit fiscal*, op. cit.

rapport au droit commun, de sources propres, d'un code et d'une juridiction spécialisée sont insuffisantes à caractériser une quelconque autonomie d'un corps de règles juridiques. À cet égard, l'existence d'une juridiction spécialisée apparaît plus comme un facteur potentiel d'émancipation que comme un indice tangible d'une autonomie véritable du droit en cause. Adopter comme critère de l'autonomie l'existence de sources propres, d'un code et d'une juridiction spécialisée conduirait à faire de chaque branche du Droit un droit autonome. La véritable autonomie se manifeste lorsque le législateur joue son rôle de qualificateur, conformément aux dispositions de l'article 34 de la Constitution en instituant des dispositions spéciales dérogeant aux postulats juridiques afin de satisfaire l'objet propre du droit fiscal. La loi fiscale se présente alors comme une loi spéciale dérogeant aux règles de droit commun[230]. Du caractère spécial des lois fiscales en découle une autonomie indéniable des qualifications fiscales par rapport aux qualifications juridiques. Néanmoins, l'autonomie du droit fiscal ne saurait être absolue dans la mesure où l'impôt intervient à l'issue d'un processus économique dont la réalisation fait appel à d'autres droits que la fiscalité ne peut totalement ignorer. Si aucun droit n'est à proprement parler autonome, à l'inverse, tout droit objectif est nécessairement spécifique. Le droit fiscal mérite son autonomie à raison de sa spécificité. Sa spécificité, son « *particularisme* »[231] tient à ce que le droit fiscal entretient des rapports particuliers avec le droit privé en ce qu'il taxe certains actes ou faits juridiques. La spécificité du droit fiscal s'explique par son objet spécifique (**1**) et par l'influence exercée par le droit de l'Union européenne (**2**).

1- L'autonomie à raison des impératifs spécifiques du droit fiscal

71- L'objet spécifique du droit fiscal. Le droit fiscal a un objet spécifique : l'obligation fiscale. Le contenu de l'obligation fiscale est déterminé par les lois d'impôt. Entendu comme le droit de l'obligation fiscale, le droit fiscal désigne l'ensemble des règles permettant de déterminer l'obligation fiscale et d'en assurer son exécution. La poursuite efficace de l'objectif financier du droit fiscal peut conduire le législateur fiscal à attribuer un sens particulier à une notion juridique voire à créer des notions ou des catégories propres au droit fiscal. Le législateur en tant qu'auteur de normes peut organiser librement le droit fiscal, sans être tenu de respecter les prescriptions et les qualifications des autres branches du Droit. Ainsi entendu, le principe de l'autonomie du droit fiscal conduit à donner aux qualifications contenues dans les lois fiscales un sens propre, indépendant de celui donné par d'autres disciplines juridiques. Dès lors, ce principe confère au

[230] R. Gassin, *Lois spéciales et droit commun*, D. 1961, chron. XVIII, pp. 91 à 98 : L'auteur définit la loi spéciale comme la loi constituant une disposition dérogatoire au droit commun, le droit commun s'entendant du droit civil.
[231] F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, préc. cit., spéc. p. 797

législateur la faculté de ne pas prendre en considération les qualifications juridiques. Les notions de domicile, de commerçant ont, par exemple, subi une fiscalisation conduisant alors à une divergence de définitions entre les qualifications juridiques et fiscales, les qualifications fiscales se révèlant plus extensives que les qualifications juridiques.

72- Les finalités spécifiques au droit fiscal. Les dérogations aux règles juridiques ne sauraient, toutefois, justifier la satisfaction des intérêts propres de l'administration fiscale. En d'autres termes, les dérogations aux qualifications juridiques doivent être peu nombreuses et justifiées par les impératifs propres à la matière fiscale. Nonobstant le développement d'une législation spécifique à tendance plus économique, le droit fiscal doit nécessairement emprunter des moyens proprement juridiques à l'ordre juridique, alors même qu'il en modifierait plus ou moins l'application et l'emploi en fonction de son but propre, créant de la sorte un « *dépaysement juridique* »[232]. Apparaît alors un dernier fondement de l'autonomie, les finalités poursuivies par la matière, son esprit. Séduisant au premier abord, le fondement de l'objectif propre au droit fiscal est, néanmoins, susceptible de réserves en ce qu'il n'est pas toujours suffisant et se révèle parfois impuissant à expliquer l'émancipation de la branche du Droit en cause[233]. Soit il est possible de reconstituer la volonté, au moins implicite, du législateur d'écarter la règle de droit commun et le détour par la notion d'autonomie devient inutile. Soit il n'existe aucune volonté réelle du législateur de refouler le droit commun et l'autonomie ne devient qu'un artifice insusceptible de justifier juridiquement le refoulement du droit commun. En réalité, la mise à l'écart du droit commun par le droit spécial se fonde sur l'inopportunité de la règle commune. Celle-ci est écartée car elle ne répond pas aux préoccupations de la branche du droit spécial qu'est le droit fiscal. Les finalités spécifiques au droit fiscal conduisent soit à une instrumentalisation des qualifications juridiques par ce droit, soit à une définition purement fiscale d'une notion ignorée par le droit privée. S'agissant de l'instrumentalisation des qualifications juridiques, exemple peut être pris des contrats rachetables au sens de l'article 885 F du CGI. Le législateur opère un renvoi à l'article L.132-23 du Code des assurances pour définir les contrats non rachetables. Cependant, une difficulté de qualification se présente lorsque le contrat stipule une clause d'indisponibilité temporaire de la faculté de rachat. La jurisprudence considère qu'une telle clause est indifférente

---

[232] J.-P. Le Gall, *Du bon ou du mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française*, JCP N 2001, n° 30-35, p. 1278 et s., n° 3

[233] Ch. Goldie-Genicon, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, op. cit., n° 105, p. 146 : « *De deux choses l'une : ou bien on parvient à extraire des textes spéciaux, la volonté au moins implicite du législateur d'écarter telle ou telle disposition de droit commun, et le recours à la notion d'autonomie est inutile ; ou bien on ne trouve aucune trace réelle de cette volonté et la proclamation de l'autonomie n'est qu'un artifice destinée à marquer l'absence d'assise réelle du refoulement du droit commun* ».

quant à la qualification car le droit au remboursement constitue une créance liquide et certaine[234]. Le droit au rachat subsiste pendant la période d'indisponibilité. À ce titre, les contrats « euro croissance » revêtent la nature d'un contrat rachetable nonobstant l'immobilisation temporaire imposée au souscripteur de l'assurance. En droit fiscal, le rachat est perçu comme une créance de droit commun disponible pour le souscripteur, alors même que le contrat d'assurance-vie comporte une clause de non-rachat temporaire. Une telle solution emporte un élargissement de l'assiette taxable à l'ISF. La notion de trust illustre parfaitement, quant à elle, le saisissement par le droit fiscal d'une technique juridique ignorée par le droit civil. En effet, il n'est « *ni une personne morale, ni une indivision, ni un mandat, ni une fiducie* »[235]. En droit anglo-saxon, le trust se définit comme « *un instrument au sein duquel des biens sont détenus par une personne (le* trustee*) à la requête d'une autre personne (le* settlor*) pour le bénéfice d'une tierce partie (le* beneficiary*)* »[236]. Il se caractérise par la division de la propriété entre le *legal ownership* et l'*equitable interest*. Bien qu'ils ne constituent pas un élément du droit français, la jurisprudence admet que les trusts institués à l'étranger produisent des effets en France, dès lors qu'ils ont été constitués en respectant les lois en vigueur dans l'État de création et qu'ils ne comportent pas de dispositions contraires à l'ordre public français, en particulier la réserve héréditaire. Afin d'éliminer toute incertitude, l'article 14 de la première loi de finances rectificative pour 2011[237] a instauré un dispositif dédié au trust. Faute de pouvoir l'assimiler à des catégories juridiques connues du droit français, le législateur a construit une définition fiscale propre du trust et de ses acteurs. Aux termes de l'article 792-0 *bis* du CGI, le trust est défini comme l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État autre que la France, par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou des droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé. Sont considérés comme des trusts toutes les relations juridiques répondant à cette définition, quelles que soient leur appellation ou les caractéristiques du trust. Ainsi, des entités ne répondant pas à la dénomination de trust entreront dans le champ de cette qualification, dès lors que les relations créées répondent à cette définition. Au contraire, sont exclus de la qualification fiscale les trusts créés par des sociétés et dédiés à la gestion des dispositifs d'épargne salariale. La définition fiscale reprend, d'ailleurs, en substance la définition figurant à l'article 2 de la Convention de la Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance. Cette reprise ne conduit pas à introduire le trust en droit français mais permet seulement la qualification de structures étrangères en trust au regard

[234] Cass. com., 24 juin 1997, n° 95-19.577, *M. et Mme Junca* : Dr. fisc. 1997, n° 42, comm. 1091 ; RJF 11/97, n° 1076 ; CE, 3 déc. 2012, n° 349202, *Gentil* : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 193, concl. B. Bohnert, note S. Quilici
[235] C. Gréraud, *Trusts – Aspects ciivls (droit international privé) et fiscaux*, RFN 2011, étude 19
[236] Définition du *Black's Law Dictionnary*, dictionnaire juridique américain de référence
[237] L. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 14 : Dr. fisc. 2011, n° 30, comm. 461

du droit fiscal. La définition du constituant permet également d'appréhender la réalité économique d'un trust sans qu'une apparence juridique puisse être opposée. En d'autres termes, il s'agit de rechercher le véritable constituant. Toutefois, cette définition extensive s'éloigne de la définition selon le droit étranger gouvernant le trust.

2- L'autonomie à raison de l'influence du droit de l'Union européenne

73- Jusqu'en 2002, les notions juridique et fiscale de fusion étaient alignées. En effet, l'application du régime fiscal de faveur des fusions était réservée aux opérations juridiquement qualifiées comme telles au sens de l'article L. 236-1 du Code de commerce. L'alignement du droit fiscal et du droit des sociétés n'était pas satisfaisant dans la mesure où l'absence de définition fiscale des fusions et assimilées rendait délicate l'application de la directive « fusions ». En particulier, étaient exclues du régime de faveur des fusions les opérations de confusion de patrimoine prévues par l'article 1844-5 du Code civil. La loi de finances pour 2002[238] introduisit au sein du CGI une définition fiscale des opérations de fusion, créant alors une divergence – salutaire – entre le droit fiscal et le droit des sociétés. Corrélativement, elle emporte une convergence entre la définition interne et la définition européenne des fusions. Toutefois, convergence ne signifie pas identité. En effet, il existe une différence terminologique entre la définition française et la directive « fusions ».

74- En matière de TVA, la notion de prestation de services ne coïncide pas avec la notion civiliste de contrat de louage puisque sont qualifiées de prestation de services les livraisons de biens meubles incorporels[239]. Surtout, la directive TVA reconnaît l'existence de contrats à soi-même que sont les livraisons de biens à soi-même[240] et les prestations de services à soi-même. Il y a livraison à soi-même lorsqu'un assujetti a, pour une même opération, la double qualité de fournisseur et de consommateur. Alors même que l'opération ne met en présence deux personnes distinctes, elle sera attraite dans le champ d'application de la TVA afin d'assurer une parfaite neutralité. Les notions fiscales ayant trait à la TVA heurte les classifications juridiques traditionnelles.

---

[238] L. fin. pour 2002, n° 2001-175, 28 déc. 2001, art. 85 : Dr. fisc. 2002, n° 1-2, comm. 1 ; V. sur ce point : D. Villemot, *La nouvelle définition des fusions et des scissions*, Dr. fisc. 2002, n° 25, 22

[239] CGI, art. 256-IV

[240] CGI, art. 257, 8°

B. L'autonomie du juge fiscal dans son rôle de qualificateur

75- Le législateur fiscal emploie des termes à forte connotation civiliste, sans pour autant toujours préciser s'ils conservent leur acception originelle. Se pose alors la question de savoir s'il convient de conférer aux termes le sens de droit commun ou un sens proprement fiscal. Le silence s'avère pesant sur la prévisibilité des qualifications. Le Doyen Trotabas admettait que le droit fiscal « *devra tenir compte, dans une mesure que la science de l'interprète devra justement préciser, de l'esprit, sinon de la lettre du droit privé* »[241] car ce dernier constitue une base commune dans laquelle le droit fiscal puise. Cette analyse est paradoxalement partagée par le Doyen Gény : « *sans être aucunement subordonné, ni au droit privé, ni au droit public commun, le droit fiscal doit les respecter et les appliquer docilement, toutes les fois que la loi d'impôt y renvoie pour ses déterminations, sans qu'il y ait, ni dans son texte, ni dans son esprit, rien qui en commande une déformation ou une déviation* »[242]. Dans l'hypothèse où le droit fiscal ne fournit aucune définition de la qualification fiscale de la situation en cause, il est légitime de s'interroger sur le point de savoir si le juge est lié par la qualification juridique. Selon Monsieur le Professeur Marc Pelletier, la controverse relative à l'autonomie du droit fiscal consisterait à savoir si l'administration fiscale et le juge fiscal sont liés par les constructions jurisprudentielles de la juridiction judiciaire, systématisées par la doctrine[243]. Cet auteur replace le débat relatif à l'autonomie sur le terrain des constructions doctrinales induites de l'ensemble des solutions concrètes rendues par les juridictions ordinaires, et non la portée des décisions juridictionnelles concrètes rendues par les juridictions ordinaires. Autrement dit, l'autonomie concernerait l'autorité de la jurisprudence judiciaire en matière fiscale, et non l'autorité des normes juridictionnelles ordinaires sur l'administration fiscale[244]. Une telle analyse doit être rejetée. Dès lors que la loi fiscale ne comporte pas de définitions spécifiques des concepts juridiques, l'administration fiscale et le juge de l'impôt se doivent de qualifier la situation juridique conformément aux définitions et aux concepts de droit commun tels qu'interprétés par le juge de droit commun. Le juge fiscal doit alors, dans une commune mesure, s'attacher aux catégories du droit privé afin de ne pas porter atteinte à la prévisibilité des qualifications. L'analyse de la jurisprudence fiscale démontre une convergence avec les solutions du juge judiciaire. Cependant, si l'application pure et simple des qualifications

---

[241] L. Trotabas, *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, op. cit., p. 29

[242] F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, RTD civ. 1931, p. 797 et s., n° 17, p. 824 ; M. Cozian, *Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : L'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, op. cit., n° 13, p. 532 ; Ph Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, op. cit., p. 222

[243] M. Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, op. cit., n° 722, p. 449

[244] Ibid, n° 725, p. 452 : La controverse sur l'autonomie du droit fiscal vise une confusion entre l'interprétation scientifique de la doctrine et l'interprétation authentique de l'administration, organe d'application du droit.

de droit substantiel conduit à des aberrations fiscales, le juge se doit, au nom du principe de sécurité fiscale, d'adapter le sens de la notion juridique si celui-ci se révèle inopportun.

76- Seul le juge est apte à mesurer l'opportunité de l'application de la règle de droit commun. Le véritable signe probant de l'autonomie d'une branche du Droit réside dans la liberté du juge. Comme le souligne Madame le Professeur Charlotte Goldie-Genicon, « *un droit ne peut prétendre à la qualification d'autonome que si le juge qui en assure la sanction ne prête pas une allégeance nécessaire aux règles qui lui sont extérieures et accepte, devant le mutisme du corps autonome, de forger des solutions qui vont à l'encontre de ces normes étrangères* »[245]. Le juge retient alors des arguments d'opportunité pour recourir ou non aux concepts juridiques. Au titre des ces arguments d'opportunité figurent l'objectif d'adaptation du droit fiscal et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. L'adaptation de la règle de droit fiscal suppose que soit prise en considération la réalité économique et sociale par le juge. Cette dernière va se traduire par la recherche d'une neutralité de l'impôt, d'une neutralisation des effets juridiques et fiscaux néfastes de la notion sujette à l'interprétation. Le juge interprétera la notion en fonction des buts et de la logique propres au droit fiscal. L'impôt étant assis sur une réalité économique, l'interprétation par le juge fiscal des notions juridiques doit prendre en compte cette dimension économique, quitte à s'éloigner du sillage du droit privé.

77- La notion de cession n'étant pas définie par le législateur fiscal illustre parfaitement cette situation. La notion de cession d'éléments de l'actif immobilisé est plus large que la notion civiliste de cession laquelle est synonyme de vente. La cession s'entend fiscalement comme « *une opération ou un événement qui se traduit, en fait, par la disparition à l'actif de l'entreprise des éléments dans lesquels ces plus-values (ou moins-values) étaient latentes* »[246]. En d'autres termes, la cession peut être définie comme toute sortie d'un élément immobilisé du bilan de la société. Aussi, il y aura cession dès lors que s'opère le passage du patrimoine de l'entreprise au patrimoine d'un tiers révélant la plus-value latente. La qualification de plus-value est indépendante du caractère involontaire ou volontaire de la cession des éléments d'actif. Par exemple, le refus ministériel de renouveler l'autorisation de transport aérien dont la société bénéficie constitue le fait générateur d'une plus-value au sens de l'article 39 *duodecies* du CGI[247]. Tout transfert, volontaire ou involontaire, d'un bien d'un patrimoine à l'autre est assimilable à une cession. Autrement dit, la notion fiscale de cession s'entend de la sortie d'un bien d'un patrimoine et son entrée dans un autre comme s'il y avait eu transaction avec un tiers. En matière de bénéfices industriels et commerciaux, le Conseil d'État

[245] Ch. Goldie-Genicon, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, op. cit., n° 102, p. 143
[246] BOI-BIC-PVMV-10, 12 sept. 2012, § 20
[247] CE, 8 oct. 2010, n° 318832, *Sté Nice Hélicoptères* : Dr. fisc. 2011, n° 7, comm. 215, concl. L. Olléon, note L. Wintz ; RJF 2011, n° 13

affirme que le retrait par un exploitant d'un bien figurant à l'actif de son entreprise pour le comprendre dans son patrimoine privé constitue une cession d'élément d'actif au sens de l'article 38-1 du CGI[248] ou un prélèvement d'élément d'actif au sens de l'article 38-2 du même code[249]. Le juge fiscal considère que le retour dans le patrimoine privé d'un bien affecté à l'exploitation emporte taxation de la plus-value de sortie. Une telle solution est conforme à l'idée selon laquelle toute sortie de bilan emporte taxation de la plus-value. La cessation d'une entreprise individuelle emporte le retour des biens affectés à l'exploitation dans le patrimoine privé de l'exploitant[250]. Dès lors, la désaffectation d'un bien à l'exploitation est assimilée à une cession.

§2- Le réalisme du droit fiscal

78- Le droit fiscal frappe des situations juridiquement qualifiées. De ce constat, il en est déduit que le droit fiscal ne s'intéresse qu'aux faits sans se soucier de l'habillage juridique. Apparaît son caractère de droit réaliste n'appréhendant que la réalité des choses et justifiant, par là-même, l'imposition de toutes les réalités économiques constituées par les situations juridiques attraites dans le champ de l'imposition. Cependant, la réalité du droit fiscal relève à la fois de la réalité économique et de la réalité juridique. Les conséquences tirées du réalisme du droit fiscal conduisent à ne s'intéresser qu'à la forme et non à la substance de la situation juridique et aboutissent à l'ignorance des règles du droit commun. Avant d'opérer la critique du principe du réalisme du droit fiscal (**B**), il convient de le présenter (**A**).

A. Présentation du principe du réalisme du droit fiscal

79- Les divergences entre les qualifications fiscales et les qualifications juridiques se fonderaient sur le réalisme du droit fiscal car celui-ci frappe des réalités économiques et non des abstractions juridiques[251]. De cette présentation, il en découle que le principe du réalisme du droit fiscal manifeste la faculté pour la norme fiscale de ne pas tenir compte des autres normes existantes et de ne tenir compte que des choses afin de les soumettre à l'imposition[252]. Selon Monsieur le Professeur Bernard Castagnède, le réalisme du droit fiscal peut « *conduire à ignorer les*

[248] CE, 5 déc. 1973, n° 86298 : Lebon, p. 693
[249] CE, plén., 10 juill. 1974, n° 84702 : Lebon, p. 419
[250] CE, 3 mai 2004, n° 241370, *M. Dumonteil* : Dr. fisc. 2004, n° 41, comm. 743, concl. M.-H. Mitjaville ; CE, 9 juill. 2010, n° 301579, *Castex* : RJF 2011, n° 578 ; BDCF 5/11, n° 59, concl. C. Legras
[251] J.-Cl. Martinez et P. di Malta, *Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable*, op. cit., n° 153, p. 135
[252] Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, op. cit., p. 224

règles du droit commun ou écarter les apparences données à une opération, pour faire prévaloir l'objectif de taxation »[253]. En conséquence, la qualification fiscale des actes et faits juridiques serait indépendante de celle adoptée au regard des autres branches du Droit[254]. L'objet du principe du réalisme du droit fiscal est de faire prévaloir l'intérêt fiscal de l'État[255]. Ceci emporte pour conséquence que le droit fiscal peut méconnaître les situations juridiques régies par le droit privé. Le principe du réalisme du droit fiscal constitue à la fois la dimension et la conséquence de l'autonomie du droit fiscal. En d'autres termes, le principe du réalisme signifierait que la qualification des actes et des faits juridiques s'effectue en fonction de l'objet imparti à la norme fiscale, c'est-à-dire « *appréhender le fait, voire même de le reconstituer en le dépouillant de la façade juridique derrière laquelle il est dissimulé* »[256] et de frapper « *la matière imposable partout où elle se trouve sans se soucier des conditions dans lesquelles le fait générateur de l'impôt est intervenu* »[257]. Lorsque la loi fiscale s'écarte du droit commun, elle souhaite éviter que, sous couvert des principes civilistes, s'instaurent des pratiques dont le seul but est d'éluder l'impôt en déguisant la nature véritable du fait juridique ou de l'acte juridique.

80- Partant, la loi fiscale ne frapperait que des faits juridiques, des situations objectives sans se soucier de leur qualification juridique. Le Commissaire du gouvernement Corneille se prononçait clairement en ce sens lorsqu'il affirmait qu'une loi fiscale est « *une loi destinée à frapper la matière imposable et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter de façon primordiale des conditions où elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit* »[258]. En d'autres termes, la loi fiscale n'atteindrait que des faits. Dès lors, elle imposerait toutes les situations de fait et justifierait notamment l'imposition des sociétés de fait. Ces deux assertions sont critiquables tant au regard de la théorie du droit qu'au regard du droit privé. L'idée selon laquelle la loi fiscale n'atteint que des faits doit être rejetée au regard de la définition même de l'opération de qualification juridique des faits. Comme le soulignent Messieurs les Professeurs Jean-Jacques Bienvenu et Thierry Lambert, « *l'originalité de la loi fiscale serait donc de frapper toujours des faits. Mais qui ne voit que toute loi s'applique d'abord à des faits, toute qualification juridique se définissant à partir de la réunion d'éléments de fait. Toute opération de qualification en vertu de la loi fiscale ou de toute autre loi sélectionne les éléments de fait requis par la loi pour constituer cette qualification. Il n'y a de ce point aucune originalité du droit fiscal* »[259]. Les auteurs en concluent que le Commissaire du gouvernement confond la qualification en tant que catégorie et les conflits de qualifications lors de la réalisation de la catégorie.

[253] B. Castagnède, *Nature et caractères du droit fiscal*, op. cit., n° 3
[254] F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, op. cit., n° 433, p. 241
[255] Ibid
[256] Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, op. cit., p. 225
[257] Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, préf. G. Vedel, LGDJ, 1972, p. 171
[258] P. Corneille, concl. sous CE, 21 janv. 1921, *Syndicat des agents généraux d'assurances de Belfort*, S. 1921. 3. 33
[259] J.-J. Bienvenu et Th. Lambert, *Droit fiscal*, op. cit., n° 67, p. 59

L'opération intellectuelle de qualification fiscale des faits suppose avant tout une « *factualisation* » de la situation déjà juridiquement qualifiée. Ainsi apparaît la nécessité de procéder à une nouvelle opération de qualification des faits dont la prémisse majeure est constituée par la norme fiscale. Deux alternatives se présentent alors. Soit la qualification juridique et la qualification fiscale des faits coïncident et il n'y a aucune perturbation de la nature juridique de la situation de droit ou de fait. Soit la qualification fiscale des faits diffère de la qualification juridique et, partant, nature juridique et nature fiscale ne coïncident pas. Il est dès lors inutile d'invoquer un quelconque réalisme du droit fiscal pour justifier la prévalence de la qualification fiscale sur la qualification juridique. Il s'agit d'une application classique de l'adage « *special generalibus derogant* ».

B. Critiques du principe du réalisme du droit fiscal

81- Les partisans du réalisme du droit fiscal tirent trois conséquences de ce principe : l'imposition des opérations illicites, l'imposition des actes fictifs et l'inopposabilité de certaines fictions juridiques[260]. Dans ces différentes hypothèses, le réalisme du droit fiscal se présente davantage comme un argument d'opportunité.

82- L'imposition de l'illicite. À la lecture du CGI, il apparaît que le caractère licite ou illicite d'une activité serait sans incidence sur l'établissement de l'imposition. En effet, il ne contient aucune disposition expresse relative à l'imposition des profits illicites. Par une interprétation extensive, l'administration fiscale et le juge fiscal rattachent les profits illicites à des catégories fiscales nommées que sont les bénéfices industriels et commerciaux[261] et les bénéfices non commerciaux[262]. Aussi, les profits illicites sont soumis au régime fiscal des bénéfices licites. L'application de ce régime fiscal serait fondée sur le réalisme du droit fiscal. Peu importe le caractère moral ou licite de l'activité exercée, si celle-ci est génératrice de profits, ceux-ci doivent être soumis au régime fiscal des bénéfices industriels et commerciaux ou non commerciaux. Le réalisme du droit fiscal résiderait donc en l'indifférence de l'imposition à l'atteinte aux bonnes

[260] Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, op. cit., pp. 171 à 176 ; C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Le réalisme du droit fiscal : apparence, illicéité et abus de droit* (thème 9), op. cit., pp. 164 à 183

[261] CE, 28 juill. 1999, n° 185525, *M. Grillet* : Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. 300 : Les profits retirés du trafic illicite de stupéfiants sont passibles de l'impôt sur le revenu, en tant que bénéfices provenant de l'exercice d'une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI ; CE, 10 juin 2013, n° 337833, *Camarasa* : RJF 2013, n° 902 : L'exercice d'une activité occulte consistant en l'achat de chèques de voyages à des personnes les ayant dérobés puis en la revente de ceux-ci à des établissements bancaires par des intermédiaires se présentant à ces établissements sous une fausse identité auxquels il versait une commission présente un caractère commercial de sorte que les profits retirés par l'entrepreneur individuel sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

[262] CE, 27 avr. 2011, n° 317943, *M. Burckhart* : Dr. fisc. 2011, n° 26, comm. 404 ; RJF 2011, n° 803 : Les sommes détournées par un entrepreneur individuel, ne pouvant être rattachées à aucune autre catégorie de bénéfices, constituent des bénéfices non commerciaux et doivent, dès lors, être imposées dans cette catégorie.

mœurs ou à l'ordre public de l'activité exercée par le contribuable au comportement juridiquement répréhensible. Cependant, l'imposition de l'illicite peut se justifier par le recours aux règles de droit privé[263]. En effet, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, les concepts du droit commercial permettent d'assimiler les recettes commerciales illicites aux profits commerciaux licites et de les imposer sur le fondement de l'article 34 du CGI en recourant aux notions de commerçant ou d'agent d'affaires[264].

83- La question s'est également posée de savoir si des activités illicites entrent dans le champ d'application de la TVA et si, à ce titre, elles doivent être qualifiées d'activité économique. La Cour de justice de l'Union européenne pose en principe que « *les marchandises dont l'introduction dans le circuit économique et commercial de la communauté est par définition exclue […] ne peuvent donner lieu qu'à des mesures répressives, sont tout à fait étrangères aux dispositions de la sixième directive* »[265]. Ne relève pas du champ d'application de la TVA le trafic de stupéfiants et de fausse monnaie. Le juge européen pousse plus avant son raisonnement en estimant que « *le principe de neutralité s'oppose effectivement, en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites. Cela n'est pourtant pas vrai pour la livraison de produits tels que les stupéfiants, qui présentent des caractéristiques particulières en ce qu'ils relèvent, par leur nature même, d'une interdiction totale de mise en circulation dans les États membres, à l'exception d'un circuit économique strictement surveillé en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques. Dans une telle situation spécifique où toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue, le non-assujettisseent à la TVA ne saurait affecter le principe de neutralité fiscale* »[266]. Est de la sorte déduite du caractère répréhensible de la livraison de produits tels que des stupéfiants l'absence de concurrence. Cette absence de concurrence conduit dès lors à exclure du système TVA toute transaction illicite. Toutefois, le juge fiscal admet une exception lorsque la transaction illicite entre en concurrence avec la transaction licite[267]. Le non-assujettissement de la transaction illicite conduirait alors à méconnaître le principe de neutralité

---

263 R. Gouyet, *Imposition de l'illicite : le civil tient-il le fiscal en l'état ?*, Les Nouvelles fiscales 2001, n° 860 : L'opération de qualification des profits illicites, « *rendue nécessaire par l'inexistence d'un véritable droit fiscal objectif et autonome de l'illicite, s'opère presque toujours en recourant aux règles du droit privé* ».

264 CE, 2 févr. 1987, n°s 62352 et 62353 : Dr. fisc. 1987, n° 42, comm. 1848, concl. O. Fouquet : qualification de l'activité consistant à organiser pour le compte de clients des transferts de capitaux à destination de la Suisse en activité d'agent d'affaires.

265 CJCE, 28 févr. 1984, aff. C-294/82, *Einberger II*, pts 19 et 20 : Rec. CJCE, p. 1184

266 CJCE, 5 juill. 1988, aff. C-269/86, *Mol*, pt 18 et aff. C-289/86, *Happy Family*, pt 20 : Rec. CJCE, pp. 3645 et 3701 ; CJCE, 29 juin 1999, aff. C-158/98, *Coffeeshop Siberië Vof*, pt 14 : JCP E 1999, p. 1322 ; Dr. fisc. 1999, en bref, p. 1031 – V. sur ce point : Y. Sérandour, *Les activités illicites et la TVA. – Après l'arrêt Coffee Siberië Vof (CJCE, 29 juin 1999)*, JCP E 2000, n° 3, p. 72

267 Le Conseil d'État fait sienne la solution de la Cour de justice de l'Union européenne et soumet à la TVA les activités illicites entrant en concurrence avec des activités licites. – V. pour une illustration : CE, 10 mai 2012, n° 328216, *SARL La Pinède* : RJF 2012, n° 809 ; BDCF 2012, n° 100, concl. P. Collin ; RJF 2012, chron. E. Bokdam-Tognetti, pp. 883 à 888

du système TVA et, partant, le principe d'égalité devant l'impôt[268]. Le juge fiscal établit, en conséquence, une distinction entre les opérations illicites ne faisant pas partie du circuit économique et les opérations illicites portant sur des marchandises susceptibles d'être commercialisées mais faisant l'objet d'une interdiction de commercialisation. Cette distinction opposerait alors les opérations illicites par nature et les opérations illicites par détermination de la loi. L'opération illicite peut être taxée dès lors qu'elle concerne des marchandises ou des prestations pouvant être l'objet d'une convention. Ainsi émerge la notion juridique d'objet licite laquelle justifierait l'exclusion de certaines choses du circuit économique[269]. À l'instar de l'imposition des profits illicites, le non-assujettissement se justifie par un renvoi au concept de droit privé qu'est l'objet du contrat.

84- Le moralisme du droit fiscal en matière de taxation des activités illicites cède sa place à un amoralisme en matière de déductibilité des charges illicites. Seul importe l'intérêt de l'entreprise. Les frais illicites engagés pour l'exercice d'une activité licite sont déductibles du résultat imposable dès lors qu'ils sont conformes à l'intérêt de l'entreprise[270]. La déductibilité des charges illicites repose alors sur la théorie de l'acte anormal de gestion[271]. En d'autres termes, un acte qualifié d'illicite au regard des autres branches du Droit – en particulier le droit civil et le droit pénal[272] – peut être considéré fiscalement comme un acte normal de gestion autorisant la déductibilité de la charge y afférente du résultat imposable, sauf dispositions législatives contraires[273]. Un tel principe

---

[268] Infra n° 207

[269] E. Droin, *Les fondements juridiques de la TVA en droit des obligations*, Dr. fisc. 1999, n° 14, 100133

[270] CE, 1er juill. 1983, n° 28315 : Dr. fisc. 1984, n° 5, comm. 149, concl. Ph. Rivière ; RJF 1983, p. 519 ; D. 1984, p. 612, note J. Schmidt et F. Bénac-Schmidt ; CE, 11 juill. 1983, n° 33942 : Dr. fisc. 1984, n° 16, comm. 813, concl. Léger ; RJF 1983, p. 519 ; CE, 5 déc. 1983, n° 35697 : Dr. fisc. 1984, n° 14, comm. 695 ; RJF 1984, p. 62 ; CE, 7 janv. 2000, n° 186108, *M. et Mme Philippe* : Dr. fisc. 2000, n° 11, comm. 204, concl. G. Bachelier ; RJF 2/00, n° 162 ; RTD com. 2000, § 760, obs. Fl. Deboissy ; CE, 24 mai 2006, n° 274471, *Genestar* : Dr. fisc. 2006, n° 43, comm. 688, note D. Davoust ; CE, 10 juill. 2007, n° 294044, *Grau* (2nde esp.) : RJF 2007, n° 1245 ; CE, 22 juin 2011, n° 327219, *Gonzales* : RJF 2011, n° 1045

[271] Infra n° 448

[272] Cass. crim., 27 oct. 1997 : JCP 1998. II. 10017, note M. Pralus : En matière d'abus de biens sociaux, la Cour de cassation juge que « *quel que soit l'avantage à court terme qu'elle peut procurer, l'utilisation des fonds sociaux ayant pour seul objet de commettre un délit tel que la corruption est contraire à l'intérêt social en ce qu'elle expose la personne morale au risque anormal de sanctions pénales ou fiscales contre elle-même et ses dirigeants et porte atteinte à son crédit ou à sa représentation* ». Aussi, un comportement est contraire à l'intérêt social dès lors qu'il expose la société à un risque anormal de sanctions pénales ou fiscales.

[273] À l'origine, l'article 39-2 du CGI n'interdisait que la déduction des sommes correspondant aux « *transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, le ravitaillement, la répartition des divers produits et l'assiette des impôts, contributions et taxes* ». Progressivement, son périmètre s'est élargi aux transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la concurrence. Aujourd'hui, il vise toutes les « *sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* ». Le Conseil d'État a étendu le traitement fiscal des sanctions pécuniaires aux astreintes prononcées sur le fondement du Code de l'urbanisme eu égard à leur finalité comminatoire (CE, 20 juin 2012, n° 342714, *Sosaca* : RJF 2012, n° 901 ; RJF 2012, chron. E. Bokdam-Tognetti, pp. 883 à 888 ; BDCF 2012, n° 109, concl. E. Cortot-Boucher). De même, l'article 39-2 *bis* du CGI exclut la déductibilité des commissions illicites et autres *bakchichs* versés à l'étranger pour obtenir ou conserver des marchés à l'étranger. – V. sur ces points : J. Turot, *Commissions à l'exportation*, RJF 1990, chron. pp. 171 à 175 ; R. Gouyet, *Les commissions versées en rémunération d'un pacte de*

de déductibilité des charges illicites serait justifié par la seule prise en considération de l'intérêt financier de l'entreprise. La manière pour l'entreprise de s'enrichir est indifférente, seul son enrichissement étant pris en considération. Or une telle solution est critiquable en ce qu'elle contrevient à l'orthodoxie juridique et présente, en elle-même, un caractère inopportun. La seule prise en considération de l'intérêt financier de l'entreprise pour justifier de la déductibilité d'une charge illicite contredit l'« *équation incontournable entre l'intérêt de l'entreprise et sa licéité* »[274]. Tout comportement illicite emporte une atteinte à l'intérêt de l'entreprise et doit, dès lors, être sanctionné par le droit positif. En outre, l'appréciation sous l'angle du seul intérêt financier de la normalité de la gestion emporte une remise en cause des sanctions juridiques applicables en cas de comportements illicites. Comment admettre qu'un comportement soit pénalement sanctionné mais soit fiscalement autorisé ? Une telle admission conduit à faire porter sur les charges publiques les conséquences d'un comportement sanctionné par le droit positif[275]. L'opportunité de la déductibilité des charges illicites remet ainsi en cause l'équilibre des charges publiques et porte atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. S'ouvre *in fine* une prime fiscale à l'illicéité. En matière de TVA, les opérations frauduleuses constituent des livraisons de biens ou des prestations de services et une activité économique, dès lors qu'elles satisfont aux critères objectifs sur lesquels sont fondées ces notions. La question de savoir si l'opération concernée est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune pertinence pour déterminer si elle constitue une livraison de biens ou une prestation de services et une activité économique[276]. Le droit fiscal s'en tient à imposer un flux économique, peu importe si la source de ce profit a une cause illicite ou immorale. Ainsi apparaît un traitement dissymétrique révélant une « *appréhension du juste et de l'injuste* » propre au droit fiscal « *laquelle renvoie à ses finalités particulières* »[277]. Les finalités particulières du droit fiscal justifieraient également que les fictions posées par le droit privé puissent être ignorées.

---

corruption sont-elles déductibles ?, LPA 2001, n° 71, p. 10 et s. ; R. Gouyet, *Les concepts de réalisme et de moralisme fiscal à travers le prisme des sanctions pécuniaires infligées par le Conseil de la concurrence*, LPA 2001, n° 159, p. 17 et s. ; F. Bereyziat, *Déductibilité des sanctions : on peine à comprendre*, RJF 2005, chron. pp. 211 à 217

274 Fl. Deboissy, *La déductibilité fiscale des charges illicites*, in *L'entreprise et l'illicite*, vol. 2, G. Virassamy (dir.), L'Harmattan, 2001, pp. 55 à 64, spéc. p. 62

275 Fl. Deboissy, *La déductibilité fiscale des charges illicites*, préc. cit., spéc. p. 64

276 CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax*, pt 59 : RJF 5/06, n° 648 ; BDCF 2006, n° 68, concl. L. M. Poiares P. Maduro – V. sur ce point : Y. Sérandour, *L'abus de droit selon la CJCE. – À propos de l'arrêt Halifax* (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02), Dr. fisc. 2006, n° 16, 16

277 E. Bokdam-Tognetti, *L'académicien et le brigand : réflexions autour du concept d'amoralisme du droit fiscal*, RJF 2012, chron. pp. 883 à 888, spéc. p. 883

85- L'inopposabilité des fictions juridiques. Le réalisme du droit fiscal permettrait à l'administration fiscale et au juge fiscal d'ignorer les fictions juridiques[278]. Il justifierait alors l'inopposabilité de la rétroactivité conventionnelle ou légale à l'administration fiscale. Le droit fiscal serait également réaliste en ce qu'il impose les sociétés de fait. Une telle affirmation méconnaît directement le droit civil et le droit des sociétés[279] puisque les deux branches du Droit reconnaissent les sociétés de fait par opposition aux sociétés de droit. Les sociétés de fait que sont les sociétés en participation, les sociétés créées de fait et les sociétés de fait *stricto sensu* sont l'objet de dispositions spécifiques fixant leur régime juridique[280]. Ici, il n'y a aucun réalisme du droit fiscal sauf à admettre que le droit civil et le droit des sociétés sont également réalistes en ce qu'ils prennent en considération des réalités économiques et juridiques[281]. Il convient alors d'admettre que toutes les branches du Droit possèdent une dose de réalisme.

86- L'imposition des actes fictifs. S'agissant des actes fictifs, les conventions conclues par les contribuables seraient inopposables à l'administration fiscale lorsqu'il apparaît que ces actes juridiques sont contraires à la réalité. Le réalisme du droit fiscal justifierait dès lors l'imposition des actes fictifs dans la mesure où la loi fiscale ne s'intéresserait qu'à des faits objectifs et non aux actes juridiques. Le pouvoir de requalification de l'administration fiscale et du juge fiscal serait une manifestation du réalisme du droit fiscal[282]. Une telle assertion doit être rejetée[283]. Le pouvoir de requalification du juge fiscal ne constitue pas un pouvoir exorbitant de ce juge. Comme tout juge, le juge fiscal n'est pas lié par les qualifications juridiques données par les parties aux actes juridiques et aux faits juridiques. L'article 12 du Code de procédure civile consacre un pouvoir général de requalification : « *le juge tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables. Il doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée* ». Sur ce fondement, le juge doit faire prévaloir le contenu de l'acte juridique sur sa dénomination. La requalification opérée par le juge fiscal ne présente, en conséquence, aucune originalité. En requalifiant les faits ou les actes juridiques, le juge fiscal ne

---

278 G. Wicker, *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, préf. J. Amiel-Donat, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 253, 1997

279 V. sur ce point : L. Leveneur, *Situations de fait et droit privé*, préf. M. Gobert, LGDJ, t. 212, 1990

280 C. civ., art. 1871 et s.

281 V. en ce sens : C. David, *L'opposition du réalisme économique et du droit civil en matière de droit d'enregistrement des sociétés*, in *Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État*, *Histoire du droit des finances publiques. Textes à l'appui*, vol. II, Études coordonnées par H. Isaia et J. Spindler, Economica, 1987, pp. 461 à 480, spéc. n° 31, p. 480-481 : « *Il faut surtout souligner que ce réalisme est nécessaire dans toutes les branches du droit et que sa portée exacte en droit fiscal est incertaine : - dans une première conception, le réalisme du droit de l'enregistrement consiste tout simplement à rechercher la nature juridique exacte de l'opération accomplie, derrière l'apparence (ou malgré la dissimulation) créée par les parties. La loi de 1965 n'a nullement accentué le réalisme du droit de l'enregistrement dans ce premier sens, car il a toujours existé ; - dans une seconde conception, le réalisme du droit de l'enregistrement l'autoriserait à frapper une réalité économique, et non une opération juridique. Cette seconde conception est en principe rejetée en cette matière où la qualification juridique est toujours essentielle* ».

282 P. Amselek, *Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal*, Dr. fisc. 1983, pp. 1176 à 1179, spéc. p. 1178

283 J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, Thèse Bordeaux I, 1984, p.74 et s.

fait qu'exercer ses pouvoirs de pleine juridiction. Pour certains auteurs, l'article L. 64 du LPF serait la consécration législative du principe du réalisme lequel serait fondé sur la théorie de l'abus de droit[284]. Le pouvoir de requalification des actes juridiques par l'administration fiscale manifesterait le réalisme ambiant du droit fiscal, celui-ci ne tenant compte que des réalités économiques mais non des réalités juridiques. Certes le pouvoir de requalification de l'administration fiscale peut la conduire à remettre en cause un acte juridique parfaitement valable au regard des règles de droit privé mais contraire aux règles fiscales en ce qu'il vise à atténuer ou à éluder la charge fiscale des contractants-contribuables. Cependant, la portée de la requalification n'est restreinte qu'à la matière fiscale. D'une manière générale, les requalifications opérées par l'administration fiscale sous le contrôle du juge fiscal découlent du pouvoir de contrôle reconnu à ces deux organes d'application du droit fiscal.

[284] G. Amédée-Manesme, *Principes et pratique du droit fiscal des affaires*, Economica, 1987, p. 42 ; L. Olléon, *Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien*, RJF 2002, chron. pp. 355 à 361, spéc. p. 356

Conclusion chapitre I

87- Droit de superposition et de mise en œuvre, le droit fiscal se prête aisément aux conflits de qualifications dans la mesure où il frappe des situations déjà juridiquement qualifiées. Dès lors, qualification juridique et qualification fiscale d'une même situation s'affrontent. Un tel affrontement porte atteinte à la sécurité juridique et à la cohérence du Droit. Le droit fiscal ne peut légitimement écarter les qualifications juridiques que si elles ne répondent pas à sa finalité propre. Se présentent alors trois hypothèses. En premier lieu, le droit fiscal fait sien les critères de la qualification juridique. En deuxième lieu, le droit fiscal emploie un terme à connotation juridique mais lui assigne explicitement un sens proprement fiscal. La troisième et dernière hypothèse est la plus problématique. Le texte fiscal emploie un terme juridique mais n'en fournit aucune définition. Face à cette lacune, le juge fiscal a deux possibilités : soit il se contente de renvoyer au droit commun et applique les critères de la qualification juridique ; soit il fait œuvre prétorienne et crée des critères à vocation fiscale donnant lieu à la création d'une qualification fiscale pouvant paraître *a priori* autonome des qualifications de droit privé. La controverse sur l'autonomie ne renvoie en réalité qu'à la fonction d'interprète du juge fiscal. En d'autres termes, la querelle sur l'autonomie du droit fiscal se résume à une méthode d'interprétation de la norme fiscale par le juge et se ramène à une controverse sur l'interprétation envisagée dans la perspective des rapports entre le droit fiscal et les autres branches du Droit. Lorsque l'issue du litige dépend d'une question de droit privé, le juge fiscal se doit d'appliquer les concepts, catégories et principes du droit privé. Au contraire, si l'application de la loi fiscale suppose l'emploi à des fins fiscales d'une qualification juridique, le juge fiscal examinera si le sens juridique répond à la finalité du droit fiscal. C'est seulement dans l'hypothèse où la qualification juridique ne peut satisfaire aux finalités du droit fiscal que le juge l'adaptera, la « fiscalisera » voire la rejettera.

CHAPITRE II- LA SANCTION DES QUALIFICATIONS JURIDIQUES EN DROIT FISCAL

88- Selon une approche classique, la situation du contribuable est essentiellement une situation générale et impersonnelle fixée par la loi ou le règlement. Autrement dit, le statut du contribuable repose sur deux principes : le principe de légalité de l'impôt et la situation objective dans laquelle se trouve le contribuable. Il en découle que la légalité objective du prélèvement fiscal restreint la marge de manœuvre du contribuable et, partant, celle de l'administration fiscale. L'existence d'un tel statut serait alors de nature à faire obstacle à l'exercice de la volonté individuelle sur le processus de naissance de la créance fiscale. La liberté de qualification des contrats reconnue aux parties[285] suscite dès lors la question de l'opposabilité à l'administration fiscale des contrats de droit privé. Comme le souligne Monsieur le Professeur Patrick Serlooten, « *la liberté de contracter ou de ne pas contracter, la liberté de régler ses rapports contractuels ne doivent pas être détournées au détriment des droits légitimes du Trésor* »[286]. Le Conseil d'État vient reconnaître l'opposabilité des actes juridiques à l'administration fiscale par l'arrêt Janfin. Il pose, en effet, en principe qu'« *un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration fiscale tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire* »[287]. D'une façon générale, les actes de droit privé sont opposables à l'administration fiscale. Le principe d'opposabilité repose sur une présomption de sincérité et d'exactitude des actes juridiques conclus par le contribuable, qu'il s'agisse de leur existence, de leur contenu ou de leur qualification (**Section 1**). Cependant, l'opposabilité des actes juridiques n'est que relative car la présomption de sincérité n'est qu'une présomption simple. Celle-ci peut être renversée par l'administration fiscale, sous le contrôle du juge, dès lors qu'elle démontre que l'acte juridique est constitutif d'un abus de droit ou que la qualification adoptée par les parties ne correspond pas à la réalité économique. La requalification fiscale de l'acte juridique ou du fait juridique sanctionne, dès lors, l'inopposabilité des qualifications juridiques à l'administration fiscale (**Section 2**).

---

[285] Supra n° 46

[286] P. Serlooten, *La fiscalité des contrats d'affaires*, op. cit., p. 103

[287] CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon

Section 1- L'opposabilité des qualifications juridiques

89- L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal relève des règles du droit commun de l'opposabilité. L'opposabilité des conventions porte sur les effets juridiques et fiscaux issus de la convention devant être reconnus par les tiers. Or les effets d'une convention sont sous la dépendance directe de la qualification juridique retenue par les parties. En principe, l'administration établit l'imposition selon les réalités présentées par le contribuable. En d'autres termes, elle s'en tient aux apparences déclarées. Ces situations lui sont, en principe, opposables (**§1**). Si ces apparences sont le plus souvent conformes à la réalité juridique, elles peuvent, néanmoins, masquer une situation occulte. Dans cette hypothèse, l'administration fiscale est fondée, sur la théorie de l'apparence, à considérer que seule la situation apparente lui est opposable, la situation occulte étant, par symétrie, inopposable quant à l'établissement de l'imposition (**§2**).

§1- Le principe de l'opposabilité des qualifications de droit substantiel

90- L'opposabilité se définit comme « *l'aptitude d'un droit, d'un acte, d'une situation de droit ou de fait à faire sentir ses effets à l'égard des tiers non en soumettant ces tiers aux obligations directement nées de ces éléments, à les respecter comme des éléments de l'ordre juridique et à en subir les effets, sous réserve de leur opposition que la loi leur en ouvre le droit* »[288]. En d'autres termes, l'opposabilité signifie que les tiers doivent subir les effets de la convention, sous réserve de dispositions législatives les autorisant à s'y opposer. La question se pose alors de savoir si l'administration fiscale doit être qualifiée de tiers au sens de cette définition et, dès lors, si elle doit subir les effets juridiques d'une qualification (**A**) ou si elle est admise à les remettre en cause sur un fondement spécifiquement fiscal (**B**).

A. La signification du principe de l'opposabilité en droit fiscal

91- En droit fiscal, l'opposabilité des conventions de droit privé s'entend de la possibilité pour l'administration fiscale et le contribuable de tirer les conséquences fiscales de la convention en s'appuyant sur les conventions et les effets de droit substantiel. Sont opposables à l'administration fiscale tant l'existence de l'acte que sa qualification ou son contenu. Cependant, l'opposabilité de la nature et des effets de l'acte est subordonnée aux principes fiscaux d'annualité et de spécialité

[288] G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Opposabilité

des exercices. En principe, le fait générateur de l'impôt ou le redevable de l'impôt ne saurait être conventionnellement modifié. Cependant, par la stipulation de clauses ou par la conclusion de pactes d'actionnaires par exemple, les parties peuvent modifier le fait générateur (**1**) ou le redevable de l'imposition (**2**).

1- La modification conventionnelle du fait générateur de l'impôt

92- Les parties à un contrat peuvent influencer la date du fait générateur de l'imposition par la stipulation de certains types de clauses tels que les conditions suspensives ou résolutoires et les clauses de rétroactivité[289]. Ces trois types de clauses posent le problème de l'opposabilité de la rétroactivité à l'administration fiscale. En effet, l'existence d'une obligation conditionnelle pose la question de la date à retenir pour le fait générateur en présence d'une condition suspensive et celle de l'existence même du fait générateur au cas d'une condition résolutoire.

93- Les effets fiscaux de la stipulation d'une condition suspensive. Une condition est suspensive lorsque la naissance d'une obligation est subordonnée à la survenance d'un événement[290]. La stipulation d'une condition suspensive laisse planer un doute sur la date de naissance de l'obligation. Lorsque la condition ne se réalise pas, le contrat est réputé ne jamais avoir été conclu, tandis que si elle se réalise, la vente devient parfaite. Lorsque la condition est suspensive, elle rend incertaine la formation du lien de droit et impacte sur l'exigibilité de l'impôt. L'imposition n'est pas perçue au moment de la conclusion du contrat, la condition suspendant son existence même. En d'autres termes, le droit fiscal admet que, pendant la période d'incertitude liée à la stipulation d'une condition suspensive, l'existence du fait générateur est suspendue. Le droit fiscal tire ainsi toutes les conséquences de l'analyse juridique de la condition. Aucune imposition ne sera exigible tant que l'événement érigé en condition ne se réalise pas. Pour déterminer le fait générateur, il faut se placer au jour de la réalisation de la condition[291]. Sur ce point, le droit fiscal rejoint pleinement la logique du droit civil[292]. L'alignement de l'effet fiscal sur l'effet juridique traduit une volonté de simplification du traitement de la condition suspensive par le législateur fiscal. Une difficulté particulière se présente lorsqu'une condition suspensive est stipulée dans une déclaration de command. La déclaration de command consiste dans le droit

[289] V. sur ce point : G. Loustalet, *Le temps du contrat et le droit fiscal : contribution à l'étude des rapports entre le droit des contrats et le droit fiscal*, Thèse Toulouse I, 2011
[290] Ph. Malinvaud et D. Fenouillet, *Droit des obligations*, LexisNexis, 12ème éd., 2012, n° 438, p. 338
[291] CE, 25 juin 2003, n° 238033, *M. Moureau* : Dr. fisc. 2004, n° 3, comm. 88 ; CE, 16 mars 2009, n° 304749, *M. Gumuschian* : Dr. fisc. 2009, n° 18, comm. 301, concl. N. Escaut
[292] CGI, art. 676, al. 1er en matière de droits d'enregistrement

réservé à l'acquéreur, le commandé, de désigner, dans un certain délai, une tierce personne, le command, qui prendra le contrat pour son compte. Juridiquement, la déclaration de command ne produit ses effets, qui consistent à dessaisir l'acquéreur apparent et à investir le command de la propriété de la chose achetée, que lorsque la déclaration a été acceptée et ratifiée par celui au profit de qui elle a été faite. Jusqu'à cette acceptation, la propriété repose sur la tête de l'acquéreur. Cependant, dès l'acceptation de la déclaration de command, celle-ci s'incorpore au contrat, l'acquéreur étant censé n'avoir jamais acquis, n'avoir jamais traité avec le vendeur et n'avoir jamais contracté aucune obligation. Le command est réputé propriétaire dès la date de la vente. Le Code civil est silencieux sur la nature juridique de la déclaration de command. Dans l'Ancien droit français, il était généralement considéré que la déclaration procédait du mandat[293]. La doctrine contemporaine a renouvelé l'analyse juridique en y voyant un mandat sans représentation[294]. Ainsi apparaît-il une divergence entre le droit civil et le droit fiscal lequel considère qu'il s'agit d'une transmission. En effet, à défaut de remplir les conditions de l'article 686 du CGI, la déclaration de command est considérée comme une nouvelle mutation donnant ouverture au droit proportionnel au tarif fixé d'après la nature juridique du contrat qui en fait l'objet[295]. Autrement dit, les droits de mutation au taux proportionnel seront dus comme s'il y avait eu une première mutation entre le vendeur et le commandé et une seconde mutation entre le commandé et le command. Au contraire, dès lors que les conditions du régime spécial de l'article 686 précité sont remplies, est appliqué un droit fixe. Parmi les conditions posées, la question de la notification de la déclaration à l'administration fiscale soulève des difficultés quant à son articulation avec la stipulation d'une condition suspensive. La déclaration doit être portée à la connaissance de l'administration dans le délai légal suivant la vente. La doctrine administrative[296], confortée par une jurisprudence ancienne[297], considérait que lorsque la vente était affectée d'une condition suspensive, le délai pour déclarer command et notifier à l'administration fiscale courait du jour de l'acte et non du jour de la réalisation de la condition suspensive. La Cour de cassation censure une telle interprétation dans un arrêt du 11 mars 2014[298]. En l'espèce, l'administration estimait que, faute d'avoir enregistré la déclaration de command dans le délai imparti, les conditions de l'article 686 du CGI n'étaient pas remplies et donc que la déclaration de command constituait une nouvelle mutation taxable. Selon la Haute juridiction, « *il résulte des dispositions combinées des articles 676 et 686*

[293] Maguéro, *Traité de l'enregistrement*, 1909, 2ème éd., v° Command, n° 3
[294] A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, LGDJ, Lextenso éditions, 2013, 10ème éd., n° 621 et s., p. 303 et s. ; Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gauthier, *Les contrats spéciaux*, LGDJ, Lextenso éditions, 2014, 7ème éd., n° 535, p. 535 et s.
[295] BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-30, 24 juin 2013, § 40
[296] Rép. min. M. Charret : JOAN Q 18 sept. 1965, p. 3232
[297] T. civ. Soissons, 17 janv. 1844 ; T. civ. Rodez, 17 juin 1936
[298] Cass. com., 11 mars 2014, n° 13-12469, *MM. Rolland, Da Silva Pereira et Feurer* : Dr. fisc. 2014, n° 17-18, comm. 293

du CGI que l'exigibilité des droits de mutation afférents à un acte passé sous condition suspensive est subordonnée à la réalisation de cette dernière et que dès lors que la déclaration de command, prévue dans l'acte, a été faite dans le délai fixé par la loi, elle forme un tout inidivisible avec celui-ci, de sorte que l'obligation de la notifier à l'administration fiscale se trouve suspendue jusqu'à la réalisation de la condition suspensive »[299]. En d'autres termes, l'obligation de notification d'une déclaration de command dans le délai prévu par la loi est suspendue jusqu'à la réalisation de la condition suspensive. L'administration fiscale a pris acte de cette jurisprudence par une instruction du 15 octobre 2014[300]. Alors même que le droit fiscal tire toutes les conséquences de la condition suspensive quant à la détermination du fait générateur, il s'éloigne de l'analyse juridique résultant des dispositions de l'article 1179 du Code civil en refusant toute rétroactivité. En effet, c'est au jour de la réalisation de la condition suspensive qu'il convient de se placer afin de déterminer la valeur du bien et le taux d'imposition applicable. Comme le souligne Monsieur le Professeur Serlooten, « […] *au point de vue fiscal, il y a lieu de considérer que l'instrument complet de la convention résulte seulement de la réunion de l'acte conditionnel et de l'acte constatant la réalisation de la condition, aussi pour liquider le droit d'enregistrement, on se réfère à la valeur et au tarif en vigueur au moment de la réalisation de la condition (article 676 du CGI)* »[301]. Dès lors, la rétroactivité du droit civil est écartée.

94- Les effets fiscaux de la stipulation d'une condition résolutoire. La condition résolutoire conditionne la résiliation du contrat. Par suite, le contrat dans lequel est stipulée une condition résolutoire produit tous ses effets et entraîne, dans l'hypothèse d'un contrat de vente, le transfert de propriété[302]. La condition résolutoire est fiscalement inopérante en donnant immédiatement droit à l'imposition. Toutefois, lorsque la condition se produit, le contrat est anéanti rétroactivement. Cet anéantissement rétroactif entraîne, par ricochet, la disparition du fait générateur de l'imposition, ceci emportant, en principe, la restitution de l'imposition afférente à l'opération juridique assortie d'une condition résolutoire. Telle est la solution retenue en matière d'imposition des bénéfices[303] et de TVA[304]. Comme le constate Monsieur le Professeur Olivier Debat, « *en permettant la restitution de l'impôt, le droit fiscal participe donc s'agissant du transfert de propriété à la remise en état antérieur de la situation de droit privé en supprimant l'une des conséquences juridiques du contrat, son effet fiscal* »[305].

---

299 Cass. com., 11 mars 2014, n° 13-12469, *MM. Rolland, Da Silva Pereira et Feurer*, op. cit.
300 BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-30, 15 oct. 2014, § 40
301 P. Serlooten, *Le temps et le droit fiscal*, RTD com. 1997, n°2, p. 177 à 201
302 Ph. Malinvaud et D. Fenouillet, *Droit des obligations*, préc. cit., n° 439, p. 339
303 CGI, art. 39 *duodecies*, 9
304 CGI, art. 272-1
305 O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, avant-propos M. Cozian, préf. P. Serlooten, Defrénois, Collection de thèses, t. 18, 2006, n° 274, p. 205

95- La combinaison des conditions suspensive et résolutoire : la clause de tontine. Selon le Vocabulaire juridique Cornu, la clause de tontine est celle par laquelle les acquéreurs « *d'un même bien conviennent que l'acquisition sera réputée faite pour le compte du seul survivant d'entre eux, dès le jour de l'acquisition, à l'exclusion des prémourants qui sont rétroactivement censés n'avoir jamais été propriétaires* »[306]. D'un point de vue civiliste, la Cour de cassation estime que la clause de tontine « *confère à chacun des acquéreurs la propriété de l'immeuble tout entier à partir du jour de son acquisition, sous condition du prédécès de son contractant* »[307]. Ainsi apparaît-il que la clause de tontine combine une condition suspensive, celle de la survie du tontinier propriétaire du bien, et une condition résolutoire, celle de son prédécès. Le survivant est propriétaire rétroactivement du bien dès son acquisition, alors que le prémourant n'en a jamais été propriétaire. La tontine pose le cas particulier de la réception de la rétroactivité par le droit fiscal. Dès l'origine, le droit fiscal refuse la rétroactivité des conditions résolutoires et suspensives. En effet, l'administration fiscale a toujours estimé qu'une transmission avait lieu entre le prédécédé et le survivant des acquéreurs. Or le prédécès de l'un des acquéreurs emporte la réalisation de la condition suspensive de survie et de la condition résolutoire de prédécès. En conséquence, seul le survivant des coacquéreurs est réputé propriétaire du bien depuis l'acte d'acquisition en raison de la rétroactivité attachée à la condition. Logiquement, aucun droit ne devrait être dû[308]. En effet, le droit de mutation a déjà été perçu lors de l'acquisition. Cependant, en raison de la nature double du contrat stipulant la clause de tontine, il a toujours été admis que le droit de mutation à titre onéreux était dû en cas de prédécès. En effet, en droit civil, la tontine revêt la nature juridique d'un acte onéreux, aléatoire et rétroactif. Dès lors, la qualification de contrat à titre onéreux fonderait la perception d'un nouveau droit. En raison des dispositions conjuguées du CGI relatives aux conditions suspensive et résolutoire, deux droits devraient être successivement perçus : l'un au moment de la réalisation de la condition suspensive laquelle constitue le fait générateur de l'imposition ; l'autre faisant obstacle à la restitution du droit de mutation en raison de la défaillance de la condition résolutoire. Il y aurait donc deux faits générateurs distincts, emportant l'application de deux impositions distinctes. Cette analyse, certes séduisante, pose la question de son fondement[309]. Bien qu'existent deux faits générateurs, un seul transfert de propriété se produit. Le principe « *non bis in idem* » fait obstacle à la double imposition d'une même situation. C'est pourquoi le champ de la rétroactivité a été limité en droit fiscal en raison de la crainte de la fraude fiscale. Avant la loi de finances pour 1980, le droit fiscal soumettait

[306] G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Tontine
[307] Cass. ch. mixte, 27 nov. 1970, n° 68-10.452 : JCP G 1971, II, n° 16823, note H. Blin ; Defrénois 1971, art. 29786, note G. Morin
[308] O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, op. cit., n° 306, p. 225 ; Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n° 858, p. 333, note 152 ; J.-F. Pillebout, *À propos de la tontine et de la réversion*, JCP N 1979, I, p. 333 et s.
[309] O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, préc. cit., n° 306, p. 225

aux droits d'enregistrement l'acquisition par le survivant de la part lui revenant par la réalisation de la condition suspensive. Partant, était respectée la qualification de la tontine comme acte à titre onéreux. Ce mécanisme fut largement utilisé, notamment, par les concubins, afin de transmettre un patrimoine à un moindre coût fiscal. Afin de réduire la portée fiscale de la qualification juridique, l'administration fiscale dénia tout effet à la réalisation de la condition suspensive. Ainsi, pour les besoins de la cause et contrairement à la nature juridique de la tontine, celle-ci fut fiscalement assimilée à une libéralité entre les auteurs de l'acte. En effet, pour limiter l'évasion fiscale, l'article 754 A du CGI assujettit aux droits de succession les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine stipulée dans un contract d'acquisition en commun. Fiscalement, les biens sont réputés transmis à titre gratuit à chacun des bénéficiaires de l'accroissement. Par exception, cette disposition ne s'applique pas à l'habitation principale commune aux deux acquéreurs au jour du décès du prémourant lorsque celle-ci a une valeur globale inférieure à 76 000 €. Dans cette hypothèse, le transfert de propriété est soumis aux droits de mutation à titre onéreux. Afin d'échapper aux droits de mutation à titre gratuit, il demeure possible aux coacquéreurs de faire apport à une société civile immobilière du bien acquis en commun. En effet, une clause de tontine insérée dans les statuts d'une société permet de donner plein effet à la tontine car seuls sont dus les droits de mutation à titre onéreux, les statuts sociaux ne pouvant être assimilés à un contrat d'acquisition en commun.

96- La clause de rétroactivité. Par la clause de rétroactivité, les parties à une opération de restructuration, telle qu'une fusion, entendent reporter les effets de celle-ci à une date antérieure à celle de son approbation[310]. L'article L. 236-4 du Code de commerce consacre la clause de rétroactivité tout en assignant une limite au jeu de la rétroactivité : la date d'effet de la fusion ne saurait être « *ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine* ». Le juge fiscal reconnaît la pertinence de la stipulation d'une clause de rétroactivité en matière d'imposition des bénéfices[311], sous réserve qu'une telle clause ne puisse faire obstacle à ce que l'administration

[310] V. sur une approche comptable de la clause de rétroactivité : J. Gilardi, *Rétroactivité des fusions. Cas où la société réalise une perte pendant la période intercalaire*, RJF 1993, point de vue, p. 13 et s. : Selon l'auteur, la clause de rétroactivité a une signification purement comptable. Elle permet, sous réserve des écritures provisoires éventuellement nécessaires, de *« prendre directement en compte, chez l'absorbante, les actifs et passifs réels existant en fin de période intercalaire et à incorporer dans ses comptes d'exploitation courante les soldes des comptes d'exploitation de la société absorbée à la même date* ». Contrairement à la clause de rétroactivité, la date d'effet de la fusion n'aurait qu'un contenu patrimonial. Dès lors, il suggère une réécriture de l'article L. 236-4 du Code de commerce en ces termes : « *la fusion prend effet à la date de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération. Si le contrat prévoit une date postérieure, elle prend effet à cette date. La société absorbante reprend dans les comptes sociaux de son exercice en cours au jour où la fusion prend effet, l'exploitation de l'exercice de la société absorbée en cours à la même date* ».

[311] CE, 12 juill. 1974, n° 81753 : Dr. fisc. 1974, comm. 1525, concl. Mandelkern ; CE, 18 mars 1992, n° 62402, *LHS* : RJF 1992, n° 634 ; concl. O. Fouquet, pp. 377 à 382 ; CE, 26 mai 1993, n°s 78156 et 78517, *Sté Aussedat-Rey* : RJF 1993, n° 982 ; CE, 16 juin 1993, n° 70446, *Laboratoires Wellcom* : RJF 1993, n° 983 ; Chron. G. Goulard, pp. 546 à 548

fiscale établisse l'imposition selon la situation de fait et de droit à la date du fait générateur de l'imposition[312]. Toutefois, une telle clause ne saurait avoir pour effet de remettre en cause les résultats d'un exercice précédent de la société absorbante. S'il est loisible aux parties à une restructuration de sociétés de prendre en considération toutes les conséquences de la date stipulée dans la clause de rétroactivité, elles ne peuvent faire remonter une fusion à une date antérieure à l'ouverture de l'exercice de la société absorbante au cours duquel intervient la fusion. À cet égard, le Conseil d'État admet que les parties à une fusion avec création d'une société nouvelle peuvent donner effet à l'opération à une date antérieure à celle à laquelle la personnalité juridique de la société nouvelle est acquise, dans la limite du jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel est intervenue son immatriculation, la convention rétroactive restant sans effet sur le bilan de clôture de l'exercice précédent de l'apporteur[313]. Cette solution se fonde sur les dispositions de l'article L. 210-6 du Code de commerce, celui-ci disposant que les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés. Toutefois, cet article pose une exception en prévoyant que les engagements souscrits par les personnes ayant agi au nom de la société en formation peuvent être repris par la société à compter de son immatriculation, ces engagements étant réputés avoir été souscrits dès l'origine par la société. En matière d'impôt sur les sociétés, la société absorbante ou nouvelle est réputée se substituer à la société absorbée à compter de la date d'effet rétroactif. De la sorte, la clause de rétroactivité n'affecte finalement que la détermination du bénéfice imposable et non la qualité de la personne imposable.

97- Outre le fait générateur et la base d'imposition, les parties peuvent, par une stipulation contractuelle, modifier le redevable de l'imposition.

2- La modification conventionnelle du redevable de l'impôt

98- En droit fiscal des affaires, la modification du redevable de l'imposition découle, fréquemment, de la stipulation de pactes d'actionnaires. Deux types de stipulation sont particulièrement visés : les clauses de répartition des bénéfices et les conventions d'intégration fiscale visant à la répartition de la charge d'impôt sur les sociétés.

---

312 CE, 16 mai 2008, n° 294305, *SNC Lamy* : RJF 8-9/08, n° 938

313 CE, 28 févr. 1997, n° 141459, *Mme Pinaton* : RJF 1997, n° 313 ; chron S. Austry, pp. 211 à 215 ; CE, 29 juin 2011, n° 317212, *Sté Maurice Agofroy* : Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 494, concl. E. Cortot-Boucher, note P. Fumenier ; RJF 2011, n° 1036

99- La clause de répartition des bénéfices. En principe, les associés de sociétés de personnes sont redevables de l'impôt à hauteur de leur quote-part dans le capital social. Toutefois, il peut être stipulé une clause prévoyant une répartition différente des bénéfices entre les associés, sous réserve de la prohibition des clauses léonines de l'article 1844-1 du Code civil. La question s'est donc posée de la portée fiscale d'une telle convention au regard du principe de l'annualité de l'impôt. Le Conseil d'État estime qu'il résulte des dispositions des articles 8 et 12 du CGI « *que les bénéfices des sociétés de personnes sont soumis à l'impôt sur le revenu entre les mains des associés présents à la date de clôture de l'exercice, qui sont ainsi réputés avoir personnellement réalisé chacun une part de ces bénéfices à raison de leurs droits dans la société à cette date ; que si ces droits sont, sauf stipulation contraire, ceux qui résultent du pacte social, il en va différemment dans le cas où un acte ou une convention, passé avant la clôture de l'exercice a pour effet de conférer aux associés des droits dans les bénéfices sociaux différents de ceux qui résulteraient de la seule application du pacte social, auquel cas les bases d'imposition doivent tenir compte des règles de répartition des bénéfices résultant de cet acte ou de cette convention ; que, toutefois, la portée d'un tel acte ou d'une telle convention ne peut affecter la règle fixée par les dispositions précitées des articles 8 et 12 du CGI en vertu de laquelle sont seuls redevables de l'impôt dû sur les résultats de l'exercice les associés présents dans la société à la clôture de l'exercice* »[314]. Il en découle que la clause de répartition inégalitaire des bénéfices est sans incidence quant à la détermination du redevable. Sont seuls redevables de l'impôt les associés présents à la clôture de l'exercice de la société. Toute répartition *prorata temporis* entre les associés présents à la date de clôture de l'exercice et les anciens associés est inopposable à l'administration pour le calcul de l'assiette de l'impôt sur le revenu[315]. En d'autres termes, seul est redevable de l'imposition l'associé détenant une créance acquise de dividendes au sein de la société de personnes.

100- La nécessité d'une telle condition trouve son pendant en matière de droits d'enregistrement lorsqu'est stipulée, dans une convention de cession de parts sociales, une répartition des bénéfices entre le cédant et le cessionnaire. En effet, la Cour de cassation estime que « *si les sommes qui, faisant partie du bénéfice distribuable sont, après décision de l'assemblée générale, réparties entre les associés, participent de la nature des fruits, ces dividendes n'ont pas d'existence juridique avant l'approbation des comptes de l'exercice par l'assemblée générale, la constatation par celle-ci de l'existence de sommes distribuables, et la détermination de la part qui est attribuée à chaque associé* »[316]. Il en résulte que l'engagement souscrit par le cessionnaire de rembourser le solde du compte d'associé du cédant déterminé après l'inscription de la quote-part de bénéfices réalisés par la société emporte

[314] CE, 28 mars 2012, n° 3200570, *M. et Mme Vaillant* : Dr. fisc. 2012, n° 51, comm. 565, concl. J. Boucher, note J.-M. Vié
[315] Rép. min. Péricard, n° 738 : JOAN 30 août 1993, p. 2707 ; Defrénois 1994, n° 11, p. 757 et s., note A. Chappert
[316] Cass. com., 28 nov. 2006, n° 04-17486, *Saurat* : JCP E 2007, 1361, note Fl. Deboissy et G. Wicker ; RDC 2007, n° 2, p. 448, note Ph. Neau-Leduc

l'obligation de supporter le paiement de cette quote-part, dès lors qu'avant la clôture de l'exercice, l'approbation des comptes et la détermination des résultats, ces bénéfices n'étaient pas acquis. En conséquence, une telle convention reposant sur une évaluation et une affectation anticipées des résultats et, partant, sur une estimation de la capacité de la société à dégager des bénéfices participe de la valeur de la société et constitue une contrepartie de la cession des parts dans laquelle elle trouve sa cause. La solution adoptée par la Haute juridiction judiciaire n'interdit pas toute répartition des bénéfices entre le cédant et le cessionnaire. Par exemple, pour répartir les bénéfices d'une société commerciale avant la clôture de l'exercice, il suffit d'appliquer la procédure des acomptes sur dividendes[317]. Lorsque les conditions d'une telle procédure sont remplies, la distribution d'un acompte au cédant fait naître à son profit une créance de dividendes actuelle. Dès lors, en cas de cession de ses titres après la distribution des dividendes, le cessionnaire n'a vocation qu'aux seuls bénéfices de l'exercice pouvant être réalisés postérieurement à cette distribution.

101- Les conventions d'intégration. Le Conseil d'État reconnaît aux groupes fiscalement intégrés la liberté de répartir conventionnellement la charge d'impôt du groupe entre les sociétés membres de celui-ci. L'intégration fiscale permet à une société de se « *constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95% au moins du capital* »[318]. En raison de ce mécanisme, certaines sociétés membres se trouvent en situation de payer moins d'impôt que si elles avaient été imposées séparément, notamment grâce aux déficits de certaines sociétés membres du groupe. Toutefois, la loi fiscale est silencieuse sur la question de l'indemnisation de la filiale déficitaire, en cas de sortie de groupe, à raison de la perte du droit de reporter en avant les déficits subis antérieurement et utilisés par imputation sur le résultat d'ensemble du groupe. Par un arrêt du 11 décembre 2009[319], le juge fiscal tranche cette question en admettant l'indemnisation de la filiale en raison du préjudice lié à la perte du droit d'imputer après sa sortie ses reports déficitaires. Cependant, cet arrêt ne se prononce pas sur la validité des conventions d'intégration visant à répartir la charge d'impôt ou l'économie d'impôt lesquelles peuvent être classées en quatre catégories. L'administration fiscale préconise la stipulation du modèle de convention I dans lequel la société conserve pour elle les économies d'impôt. Par l'arrêt Sté Wolseley Centers France[320], le juge fiscal valide les conventions

317 C. com., art. L. 232-12, al. 2
318 CGI, art. 223 A
319 CE, 11 déc. 2009, n° 301341, *Sté GE Healthcare Clinical Systems* : Dr. fisc. 2009, n° 52, comm. 603, concl. L. Olléon, note O. Fouquet et Ph. Durand ; RJF 2010, n° 107 ; BDCF 2010, n° 16, concl. L. Olléon
320 CE, 12 mars 2010, n° 328424, *Sté Wolseley Centers France* : Dr. fisc. 2010, n° 15, comm. 272, concl. L. Olléon, note Ph. Durand et O. Fouquet ; RJF 2010, n° 469, chron. V. Daumas, p. 370 ; BDCF 2010, n° 55, concl. L. Olléon

d'intégration de type III. Dans ce modèle, la société mère réalloue immédiatement aux filiales déficitaires les économies d'impôt générées au niveau du groupe par leurs déficits. Cette jurisprudence est, par la suite, étendue aux modèles de convention d'intégration de type II[321]. Selon ce modèle, les sociétés déficitaires sont avantagées car elles bénéficient immédiatement de l'économie d'impôt procurée par leurs propres déficits. Quant aux sociétés bénéficiaires, elles continuent à supporter la même charge d'impôt que si elles n'avaient pas été membres du groupe. Les conventions d'intégration de type IV dans lesquelles la société mère ne procède à aucune réallocation de charges ou d'économies d'impôt dès lors qu'elle supporte seule l'impôt calculé sur le résultat d'ensemble ont été validées par deux arrêts en date du 5 juillet 2013[322]. Le Conseil d'État assigne, néanmoins, des limites à une telle liberté. La répartition de la charge d'impôt ne doit pas porter atteinte à l'intérêt social propre de chaque société ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires. En effet, chaque société membre conserve sa personnalité juridique de sorte que son intérêt social doit être préservé. La convention d'intégration doit également respecter l'intérêt de la société mère. La prise en charge par cette dernière d'une dépense incombant à une filiale est normale dès lors qu'elle permet d'accroître la valeur de sa participation au capital de cette filiale. Si ces conditions tenant tant aux filiales qu'à la société mère ne sont pas remplies, les modalités de répartition de la charge d'impôt sont inopposables sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion[323] en ce que ces modalités constituent une subvention indirecte au sens de l'article 46 *quater*-0-ZG de l'annexe III au CGI. La convention d'intégration doit garantir aux sociétés membres du groupe de ne pas subir une charge d'impôt supérieure à celle qu'elles auraient supportée si elles avaient été imposées séparément. La rédaction des conventions d'intégration doit donc être guidée par le principe de neutralité[324]. À défaut de respecter cette neutralité, l'administration fiscale est en droit d'établir l'imposition sans en tenir compte.

102- Dans la mesure où les stipulations contractuelles modifient les éléments matériels et personnels de l'imposition, la question se pose du fondement de l'opposabilité de ces clauses à l'administration fiscale.

---

[321] CE, 24 nov. 2010, n° 334032, *Sté Océ NV* : Dr. fisc. 2010, n° 15, comm. 272, concl. L. Olléon, note Ph. Durand et O. Fouquet ; RJF 2011, n° 151 ; BDCF 2011, n° 17, concl. L. Olléon

[322] CE, 5 juill. 2013, n° 351874, *Sté Kingfisher International France Ltd (KIFL)* et n° 356781, *Sté Décathlon* : Dr. fisc. 2013, n° 42, comm. 483, concl. V. Daumas, note O. Fouquet et Ph. Durand – V. sur ce point : Y. Rutschmann et J.-Fl. Mandelbaum, *Les conventions d'intégration fiscale IV. – Un nouvel épisode favorable aux groupes*, Dr. fisc. 2013, n° 30, act. 426

[323] Infra n°s 204 et s.

[324] V. en ce sens : R. Schneider et F. Mitre, *Groupes de sociétés : liberté de réallocation de l'économie d'impôt entre sociétés membres*, Dr. fisc. 2010, n° 13, act. 101

B. Le fondement du principe de l'opposabilité

103- Les effets d'une convention sont sous la dépendance étroite de la qualification juridique retenue par les parties. La qualification d'un contenu donné emporte pour conséquence la soumission de celui-ci à un régime juridique déterminé. L'effet du contrat est régi, en droit privé, par l'article 1165 du Code civil lequel dispose que le contrat est opposable aux tiers en tant que fait juridique. Sont des tiers les créanciers chirographaires, les ayants cause à titre particulier et les *penitus extranei* c'est-à-dire les « *tiers absolus* »[325]. L'opposabilité de la situation contractuelle aux tiers, en tant que fait, apparaît comme le « *complément nécessaire de la force obligatoire du contrat* »[326]. Cependant, un tel fondement ne saurait justifier l'opposabilité des situations de droit substantiel à l'administration fiscale (**1**). Si l'administration fiscale est un tiers au contrat, elle n'est pas un tiers au sens de l'article 1165 du Code civil. En effet, elle possède un statut *sui generis* en ce qu'elle est chargée d'établir l'imposition à partir de la situation juridique dont elle a eu connaissance par le biais de la déclaration fiscale souscrite par le contribuable (**2**).

1- Le rejet du fondement civiliste de l'opposabilité

104- Le principe de l'effet relatif des conventions. Selon le principe de l'effet relatif des conventions posé par l'article 1165 du Code civil, le contrat ne peut profiter aux tiers ni leur nuire[327]. Le principe de l'effet relatif des contrats a pour corollaire le principe d'opposabilité des contrats aux tiers. Toutefois, relativité et opposabilité doivent être distinguées. De cette distinction en découle que le contrat apparaît comme un fait aux yeux des tiers. L'opposabilité peut dès lors être définie comme « *la faculté pour un contractant de se prévaloir de l'existence de ce contrat et des effets juridiques qui s'y attachent envers des personnes qui n'y ont pas été parties* »[328]. Elle vise à établir une relation juridique entre les parties et les tiers à un acte juridique. Le contrat apparaît alors comme un fait opposable aux tiers. Corrélativement, les tiers peuvent opposer le contrat en tant que fait juridique

---

[325] J. Carbonnier, *Droit civil. Les biens, les obligations*, vol. II, PUF, 2004, n° 1038, p. 2134

[326] J. Ghestin, C. Jamin, M. Billiau, *Traité de droit civil, Les effets du contrat*, op. cit., n° 724, p. 703

[327] Les auteurs classiques voyaient dans le principe de l'effet relatif des contrats un corollaire de la théorie de l'autonomie des volontés. Dès lors que l'obligation trouve sa source dans la volonté, seules les parties ayant voulu une telle obligation sont tenues par le contrat. Ce strict cloisonnement des effets est, toutefois, abandonné au profit d'une lecture plus extensive de l'article 1165 du Code civil. En effet, avec le recul de la théorie de l'autonomie de la volonté, le principe de l'effet relatif des contrats a vu sa force s'amenuiser. Le contrat crée entre les parties une situation juridique dont les tiers ne peuvent méconnaître l'existence. Pèse alors sur les tiers une obligation de ne pas faire, une obligation de ne pas porter atteinte atteinte aux droits et obligations des contractants. Cette obligation découle des termes mêmes de l'alinéa premier de l'article 1134 du Code civil.

[328] G. Ripert et J. Boulanger, *Traité élémentaire de Droit civil*, op. cit., n° 567, p. 277

aux parties[329]. L'opposabilité aux tiers peut être appréhendée sous deux aspects différents[330]. Dans certaines hypothèses, le contrat est opposé comme un fait pur et simple susceptible de fournir des renseignements afin d'établir la réalité ou le contenu d'un autre élément. Dans d'autres hypothèses, il peut être opposé en tant qu'opération juridique, c'est-à-dire comme un acte créant une situation. Ainsi se fait jour une distinction entre opposabilité probatoire et opposabilité substantielle. Ces deux situations relèvent de l'« *opposabilité-vertu* »[331], cette opposabilité s'opposant à l'« *opposabilité-sanction* »[332]. Celle-ci repose sur les formalités de publicité aptes à renseigner les tiers sur l'existence d'une situation juridique, telle qu'un transfert de propriété. D'une façon générale, les formalités de publicité sont destinées à assurer l'opposabilité des actes juridiques aux tiers. À défaut, ils leur sont inopposables. Dès lors, le formalisme juridique constitue une technique de révélation de la situation juridique aux tiers, en particulier à l'administration fiscale. La solution fiscale coïncide alors avec la solution civile. Un acte non publié est un acte inopposable à l'administration fiscale et sera, en conséquence, qualifié d'acte occulte. Par exemple, les actes relatifs aux sociétés ne sont opposables aux tiers que s'ils sont publiés au registre du commerce et des sociétés. Partant, est concerné l'ensemble des actes juridiques intervenant à chaque stade de la vie sociétaire, qu'il s'agisse de la création, de la transformation ou de la dissolution de la société.

105- L'inadéquation du principe civiliste de l'opposabilité du contrat. Le fondement civiliste de l'article 1165 du Code civil est insuffisant à justifier l'opposabilité des situations juridiques à l'administration fiscale[333]. Certes l'administration fiscale est un tiers à l'acte juridique mais elle est un tiers doté d'un statut particulier l'autorisant à remettre en cause l'acte juridique. D'aucuns proposent de justifier l'opposabilité des actes juridiques, ou plutôt l'inopposabilité de ceux-ci, à l'administration fiscale par le principe du réalisme du droit fiscal en ce que ce principe lui permet d'appréhender le fait en faisant abstraction de l'étiquette juridique assignée par les parties au contrat. Or il a été démontré que le principe même du réalisme est inexact[334].

---

329 Cass. com., 22 oct. 1991 : D. 1993, 181, note J. Ghestin
330 J. Duclos, *L'opposabilité (Essai d'une théorie générale)*, Thèse Rennes, 1981, n° 25, p. 29 ; C. Kouchner, *De l'opposabilité en droit privé*, Thèse Paris 10, 2004
331 J. Duclos, *L'opposabilité (Essai d'une théorie générale)*, préc. cit., n° 12, p. 14
332 Ibid, n° 245, p. 319
333 V. en ce sens : L. Morel-Fredel, *Du contrôle de l'administration de l'enregistrement sur la qualification des actes soumis à la formalité*, Thèse Paris, 1937
334 Supra n° 81

2- Les fondements fiscaux de l'opposabilité des qualifications juridiques

106- Les principes directeurs du droit fiscal, justification de l'inopposabilité des effets juridiques. L'inopposabilité des effets de certaines clauses ou conventions est encadrée par les principes du droit fiscal que sont les principes d'annualité et de spécialité des exercices ou encore l'objectif de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale. La rétroactivité d'une opération de restructuration de société reste sans effet en matière de taxe sur la valeur ajoutée et de contribution économique territoriale. S'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée, seule la société absorbée exploitant l'activité transmise et ayant effectivement payé à son fournisseur la taxe sur la valeur ajoutée facturée est autorisée à exercer son droit à déduction, nonobstant sa naissance pendant la période intercalaire. Une telle solution est fondée sur les conditions d'ouverture du droit à déduction. Celui-ci est ouvert dès lors que l'opérateur économique agit en tant qu'assujetti. Or la qualité d'assujetti s'apprécie au moment de la conclusion du contrat. Aussi, une telle qualité ne peut être affectée par la stipulation d'une clause de rétroactivité. En matière de contribution économique territoriale, la stipulation d'une telle clause dans un traité de fusion au 1er janvier n'a pas pour effet d'ôter à la société absorbée sa qualité de redevable[335]. L'inopposabilité de la rétroactivité se fonde sur la date du fait générateur de l'imposition. Seule importe la qualité d'entrepreneur à la date du 1er janvier de l'année d'imposition, sauf cessation d'activité. L'inopposabilité de la rétroactivité des situations juridiques se justifie, en conséquence, par le principe de l'annualité de l'imposition.

107- Dans le cadre des droits d'enregistrement, la réalisation de la condition résolutoire n'emporte aucune restitution des droits versés. Contrairement à la nullité ou à la résolution judiciaire autorisant la restitution des droits indûment versés, la réalisation de cette condition ne produit aucun effet fiscal, nonobstant la disparition du fait générateur de l'imposition. En effet, la nullité et la résolution volontaire n'entrent pas, en principe, dans les causes de restitution des droits d'enregistrement acquittés. L'absence de restitution des droits d'enregistrement à la suite de la nullité d'un contrat s'avère, toutefois, contraire à la théorie civiliste des nullités mais peut être justifiée par l'idée selon laquelle la réalisation de la condition résolutoire dissimule une rétrocession du bien. La divergence entre les solutions fiscale et juridique se fonde donc sur la crainte d'une fraude[336]. Alors que le fait générateur de l'imposition a disparu, le paiement des droits

[335] CE, 16 mars 2001, n° 202548, *SA Groupe Theis* : RJF 2001, n° 804 ; BDCF 2001, n° 80, concl. G. Goulard
[336] A. Chappert, *Les incidences fiscales de l'annulation, de la modification, de la régularisation et de l'usage d'un contrat*, Defrénois 1993, n° 22, p. 1321 et s. ; O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, op. cit., n° 281, p. 209 ; Q. Delabre, *Recherche sur le statut fiscal des actes atteints d'inexistence ou d'une cause de nullité en matière d'assiette et de recouvrement*, Thèse Rouen, 2009

d'enregistrement reste acquis à l'administration fiscale. Or l'inopposabilité de l'effet rétroactif de la condition résolutoire n'est pas légitime car elle fait peser sur la stipulation de cette condition une présomption de suspicion. Cette solution peut cependant être justifiée par la théorie de la propriété apparente[337]. Dans l'ancien Droit, la résolution était affranchie de tout droit puisque la restauration de l'aliénateur n'étant pas analysée comme une transmission, la remise en l'état n'opérait aucune mutation[338]. Lorsque le contrat est résolu, les biens reviennent dans le patrimoine du cédant non pas par l'effet d'une nouvelle mutation mais par l'effet du transfert initial de propriété. Résolution et rétrocession doivent, néanmoins, être distinguées. La rétrocession « *dérive d'une convention nouvelle qui, si elle détruit la convention antérieure, n'efface nullement, à l'égard des tiers, le contrat primitif* »[339]. Seule la rétrocession emporte l'application d'une nouvelle taxation en raison de la mutation opérée. Cependant, les parties peuvent dissimuler sous une résolution conventionnelle une rétrocession. Une telle dissimulation permet ainsi d'éluder l'imposition du retour du bien dans le patrimoine du cédant. Un nouveau droit de mutation sera exigible en raison d'un nouveau transfert opéré par « *mutuus dissensus* »[340]. Toute résolution ou révocation amiable d'un contrat est donc fiscalement analysée comme une nouvelle mutation[341].

108- Le formalisme propre au droit fiscal. Le droit fiscal connaît un formalisme propre à assurer l'opposabilité de certaines situations juridiques à l'administration fiscale. Sauf dispositions expresses de la loi, les formalités fiscales ne sont ni une conditon requise *ad validitatem* des actes[342] ni une condition de leur opposabilité aux tiers. L'enregistrement consiste en l'inscription, la reproduction, l'analyse ou la mention sur un registre d'un acte juridique constituant le fait générateur de l'impôt, cette formalité pouvant être obligatoire[343] ou facultative. La formalité de

---

337 Cass. Req., 16 mars 1925 : DH 1925, p. 287 : Elle juge que que « *lorsque la propriété d'un immeuble vendu se retrouve placée sur la tête du vendeur primitif, cette modification dans l'état apparent de la propriété constitue, au regard de la loi fiscale, une mutation ou rétrocession sujette à l'impô*t ».

338 Maguéro, *Traité alphabétique de l'enregistrement*, 1937, v° Résolution, n° 55

339 Ibid, v° Restitution, n° 97

340 A. Chappert, *Les incidences fiscales de l'annulation, de la modification, de la régularisation et de l'usage d'un contrat*, op. cit., n° 7

341 Ph. Neau-Leduc, *Les aspects fiscaux de la rétroactivité*, RDC 2008, n° 1, p. 25 et s. : L'auteur s'interroge sur la compatibilité de la double taxation du bien consécutivement à la disparition du contrat au regard de l'article 1er du protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

342 La formalité fiscale peut constituer une condition de validité des actes. Par exemple, la publication de la mutation d'un fonds de commerce doit être préalablement enregistrée, à peine de nullité. En effet, l'article L. 141-5 du Code de commerce dispose que « *le privilège du vendeur d'un fonds de commerce n'a lieu que si la vente a été constatée par un acte authentique ou sous seing privé, dûment enregistré, et que s'il a été inscrit sur un registre public tenu au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel le fonds est exploité* ». Il en va de même en matière de promesse unilatérale de vente. L'article 1589-2 du Code civil dispose qu'« *est nulle et de nul effet toute promesse unilatérale de vente afférente à un immeuble, à un droit immobilier, à un fonds de commerce, à un droit à un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ou aux titres des sociétés visées aux articles 728 et 1655* ter *du Code général des impôts, si elle n'est pas constatée par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans le délai de dix jours à compter de la date de son acceptation par le bénéficiaire. Il en est de même de toute cession portant sur lesdites promesses qui n'a pas fait l'objet d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé enregistré dans les dix jours de sa date* ». La nullité de l'acte emporte la remise des parties dans la situation initiale et emporte la restitution des sommes versées. La nullité est limitée à l'acte lui-même.

343 CGI, art. 635-1-4, art. 635-2-7° et art. 635-1-5°

l'enregistrement est une « *mesure de police fiscale* »[344] emportant uniquement l'application de sanctions fiscales en cas de méconnaissance. L'accomplissement volontaire d'une telle formalité est principalement justifiée par la volonté des parties de conférer date certaine à l'égard des tiers au sens de l'article 1326 du Code civil. Dès lors qu'elle ne fait pas l'objet d'un enregistrement selon les modalités de l'article 757 du CGI, une transaction n'est pas opposable à l'administration fiscale[345]. La Cour de cassation a été saisie de la question de savoir si la révélation d'un don manuel peut émaner du courrier d'un avocat adressé à l'administration fiscale. Elle répond par l'affirmative en se fondant sur le mandat tacite consenti à l'avocat intervenant dans le cadre de sa mission d'assistance au cours d'une vérification de comptabilité dont était l'objet la société[346]. Cette solution doit être appréciée à l'aune de l'arrêt rendu le 30 juin 2011 par la Cour européenne des droits de l'homme. Celle-ci estime que la notion de révélation telle qu'interprétée en droit interne « *fait dépendre la taxation des dons manuels de la réalisation du contrôle fiscal, ce qui implique nécessairement une part d'aléa et donc une imprévisibilité dans l'application de la loi fiscale* »[347]. La révélation du don manuel ne peut ressortir de la compétence de l'administration fiscale quand bien même elle découvrirait l'existence d'un don manuel au cours d'une vérification de comptabilité. Admettre que l'acte de procédure vaut révélation du don manuel conduit à octroyer un pouvoir discrétionnaire à l'administration fiscale quant au choix de la date du fait générateur de l'imposition du don manuel. Seul le donataire ou son représentant peut être à l'origine de la révélation du don manuel.

109- La déclaration fiscale, fondement de l'opposabilité des qualifications juridiques. La déclaration fiscale se présente comme « *le procédé normal pour atteindre la réalité de la matière imposable* »[348]. Il s'agit « *d'une formalité substantielle du processus fiscal* »[349] par laquelle un contribuable doit porter à la connaissance de l'administration fiscale les éléments lui permettant de déterminer le montant de la matière imposable. De la place accordée à l'obligation déclarative dans le système fiscal français résulte la primauté de la déclaration. La déclaration fiscale justifie l'opposabilité des actes juridiques à l'administration fiscale en ce qu'elle se présente comme l'acte juridique rendant opposable tant à l'administration fiscale qu'au contribuable l'acte juridique support des qualifications juridiques et fiscales. La déclaration du contribuable est présumée exacte par l'administration fiscale jusqu'à la preuve contraire apportée par elle au moyen de la mise en œuvre

344 M. Cozian, *L'opposabilité à l'administration fiscale des actes sous seing privé*, RJF 11/94, étude pp. 661 à 665, n° 22, p. 663
345 Cass. com., 18 oct. 2011, n° 10-25371, *Mme Drogoul* : Dr. fisc. 2011, n° 49, comm. 615
346 Cass. com., 19 janv. 2010, n° 08-21476, *M. et Mme Sibon* : Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 263 ; RDC 2010, n° 3, p. 959, note Ph. Neau-Leduc
347 CEDH, 30 juin 2011, n° 8916/05, *Assoc. Les Témoins de Jéhovah c/ France*, pt 70 : Dr. fisc. 2011, n° 44, comm. 577, note F. Dieu
348 L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, Dalloz, 7ème éd., p. 30
349 C. Gour, J. Molinier et G. Tournié, *Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal*, PUF, 1ère éd., 1977, p. 23

de ses compétences de contrôle et de rectification. La présomption d'exactitude découle du caractère obligatoire de la déclaration. Dès lors, la bonne foi du contribuable justifie l'opposabilité des conventions. Une situation juridique reposant sur une volonté de tromper l'administration fiscale rend inopposable à celle-ci les effets fiscaux du contrat en cause. L'acte inopposable est alors privé de toute efficacité à l'égard de l'administration fiscale. L'inopposabilité des effets fiscaux liés à une qualification juridique dont le choix découle directement d'une volonté individuelle traduit le rôle de police fiscale reconnu à l'administration. Le principe de l'opposabilité des conventions en droit fiscal présente dès lors un caractère relatif dans la mesure où l'administration fiscale peut discuter la portée d'une convention, tant juridiquement qu'économiquement[350]. Ce faisant, elle peut remettre en cause l'apparence créée par les parties.

§2- L'opposabilité des qualifications apparentes

110- Juridiquement, l'apparence désigne l'aspect résultant, intentionnellement ou non, de la réunion de signes extérieurs par lesquels se manifestent ordinairement un état, une fonction et faisant croire que la personne parée de ces signes a réellement cet état ou cette fonction[351]. Appliquée à une situation de fait, l'apparence désigne « *le caractère ostensible, aisément perceptible de la réalité* »[352], mais appliquée à une situation de droit, elle est utilisée comme mode de preuve d'un droit dont l'existence est déduite de l'ensemble des faits apparents reflétant sa présence[353]. Dans cette acception, l'apparence constitue le révélateur d'une situation de droit conduisant à inférer l'existence d'un droit de la présence d'éléments ostensibles l'accompagnant normalement. La seule apparence trompeuse suffit à produire des effets de droit. Dans une conception extensive, la simulation permet de créer une fausse apparence afin de dissimuler la réalité. La doctrine majoritaire définit la simulation au regard de l'article 1321 du Code civil, adoptant ainsi une conception stricte. La simulation est alors envisagée comme un mensonge positif[354] consistant en une « *opération par laquelle on crée une situation juridique apparente différente de la situation juridique véritable* »[355]. Elle exige « *l'existence d'un acte secret modifiant ou déplaçant les effets de l'acte apparent et capable*

[350] F. Dal Vecchio, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, Thèse Paris 13, 2009, n° 266, p. 399
[351] G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Apparence
[352] J. Ghestin, G. Goubeaux et L. Fabre-Magnan, *Traité de droit civil. Introduction au droit*, LGDJ, 4ème éd., 1984, n° 839, p. 830
[353] F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, avant-propos Fl. Deboissy, préf. Th. Schmitt, LGDJ, 2009, t. 507, n° 7, p. 2
[354] L. Josserand, *Le mensonge, la simulation et la dissimulation en tant que facteurs de droit*, in *Evolutions et actualités*, Recueil Sirey, 1936, p. 121
[355] H., L. et J. Mazeaud, *Leçons de droit civil*, t. 2, Montchrestien, 2ème éd., 1962, n° 807, p. 741

de le neutraliser »[356]. La simulation pose la question de la force obligatoire des deux contrats. La théorie fiscale de l'apparence s'est développée à partir de la notion civiliste de simulation[357].

111- Par l'arrêt du 20 février 1974[358], le Conseil d'État fixe les bases de la théorie de l'apparence en droit fiscal. Il reconnaît à l'administration fiscale le droit de se prévaloir d'une situation apparente pour établir l'impôt et ce, en contradiction avec les règles d'imposition. Comme le souligne Monsieur Frédéric Durand, « *l'apparence correspond ainsi à toutes les situations dans lesquelles une apparence se voit traitée de la même manière qu'une réalité juridique alors qu'il est établi qu'elle n'est qu'un reflet trompeur de cette dernière* »[359]. En principe, l'inopposabilité des conventions occultes conduit donc à l'imposition de la situation apparente (**A**). Toutefois, l'administration fiscale dispose d'une faculté d'option entre la situation apparente et la situation occulte dès lors qu'elle a connaissance de cette dernière (**B**).

A. La primauté de la situation apparente sur la situation occulte

112- L'application de la théorie de l'apparence par l'administration fiscale suppose remplis des critères matériels tenant aux deux actes (**1**) et un critère psychologique propre à l'administration fiscale (**2**).

1- Les critères matériels de l'apparence fiscale

113- La convention occulte, une contre-lettre. Les conventions occultes correspondent aux contre-lettres. La contre-lettre se définit comme « *un contrat tenu secret que les parties passent avant ou en même temps qu'un acte apparent, lequel ne correspond pas à leur volonté et a pour seul but de dissimuler la*

---

[356] J.-D. Bredin, *Remarques sur la conception jurisprudentielle de l'acte simulé*, RTD civ. 1956, § 261, n° 15, p. 269

[357] Les premières manifestations de la théorie de l'apparence concernaient la propriété. La Cour de cassation, après avoir estimé que la Régie avait l'obligation d'exercer son droit de contrôle, lui a reconnu le droit d'imposer la propriété apparente. Aussi, la convention de prête-nom ne peut être valablement opposée à l'administration pour contester l'imposition des sommes dans les mains du propriétaire apparente. Par un arrêt du 31 décembre 1959, le Conseil d'État adopte une position identique et reconnaît l'inopposabilité des conventions de prête-nom à l'administration fiscale.

[358] CE, 20 févr. 1974, n° 83270, *Lemarchand* : Dr. fisc. 1974, n° 30, comm. 958, concl. D. Mandelkern ; Dr. fisc. 1975, II, CA 4796 ; RJF 5/74, p. 201 : Le Conseil d'État affirme qu'« *il n'est pas contesté que la convention de prête-nom dont se prévaut le requérant a été effectivement conclue antérieurement à la période d'imposition litigieuse, que le sieur Lemarchand, n'en ayant pas fait état dans les déclarations qu'il a souscrites et adressées aux services fiscaux, a ainsi entendu conserver cette convention, même à l'égard de ces services, le caractère occulte que présente, en règle générale, à l'égard de tous ceux qui n'y sont pas parties, une convention de cette nature ; qu'en raison de la position ainsi prise par le contribuable, la convention dont s'agit n'est pas opposable à l'administration, qui était dès lors en droit d'établir l'impôt, comme elle l'a fait en l'espèce, en faisant abstraction de ladite convention sans préjudice du droit qui lui appartient, lorsqu'elle en a connaissance d'en tirer le cas échéant, les conséquences fiscales* ».

[359] F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, op. cit., n° 398, p. 115

réalité »[360]. Elle a pour objet de supprimer, de modifier ou de déplacer les effets de l'acte apparent. À ce triple objet correspondent trois formes de simulation : le contrat fictif, le déguisement et l'interposition de personnes. Le contrat est fictif en ce que la simulation porte sur l'existence même de l'acte. Ici, les parties ont entendu donner l'illusion qu'elles étaient liées par une convention. Un contribuable peut, par exemple, avoir recours à une société sans existence réelle afin d'exercer son activité[361]. L'acte est déguisé lorsque la simulation porte sur la nature de l'acte ou sur ses conditions. Il emporte alors une modification du régime juridique, des effets du contrat. Quant à l'interposition de personnes, elle vise l'hypothèse où la simulation porte sur la personne des contractants. Par exemple, dans le cas d'une convention de prête-nom, une personne figure à l'acte mais c'est au profit d'une autre personne que l'acte produit ses effets.

114- La révélation de la situation apparente. La situation apparente ressort du comportement adopté par le contribuable apparent vis-à-vis de l'administration fiscale. Dans les sociétés créées de fait[362], les personnes en présence se comportent comme de véritables associés sans avoir pleinement conscience des conséquences juridiques et fiscales d'un tel comportement. La société créée de fait est une société s'ignorant jusqu'à ce que l'administration fiscale la mette à jour lors d'un contrôle. La qualification de société créée de fait intervient *a posteriori*. Le droit fiscal joue alors le rôle de révélateur des qualifications juridiques. À cet égard, le Conseil d'État estime que « *l'existence d'une société de fait pour l'exploitation d'une entreprise résulte tant des apports faits à cette entreprise par deux ou plusieurs personnes, que de la participation de celles-ci à la direction et au contrôle de l'affaire, ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes* »[363]. Il résulte de cette jurisprudence que, pour caractériser une société créée de fait, l'administration doit apporter la preuve que les éléments constitutifs d'un contrat de société au sens de l'article 1832 du Code civil sont réunis, cette preuve pouvant être rapportée par tous moyens[364]. Néanmoins, il peut être délicat de rapporter une telle preuve. C'est pourquoi, dans certaines espèces, le Conseil d'État autorise l'administration à n'invoquer qu'une apparence de société créée de fait. Celle-ci résulte, notamment, de la souscription des déclarations fiscales au nom de la société créée de fait, de courriers adressés à l'administration avec l'en-tête de la société[365]. Ainsi peut être constaté un glissement de la nécessité d'une apparence de contrat de société à une apparence de société créée de fait, un tel glissement n'étant pas propre à la matière

360 H., L. et J. Mazeaud, *Leçons de droit civil*, op. cit., n° 808, p. 742
361 CE, 31 mai 2000, n° 187164, *Launay* : RJF 9-10/00, n° 1112
362 V. sur la société créée de fait : S. Vacrate, *La société créée de fait. Essai de théorisation*, préf. H. Lécuyer, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 405, 2003
363 CE, 13 mars 1998, n° 163108, *M. Carcassonne* : Dr. fisc. 1998, n° 26, comm. 588, concl. F. Loloum ; CE, 23 nov. 1998, n° 162176, *M. et Mme Bonnin* : Dr. fisc. 1999, n° 13, comm. 262, concl. G. Goulard ; CE, 14 janv. 2002, n° 204573, *Tronel-Peyroz* : Bull. Joly 2002, n° 6, § 163, p. 721 et s., note J.-Cl. Parot
364 C. civ., art. 1871 et 1873
365 CE, 22 avr. 1992, n° 72934, *Belhocine* : RJF 6/92, n° 853 ; CE, 11 avr. 2001, n° 198277, Mechenane : RJF 7/01, n° 971 ; BDCF 7/01, n° 100, concl. G. Goulard ; CE, 5 sept. 2001, n° 223607, Posak : RJF 11/01, n° 1406

fiscale[366]. La jurisprudence invite et commande à alléger le fardeau probatoire de l'administration fiscale.

115- La jurisprudence Lemarchand a été étendue aux actes soumis à des formalités de publicité ou d'enregistrement. La convention sera qualifiée d'occulte dès lors qu'elle n'a pas été déclarée à l'administration fiscale et sera inopposable à l'administration fiscale. Le formalisme juridique apparaît alors comme une technique de révélation de la situation juridique à l'administration fiscale[367]. Par exemple, le Conseil d'État juge que l'administration est en droit, à défaut d'avoir été informée de la situation réelle faute d'immatriculation de la société au registre du commerce et des sociétés, d'opposer à la société son caractère apparent de SARL ayant pour effet de la rendre passible de l'impôt sur les sociétés[368].

116- L'inopposabilité de l'acte occulte. En raison du caractère occulte de l'acte et, partant inopposable à l'administration fiscale, celle-ci établira l'imposition à partir de la situation apparente. La situation apparente peut alors être définie « *comme une situation, matérielle par essence, qui procède de l'adjonction de plusieurs éléments de fait qui, mis en rapport les uns avec les autres, constituent une image non conforme à la réalité* »[369]. La théorie du contribuable apparent est une manifestation de la théorie fiscale de l'apparence autorisant l'administration à « *établir l'imposition conformément aux apparences que le contribuable a lui-même créées* »[370], que ce soit par volonté de tromperie, goût du secret, retard ou négligence. Il importe peu que l'apparence résulte d'une situation de droit ou d'une situation de fait. Ainsi conçue, l'apparence joue un rôle identique en droit fiscal et en droit privé. Pour donner prise à l'impôt, l'apparence doit présenter une certaine consistance. Il est également indifférent que la situation ostensible ne soit pas le reflet exact de la situation occulte[371]. L'extériorisation de l'apparence peut résulter soit d'une situation juridique, soit d'un ensemble de faits. L'apparence peut être révélée par la conclusion d'un acte juridique, par l'existence d'un *instrumentum* manifestant suffisamment le *negotium* appréhendé en tant que fait générateur.

---

366 Cass. civ. 1ère, 13 nov. 1980, *Thibault et Lassalle c/ SA Aucanne* : D. 1981, jur., p. 541, note J. Calais-Auloy ; Cass. com., 3 nov. 1988, *Epoux Nmaimme c/ Parreau* : Rev. sociétés 1988, p. 242, note J. Prieur ; Cass. com., 29 mars 1994, n° 866 D, *Coubret et autre c/ Atienza et autres* : Bull. Joly 1994, n° 6, § 189, p. 665, note J. Vallansan : Tant la jurisprudence civile que commerciale se contentent d'une simple apparence de contrat de société en estimant que « *si l'existence d'une société de fait exige la réunion des éléments constitutifs de toute société, l'apparence d'une telle société s'apprécie globalement, indépendamment de la révélation de ces divers éléments* ».

367 CE, 8 mars 2004, n° 248094, *Mme Mohammadi* (1ère esp.) et n° 249461, *M. Mohammadi* (2ème esp.) : Dr. fisc. 2004, n° 30-36, comm. 643, concl. F. Séners ; RJF 6/04, n° 621 ; BCDF 6/04, n° 78, concl. F. Séners : « *Les actes de l'état-civil sont opposables à tous les tiers lorsqu'ils sont régulièrement établis et publiés* ».

368 CE, 29 mai 1991, n° 70570, *L'éveil du Centre* : RJF 7/91, n° 972

369 F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, op. cit., n° 404, p. 121

370 O. Fouquet, concl. sous CE, 7 mai 1986, n°46841, Dr. fisc. 1986, n° 42, comm. 1772 ; RJF 7/86, p. 451

371 Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n° 992, p. 381

Cependant, ces éléments matériels sont insuffisants par eux-mêmes à caractériser l'apparence. Encore faut-il que l'administration ait cru en celle-ci.

2- Le critère subjectif de l'apparence fiscale

117- La croyance de l'administration fiscale en l'apparence renvoie de prime abord à la notion d'erreur commune. L'erreur commune est susceptible de deux acceptions. Dans une conception objective, le caractère commun de l'erreur renvoie au nombre de personnes abusées par la situation ostensible. Dans une conception subjective, l'erreur commune s'entend de l'erreur ayant pu être commise par un homme raisonnable. Pour être caractérisée, elle suppose un faisceau d'indices « *à même de tromper l'être le plus méfiant qui soit* »[372]. Madame le Professeur Florence Deboissy rejette toute idée d'erreur commune de la part de l'administration fiscale en raison de sa fonction propre d'agent taxeur[373]. L'élément psychologique réside non pas dans l'erreur commune mais dans la notion d'erreur légitime. En effet, l'administration s'en tient à des comportements. Pour valablement se prévaloir de l'apparence, l'*errans* doit avoir été victime d'une véritable erreur supposant qu'il n'ait effectivement pas connu la réalité juridique[374]. Monsieur Frédéric Durand rejette le critère de l'erreur légitime[375]. Il estime que l'apparence ne se limite pas à la notion d'erreur. Doit être pris en considération un critère objectif de l'illusion. En droit fiscal, l'apparence ressort objectivement des mentions de la déclaration. Dès lors, l'apparence découle de la mise en œuvre du critère objectif de la ressemblance à la réalité juridique[376]. Monsieur Frédéric Durand se fonde alors sur la jurisprudence admettant un glissement du contrat de société apparent à une apparence de contrat. Ce glissement, particulièrement critiquable, pose la question de la pertinence du maintien de la nécessité du critère psychologique pour invoquer l'apparence.

B. L'option entre situation apparente et situation occulte

118- La théorie fiscale de l'apparence offre une option à l'administration fiscale entre l'imposition de la situation apparente et l'imposition de la situation occulte si elle en a connaissance (**1**). L'option reconnue à l'administration entre apparence et réalité est également

---

372 F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, op. cit., n° 75, p. 22
373 Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n° 1079, p. 412
374 F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, préc. cit., n° 81, p. 24
375 Ibid, n° 556, p. 169 : « *L'apparence n'est pas appréhendée comme un phénomène passif mais comme le fruit d'une certaine attitude, ce qui condamne définitivement tout rattachement de ces mécanismes à cette première déclinaison du principe de la bonne foi qu'est la bonne foi-croyance erronée* […] ».
376 Ibid, n° 293, p. 85

reconnue aux tiers de l'article 1321 du Code civil. Toutefois, la question se pose de savoir si l'administration fiscale est dans une situation identique à ces tiers ou si l'option repose sur un fondement spécifique (**2**).

1- L'opposabilité de la convention occulte

119- La révélation de la situation occulte peut se faire par tous moyens à la condition que cette indication émane du contribuable et ne soit pas le résultat des investigations menées par l'administration fiscale. En effet, le juge judiciaire pose une limite à la protection des tiers. Dès lors qu'il participe sciemment à l'opération créant l'apparence, le tiers ne peut se prévaloir de l'apparence qu'il a contribué à créer. En d'autres termes, la connaissance de la situation occulte prive le tiers de la faculté de se prévaloir de l'apparence. Par transposition, l'information personnelle de l'administration fiscale rend la situation occulte opposable. Lorsque le redevable s'oppose à la taxation de la situation apparente, il supporte la charge de la preuve de l'exception de la connaissance par l'administration de la convention occulte. Si la déclaration apparaît comme le mode de preuve le plus pertinent, tout autre moyen est recevable dès lors que la situation occulte est portée à la connaissance de l'administration fiscale. Sur ce point, droit fiscal et droit privé se rejoignent. Par exemple, l'existence d'une société créée de fait connue de longue date par l'administration fiscale fait obstacle à ce que celle-ci argue du caractère occulte de la société à l'égard des tiers pour soutenir qu'elle lui est inopposable[377]. Lorsqu'elle ignore la situation occulte, elle est en droit de tirer parti de la situation ostensible. L'administration fiscale bénéficie *a priori* d'une protection identique à celle de tout tiers.

2- Le fondement de l'option pour l'imposition de la situation occulte

120- Le rejet de l'article 1321 du Code civil. Au sens de l'article 1321 du Code civil, sont considérées comme tiers toutes les personnes autres que les parties à l'acte secret ainsi que leurs ayants cause universels ou à titre universel. Une difficulté apparaît lorsqu'il s'agit de classer l'administration fiscale parmi les catégories juridiques de tiers. Pour les uns, elle est une sorte de créancier chirographaire ; pour les autres, un *penitus extraneus*. À la vérité, l'intérêt de qualifier l'administration en un tiers au sens de cet article semble stérile révélant, *in fine*, la fragilité du

[377] CE, 15 mai 1991, n° 77589, *Dana* : RJF 7/91, n° 985

processus de pensée voulant tout rattacher et tout expliquer par le droit privé[378]. L'option pour l'apparence offerte à l'administration fiscale obéit à un régime plus tranché que celui du tiers de droit privé. Sa situation se réduit à une alternative : soit elle ignore la situation occulte, soit elle en a connaissance. L'inopposabilité de l'acte occulte engendre une dissymétrie dans les positions respectives de l'administration fiscale et du contribuable « *puisque le prête-nom est tenu par sa déclaration tandis que l'administration reste libre vis-à-vis d'elle et peut choisir d'imposer l'une ou l'autre des deux personnes à la convention* »[379]. *A contrario*, lorsqu'elle prend connaissance de la situation occulte, elle ne peut se prévaloir de l'apparence. Le Conseil d'État lie le principe de l'imposition de la situation apparente au comportement du contribuable.

121- Les fondements proposés. Face à l'insuffisance d'un tel fondement juridique, certains auteurs proposent de retenir le principe du réalisme du droit fiscal pour justifier de l'inopposabilité de la convention occulte à l'administration fiscale[380]. La faculté dont dispose l'administration se présente comme une conséquence de la déclaration fiscale, décision opposable tant à l'administration fiscale qu'au contribuable[381]. Lorsque ce dernier fait mention d'une situation apparente dans sa déclaration fiscale, l'administration fiscale s'en tient à cette seule apparence. Dès lors, elle établit l'imposition sur la foi de la déclaration fiscale. Le contribuable se trouve alors pris au piège de l'apparence qu'il a lui-même créée, ne pouvant dès lors arguer d'une convention occulte à son profit. Pris à son propre piège, il doit subir les conséquences fiscales de l'apparence ainsi créée. L'option de l'administration fiscale peut alors être fondée sur l'idée selon laquelle « *il faut souffrir la loi qu'on a faite à soi-même* »[382]. Dans cette conception, la théorie de l'apparence renvoie à l'idée de responsabilité du contribuable. Toutefois, un tel fondement joue un « *rôle mineur* »[383]. Selon Madame le Professeur Florence Deboissy, il convient de se tourner vers l'adage « *foi est due à l'apparence* » pour trouver un fondement adapté à la théorie fiscale de l'apparence[384]. Celle-ci serait ainsi fondée sur la bonne foi du contribuable, entendue comme la bonne foi-loyauté[385]. La déclaration d'une situation apparente que le contribuable sait contraire à la réalité traduit sa mauvaise foi. Établissant l'assiette de l'imposition à partir des déclarations, l'administration fiscale

---

[378] D. Mandelkern, concl. sous CE, 20 févr. 1974, n° 83270, *Lemarchand*, Dr. fisc. 1974, n° 30, comm. 958 : « *Autant nous pensons qu'il faut laisser à l'administration, sous certaines réserves que nous préciserons, la possibilité d'imposer soit l'un soit l'autre des protagonistes d'une convention de prête-nom, autant nous ne croyons pas utile de faire appel à l'article 1321 pour justifier cette faculté* ».
[379] Ibid
[380] E. Blanc, *Principes d'enregistrement*, 1954, p. 142 et s.
[381] Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n° 1027, p. 392 ; J.-P. Lukaszewicz, *Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal*, Thèse Amiens, 1973, p. 334
[382] D. Mandelkern, concl. sous CE, 20 févr. 1974, n° 83270, *Sieur Lemarchand*, préc. cit.
[383] Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, préc. cit., n° 1130, p. 429
[384] Ibid, n° 1132, p. 430 : « *Le principe de la liberté des décisions de gestion comme la technique déclarative sont autant de facteurs autorisant à prendre les contribuables au mot* ».
[385] F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, op. cit., n°s 563 et s., p. 171 et s.

sanctionne la mauvaise foi du contribuable en se fiant à la situation apparente, sans qu'aucune possibilité de repentir ne soit reconnue au contribuable, passé le délai de déclaration.

122- Conclusion section 1. Si, en principe, les qualifications juridiques adoptées par les parties sont opposables à l'administration fiscale, celle-ci peut remettre en cause leurs effets fiscaux et les déclarer inopposables pour l'établissement de l'imposition. L'inopposabilité des qualifications fiscales n'est qu'un préalable à l'action de l'administration fiscale. Elle ouvre la voie à une requalification fiscale des actes et faits juridiques, venant sanctionner le décalage entre l'étiquette juridique et la réalité.

Section 2- La requalification fiscale, sanction de l'inopposabilité de la qualification juridique

123- L'observation des faits peut démentir l'image renvoyée par le droit en ce que la situation juridique peut masquer une réalité tout autre. Se produit alors un décalage entre la réalité et la situation de fait, une contradiction entre la réalité économique et la substance juridique. Ce décalage emporte une perturbation des conséquences fiscales déduites de la qualification juridique des faits. Dans cette perspective, l'article L. 64 du LPF autorise l'administration fiscale à écarter comme ne lui étant pas opposables les actes passés par le contribuable si elle établit le caractère fictif de l'acte ou le but exclusivement fiscal de celui-ci.

124- Certains auteurs justifient la faculté offerte à l'administration fiscale et au juge de l'impôt de restituer son exacte qualification à une opération juridique par le principe de l'autonomie du droit fiscal[386]. Ce dernier en tant que fondement du pouvoir de requalification doit être rejeté. Lorsqu'elle restitue son véritable caractère à une opération juridique, l'administration fiscale ne fait que mettre en œuvre la technique juridique du droit privé, la révélation de la réalité s'opérant par la voie de la requalification de l'opération juridique. Le procédé de la requalification permet de rétablir la réalité entre la nature juridique et le régime d'imposition. La requalification se définit comme « *une rectification de nomination en remplacement de nominations inadéquates* »[387]. Par elle-même, la requalification suppose une « *décatégorisation* » à fins de « *recatégorisation* »[388] et postule l'idée de déclassement d'une situation juridique, d'une catégorie inadéquate à une catégorie adéquate. Elle aboutit à l'application du régime juridique devant être évité par la « *déformation* » des

[386] C. Gour, J. Molinier et G. Tournié, *Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal*, op. cit., p. 54 ; G. Vignaud, *L'abus de droit en matière fiscale*, Thèse Bordeaux, 1980, p. 26
[387] S. Asencio, *La disqualification en droit privé interne*, op. cit., p. 2
[388] Ibid, p. 5

qualifications[389]. Dès lors que l'administration fiscale, sous le contrôle du juge, écarte la convention litigieuse pour lui restituer sa véritable nature, elle ne fait que tirer les conséquences de la situation juridique réelle. Il apparaît que la requalification des actes juridiques par le juge fiscal n'illustre pas l'autonomie du droit fiscal, ce pouvoir étant l'une des prérogatives classiques du juge.

125- D'autres auteurs estiment que le pouvoir de requalification conféré tant à l'administration fiscale qu'au juge fiscal est une transposition de l'article 1321 du Code civil à la matière fiscale[390]. Le caractère fictif d'un acte juridique est établi lorsque les effets juridiques attachés au contrat ne se produisent pas en réalité. Puisqu'il y a détournement de la technique juridique de droit privé, il y a *ipso facto* abus de droit et, en conséquence, inopposabilité de l'acte juridique à l'administration fiscale. Cependant, tous les procédés de requalification ne relèvent pas du domaine de l'abus de droit. Comme le soulignait le Professeur Cozian, « *il y a requalification et requalification, l'une, bénigne, consistant à rectifier l'erreur d'étiquetage juridique commise par des contractants de bonne foi, l'autre, maligne, consistant à rétablir la réalité que des partenaires de mauvaise foi ont entendu travestir sous une fausse apparence* »[391]. Dès le XIX^{ème} siècle, la Cour de cassation affirme que sont inopposables à l'administration fiscale les montages juridiques présentant un caractère fictif ou frauduleux[392]. Par un arrêt du 5 novembre 1955, le Conseil d'État adopte une position identique en jugeant qu'en matière d'impôts directs, l'administration « *avait le droit, du fait des pouvoirs généraux de contrôle qui lui étaient reconnus par les textes en vigueur, de restituer leur véritable caractère à certaines opérations aboutissant, sous le couvert de contrats ou d'actes juridiques, à faire échec à la loi fiscale* »[393]. Les procédés de requalification s'inscrivent dans le cadre plus général du pouvoir de reprise de l'administration fiscale. Le droit de reprise lui permet de réparer toutes les insuffisances commises par le contribuable. Le pouvoir de rehaussement procède du droit général de reprise et vise à réparer les erreurs commises par le contribuable. La requalification fiscale possède une fonction identique à la requalification juridique. Elle s'insère dans un contexte procédural différent selon la nature du procédé de requalification. La procédure de rectification contradictoire est considérée comme la procédure de droit commun et mise en œuvre lorsque l'administration fiscale constate une insuffisance, une

389 S. Asencio, *La disqualification en droit privé interne*, p. 51

390 F. Llorens, *L'administration fiscale est-elle un tiers ? Remarques sur quelques aspects de l'autonomie du droit fiscal*, LPA 1982, n° 22 et 23, n° 58 ; Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n°^{s} 737 et s., p. 283 et s. ; G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français*, préf. P. Catala et M. Cozian, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 313, 1999, n° 572, p. 350

391 M. Cozian, *Déguiser une cession de fonds de commerce sous le couvert d'une concession de licence d'exploitation, est-ce un abus de droit ?*, Dr. fisc. 2004, n° 44-45, 42, n° 1

392 Cass., 19 avr. 1932 : S. 1933, I, p. 321, note P. Esmein ; D. P. 1932, I, p. 125, note E. P. : « *Il appartient à l'administration de l'enregistrement d'établir, par tous les moyens de preuve compatibles avec la loi fiscale, la véritable nature d'un acte sans s'arrêter à la forme extérieure ou à la qualification donnée par les parties* ».

393 CE, 5 nov. 1955 : Dr. fisc. 1956, n° 1, p. 5

inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base d'imposition[394]. La procédure de répression des abus de droit régie par les dispositions de l'article L. 64 du LPF constitue une procédure spécifique devant être mise en œuvre dès que l'administration qualifie la situation en cause d'abus de droit.

126- Ainsi apparaissent deux types de requalifications fiscales : la « requalification-sanction » réprimant l'abus de droit (**§1**) et la « déqualification-requalification » visant à rectifier de simples erreurs ou à tirer les conséquences fiscales de l'opération juridique (**§2**).

§1- La requalification-sanction

127- La requalification-sanction a pour support la notion d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF. Cet article distingue deux concepts d'abus de droit : l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi. Ces deux types d'abus de droit n'ont pas la même finalité. L'abus de droit par simulation vise à remettre en cause la nature juridique des actes conclus par le contribuable. L'abus de droit par fraude à la loi a, quant à lui, pour objectif de sanctionner la recherche d'un régime fiscal favorable par le contribuable. En d'autres termes, ces deux concepts sanctionnent des phases différentes du « polysyllogisme » fiscal. En effet, l'abus de droit par simulation sanctionne toute manipulation de l'opération de qualification juridique des faits, tandis que l'abus de droit par fraude à la loi réprime la manipulation de la déduction des conséquences inhérentes à la nature fiscale de l'opération en cause. Certes la manipulation de l'opération de qualification juridique des faits aboutit inéluctablement à une perversion de la déduction des conséquences logiques de la nature fiscale. Cependant, la perturbation des conséquences de la nature fiscale est un effet par ricochet, et non un effet direct comme dans l'abus de droit par fraude à la loi. La fonction première de la nature fiscale est la découverte du régime fiscal. L'abus de droit fiscal sanctionne alors toute subjectivité dans la détermination de la créance fiscale. La qualification d'abus de droit (**A**) ayant un caractère comminatoire est encadrée d'un formalisme processuel rigoureux afin de garantir les droits du contribuable (**B**).

A. La qualification d'abus de droit

128- La notion d'abus de droit se pose en limite au principe de la liberté de gestion reconnu par l'ensemble des juges fiscaux. Le Professeur Maurice Cozian le définit comme une « *manipulation*

[394] LPF, art. L. 55

des mécanismes juridiques là où la loi laisse place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat ; l'abus de droit, c'est l'abus des choix juridiques »[395]. La notion d'abus de droit irradie le droit interne et le droit de l'Union européenne. Cependant, les notions interne et européenne d'abus de droit se distinguent quant à leur fondement et leur source. L'abus de droit interne reçoit un fondement légal, l'article L. 64 du LPF. Ces dispositions résultent d'une lente maturation législative[396] et jurisprudentielle[397] et visent deux types d'abus de droit : l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi. Bien qu'ils aient le même objet, la fraude à la loi et l'abus de droit par simulation ont un champ d'intervention différent. Tandis que ce dernier suppose l'exercice de prérogatives existantes, la fraude consiste en un détournement de la règle pour acquérir un droit dont l'individu ne serait normalement pas titulaire. La qualification en abus de droit par simulation concerne la nature juridique de l'opération litigieuse, alors que la qualification en abus de droit par fraude à la loi prend en considération le régime fiscal pour révéler la réalité économique de l'opération. Cette dernière conception se retrouve en droit de l'Union européenne. En droit européen, l'abus de droit constitue un principe général, « *régissant l'interprétation du droit communautaire* »[398]. Un tel principe concourt à l'objectif d'application uniforme des mesures internes visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Ayant la même finalité mais des sources et des fondements différents, il convient, en conséquence, de présenter la qualification interne d'abus de droit (**1**) puis la qualification européenne d'abus de droit (**2**).

1- La qualification interne d'abus de droit

129- La notion fiscale d'abus de droit recouvre deux concepts d'abus de droit : l'abus de droit par simulation (**a**) et l'abus de droit par fraude à la loi (**b**).

---

[395] M. Cozian, *La théorie de l'abus de droit (doc. 3)*, in *Les grands principes de la fiscalité de l'entreprise*, Litec, 3ème éd., 1996, n° 9, p. 23

[396] La loi du 13 janvier 1941 permettait à l'administration fiscale d'écarter un acte juridique quelconque visant à dissimuler un revenu ou un bénéfice et de restituer à l'opération son véritable caractère. La loi du 27 décembre 1963 réforma l'article 1646 *quinquies* du CGI en limitant le champ de la procédure des abus de droit aux seules conventions et en étendant le champ de cette procédure aux droits d'enregistrement et aux taxes sur le chiffre d'affaires. Surtout, le législateur consacra le principe général de l'inopposabilité des conventions légalement formées d'un point de vue juridique mais constitutives d'un abus de droit fiscal. Toutefois, la procédure de répression des abus de droit ayant un champ d'application limité voyait lui échapper certains actes juridiques et certaines impositions. Le caractère strict des dispositions de l'article L. 64 du LPF laissait ouvert la voie à des schémas d'optimisation fiscale « agressifs ». La loi Aicardi du 8 juillet 1987 réforma en profondeur la procédure de répression des abus de droit.

[397] CE, 10 juin 1981 : Dr. fisc. 1981, n°48-49, comm. 2187, concl. Lobry ; RJF 1981, n°9, p. 429 ; Cass. com., 19 avr. 1988 : Dr. fisc. 1988, n°32-33, comm. 1733; RJF 1989, n°2, p. 47

[398] L. M. Poiares P. Maduro, concl. sous CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax*, BDCF 2006, n° 68, pt 69 : Le principe d'interdiction des pratiques abusives « *apparaît comme un facteur décisif pour affirmer l'existence d'un abus la portée téléologique des règles communautaires invoquées, laquelle doit être définie afin d'établir si le droit revendiqué est effectivement conféré par ces dispositions, dans la mesure où il ne relève manifestement pas de leur champ d'application* ».

a) L'abus de droit par simulation

130- L'abus de droit par simulation peut être défini comme « *la création d'une situation juridique purement artificielle, qui camoufle une situation au titre de laquelle des impositions sont également dues et qui continue d'exister en réalité, derrière les apparences juridiques créées* »[399]. Il se présente alors sous la forme d'un mensonge juridique, celui-ci consistant en l'utilisation d'une convention ou d'un contrat improprement qualifié et dissimulant une réalité différente. La qualification d'abus de droit par simulation repose sur un critère matériel – la création d'une contradiction entre l'apparence et la réalité – et sur un critère intentionnel – la volonté de créer une contradiction entre l'apparence et la réalité. Le critère matériel de l'abus de droit par simulation suppose la réunion de deux conditions tenant à l'existence d'un acte juridique et d'un acte positif de dissimulation[400]. L'acte positif peut revêtir trois formes : un acte fictif, un acte déguisé ou une interposition de personnes.

131- L'abus de droit par fictivité. Les situations de fictivité correspondent aux hypothèses dans lesquelles une situation juridique n'est pas corroborée par les faits. En d'autres termes, les actes existent mais ne reçoivent aucune application effective, l'acte fictif étant simplement destiné à établir une fausse situation fiscalement avantageuse. Le contrat se présente alors comme « *une coquille vide* »[401]. L'exemple topique est celui de la société fictive. Celle-ci se définit comme « *une société sans substance, simple apparence juridique destinée à tromper les tiers* »[402]. À cet égard, la Cour de cassation estime que le caractère fictif ressort du « *défaut de fonctionnement de la société, aucun acte de gestion relatif à l'achat ou à la vente de valeurs mobilières n'ayant été effectué entre le moment de la constitution et l'acte de donation-partage litigieux, mais aussi l'absence d'autonomie financière de celle-ci ; qu'il retient également l'absence d'apport réel des enfants et le défaut d'*affectio societatis »[403]. Le juge fiscal s'appuie sur un faisceau d'indices graves, précis et concordants touchant soit à la création de la société, soit à son fonctionnement et examine les faits au regard des critères de qualification du contrat de société. La fictivité de la société sera acquise dès lors que celle-ci n'a pour objet ni la recherche de bénéfices ni la réalisation d'économies. L'effectivité de l'activité sociale est un critère prédominant de la qualification de société fictive. Son appréciation repose sur trois éléments : les comptes sociaux,

399 F. Lobry, concl. sous CE, 10 juin 1981, n° 19079, Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187
400 J.-P. Fradin et J.-B. Geffroy, *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, PUF, 2003, n° 544, p. 836
401 R. Gouyet, *Quels sont les abus de droit par simulation sanctionnés par l'administration fiscale ?*, JCP N 2001, n° 1, pp. 30 à 32, spéc. p. 30
402 Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n° 229, p. 86
403 Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14262, *Saunier-Streck* : Dr. sociétés 2007, comm. 174, note R. Mortier ; Cass. com., 13 janv. 2009, n° 07-20097, *De Wurstemberger* : Dr. fisc. 2009, n° 17, comm. 294, note J.-F. Duchêne et M. Epstein ; RDC 2009/3, p. 1183, note Ph. Neau-Leduc ; Dr. sociétés, comm. 66, note M.-L. Coquelet – V. sur ce point : O. Debat, *Pour une conception unitaire de l'abus de droit. À propos de l'arrêt Saunier*, RFN 2007, comm. 126

la réunion d'assemblées générales et l'objet social. Du défaut de fonctionnement résulte l'absence d'activité économique effective. L'absence de réalité économique de la société est caractérisée grâce à une analyse juridique du contrat de société. La qualification d'acte fictif suppose en conséquence de recourir aux concepts juridiques afin de mettre en exergue la substance économique de l'opération.

132- À ce titre, la question s'est posée de savoir si la stipulation d'une clause d'inalinéabilité emportait la fictivité d'une donation. Le Conseil d'État estime que « *la circonstance qu'un acte de disposition soit assorti d'une clause d'inaliénabilité la vie durant du donateur ne lui ôte pas son caractère de donation au sens des articles 894 et 900-1 du Code civil* »[404]. La validité d'une clause d'inaliénabilité est dès lors subordonnée à deux conditions : elle doit présenter un caractère temporaire et être justifiée par un intérêt sérieux et légitime. Une clause d'inalinéabilité est justifiée par l'intérêt légitime des donateurs d'organiser leur succession au profit de leurs enfants tout en préservant l'unité et la pérennité du patrimoine familial, notamment la préservation de la participation familiale d'une société afin d'éviter la cession des titres à un tiers. Ce faisant, le juge fiscal retient une approche identique à celle du juge judiciaire[405]. Afin d'opérer la requalification d'une donation-cession en abus de droit, le juge fiscal recherche si les critères de la donation tels qu'énoncés par l'article 894 du Code civil sont réunis[406]. La qualification de donation suppose réunis deux critères cumulatifs : un appauvrissement du donateur et un enrichissement corrélatif du donataire d'une part, une intention libérale du donateur d'autre part. La validité de la donation suppose un dessaisissement effectif du donateur. Le caractère fictif d'une donation avec réserve d'usufruit résulte de l'appréhension du produit de la cession par les donateurs, ces derniers se comportant comme les véritables propriétaires des actions[407]. Il en découle que la validité de la donation-partage suppose l'exercice par les nus-propriétaires de leurs droits et prérogatives. Le juge fiscal met en exergue le défaut de sincérité des parties par une analyse téléologique de l'opération dans le but de restituer à l'opération son véritable caractère. Ainsi apparaît-il que la qualification d'acte fictif repose sur l'objet du contrat, l'objet de la prestation caractéristique[408].

---

404 CE, 30 déc. 2011, n° 330940, *M. et Mme Motte-Sauvaige* : Dr. fisc. 2012, n° 11, comm. 193, concl. N. Escaut, note R. Mortier ; RJF 2012, n° 278 ; BDCF 3/12, n° 37, concl. N. Escaut – V. sur ce point : P. Fernoux et M. Iwanesko, *Donation-cession : le civil tient le fiscal en l'état*, Dr. fisc. 2012, n° 20, 292 ; R. Gentilhomme, *La donation de droits sociaux avant cession, À propos de l'arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 2011*, BF 5/12, étude

405 Cass. civ., 8 janv. 1975, *Cts Millox* : JCP 1976, II, 18240, note B. Thuillier ; Cass. civ. 1ère, 10 juill. 1990, n° 87-16773 : JCP N 1991, II, p. 197, note Ph. Salvage ; Defrénois 1991, art. 34978, note F. Lucet ; RTD civ. 1991, p. 141, obs. F. Zenati-Castaing

406 CE, 9 avr. 2014, n° 353822, *M. et Mme A* : Dr. fisc. 2014, n° 16, act. 254

407 CE, 27 juill. 2012, n° 327295, *M. et Mme Berjot* : Dr. fisc. 2012, n° 46, comm. 522, concl. E. Crépey, note D. Barsus et J. Béguier ; RFN 2012, n° 10, comm. 57, note J.-L. Medus

408 Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n° 283, p. 107

133- L'abus de droit par déguisement. L'abus de droit par déguisement vise les situations dans lesquelles l'acte a pour objet la création d'une apparence différente de l'objectif poursuivi. « *La simulation par acte déguisé implique un travestissement de la réalité : l'acte ostensible maquille son objet véritable en s'affichant sous un costume différent* »[409]. L'acte apparent ne reflète pas l'économie de l'opération juridique envisagée par les parties. Le déguisement peut être soit partiel lorsqu'il « *affecte seulement l'un des éléments du contrat, le plus souvent son prix* »[410], soit total lorsque « *la simulation porte sur la nature de l'acte, ou, plus précisément, sur sa qualification juridique : l'acte ostensible proclame une dénomination juridique en contradiction totale avec sa nature véritable* »[411]. Ainsi en est-il de la donation déguisée en vente ou, d'une manière plus générale, sous l'apparence d'un contrat commutatif. Le déguisement peut concerner soit le prix lui-même, soit les modalités de paiement du prix. La donation déguisée peut prendre la forme d'un remboursement de prêt fictif, du paiement du prix d'une acquisition faite par un tiers, d'une cession de créance sans prix. La fictivité du prix est déduite d'un faisceau d'indices tels que l'état de santé du donateur, le délai entre la donation et le décès du donateur, la consistance de son patrimoine[412]. Afin de qualifier la donation déguisée, il convient de rechercher, dans les faits, les caractéristiques d'une mutation à titre gratuit et, spécifiquement, l'intention libérale. En effet, l'intention libérale constitue le critère de classification d'un acte soit dans la catégorie des mutations à titre onéreux, soit dans celle des mutations à titre gratuit. Le juge fiscal s'appuie, en conséquence, sur la cause objective du contrat pour restituer à l'acte déguisé sa nature juridique véritable.

134- L'abus de droit par interposition de personnes. Le recours à l'interposition de personnes consiste en l'utilisation d'un prête-nom. L'abus de droit résulte d'une manœuvre par tromperie sur la personne du redevable. « *La simulation porte en ce cas sur l'identité du contractant et vise à déplacer les effets du contrat de la tête du prête-nom, titulaire apparent du droit, sur la tête de l'emprunteur de nom, titulaire réel du droit* »[413]. L'interposition de personnes met en scène trois protagonistes - un emprunteur de nom, un prête-nom et un tiers - et repose sur deux actes juridiques - un acte juridique apparent et un acte juridique occulte ou convention de prête-nom. À titre d'exemple, dans un arrêt du 17 novembre 2010[414], la Cour de cassation se prononce sur la qualification de l'interposition d'un bailleur. En l'espèce, par acte notarié, une SCI acquiert la propriété d'un immeuble comprenant un local commercial et plusieurs appartements. Par un acte notarié dressé

[409] Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit.,, n° 373, p. 137
[410] Ibid, n° 374, p. 136
[411] Ibid
[412] Cass. com., 21 oct. 2008, n° 07-19345, *Lacombe* : RJF 2009, n° 171
[413] Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, préc. cit., n° 592, p. 227
[414] CE, 17 nov. 2010, n° 314295, *Meir Lancry* : RJF 2011, n° 205 ; BDCF 2/11, n° 24, concl. E. Geffray

le même jour, le gérant de la SCI dont il détient 75% des parts avec son épouse conclut à titre personnel avec le vendeur de l'immeuble un bail commercial stipulant le paiement par le preneur, à l'entrée dans les lieux, d'une indemnité pour dépréciation de l'immeuble. Par acte notarié toujours, le bailleur cède le droit au bail à une SARL. Suite à l'exercice de son droit de reprise, l'administration fiscale estime que l'interposition du bailleur est fictive et que l'opération dissimule un supplément du prix de vente. En conséquence, elle majore les droits d'enregistrement en augmentant le prix de cession de l'immeuble du montant de l'indemnité. En ne se référant qu'à l'apparence créée par l'acte de cession de bail, pris isolément, pour conclure à la réalité de la mutation du droit au bail dans le patrimoine personnel du bailleur, la cour d'appel donne aux faits une qualification juridique erronée. En effet, elle aurait dû prendre en considération la finalité de l'ensemble des opérations entre les parties et relever les éléments de nature à établir la réalité du projet commercial de nature à justifier la signature d'un bail commercial distinct. En conséquence, ces faits ne peuvent suffire à établir le caractère réel de l'interposition de l'intéressé. *In fine*, le juge fiscal recherche la finalité économique du montage afin de caractériser l'abus de droit.

b) L'abus de droit par fraude à la loi

135- Le champ d'application de la fraude à la loi. L'abus de droit par fraude à la loi vise à sanctionner des situations juridiques régulières mais dont le mobile exclusif est un gain d'impôt. La qualification d'abus de droit ne peut être retenue qu'à la condition que le montage juridique aboutisse à une minoration effective de la charge fiscale. Aussi le juge fiscal affirme-t-il que, même lorsque le contribuable conclut un contrat dans l'unique but d'atténuer ses charges fiscales, celui-ci ne peut pas constituer un abus de droit lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve pas, en réalité, modifiée par cet acte[415]. Ainsi est adoptée une conception stricte de l'abus de droit, celui-ci reposant sur la condition impérative d'une minoration effective et non simplement sur une minoration potentielle de la charge fiscale. À défaut de toute minoration, l'administration fiscale ne peut se prévaloir de l'abus de droit. Par exemple, le Conseil d'État rejette la qualification d'abus de droit lorsqu'un professionnel libéral cède son fonds libéral à une société constituée dans le seul but de bénéficier de l'article 238 *quaterdecies* du CGI[416]. Il estime qu'il ne peut y avoir abus de droit car, en l'absence de cession, le cédant ne supporte aucune charge fiscale effective au titre de l'imposition des plus-values. Un tel critère de qualification d'abus de droit soulève la question

[415] CE, 5 mars 2007, n° 284457, *SELARL Pharmacie des Chalonges* : Dr. fisc. 2007, n° 20, comm. 522, note O. Fouquet ; RJF 2007, n° 600 ; concl. P. Collin, pp. 426 à 430
[416] CE, 23 juill. 2012, n° 342017, *M. et Mme Bazin-Faucon* : Dr. fisc. 2012, n° 48, comm. 538, concl. E. Cortot-Boucher, note Fl. Deboissy

de savoir si un montage juridique dont le résultat conduit à différer dans le temps la charge fiscale peut être qualifié d'abus de droit. Une opération dont l'intérêt fiscal est de différer l'imposition a nécessairement pour effet de minorer l'assiette imposable au titre de laquelle l'impôt est normalement dû à raison de la situation et des activités réelles de la société assujettie. Lorsqu'elle entend remettre en cause les conséquences fiscales d'une opération se traduisant par un report d'imposition, au motif que les actes passés par le contribuable ne lui sont pas opposables, l'administration fiscale est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 du LPF[417]. Cette solution a été étendue au mécanisme du sursis d'imposition[418]. Une fois la minoration effective de la charge fiscale démontrée, la caractérisation de l'abus de droit par fraude à la loi suppose la réunion de deux critères : l'un objectif et l'autre subjectif.

136- Le critère objectif de la fraude à la loi. Le critère objectif de la fraude à la loi correspond à la définition jurisprudentielle de l'abus de droit telle qu'issue de l'arrêt du 10 juin 1981. Par cet arrêt, le Conseil d'État reconnaît à l'administration fiscale le pouvoir d'écarter comme inopposables certains actes « *qui, à défaut d'être fictifs, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles* »[419]. Bien que qualifié d'objectif dans la mesure où il se rapporte au but poursuivi par le contribuable, un tel critère revêt une large connotation subjective dans la mesure où il vise à sanctionner « *une intention déviante du contribuable* »[420]. Afin de caractériser ce critère, l'administration fiscale apprécie la substance de l'opération juridique remise en cause au regard de son caractère artificiel. À ce titre, la notion de société dépourvue de substance économique a été précisée dans le cadre d'une jurisprudence relative aux sociétés prenant des participations dans des holdings bénéficiant d'un régime fiscal de faveur, afin de bénéficier du régime « mère-fille » des articles 145 et 216 du CGI, en vue d'éluder l'application de l'article 209 B du CGI[421]. L'absence de substance économique d'une société reposerait donc sur un faisceau d'indices : la dépendance de la société, la composition de son patrimoine, l'absence de compétences ou encore l'absence de toute vie sociétaire[422]. La localisation de la société interposée dans un pays à fiscalité privilégiée est révélatrice d'un montage abusif lorsqu'une telle structure ne répond à aucune nécessité économique et qu'elle ne peut se justifier par le besoin de limiter les

[417] CE, 27 juill. 2009, n° 295358, *Caisse interfédérale de Crédit mutuel* : Dr. fisc. 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. Glaser
[418] CE, 27 juill. 2012, n° 327295, *M. et Mme Berjot*, op. cit.
[419] CE, plén., 10 juin 1981, n° 19079, op. cit.
[420] L. Jallais et D. Gutmann, *Pour une jurisprudence cohérente en matière d'abus de droit*, BF 5/11, étude, n° 9
[421] CE, 18 févr. 2004, n° 247729, *Sté Pléiade* : Dr. fisc. 2004, n° 47, comm. 849 ; Dr. sociétés 2004, n° 5, n° 91, note J.-L. Pierre
[422] CE, 27 juill. 2009, n° 295358, *Caisse interfédérale de Crédit Mutuel* et n° 295805, *Sté Conforama Holding* : Dr. fisc. 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. Glaser ; CE, 15 avr. 2011, n° 322610, *Sté Alcatel CIT* : Dr. fisc. 2011, n° 24, comm. 394, concl. P. Collin, note P. Dibout

risques d'insolvabilité des actionnaires[423]. Le défaut de substance s'analyse en un indice de l'objectif exclusivement fiscal poursuivi par le contribuable et le caractère artificiel d'une opération constitue l'élément objectif permettant de caractériser un tel but. L'arrêt Persicot rendu par le Conseil d'État en est un exemple topique : la Haute juridiction y rejette la qualification d'abus de droit au motif que l'administration fiscale n'apporte pas la preuve que l'opération « *[présentant] un caractère artificiel ne pouvait ainsi être motivée que par la volonté d'éluder l'impôt* »[424]. La question s'est également posée de savoir si une holding créée dans le cadre d'une opération de LBO présente une substance économique certaine permettant de faire obstacle à la requalification du montage en abus de droit[425]. Il apparaît que la création d'une holding de rachat présente, pour les associés, un intérêt d'ordre financier patrimonial durable. En effet, une telle société permet de dégager une capacité d'emprunt supérieure à celle des associés en obtenant, dans de meilleures conditions, des financements extérieurs pour le développement de la société cible. En outre, une telle structure facilite la création ou l'acquisition d'autres entreprises, dès lors que les emprunts contractés le sont directement par la société, laquelle apporte en garantie ses actifs propres permettant ainsi de préserver le patrimoine des associés.

137- Se fondant sur l'objectivité des faits, le juge applique un principe d'équivalence des buts et des effets en prenant en compte la réalité des buts ou des motifs extra-fiscaux ayant motivé l'adoption du montage juridique[426]. Par l'arrêt SAS Distribution Casino France du 20 mars 2007[427], la Cour de cassation confirme la position adoptée dans l'arrêt Sté Audit Sud Est du 31 octobre 2006[428] en estimant que l'enchaînement d'un apport de fonds de commerce suivi, quelques jours plus tard, de la cession des titres reçus en échange de l'apport se justifie par la poursuite d'un but exclusivement fiscal consistant à éluder le paiement des droits de mutation à titre onéreux. Dès lors, l'administration fiscale est fondée à requalifier l'opération d'apport-cession en vente. Cette solution, retenue par la Haute juridiction judiciaire, est en rupture avec la jurisprudence Saphymo Stel selon laquelle « *les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation et sont distinctes de leurs actionnaires ou porteurs de parts* »[429]. En conséquence, l'apport-cession d'une

---

[423] CE, 10 déc. 2008, n° 295977, *Sté Andros et Cie* : Dr. fisc. 2009, n° 20, comm. 323

[424] CE, 28 févr. 2007, n° 284565, *Persicot* : Dr. fisc. 2007, n° 14, comm. 386, concl. L. Vallée, note O. Fouquet ; RJF 2007, n° 599 ; BDCF 2007, n° 61, concl. L. Vallée

[425] CE, 27 janv. 2011, n° 320313, *M. et Mme Bourdon* : Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 304, concl. C. Legras, note O. Fouquet et C. Charpentier

[426] V. en ce sens : L. Jallais et D. Gutmann, *Pour une jurisprudence cohérente en matière d'abus de droit*, op. cit., n° 9

[427] Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-20599, *SAS Distribution Casino France* : RJF 8-9/07, n° 993 ; étude B. Hatoux, p. 710 et s. ; JCP E 2007, 1698, note H. Hovasse – V. sur ce point : M. Cozian, *Abus de droit, apport-cession et apport-donation : la Cour de cassation serait-elle en train de perdre le cap ?*, Dr. fisc. 2007, n° 36, 795 ; P. Fumenier, *Opérations d'apport-cession d'une activité*, Dr. fisc. 2007, n° 39, 859

[428] Cass. com., 31 oct. 2006, n° 1174, *Sté Audit Sud Est* : RJF 2/07, n° 240

[429] Cass. com., 21 avr. 1992, *Saphymo Stel* : Dr. fisc. 1993, n° 8, comm. 397 ; Bull. Joly 1992, p. 685, obs. Ph. Derouin

branche d'activité ne peut être regardée comme ayant un but exclusivement fiscal. Or, dans l'arrêt SAS Distribution Casino France, la Cour de cassation se fonde sur la concomittance des opérations pour conclure au but exclusivement fiscal de l'apport-cession. Afin de retenir l'abus de droit, le juge relève que les opérations ont été réalisées en dehors de toute prise de risque inhérente à l'apport en société et en dehors de toute logique économique. L'enchaînement des opérations sur un court laps de temps est ainsi révélateur de l'intention des parties d'atténuer leur charge fiscale. Le juge fiscal se fait alors le censeur de la pertinence des opérations menées par le contribuable[430]. Le critère de la pertinence des opérations juridiques permet d'exclure tout risque de requalification. Par exemple, l'apport-donation présente une utilité certaine lorsque le montage juridique permet aux donateurs d'assurer la transmission de leur patrimoine dans les meilleures conditions en évitant, notamment, le recours à une indivision[431].

138- Il apparaît que la qualification juridique d'abus de droit ne repose plus de manière absolue sur une analyse juridique des faits mais sur une analyse économique de l'ensemble de l'opération contractuelle, afin de conclure ou non à la pertinence de l'opération litigieuse. Aussi, le placement en report d'imposition ou en sursis d'imposition d'une plus-value n'est constitutif d'un abus de droit qu'à la condition qu'il s'agisse « *d'un montage ayant pour finalité de permettre au contribuable, en interposant une société, de disposer effectivement des liquidités obtenues lors de la cession de ces titres tout en restant détenteur des titres de la société reçus en échange de l'apport ; qu'il n'a en revanche pas ce caractère s'il ressort de l'ensemble de l'opération que cette société a, conformément à son objet, effectivement réinvesti le produit de ces cessions dans une activité économique* »[432]. Seule est sanctionnée l'appréhension du produit de la cession des droits sociaux par l'actionnaire de la société interposée dans la mesure où cette situation a pour objet exclusif de faire bénéficier l'apporteur du report d'imposition ou du sursis d'imposition, dans des conditions contraires à l'objectif poursuivi par le législateur. Un produit est considéré comme appréhendé eu égard au caractère conjoint de l'apport, de la cession, du réemploi et de la gestion des liquidités[433]. Il suffit que les apporteurs contrôlent la société holding pour qu'ils soient réputés appréhender indirectement le produit issu de la cession des droits sociaux par la société

---

430 V. pour une illustration : Cass. com., 3 avr. 2007, n° 06-10702, *Sté Portimmo* : RJF 8-9/07, n° 995 ; chron. B. Hatoux, p 710 et s.; Cass. com., 6 sept. 2011, n° 10-21546, *Sté Parc des Vautes* : RJF 2011, n° 1391

431 Cass. com., 3 oct. 2006, n° 1100 F-D, *Botherel* : RJF 1/07, n° 102 ; Cass. com., 26 mars 2008, n° 06-21944, *M. et Mme Cere* : Dr. fisc. 2008, n° 16, comm. 283 ; Cass. com., 20 mai 2008, n° 07-18397, *M. Tabourdeau* : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 378 ; Cass. com., 23 sept. 2008, n° 07-15210, *Lamarque* : RJF 2009, n° 89 ; Cass. com., 21 oct. 2008, n° 07-16835, *Henriot* : RJF 2009, n° 172 ; Cass. com., 21 oct. 2008, n° 07-18770, *Thurin* : RJF 2009, n° 173 ; Cass. com., 4 nov. 2008, n° 07-19870, *Beneteau* : RJF 2009, n° 297 – V. sur ce point : P. Fernoux, *SCI et démembrement de propriété: l'épilogue heureux d'un long combat*, Dr. fisc. 2007, n° 12, 302

432 CE, 8 oct. 2010, n° 313139, *M. et Mme Bauchart*, n° 301934, *M. Bazire* et n° 321361, *Cts Four* : Dr. fisc. 2010, n° 45, comm. 553, concl. L. Olléon, note R. Poirier ; CE, 27 juill. 2012, n° 327295, *M. et Mme Berjot*, op. cit.

433 CE, 24 août 2011, n° 314579, *M. Moreau, Mme Girault* : Dr. fisc. 2011, n° 42, comm. 566, concl. J. Boucher, note R. Poirier

interposée. Cependant, retenir un tel critère est critiquable en ce que le juge fiscal ignore la personnalité morale propre de la société interposée[434]. Certes la personnalité morale de la société interposée peut être instrumentalisée[435]. L'appréhension indirecte des liquidités par les associés se justifie lorsque la société n'est qu'une « coquille vide ». Toutefois, si la société présente une substance économique certaine corroborant son autonomie patrimoniale et, partant, sa propre personnalité morale, le critère de l'appréhension indirecte ne se justifie plus, les associés n'ayant aucun droit sur le patrimoine de la société mais simplement un droit à dividende. Les critères retenus par le juge, en particulier, le réemploi, sont en contradiction avec une appréhension possible des liquidités dégagées par la cession. Si appréhension il y a, il ne peut s'agir que de la somme réemployée. Or le caractère fongible des sommes d'argent fait obstacle à toute appréhension par les associés des liquidités lesquelles se sont dissipées.

139- Le réinvestissement des liquidités dégagées dans une activité économique est exclusif de la qualification d'abus de droit. Son effectivité repose sur une appréciation souveraine des juges du fond. Sont pris en compte le délai dans lequel il intervient ainsi que le pourcentage des liquidités réinvesties[436]. L'effectivité du réinvestissement est appréciée au regard de l'objet de la société interposée. La notion d'investissement dans une activité économique s'oppose au placement à caractère patrimonial. Par exemple, l'affectation de 60% du produit de la cession des actions à un compte d'associé revêt un caractère patrimonial de sorte que l'apport ne peut caractériser un réinvestissement dans une activité économique, sauf preuve contraire apportée par le contribuable[437]. L'avance en compte d'associé, quant à elle, confère à l'apporteur la qualité de créancier de la société, nonobstant l'exercice par cette dernière d'une activité économique. Constitutive d'une créance, l'avance présente alors le caractère d'un simple placement. Il ne pourrait en aller autrement que si une convention de blocage est conclue[438]. En d'autres termes, la qualification de la créance en placement ou en réinvestissement dépend de sa liquidité.

140- Présente également un caractère patrimonial le placement en valeurs mobilières du produit de cession[439]. La recherche active mais non conclusive d'investissements économiques justifie que,

---

434 R. Mortier, *L'apport-cession gagne en précision. – Les arrêts Moreau et Ciavatta*, op. cit., n°s 13-14

435 V. en ce sens : R. Mortier, *L'instrumentalisation de la personne morale*, in *La personnalité morale*, Journées Nationales, t. XII/ La Rochelle, Association Henri Capitant, Dalloz, 2010, pp. 31 à 48

436 CE, 24 août 2011, n° 316928, *Mme Ciavatta* : Dr. fisc. 2011, n° 42, comm. 566, concl. J. Boucher, note R. Poirier : 15% des produits de la cession de droits sociaux dans des prises de participation dans deux SARL exerçant une activité commerciale ne saurait suffire à caractériser un réinvestissement effectif.

437 CE, 3 févr. 2011, n° 329839, *M. et Mme Conseil* : Dr. fisc. 2011, n° 27, comm. 417, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre ; RJF 4/11, n° 471 ; BDCF 2011, n° 50, concl. L. Olléon

438 V. en ce sens : J. Boucher, concl. sous CE, 24 août 2011, n° 329839, *M. et Mme Conseil* et n° 316928, *Mme Ciavatta*, Dr. fisc. 2011, n° 42, comm. 566, note R. Poirier ; R. Mortier, *L'apport-cession gagne en précision. – Les arrêts Moreau et Ciavatta*, op. cit., n° 9

439 CE, 24 août 2011, n° 316928, *Mme Ciavatta*, op. cit.

dans l'intervalle, la société bénéficiaire des apports puisse opérer une gestion patrimoniale de ses excédents de trésorerie sans encourir le risque d'une requalification en abus de droit. Dès lors que des démarches coûteuses sont effectuées en vue de l'acquisition d'une activité économique, le grief de l'abus de droit doit être écarté. En effet, l'abus de droit supposant la volonté d'éluder l'impôt, le juge prend en considération l'intention du contribuable. Par exemple, dans un arrêt du 22 février 2013[440], le Conseil d'État estime qu'eu égard aux démarches effectuées, aux difficultés liées à l'importance et à la nature de l'investissement ainsi qu'aux circonstances ayant entraîné l'interruption du processus de recherche, aucun montage effectué dans un but exclusivement fiscal n'est caractérisé. S'il est exclusif de la qualification d'abus de droit par fraude à la loi, le critère du réinvestissement dans une activité économique n'en est pas moins lacunaire et critiquable[441]. Une telle exigence ne correspond pas aux critères de l'abus de droit par fraude à la loi dans la mesure où la constitution d'une société holding peut répondre à des motivations autres que fiscales. En outre, la nécessité d'un réinvestissement semble aller à l'encontre de l'objectif poursuivi par le législateur lors de l'instauration des mécanismes de report et de sursis d'imposition, ceux-ci ne posant à aucun moment le réinvestissement comme condition nécessaire au régime fiscal de faveur. Le législateur s'est approprié le critère jurisprudentiel du réinvestissement dans une activité économique en instituant un dispositif de report automatique des plus-values d'apport de titres à une société contrôlée par l'apport à l'article 150-0 B *ter* du CGI[442]. Sous certaines conditions, il peut être mis fin au report d'imposition accordé de plein droit sans qu'il soit nécessaire que l'administration fiscale se fonde sur l'article L. 64 du LPF[443].

141- L'approche économique de la caractérisation de la fraude à la loi trouve son point d'orgue dans l'arrêt du 17 juillet 2013[444] relatif à l'application du régime « mère-fille » dans l'hypothèse de sociétés « liquides ». L'abus de droit est caractérisé alors même que le contribuable fait état d'un avantage autre que fiscal, dès lors que cet avantage est minime ou négligeable et sans commune

---

[440] CE, 22 févr. 2013, n° 335045, *M. et Mme Clairet* : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 478 ; RFN 2013, n° 11, 13

[441] R. Mortier, *L'apport-cession à la loupe*, Dr. fisc. 2011, n° 42, 564 ; H. Hovasse, note sous CE, 3 févr. 2011, n° 329839, *M. et Mme Conseil*, JCP E 2011, 1363

[442] L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 18 : JO 30 déc. 2012 ; Dr. fisc. 2013, n° 5, 90, note P. Fumenier et M.-P. Hôo

[443] Dans le dispositif actuel, la cession des titres ne met pas fin au nouveau mécanisme du report d'imposition lorsque la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement d'investir, dans les deux ans suivant la date de la cession, au moins 50 % du produit de la cession soit dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, agricole ou financière,à l'exception de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier, soit dans l'acqusition d'une fraction du capital d'une société exerçant une telle activité, sous la même exception et à la condition qu'une telle acquisition confère à la sociéré bénéficiaire de l'apport le contrôle de la société, soit dans dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés répondant aux conditions de l'article 150-0 D *bis*, II, 3°, b du CGI.

[444] CE, 17 juill. 2013, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding* : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi, note Fl. Deboissy et G. Wicker

mesure avec l'avantage fiscal retiré de l'opération. En d'autres termes, seules les motivations déterminantes doivent être prises en compte. Comme le soulignent les Professeurs Florence Deboissy et Guillaume Wicker, « *l'abus de droit est donc constitué lorsque le motif déterminant des actes en cause a été exclusivement fiscal, peu important que certains avantages aient été obtenus accessoirement pourvu qu'ils n'aient présenté aucun caractère déterminant* »[445]. Cependant, la balance entre un avantage fiscal et un avantage économique peut être délicate, en particulier lorsque l'avantage non fiscal n'est pas aisément mesurable. Pour pallier cette difficulté, le juge devra donc apprécier si l'avantage fiscal a été la cause impulsive et déterminante de l'opération juridique. Dans l'affirmative, l'opération devra être qualifiée d'abus de droit, l'avantage juridique n'étant qu'un effet accessoire. Dès lors que les opérations sont exclusivement animées par l'avantage fiscal, elles sont dépourvues de toute substance économique et, partant, présentent un caractère artificiel. Dans l'arrêt précité, le Conseil d'État considère que la société mère méconnaît l'intention du législateur dès lors qu'elle n'a pris aucune mesure de nature à permettre à la société rachetée de reprendre et de développer son ancienne activité ou d'en trouver une nouvelle. Autrement dit, lorsqu'elle acquiert une société ayant cessé son activité initiale et cédé ses actifs pour récupérer le prix de cession sous forme de dividendes, la mère devrait avoir pour objectif de développer l'activité économique initiale de la société rachetée ou en trouver une nouvelle. Le juge adopte une conception étroite du rôle de la société cessionnaire et une position de défiance à l'égard des « coquillards ». En effet, l'acquisition d'une société liquide, constituant un objet juridique réel, est parfaitement licite. Si le caractère artificiel de l'opération critiquée par l'administration fiscale est avéré, encore faut-il qu'elle justifie du critère subjectif de la fraude à la loi afin de retenir la qualification d'abus de droit.

142- Le critère subjectif de l'abus de droit par fraude à la loi. Le critère subjectif constitue l'innovation majeure de l'arrêt Janfin et traduit l'influence de la jurisprudence européenne sur l'interprétation de la norme juridique par le juge fiscal interne[446]. Ce critère subjectif de l'abus de droit par fraude à la loi consiste en la volonté du contribuable d'obtenir un avantage fiscal en

[445] Fl. Deboissy et G. Wicker, *Rachat de sociétés « liquides » et abus de droit : le Conseil d'État écarte le motif autre que fiscal présentant un caractère négligeable et précise la finalité du régime des sociétés mères*, note sous CE, 17 juill. 2013, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding*, Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi, n° 9
[446] Infra n° 592

contrariété avec les objectifs poursuivis par les auteurs du texte[447] ou de la décision[448]. Un tel critère est dit « subjectif » car il suppose de rechercher l'intention de l'auteur du texte dont l'application a été détournée dans une finalité purement fiscale. Pour autant, l'identification des « objectifs poursuivis par les auteurs des textes » est parfois malaisée car elle suppose d'analyser l'intention des auteurs du texte. Dans les arrêts Axa et Henry Golfard du 7 septembre 2009[449], le Conseil d'État s'en tenait à une conception purement formelle des objectifs poursuivis par le législateur. Par la suite, le juge fiscal rompt avec cette approche[450], recherchant, par delà son effet immédiat, la raison d'être du dispositif fiscal, c'est-à-dire sa rationalité économique, pour en vérifier l'utilisation faite par le contribuable. S'agissant de la loi, la recherche de l'intention des auteurs des textes repose sur l'analyse des travaux préparatoires permettant dès lors de mettre en exergue l'objet de la loi. Cependant, les travaux préparatoires se révèlent, le plus souvent, inefficaces à découvrir l'objectif poursuivi par le législateur. Afin de surmonter une telle difficulté, il convient de distinguer l'intention du législateur de l'objectif qu'il poursuit. Concernant l'intention des auteurs de la norme, la clé d'analyse peut être recherchée dans l'économie générale de la loi. L'objectif poursuivi, quant à lui, peut s'inférer du texte même par l'analyse du dispositif fiscal retenu, c'est-à-dire de la finalité de la technique fiscale retenue. Il convient alors d'examiner « *sur*

---

447 L'arrêt *Bank of Scotland* du 29 décembre 2006 sanctionne l'abus des conventions fiscales. Le Conseil d'État admet, en effet, que « *l'administration fiscale pouvait, sous le contrôle du juge, requalifier le contrat de cession litigieux comme dissimulant la réalité d'un contrat de prêt conclu dans l'unique but d'obtenir abusivement le bénéfice des clauses favorables de la convention fiscale franco-britannique, afin de déterminer le bénéficiaire effectif des dividendes versés par la société française* » (CE, 29 déc. 2006, n° 283314, *Sté Bank of Scotland* : Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 87, concl. F. Séners, note O. Fouquet ; RJF 3/07, n° 322 ; BDCF 3/07, n° 33, concl. F. Séners ; JCP E 2007, n° 18, 1590, note É. Meier et R. Torlet – V. sur ce point : F. Le Mentec, *Abus de convention fiscale et fraude à la loi. À propos de l'arrêt du Conseil d'État du 29 décembre 2006, Bank of Scotland*, JCP E 2007, 1399). Le juge met en œuvre la fraude à la convention fiscale afin de rechercher le bénéficiaire effectif des dividendes. La pertinence du recours à la fraude à la loi se pose dans la mesure où la notion de bénéficiaire effectif joue le rôle d'une clause anti-abus dans les conventions fiscales bilatérales. Cette notion a été conçue pour rechercher le destinataire réel des revenus.

448 En raison de son caractère général, le terme de « décision » est source de questions. L'application littérale d'une instruction fiscale par le contribuable peut-elle caractériser le critère subjectif de l'abus de droit par fraude à la loi ? L'administration fiscale estime que ce terme peut s'appliquer aux instructions dont les dispositions outrepassent le commentaire et comportent une interprétation ajoutant à la norme. Ce faisant, elle reprend le critère de distinction mis en exergue par la jurisprudence Duvignères et conditionnant la recevabilité d'un recours en excès de pouvoir contre une instruction ou une circulaire illégale. En conséquence, dès lors qu'un contribuable fait une application littérale d'une telle instruction à caractère réglementaire à l'encontre des objectifs poursuivis par son auteur, la procédure de répression des abus de droit serait applicable. Il en irait de même s'agissant des prises de position administratives à caractère général et impersonnel. Or, selon Monsieur Pierre-François Racine, « *ne peuvent logiquement constituer des décisions au sens de l'article L. 64 du LPF des prises de position à caractère général et impersonnel, quand bien même elle procède de toute évidence d'un acte de volonté de l'administration* » (P.-F. Racine, *Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ?*, Dr. fisc. 2010, n° 23, 357, n° 5).

449 CE, 7 sept. 2009, n° 305586, *SA AXA* et n° 305596, *Sté Henri Goldfarb* : Dr. fisc. 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet – V. sur ce point : O. Fouquet, *Fraude à la loi : l'explicitation du critère « subjectif »*, Dr. fisc. 2009, n° 39, act. 287

450 CE, 12 mars 2010, n° 306368, *Sté Charcuterie du Pacifique* : Dr. fisc. 2010, n° 19, comm. 307, concl. E. Geffray, note Fl. Deboissy ; RJF 2010, n° 620 ; BDCF 2010, n° 68, concl. E. Geffray ; CE, 17 juill. 2013, n° 352989, *SARL Garnier Choiseul Holding*, op. cit.

le terrain de la politique fiscale, la raison d'être du régime de faveur »[451]. Le juge fiscal procèdera à une analyse finaliste, téléologique du texte dont l'application est remise en cause, cette analyse supposant d'apprécier la norme juridique tant dans son contexte juridique que dans son contexte économique. Le Conseil d'État se livre donc à une interprétation plus stricte des travaux préparatoires que dans le cadre de la découverte du sens d'une norme fiscale[452]. Il ne saurait être présumé du silence du législateur certains objectifs[453]. Une telle démarche assure la sécurité fiscale du contribuable. Dès lors qu'il est impossible de découvrir l'objectif poursuivi, le critère subjectif de la fraude à la loi ne peut être rempli. Cette issue est critiquable en particulier lorsque le montage juridique en cause remplit le critère objectif. Comme le constate Monsieur Pierre Fernoux, « *on doute que le législateur puisse avoir pour intention de permettre la mise en place d'un montage purement artificiel ou d'un schéma dont les instruments juridiques manqueraient de substance dans le but d'obtenir un avantage fiscal* »[454]. Afin de pallier une telle carence du critère subjectif et de donner toute sa portée au principe d'égalité devant l'impôt, l'auteur suggère de recourir à la notion de substance, en tant que principe fondamental, et fonde son argumentation sur la théorie de la fonction sociale des droits telle que développée par Josserand[455]. L'esprit des droits autoriserait à sanctionner le détournement de droits subjectifs sur le fondement de la fraude à la loi. Appliquée à la matière fiscale, cette proposition conduit à induire du caractère purement artificiel de l'opération, la contrariété du montage aux objectifs poursuivis par les auteurs du texte.

2- La qualification européenne d'abus de droit

143- Le juge européen se réfère à la notion de pratique abusive afin de sanctionner tout contournement du droit de l'Union européenne, primaire ou dérivé, dans le but d'obtenir un avantage fiscal (**a**). Si la jurisprudence européenne a fortement influencé l'évolution de la notion

---

451 Fl. Deboissy, note sous CE, 23 juill. 2012, n° 342017, *M. et Mme Bazin-Faucon*, Dr. fisc. 2012, n° 48, comm. 538, n° 8

452 Infra n° 588

453 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 1024, p. 726 ; S. Austry et D. Gutmann, *L'été de l'abus de droit et de la fraude à la loi*, FR 39/09, 3, n° 6

454 P. Fernoux, *Abus de droit : revisitons le passé à l'aune de la nouvelle définition*, Dr. fisc. 2010, n° 49, 584, n° 4

455 L. Josserand, *De l'abus des droits*, Rousseau, 1905 ; *De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite de « l'abus des droits »*, Dalloz, 1927, rééd. Dalloz, 2006 : « *de même qu'il existe un esprit des lois, et plus généralement un esprit du droit entendu objectivement et dans son ensemble, ainsi doit-on admettre l'existence d'un esprit des droits, inhérent à toute prérogative subjective, isolément envisagée, et, pas plus que la loi ne saurait être appliquée à rebours de son esprit, pas plus qu'un fleuve ne saurait modifier le cours naturel des eaux, nos droits ne peuvent se réaliser à l'encontre et au mépris de leur mission sociale, à tort et à travers : on conçoit que la fin puisse justifier les moyens, du moins lorsque ceux-ci sont légitimes en eux-mêmes, mais il serait intolérable que les moyens, même intrinsèquement irréprochables, puissent justifier toute fin, fût-elle odieuse et inconcevable* ».

interne d'abus de droit par son élargissement à la fraude à la loi, la question se pose, toutefois, de leur articulation (**b**).

a) La notion de pratique abusive

144- Dans l'arrêt Halifax du 21 février 2006, le juge européen définit la pratique abusive. Pour ce faire, il pose deux conditions cumulatives. D'une part, il faut que « *les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la 6ème directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions* »[456]. D'autre part, « *il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal* » car « *l'interdiction des pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux* »[457]. En d'autres termes, la pratique abusive est caractérisée dès lors que les opérations ont pour but essentiel d'obtenir un avantage fiscal en contrariété avec l'objectif poursuivi par la directive TVA. Or ce but essentiellement fiscal s'apprécie au regard du contenu et de la signification réelle des opérations : doivent être pris en considération l'objet, la finalité et les effets des opérations juridiques[458]. Le caractère purement artificiel des opérations et les liens de nature juridique, économique et/ou personnel entre les opérateurs impliqués[459] sont de nature à démontrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi par le montage, nonobstant l'existence éventuelle d'objectifs économiques inspirés de considérations de marketing, d'organisation et de garantie[460]. Cependant, dans un arrêt du 22 mai 2008, la Cour de justice de l'Union européenne semble abandonner le critère du but essentiellement fiscal en énonçant que le principe d'interdiction des pratiques abusives « *conduit […] à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectuées à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal* »[461]. Le juge européen délaisse le critère du but essentiellement fiscal pour retenir celui des montages dépourvus de réalité économique. Illustration en est faite par un arrêt du 20 juin 2013 dans lequel il juge que les stipulations contractuelles peuvent écartées lorsqu'elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité

456 CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax*, pt 74, op. cit.
457 CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax*, pt 75, op. cit. ; CJCE, 21 févr. 2008, aff. C-425/06, *Part Service Srl* : Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 366, note O. Fouquet ; RJF 2008, n° 765 ; Y. Sérandour, Dr. fisc. 2009, n° 9, chron. 214
458 CJUE, 22 déc. 2010, aff. C-103/09, *The Commissionners oh Her Majesty's Revenues and Customs c/ Weald Leasing Ltd*, pt 44 : RJF 2011, n° 397
459 CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax*, pt 81, op. cit.
460 CJCE, 21 févr. 2008, aff. C-425/06, *Part Service Srl*, pt 62, op. cit.
461 CJCE, 22 mai 2008, aff. C-162/07, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, pt 27 : Dr. fisc. 2008, n° 24, act. 184, note O. Fouquet ; RJF 2008, n° 1031

économique, « *effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal* »[462]. Ainsi est alignée la jurisprudence rendue en matière de TVA sur la notion de pratique abusive telle qu'entendue en matière d'abus des libertés fondamentales européennes.

145- L'abus des libertés fondamentales n'existe que si le contribuable n'exerce pas réellement la liberté revendiquée. À ce titre, la liberté d'établissement entend permettre à un ressortissant européen de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État membre d'origine et d'en tirer profit. La notion d'établissement implique « *l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans cet État pour une durée indéterminée* »[463]. La pratique abusive consiste alors à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le seul but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national[464]. En d'autres termes, la société ne doit présenter aucun caractère fictif et exercer une activité économique effective. Elle doit avoir une réalité économique « *à une implantation réelle ayant pour objet l'accomplissement d'activités économiques effectives dans l'État membre d'accueil* »[465]. En conséquence, la substance de la société est appréciée au regard du degré d'existence physique de la société en termes de locaux, de personnels et d'équipements[466].

146- Dès lors qu'est caractérisée une pratique abusive, les opérations juridiques doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation réelle telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de la pratique abusive[467]. Ceci signifie que la juridiction interne doit redéfinir les opérations sans tenir compte de l'existence de la société interposée et/ou en modifiant ou en laissant inappliquées les stipulations contractuelles[468]. Se pose alors la question de l'articulation des notions interne et européenne.

b) L'articulation des qualifications européenne et interne de l'abus de droit

147- La convergence des jurisprudences européenne et interne est patente quant à la définition de l'abus de droit par fraude à la loi. L'arrêt Sagal en est un exemple topique, le Conseil d'État y

---

462 CJUE, 20 juin 2013, aff. C-653/11, *Her Majesty's Commissionners of Revenue and Customs c/ Paul Newey*, pt 40 : Dr. fisc. 2013, n° 36, act. 472 ; RJF 2013, n° 1102
463 CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadburry Schweppes*, pt 54, op. cit.
464 Ibid, pt 55
465 CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadburry Schweppes*, pt 66, op. cit.
466 Ibid, pt 67
467 CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, *Halifax*, pt 94, op. cit.
468 CJUE, 22 déc. 2010, aff. C-103/09, *The Commissionners oh Her Majesty's Revenues and Customs c/ Weald Leasing Ltd*, pt 51, op. cit.

intègrant la jurisprudence relative à l'abus de liberté d'établissement au droit interne[469]. Il estime que l'ancien article L. 64 du LPF vise les montages purement artificiels dont le seul but est de contourner la législation fiscale française et déclare la procédure de répression des abus de droit conforme à la liberté d'établissement comme n'apportant pas une restriction injustifiée à cette liberté. Le juge fiscal interne fait, dès lors, coïncider la notion interne d'abus de droit et la notion européenne de pratique abusive au sens du droit de l'Union européenne. De même, la notion européenne de montage artificiel telle que définie dans l'arrêt ICI[470] n'est pas sans rappeler la notion interne d'abus de droit par simulation[471]. L'appréciation du montage artificiel repose, notamment, sur l'appréciation de la substance de la société, le défaut de substance résultant du défaut de fonctionnement de la société. Or ce même critère caractérise la fictivité d'une société en droit interne. Il apparaît que le défaut de fonctionnement est révélateur, à la fois, de la fictivité juridique et de la fictivité économique. L'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi se distinguent quant au déguisement de la réalisation ou du transfert d'un revenu et quant à leurs critères de qualification. Alors que les deux types d'abus de droit possèdent, *a priori*, des critères de qualification distincts, le juge fiscal semble, parfois, adopter une position intermédiaire oscillant entre l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi quant à la caractérisation du but exclusivement fiscal. Par exemple, dans l'arrêt du 30 décembre 2011[472], le Conseil d'État mêle les deux branches de l'abus de droit fiscal. Les éléments caractéristiques du but exclusivement fiscal recoupent, en effet, dans une certaine mesure, les éléments caractéristiques de la fictivité, à savoir l'absence de réalité économique démontrant par là-même le caractère artificiel du montage juridique. Cependant, de deux choses l'une : soit il s'agit d'un abus de droit par simulation auquel cas le contrat de donation est fictif ; soit le contrat de donation n'est pas fictif et l'avantage du report d'imposition de la plus-value dégagée par le donateur lors de l'échange des titres est constitutif d'un abus de droit par fraude à la loi. Dans la fraude à la loi fiscale, l'avantage fiscal permet de minorer le montant de la créance fiscale en bénéficiant abusivement d'un crédit d'impôt, d'un taux réduit et, *in fine*, de toutes dispositions relevant de la fiscalité dérogatoire. Dans l'abus de droit par simulation, le transfert ou le déguisement de la réalisation de bénéfices conduit à la minoration de l'assiette imposable, celle-ci aboutissant

[469] CE, 18 mai 2005, n° 267087, *SA Sagal* : Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. Collin; RJF 8-9/05, n° 910 ; BDCF 8-9/05, n° 110, concl. P. Collin – V. sur ce point : G. Goulard, *L'abus de droit à la lumière du droit communautaire. – À propos de l'arrêt CE, 18 mai 2005 ; SA Sagal*, n° 44, 39

[470] CJCE, 16 juill.1998, aff. C-264/96, *ICI* : Dr. fisc. 1998, n° 48, étude P. Dibout

[471] V. en ce sens : G. Goulard, concl. sous CE, 14 déc. 2001, n° 211341, *de Lasteyrie du Saillant*, Dr. fisc. 2002, n° 12, comm. 255 ; RJF 2/02, p. 112 ; P. Dibout, *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne. – À propos de l'arrêt Imperial Chemical Industries (ICI) (CJCE, 16 juill. 1998, aff. C-264/96)*, Dr. fisc. 1998, n° 48, pp. 1475 à 1483

[472] CE, 30 déc. 2011, n° 330940, *Motte-Sauvaige*, op. cit.

inéluctablement à la minoration de la créance fiscale. Au final, le résultat des deux concepts s'avère identique. Se pose alors la question du maintien de la distinction entre abus de droit par simulation et abus de droit par fraude à la loi.

148- Par l'arrêt Janfin[473], le Conseil d'État introduit, aux côtés de l'abus de droit tel que défini par l'ancien article L. 64 du LPF, la notion de fraude à la loi. Cette extension traduit la prise en compte de la jurisprudence Halifax. Ainsi apparaît très clairement l'influence de la jurisprudence européenne sur la jurisprudence interne, alors même que le Conseil d'État n'avait pas à prendre en compte une telle notion dans un contexte purement interne[474]. Cependant, la convergence des jurisprudences emportait une dissymétrie dans le régime procédural, la fraude à la loi étant exclue du champ de l'ancien article L. 64 du LPF. Afin de rétablir un équilibre dans les droits du contribuable, le législateur procèda à la réécriture de l'article L. 64 du LPF aux fins d'inclure la fraude à la loi dans le champ de ses dispositions[475].

149- S'agissant plus particulièrement de la fraude à la loi, les notions européenne et interne semblent diverger quant au caractère du but fiscal poursuivi. Le droit interne exige un but exclusivement fiscal, tandis que le juge européen ne recherche qu'un but essentiellement fiscal. Se pose alors la question de savoir si ces deux termes recouvrent des réalités identiques. Pour certains auteurs, à l'instar du Professeur Dibout[476], ces deux expressions ne se recoupent pas dans leur contenu. À l'appui de leur analyse, ils invoquent la jurisprudence RMC France dans laquelle la Cour de cassation fait référence à la notion d'« *effets multiples* » juridiques et économiques[477]. Or, de son côté, la Cour de justice de l'Union européenne admet qu'il ne saurait y avoir de pratique abusive dès lors que le montage juridique présente des motifs extra-fiscaux. But exclusivement fiscal ou but essentiellement fiscal, les deux termes seraient donc synonymes mais manifesteraient les « *différentes facettes de la fraude à la loi* »[478]. Un montage présentant un caractère artificiel, dépourvu de substance et n'ayant qu'un effet fiscal constitue inéluctablement une fraude à la loi, peu important dès lors la variation sémantique. Selon cette analyse, la fraude à la loi viserait à faire prévaloir l'esprit des auteurs de la norme sur l'esprit du contribuable franchissant la « ligne rouge » entre optimisation fiscale et abus de droit. À l'idée d'une synonymie entre ces termes s'oppose l'opinion selon laquelle ces deux expressions diffèrent dans leur contenu. Si les deux termes se

---

473 CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin*, op.cit.
474 O. Fouquet, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, RJF 2006, p. 383
475 Loi fin. rect. pour 2008, art. 35
476 P. Dibout, *Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi. – À propos de l'arrêt du Conseil d'État du 27 septembre 2006, Société Janfin*, op. cit.
477 Cass. com., 10 déc. 1996, *RMC France* : Dr. fisc. 1997, n° 17, comm. 471, note P. Dibout ; Rev. sociétés 1997, p. 589, obs. E. Kornsprobst
478 P. Fernoux, *Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ?*, Dr. fisc. 2008, n° 23, 358, n° 4

distinguent quant à leur teneur, la question de la primauté du droit de l'Union européenne sur l'article L. 64 du LPF se pose. Seuls les critères dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne doivent s'appliquer s'agissant de la TVA et des libertés fondamentales européennes[479]. Il conviendrait, dès lors, de distinguer entre les impôts soumis à l'emprise du droit de l'Union européenne et ceux soumis à une fiscalité purement interne. S'agissant de la fiscalité directe, il est permis de se demander si les situations internes mais présentant un caractère intracommunautaire devraient être appréciées à l'aune du critère français ou à l'aune du critère européen ? Par exemple, dans les arrêts Pléiade[480], Sagal[481] et Janfin[482], était en cause un montage juridique impliquant une société interposée dans un État membre. Présentant un caractère intracommunautaire, le critère du but essentiellement fiscal devrait alors s'appliquer.

150- L'harmonisation de la définition de l'abus de droit par l'introduction du but essentiellement fiscal divise la doctrine. Le refus de transposer un tel critère en droit interne se justifierait par l'insécurité juridique que cette transposition impliquerait, puisque les juges du fond disposeraient dès lors d'une réelle emprise sur la qualification d'abus de droit[483]. Un amendement au projet de loi de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière ayant pour but d'étendre la procédure de répression des abus de droit aux actes ayant « *pour motif essentiel d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales* »[484] normales de l'intéressé a été adopté par le Sénat, avant d'être supprimé en septembre 2013 par l'Assemblée nationale. L'extension de l'abus de droit au but « essentiellement » fiscal a été préconisée afin de mettre la définition interne de l'abus de droit en conformité avec la définition européenne. Cependant, l'évolution de la jurisprudence, tant européenne qu'interne, tend à mettre en exergue le critère commun du défaut de substance économique des opérations. Or ce critère renvoie à la caractérisation du but exclusivement fiscal et l'application faite par le juge fiscal interne de l'article L. 64 du LPF est conforme à la définition européenne de la pratique abusive. La commission des finances de l'Assemblée nationale a présenté le 10 juillet 2013 une proposition visant à « *renforcer la portée de l'article L. 64 du livre des*

---

479 V. en ce sens : O. Fouquet, *Abus de droit : les implications de la jurisprudence communautaire sur la jurisprudence nationale*, note sous CJCE, 21 févr. 2008, aff. C-425/06, *Part Service Srl*, Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 366 ; Y. Sérandour, *La fraude au droit à déduction de la TVA selon la CJUE*, Dr. fisc. 2012, n° 3, 59, n° 3

480 CE, 18 févr. 2004, n° 247729, *SA Pléiade*, op. cit.

481 CE, 18 mai 2005, n° 267087, *SA Sagal*, op. cit.

482 CE, 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin*, op.cit.

483 Rapport remis au ministre du Budget, « *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* », juin 2008, p. 43 : « *La substitution de la notion de but exclusif par celui de but essentiel conduirait, même limitée à la seule matière TVA, à d'importantes difficultés en termes de gestion de la procédure : il est, en effet, délicat de chercher à pondérer l'importance relative des différents motifs qui ont pu présider à une opération quand il est bien plus objectif de rechercher l'existence d'un motif non fiscal pour exclure l'abus de droit. Le Conseil d'État risquerait de n'être plus en mesure d'assurer l'application uniforme du concept d'abus de droit en laissant aux juges du fond une marge d'apprécier sur le caractère « essentiel » du but fiscal poursuivi. Au regard de la sécurité juridique, il s'agirait d'une régression importante et coûteuse en termes d'image pour notre pays* ».

484 AN, projet de loi n° 210, art. 11 bis DA suppr., 17 sept. 2013

procédures fiscales en précisant que les actes constitutifs n'ont pas « exclusivement » mais « principalement » pour but d'atténuer ou d'éluder les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées »[485]. La notion de « but principal » fait référence à une conception subjective de l'abus supposant de rechercher les motifs du contribuable et de déterminer le motif principal. Retenir le critère du but « principalement » fiscal ferme la voie à tout choix dans les techniques juridiques et, partant, remet en cause la conformité du concept français d'abus de droit au regard du droit de l'Union européenne. Le Conseil constitutionnel a censuré l'article 100 du projet de loi de finances pour 2014 lequel élargissait le champ d'application de l'article L. 64 du LPF en adoptant une définition extensive de l'abus de droit. Les juges ont souligné, à juste titre et de manière fort logique, « *qu'une telle modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit a pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale* »[486].

151- Le défaut d'unification de la notion d'abus de droit limite la portée procédurale de l'article L. 64 du LPF. La requalification-sanction en matière de TVA échapperait alors aux dispositions formalistes et à la sanction de l'abus de droit rampant[487]. Surtout, le législateur a introduit un dispositif de lutte contre la fraude « carrousel » ne nécessitant pas la mise en œuvre de la procédure de l'article L. 64 du LPF[488] et transposant la jurisprudence européenne relative à la fraude « carrousel »[489]. Le régime de faveur d'exonération des livraisons intracommunautaires et de déduction est refusé dès lors que le fournisseur ou l'acquéreur savait, ou ne pouvait ignorer, soit que le destinataire présumé n'exerçait aucune activité réelle, soit que l'acquéreur principal participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de la livraison. L'absence d'activité réelle s'apprécie au regard d'un faisceau d'indices consistant, notamment, en l'absence de véritables moyens d'exploitation, en l'identité des dirigeants et en l'absence de personnels propres[490]. Dès lors, le caractère artificiel de la société permet de démontrer l'absence de livraison

---

485 AN, comm. fin., MM P.-A. Muet et E. Woerth, compte rendu n° 107, 10 juill. 2013 : Dr. fisc. 2013, n° 29, act. 421 – J. Turot, *Demain, serons-nous tous des Al Capone ?. – À propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal*, Dr. fisc. 2013, n° 36, 394

486 Cons. Const., déc. n° 2013-685, 29 déc. 2013

487 Y. Sérandour, *L'abus de droit selon la CJCE. – À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02)*, op. cit., n° 18 : « *À défaut d'unification de la notion d'abus de droit en droit fiscal, l'administration et le juge devront distinguer selon l'impôt. Cela permettra peut-être d'utiliser l'abus de droit rampant en fiscalité directe mais non en fiscalité indirecte* ».

488 L. fin. rect. 2006, n° 2006-1771, 30 déc. 2006, art. 93 : Dr. fisc. 2007, n° 5, comm. 130 – BOI-TVA-CHAMP-30-20-10

489 CJCE, 6 juill. 2006, aff. C-493/04 et C-440/04, *Kittel* : Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 235

490 BOI-TVA-CHAMP-30-20-10, § 220 : L'administration fiscale estime que « *l'absence d'activité réelle est caractérisée en cas d'absence de substance du destinataire (par exemple défaut de locaux, matériels, personnel…) ou en cas d'absence d'activité économique du destinataire en rapport avec les marchandises acquises* ». À ce titre, elle fournit un certain nombre d'indices permettant de caractériser une fraude « carrousel » : « *les liens juridiques, économiques et personnels existants entre les opérateurs participant à la fraude (l'ignorance de l'existence du schéma frauduleux pourra difficilement être invoquée en cas de communauté d'intérêts, en particulier si les structures impliquées dans le schéma frauduleux ont en commun le même dirigeant) ; des livraisons répétées et portant sur un montant important avec le même destinataire (cette situation permet de présumer une relation commerciale suivie et une certaine connaissance du partenaire commerciale ; l'adresse de domiciliation de l'acquéreur, l'absence de personnel et de moyens d'exploitation en adéquation avec le*

des marchandises ayant bénéficié de l'exonération de TVA[491]. La sanction du défaut de substance et, partant, du caractère artificiel des opérations s'effectue en dehors du cadre de la requalification-sanction. Cette démarche n'est pas propre à la TVA. De plus en plus de requalifications-sanctions sont réalisées en dehors du cadre procédural protecteur de l'abus de droit. Ainsi en est-il de la qualification des mutations occultes de fonds de commerce. Par exemple, dans un arrêt du 23 octobre 2007[492], la Cour de cassation juge que s'opère une mutation occulte d'un fonds de commerce la cession simultanée du fonds de commerce et d'une marque en étant l'élément constitutif. Une telle cession permettrait alors au cessionnaire de devenir propriétaire de l'ensemble des éléments du fonds de commerce. Il est, à cet égard, indifférent que la mutation du fonds de commerce ait été opérée par deux cédants au bénéfice de deux acquéreurs, le juge fiscal déclarant, en tout état de cause, comme inopposables à l'administration fiscale les cessions séparées. Or une telle inopposabilité supposerait de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. Cependant, il appert que certaines situations d'abus de droit échappent à l'article L. 64 du LPF constituant des « *îlots de résistance* »[493] dans lesquels l'administration fiscale n'est pas tenue de mettre en œuvre cette procédure alors même que de telles situations apparaissent *a priori* comme des hypothèses d'abus de droit.

B. La procédure de requalification en abus de droit

152- Parce qu'elle implique une sanction, la qualification d'abus de droit est encadrée par un formalisme strict (**1**). À défaut de respecter ce formalisme de protection du contribuable, la procédure de répression des abus de droit encourt la nullité. Parallèlement, le contribuable dispose d'une exception, « *l'abus de droit rampant* »[494] (**2**).

1- Le formalisme procédural de l'abus de droit

153- Les sanctions fiscales afférentes à la qualification d'abus de droit. L'abus de droit est sanctionné par une majoration de 80%, ramenée à 40% lorsqu'il n'est pas établi que le

volume des transactions alléguées ; une activité économique de l'acquéreur sans lien avec les livraisons de biens effectuées ; un mode de règlement des achats qui ne correspond pas à un usage commercial normal établi dans la profession… ».

491 CE, 16 déc. 2010, n° 308586, *Sté Applitec* : RJF 2011, n° 690

492 Cass. com., 23 oct. 2007, n° 06-18570, *Sté Bongrain* : RJF 2008, n° 233

493 Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n°s 299 et s., p. 299 et s.

494 L'expression est empruntée à Monsieur Jérôme Turot. – V. : J. Turot, *Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques, ou de l'abus de droit rampant*, RJF 1989, chron., p. 458 et s.

contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire[495]. L'administration fiscale précise « *qu'en cas de pluralité de bénéficiaires, la notion de bénéficiaire « principal » ou d'instigateur « principal » repose sur une appréciation qualitative des faits et a vocation à s'appliquer à tous les contribuables qui ont pris une part active dans le montage considéré comme abusif par l'administration. À l'inverse, le taux de pénalité de 40% s'applique lorsque le contribuable s'est montré « passif » c'est-à-dire n'a pas initié le montage critiqué ou en a retiré un avantage de moindre importance que celui perçu par les autres personnes impliquées* »[496]. L'exception vise particulièrement les associés minoritaires, associés passifs ne disposant que de très peu d'informations ou n'ayant aucune prérogative politique. La réduction de la pénalité est exclue lorsque le contrat abusif est une fiducie consentie dans une intention libérale. Non seulement le contrat est nul[497] mais l'administration fiscale peut « *restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse* »[498] et infliger une pénalité de 80%[499]. En outre, en cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration de 80%[500].

154- Le formalisme de la procédure de répression des abus de droit. La procédure de répression des abus de droit est encadrée d'un formalisme strict visant à protéger le contribuable en lui accordant des garanties substantielles. La proposition de rectification doit être visée par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire[501]. L'administration fiscale a l'obligation de motiver la proposition de rectification afin de permettre au contribuable de formuler des observations ou de faire connaître son acceptation. Une proposition de rehaussement peut comporter plusieurs chefs relevant des procédures de rectification contradictoire et de répression des abus de droit, à la condition que la nature des rehaussements soit clairement identifiable et que le contribuable ne soit pas privé des garanties attachées à chacune de ces procédures[502]. Lorsque l'administration fiscale opère un rehaussement en faisant usage de la procédure de répression des abus de droit alors même qu'elle n'a pas respecté les garanties consubstantielles, notamment la possibilité pour le contribuable de saisir le comité de l'abus de droit, la procédure d'imposition est entachée d'irrégularité. Inversement, un rehaussement opéré sur le fondement de l'abus de droit quand il ne s'agit que d'une simple requalification est-il empreint d'irrégularité ? En d'autres termes, « *cette question renvoie à celle de savoir s'il existe une différence de base légale entre ces deux*

[495] CGI, art. 1729-6
[496] BOI-CF-INF-10-20-20, § 80
[497] C. civ., art. 2013
[498] LPF, art. L 64 C
[499] CGI, art. 1729, c
[500] CGI, art. 1754
[501] LPF, art. R. 64-1
[502] Cass. com., 6 nov. 2007, n° 05-21527, *Huber* : RJF 2008, n° 238

redressements »[503]. La réponse est incertaine car la nature juridique de l'article L. 64 du LPF est duale. Cette disposition est, en effet, tout à la fois une règle de droit substantiel et une règle de droit processuel. Le contribuable bénéficie d'une faculté à soumettre le litige à l'avis du comité des abus de droit, ce dont doit l'en informer l'administration fiscale. Ces formalités sont requises à peine de nullité de la procédure de rehaussement. L'avis du comité de l'abus de droit a une conséquence directe sur la charge de la preuve en cas de contentieux. En cas d'avis défavorable à l'encontre de l'administration fiscale, il lui appartiendra de démontrer l'existence d'un abus de droit.

155- La preuve objective de l'abus de droit. Le Conseil d'État met en place un régime, dit de preuve objective, emportant le partage de la charge probatoire entre l'administration fiscale et le contribuable. Ainsi juge-t-il « *que l'administration fiscale apporte cette preuve par la production de tous éléments suffisamment précis attestant du caractère fictif des actes en cause ou de l'intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales ; que dans l'hypothèse où l'administration s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au contribuable, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de la réalité des actes contestés ou de ce que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales* »[504]. En d'autres termes, le contribuable devra apporter la preuve de sa bonne foi. Or, comme le souligne Monsieur le Professeur Christophe de la Mardière, « *en déchargeant ainsi le fisc d'une grande partie de la preuve qui devrait peser sur lui, le Conseil d'État fait courir le risque d'une banalisation de l'abus de droit, qui pourtant devrait demeurer une procédure exceptionnelle* »[505]. Ce partage de la preuve revient à instaurer une présomption d'abus de droit. Or une telle présomption est dangereuse dans la mesure où cette qualification emporte l'application de sanctions fiscales.

2- La sanction de la méconnaissance du formalisme par l'« abus de droit rampant »

156- À chaque fois qu'elle se prévaut de l'intention frauduleuse du contribuable, l'administration fiscale se trouve dans une situation de compétence liée et doit mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. En d'autres termes, si elle opère une simple requalification – une « déqualification-requalification » – en lieu et place de la requalification fiscale, le contribuable peut se prévaloir de l'exception que constitue l'abus de droit rampant. Il convient donc de définir la notion d' « abus de droit rampant » (**a**), afin de mettre en exergue un

---

503 J. Turot, *L'abus d'abus de droit est-il un vice ?*, RJF 1996, Point de vue, pp. 486 à 490, spéc. p. 487

504 CE, 17 nov. 2010, n° 314291, *SCI Ram* : Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 250, concl. E. Geffray, note Ch. de la Mardière

505 Ch. de la Mardière, note sous CE, 17 nov. 2010, n° 314291, *SCI Ram*, Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 250, concl. É. Geffray

critère permettant de délimiter le domaine de la requalification-sanction, celui de la remise en cause de la sincérité, juridique et/ou économique, de l'opération en cause (**b**).

a) La notion d'« abus de droit rampant »

157- Dans l'arrêt Bendjador du 21 juillet 1989[506], le Conseil d'État pose en principe que, lorsque l'administration fiscale ne met pas en œuvre la procédure de répression des abus de droit alors qu'elle y est tenue, elle est dans l'obligation d'accorder au contribuable le bénéfice des garanties s'y attachant. Elle ne saurait échapper au formalisme de l'article L. 64 du LPF sous peine de commettre un « *abus de droit rampant* ». En conséquence, elle ne peut écarter des actes juridiques régulièrement conclus par le contribuable sans se placer sur le terrain de la procédure de répression des abus de droit. Comme le constate Monsieur Jérôme Turot, « *la théorie de l'abus de droit rampant apparaît ici non plus comme une arme redoutable aux mains de l'administration fiscale, mais comme une limite à l'exercice de son pouvoir normal de redressement* »[507]. L'« abus de droit rampant » se situe donc en aval de la question du champ d'application de l'article L. 64 du LPF et ne concerne que les conséquences procédurales de la requalification administrative opérée sur le fondement de son pouvoir général de contrôle. Il apparaît alors comme un moyen de limiter l'exercice du pouvoir de rectification de l'administration fiscale et permet de la sanctionner quand elle estime que l'acte juridique lui est inopposable[508]. Dans l'arrêt Prominox du 9 juin 2004[509], la Cour de casation fait application de la jurisprudence Bendjador en estimant que l'administration fiscale se place implicitement sur le terrain de l'abus de droit en requalifiant un contrat de concession de licence en mutation secrète de fonds de commerce. Autrement dit, dès lors qu'elle se prévaut du caractère mensonger d'une convention, l'administration fiscale doit obligatoirement mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. Par exemple, une telle procédure doit être mise en œuvre lorsqu'elle entend remettre en cause un apport suivi d'une cession de parts sociales comme dissimulant une cession d'exploitation[510].

158- Il est à constater que le juge fiscal retient une interprétation stricte de la notion d'« abus de droit rampant » afin de limiter les hypothèses de nullité de la procédure de répression des abus

[506] CE, plén., 21 juill. 1989, n° 59970, *M. Bendjador* : Dr. fisc. 1990, n° 1-2, comm. 28, concl. M. Liébert-Champagne ; RJF 8-9/89, n° 998, chron. J. Turot, p. 458 et s.
[507] J. Turot, *Abus de droit. Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant)*, RJF 1989, chron. pp. 458 à 463, spéc. p. 458
[508] CE, 8 janv. 1997, n° 128595, *SA Papeteries de l'Atlantique* : Dr. fisc. 1997, n° 10, comm. 280, concl. G. Goulard
[509] Cass. com., 9 juin 2004, *Prominox* : Dr. fisc. 2004, n° 37, comm. 682
[510] CE, 27 juill. 2009, n° 306998, *Faillette* : RJF 2009, n° 934

de droit. Dans l'arrêt Lalande du 21 juillet 1989[511], le Conseil d'État juge que l'administration fiscale conserve la possibilité de requalifier des contrats sans être tenue de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. Dès lors qu'un fondement légal est susceptible d'asseoir le rehaussement, l'administration fiscale ne saurait commettre un « abus de droit rampant » alors même que l'un des critères de qualification de l'abus de droit serait rempli[512]. Ainsi est-elle libre de se situer sur le terrain de l'acte anormal de gestion alors même que la qualification d'abus de droit serait susceptible de s'appliquer à l'opération litigieuse. Une telle solution est pleinement fondée. Comme le constate Monsieur le Professeur Henri Hovasse, « *en premier lieu, le contribuable ne peut se plaindre d'aucune atteinte à ses droits. […] En second lieu, on ne saurait admettre que le contribuable exhibe son comportement frauduleux pour obtenir la nullité d'une procédure qui ne conduirait pas à le sanctionner* »[513]. Ce faisant, le juge fiscal distingue la requalification du contrat concomitante à la qualification juridique d'abus de droit de la requalification du contrat consécutive à son interprétation. Ces deux procédés de requalification reposent sur l'analyse de la volonté des contractants-contribuables. Or il peut être délicat de faire le départ entre la bonne et mauvaise foi du contribuable. Lorsque l'administration fiscale requalifie un contrat dans le cadre de son pouvoir général de rectification, tout en infligeant une pénalité au contribuable pour mauvaise foi ou manquement délibéré, une contradiction apparaît entre le fondement de la rectification et ses conséquences[514]. Implicitement, elle sanctionne un abus de droit mais ce critère de l'élément intentionnel se révèle, en pratique, malaisé à mettre en œuvre. Ceci ressort notamment des faits de l'arrêt Lalande[515]. En l'espèce, aucun doute n'était permis quant à la mauvaise foi du contribuable[516]. Pour autant, le juge estime que l'administration fiscale n'avait pas à se placer sur le terrain de l'abus de droit pour requalifier l'activité professionnelle du contribuable et l'assujettir à la fiscalité des entreprises. L'aléa tient au caractère éminemment subjectif du critère impliquant que l'administration « *sonde les reins et le cœur* » du contribuable.

---

511 CE, plén., 21 juill. 1989, n° 58871, *M. Lalande* : Dr. fisc. 1990, n° 1, comm. 28, concl. M. Liébert-Champagne ; RJF 1989, n° 999 ; CE, 30 juill. 2003, n° 232004, *SARL Azur Industrie* : Dr. fisc 2004, n° 11, comm.338, concl. P. Collin

512 CE, 6 oct. 2010, n° 299986, *M. Kalpokdjian* : Dr. fisc. 2011, n° 4, comm. 126 ; RJF 2011, n° 77

513 H. Hovasse, *Abus de droit « rampant » et procédure de répression des abus de droit*, note sous Cass. com., 16 déc. 2008, n° 08-11419, *Sté Forocéan*, JCP E 2009, n° 6, 1162

514 Fl. Deboissy, *Abus de droit ou pouvoir général de requalification d'un contrat : le choix des armes*, note sous CE, 17 déc. 2010, n° 318048, *SARL Concept Sport*, Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 249, concl. E. Cortot-Boucher

515 CE, plén., 21 juill. 1989, n° 58871, *M. Lalande*, op. cit.

516 M. Liébert-Champagne, concl. sous CE, plén., 21 juill. 1989, n° 58871, *Lalande*, Dr. fisc. 1990, n° 1, comm. 28 : Le commissaire du Gouvernement estimait ainsi que les faits de l'espèce ne donnaient pas « *l'impression d'un montage délibéré* ».

b) La remise en cause de la sincérité de l'acte, critère de la requalification-sanction

159- Le caractère intentionnel ou non du décalage entre la réalité économique et l'étiquette juridique impacte sur la procédure de rehaussement devant être mise en œuvre. Lorsqu'elle corrige l'erreur de qualification commise de bonne foi par le contribuable, l'administration peut mettre en œuvre la procédure de rectification de droit commun. Au contraire, si elle considère que la qualification juridique est mensongère et frauduleuse, elle doit mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. Cependant, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire quant à la possibilité d'invoquer le caractère intentionnel du montage. Or le domaine de chaque procédure étant lié au fondement de la rectification entreprise par l'administration, il découlera du choix du fondement de la rectification le choix de la procédure d'imposition. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale lui offre une dialectique quant à la preuve de l'élément intentionnel. Dès lors que cette preuve est délicate à apporter, elle préfèrera mettre en œuvre la procédure de rectification de droit commun. Au contraire, si elle se prévaut du caractère mensonger d'une opération juridique pour la requalifier, elle doit, à peine de nullité, se situer sur le terrain de l'abus de droit. Dans cette hypothèse, elle est dans une situation de compétence liée.

160- La procédure de répression des abus de droit doit être mise en œuvre lorsque l'administration fiscale remet en cause la sincérité juridique et économique de l'opération. Dans l'arrêt SNC Cidal du 29 janvier 2003, le Conseil d'État juge que « *l'administration pouvait légalement, sans invoquer même implicitement la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, faire valoir que ladite convention, à laquelle les parties ont entendu conserver un caractère occulte ne lui était pas opposable* »[517]. L'administration fiscale est donc en droit de taxer la situation apparente alors même que le contribuable n'est animé d'aucune volonté de fraude. Comme le souligne Madame le Professeur Florence Deboissy, « *la simulation produit ses effets en droit fiscal abstraction faite de toute référence à la fraude* »[518]. La technique de l'apparence permet d'influer sur le but recherché[519]. Elle peut conduire à un contournement de la norme fiscale sans pour autant que le contribuable ne soit animé d'une intention frauduleuse. La ligne de frottement entre la théorie de l'apparence et la théorie de l'abus de droit concerne uniquement les situations juridiques simulées. En revanche, ces deux théories se distinguent quant à l'attitude adoptée par l'administration. Dans

[517] CE, 29 janv. 2003, n° 233373, *SNC Cidal* : RJF 4/03, n° 474 ; chron. L. Olléon, pp. 303 à 307 ; BDCF 4/03, concl. L. Olléon, n° 53 ; Bull. Joly 2003, n° 6, § 149, p. 697 et s., note É. Desmorieux
[518] Fl. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., n° 998, p. 382
[519] R. Perrot, *De l'influence de la technique sur le but des institutions juridiques*, préf. R. Le Balle, Sirey, 1947, n°s 106 à 180, pp. 159 à 180

la théorie de l'apparence, elle ne recherche pas la nature juridique véritable de la convention conclue entre les parties alors que la théorie de l'abus de droit vise, au contraire, à faire prédominer la réalité, juridique ou économique, sur la nature juridique de la convention conclue par les parties. La mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit se caractérise par une double démarche : d'une part, l'administration fiscale est autorisée à restituer à l'acte sa véritable nature ; d'autre part, elle est autorisée à sanctionner le contribuable auteur de l'abus de droit par l'application de pénalités fiscales.

161- Dès lors que l'administration fiscale prend acte de la convention juridique sans remettre en cause ni sa sincérité ni son exactitude, seule est applicable la procédure de rectification contradictoire. La notion de sincérité de l'acte renvoie à la forme juridique et à la substance économique. Lorsque la forme juridique contredit la réalité fiscale de l'opération économique, et que la substance économique de l'opération juridique est commandée par un simple but fiscal sans recherche d'effets juridiques et financiers connexes, la procédure de répression des abus de droit doit être mise en œuvre. La définition de l'acte anormal de gestion proposée par Monsieur le Professeur Emmanuel Kornprobst va en ce sens[520]. En effet, l'auteur définit l'acte anormal de gestion comme « *celui qui a été passé sans volonté de créer une discordance entre la représentation que l'on pouvait se faire des résultats et les buts du décideur* »[521]. La normalité de l'acte de gestion est donc subordonnée au critère de la bonne foi du contribuable, c'est-à-dire à « *l'absence d'intention de détourner un acte de son objectif normal* »[522]. Il en va de même lorsque l'administration fiscale, sans remettre en cause la sincérité de l'acte, se borne à déduire les conséquences fiscales de la convention[523]. Dans ces hypothèses, elle opère une simple requalification sans apporter de jugement de valeur sur la substance de la situation juridique.

§2- La déqualification-requalification

162- Dans la déqualification-requalification, l'administration fiscale ne remet pas en cause la sincérité de l'acte juridique mais rectifie les erreurs commises de bonne foi par les contribuables

[520] E. Kornprobst, *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, préf. J. Schmidt, LGDJ, 1980, t. CLXV, n° 286, p. 175
[521] Ibid, n° 286, p. 175
[522] Ibid, n° 287, p. 176
[523] CE, plén., 26 juill. 1982, n° 26131 : Dr. fisc. 1982, n° 46-47, comm. 2187, concl. Rivière ; RJF 1982, n° 933 ; CE, 11 avr. 2008, n° 287961, *Mme Marie-Thérèse Martin* : Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 360, note J.-P. Maublanc ; RJF 2008, n° 819 ; CE, 19 nov. 2008, n° 291040, *SCI Victor Hugo* : RJF 2009, n° 107 ; Cass. com., 16 déc. 2008, n° 08-11419, *Sté Forocéan* : Dr. fisc. 2009, n° 37, comm. 464, note O. Debat ; RFN 2009, n° 9, comm. 142, note O. Debat ; JCP E 2009, n° 6, 1162, note H. Hovasse ; RJF 2009, n° 408 ; CE, 5 févr. 2009, n° 307077, *Sté Distex* : RJF 2009, n° 437 ; CE, 27 juill. 2009, n° 308941, *SA Laboratoire et Fonderie de Métaux Précieux* : RJF 2009, n° 1075

lorsqu'ils ont attribué une qualification juridique à l'opération. Afin de déceler la véritable nature juridique de l'opération en cause, elle peut procéder à l'interprétation du contrat. Une telle démarche se retrouve dans l'ensemble des disciplines juridiques. L'interprétation menée peut conduire à une requalification fiscale du contrat (**A**). La déqualification-requalification peut également correspondre à l'hypothèse dans laquelle l'administration fiscale, sans remettre en cause la qualification juridique du contrat, restitue à l'opération ses effets fiscaux (**B**).

A. La requalification fiscale consécutive à l'interprétation du contrat

163- L'administration fiscale a, sous couvert de l'interprétation du contrat, la possibilité de remettre en cause les effets des conventions prévus par les parties. L'interprétation du contrat permet, *in fine*, de faire échec aux effets fiscaux du contrat en autorisant l'administration fiscale à contester la maîtrise du fait générateur de l'impôt par le contractant-contribuable. Dès lors qu'elle se borne à interpréter les clauses du contrat, l'administration procède à une simple requalification[524]. Selon Monsieur le Professeur Patrick Serlooten, il ne s'agirait alors pas d'une véritable requalification mais d'une simple question d'interprétation ne soulevant aucune problématique quant à l'opposabilité du contrat à l'administration fiscale[525]. Or qualifier un contrat suppose parfois de l'interpréter (**1**). L'interprétation revêt une acuité particulière en présence d'ensembles contractuels et révèle l'importance du rôle de la qualification (**2**).

1- L'interprétation du contrat

164- L'interprétation du contrat sert non seulement à déterminer les obligations que les parties ont entendu assumer mais aussi à déterminer le régime applicable. Le contrat apparaît comme un élément d'interprétation. L'utilisation du contrat en tant qu'élément d'interprétation n'est pas un principe propre au droit fiscal. Les méthodes d'interprétation de la réalité économique se révèlent communes à l'ensemble des branches du droit privé. Aux méthodes classiques d'interprétation du contrat (**a**), le juge tend, de plus en plus, à préférer à la notion d'« économie générale » aux fins de qualifier le contrat (**b**).

---

[524] CE, 20 juill. 2007, n° 294300, *Sté Copadis Stain* : RJF 2007, n° 1298

[525] P. Serlooten, *La fiscalité des contrats d'affaire*, op. cit., p. 82 : L'auteur estime que « *par la recherche de la volonté des parties à travers le contenu de leur accord, il ne s'agit que d'appliquer exactement le contrat de droit privé* ».

a) Les méthodes classiques d'interprétation du contrat

165- L'interprétation du contrat n'est requise que si celui-ci est obscur ou imprécis[526]. Au contraire, lorsque le contrat est clair et précis, ni l'administration fiscale ni les juges du fond ne peuvent lui donner un autre sens, sous peine de dénaturation. Le Conseil d'État admet néanmoins que l'administration fiscale puisse prendre en considération le comportement des parties dans l'exécution du contrat pour requalifier celui-ci[527]. Sur ce point, la démarche du juge fiscal coïncide avec celle du juge civil[528]. Une telle méthode d'interprétation est conforme aux dispositions de l'article 1156 du Code civil, « *la règle des règles* »[529] d'interprétation[530]. Cet article repose sur une méthode d'interprétation subjective supposant de rechercher la commune intention des parties et d'aller au-delà de la lettre des stipulations contractuelles. En droit fiscal, la qualification d'une opération repose sur l'analyse des stipulations contractuelles[531]. Or seul un examen d'ensemble des stipulations contractuelles permet de déceler la commune volonté des parties. La cause subjective, ou cause concrète, renvoie aux motifs c'est-à-dire aux mobiles des contractants.

166- Outre cette méthode classique d'interprétation, le juge peut recourir à la notion d'économie générale pour procéder à l'interprétation. Cette notion permet d'aller plus loin que les seuls termes du contrat pour dévoiler la réalité économique voulue par les parties. La détermination de la cause subjective d'après l'économie du contrat repose sur une interprétation finaliste de la volonté des contractants. L'analyse est dite finaliste en ce qu'elle tend à conférer au contrat un sens ou des effets conformes à sa « *finalité* » ou au « *but économique poursuivi par les parties* »[532]. Présentée comme le révélateur de la volonté des parties, l'économie du contrat traduit « *une volonté normalisée par l'intervention du juge. Cette normalisation de la loi des parties permet à la figure*

---

526 V. sur ce point : Th. Ivainer, *La lettre et l'esprit de la loi des parties*, JCP G 1981, I, 3023 ; B. Boccara, *Le clair et l'obscur (A propos de l'interprétation judiciaire des clauses types)*, JCP G 1978, I, 2910

527 CE, 31 mars 2010, n°s 304715 et 308525, *Sté Zimmer Ltd* : Dr. fisc. 2010, n° 16, comm. 289, concl. J. Burguburu, note E. Rivière, P. Escaut et E. Bonneaud ; RJF 6/10, n° 568 ; CE, 17 déc. 2010, n° 318048, *SARL Concept Sport* : Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 249, concl. E. Cortot-Boucher, note Fl. Deboissy

528 Cass. civ. 1ère, 13 déc. 1988, n° 86-19068, *Mme La Rocca et a. et Epx Mangani et a.* : JCP G 1989, IV, p. 61

529 Demolombe, *Traité des contrats ou des obligations conventionnelles en général*, Durand & Hachette et Cie, t. 2, 1869, n° 3, p. 4

530 Le Code civil fournit d'autres règles d'interprétation mais celles-ci ne constituent que des « *recettes* » pouvant servir de guide au juge. – V. sur ce point : A. Bénabent, *Droit civil. Les obligations*, Montchrestien, 12ème éd., 2010, n° 273, p. 209. Les articles 1157 et 1158 dudit Code sont fondés sur l'idée que les contractants sont des personnes raisonnables et sensées. Selon le premier texte, une stipulation susceptible de plusieurs sens doit s'entendre dans celui avec lequel elle peut produire effet. Selon le second texte, les termes susceptibles de deux sens doivent être pris dans le sens convenant le plus à la matière du contrat. L'article 1161 du Code civil postule l'indivisibilité du contrat.

531 Cass. com., 24 nov. 2009, n° 08-21369, *MM. Trehu et Gafner* : Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 227, note R. Poirier

532 S. Pimont, *L'économie du contrat*, préf. J. Beauchard, PUAM, 2004, n° 116, p. 85 : « *L'analyse de l'économie du contrat permet au juge d'affirmer que la cause d'un engagement n'est pas forcément le but abstrait qu'implique la qualification du contrat* ».

contractuelle d'atteindre le but qui est normalement attendu »[533]. L'économie du contrat apparaît alors comme l'objectivisation de la commune intention des parties. Elle se présente sous la forme d'« *une entité indépendante de la volonté des parties, une notion objective donnant un corps unitaire à une réalité impalpable et immatérielle. C'est cette entité qui est l'objet de l'opération de qualification ; c'est elle est qui est analysée par le juge afin de restituer ou de donner au contrat sa dénomination exacte* »[534]. L'analyse de l'économie du contrat constitue la prémisse de l'opération de qualification des faits. Une telle fonction est liée à l'imbrication des opérations de qualification et d'interprétation. La qualification du contrat peut être liée à son économie laquelle s'infère des clauses de l'acte. La notion d'économie du contrat constitue dès lors un « *instrument d'analyse du contrat* »[535], une « *grille de lecture* » utilisée par le juge pour découvrir le sens des stipulations contractuelles et le régime applicable à la convention. Elle apparaît tant sous la forme d'un principe d'interprétation du contrat que sous celle d'un critère de qualification du contrat. De l'analyse de l'économie du contrat peut en être déduite soit la qualification d'une clause, soit la qualification d'un contrat.

b) L'économie générale, critère de qualification du contrat

167- La nature d'une convention est déterminée en fonction de l'objet de son obligation caractéristique combiné, le cas échéant, avec la cause de cette dernière. L'objet et la cause « *forment la traduction juridique de l'opération économique que veulent réaliser les parties ou la structure du contrat* »[536].

168- La notion d'objet. L'objet se définit comme l'élément essentiel de l'engagement. Il peut porter soit sur l'obligation, soit sur le contrat, soit sur la prestation. Tantôt l'existence de l'objet du contrat est niée car le contrat n'a que des effets, créer des obligations[537]. Les effets du contrat excèdent la simple création d'obligations[538]. Tantôt l'objet du contrat est confondu avec l'objet de l'obligation[539]. Tantôt l'objet du contrat est nettement dissocié de l'objet de l'obligation[540]. Celui-ci se définit comme « ce que le débiteur a promis » et peut consister en une obligation de donner,

[533] A. Arsac-Ribeyrolles, *Essai sur la notion d'économie du contrat*, Thèse Clermont I, 2005, n° 78, p. 61
[534] S. Pimont, *L'économie du contrat*, préc. cit., n° 300, p. 203
[535] A. Zelcevic-Duhamel, *La notion d'économie du contrat en droit privé*, JCP G 2001, I, 300
[536] S. Pimont, *L'économie du contrat*, préc. cit., n° 21, p. 31
[537] Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Les obligations*, op. cit., n° 596, p. 297
[538] J. Ghestin, G. Loiseau, Y.-M. Serinet, *La formation du contrat, L'objet et la cause – Les nullités*, t. 2, LGDJ, 4ème éd., 2013, n° 42, p. 37
[539] C. Demolombe, *Cours de Code Napoléon, XXIV, Traité des contrats ou des obligations conventionnelles en général*, t. I, Paris, n° 300, p. 278 ; J. Carbonnier, *Droit civil. Les biens, Les obligations*, op. cit., n° 969, p. 2009 ; J. Flour, J.-L. Aubert et É. Savaux, *Les obligations. L'acte juridique*, Sirey, 15ème éd., 2012, n° 234, p. 224
[540] F. Terré, Ph. Simler et Y. Lequette, *Les obligations*, Dalloz, 11ème éd., 2013, n° 302 et s., p. 336 et s. ; A. Bénabent, *Droit des obligations*, Montchrestien, 13ème éd., 2012, n° 141, p. 110 ; Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Les obligations*, op. cit., n° 596, p. 297

de faire ou de ne pas faire. L'objet du contrat se définit, quant à lui, comme l'objet de l'obligation principale que fait naître le contrat. Il désigne la prestation autour de laquelle s'ordonne l'économie du contrat[541]. Dans tout contrat, il existe en effet une obligation dominante autour de laquelle s'organise l'économie du contrat[542]. Une approche économique du contrat conduit à admettre que son objet se traduit par sa prestation caractéristique, par l'objet de l'obligation principale. Il désigne alors la prestation à propos de laquelle les parties se sont mises d'accord, celle sans laquelle elles n'auraient pas contracté[543]. Ainsi entendu, l'objet du contrat se confond avec la prestation caractéristique du contrat. Cependant, il peut également être perçu comme désignant l'objet de la prestation contractuelle. L'objet de la prestation dépasse le tryptique de l'objet de l'obligation dans la mesure où la prestation peut porter sur une chose à faire[544]. Une chose peut alors être l'objet d'une obligation de donner ou de faire. La recherche de l'objet de la prestation est particulièrement saillante en présence d'un concours de qualifications entre livraison de biens et prestation de services.

169- La qualification d'une opération en une livraison de biens ou en une prestation de services peut se révéler particulièrement délicate en présence d'opérations juridiques reposant sur la mise en œuvre combinée de moyens matériels et de moyens intellectuels. Ainsi en est-il des activités de photogravures, de reprographie ou encore de conception de logiciels. Le juge fiscal a progressivement élaboré un critère de distinction entre la livraison de biens et la prestation de services. La qualification de livraison de biens repose sur la réunion de deux critères : la propriété de la matière première et la prédominance des moyens matériels sur les moyens humains[545]. Par exemple, constituent une livraison de bien meuble corporel des opérations consistant à fabriquer et à livrer des biens nécessaires aux activités de l'acquéreur, et ce, nonobstant le concours de

---

[541] G. Ripert et J. Boulanger, *Traité élémentaire de droit civil*, op. cit., n° 241 : « *L'objet du contrat désigne la prestation à propos de laquelle l'accord des volontés intervient et autour de laquelle s'ordonne l'économie du contrat. Quand le contrat est conclu, elle devient l'objet d'une obligation : c'est donc toujours bien de l'objet d'une obligation qu'il s'agit ; mais cette prestation […] absorbe en quelque sorte l'utilité économique du contrat…* ».

[542] Le critère juridique de classification des contrats qu'est l'objet du contrat peut recevoir deux acceptions. En un sens premier, l'objet du contrat peut être défini comme l'opération juridique que les parties cherchent à réaliser. L'objet du contrat, c'est-à-dire l'objet de la prestation promise, peut être un indice permettant de préciser la qualification. L'intérêt d'une telle notion « *est qu'elle implique une vision globale du contrat seule apte à traduire l'opération juridique, et non seulement économique, poursuivie par les parties* ». – V. sur ce point : A.-S. Lucas-Puget, *Essai sur la notion d'objet du contrat*, préf. M. Fabre-Magnan, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 441, 2005, n° 373, p. 197. La notion d'opération tend à se substituer à celle de contrat. Elle traduit une vision plus économique que juridique du rapport contractuel. En un sens second, l'objet du contrat désigne l'objet de la prestation contractuelle, l'obligation essentielle.

[543] Ainsi envisagée, la prestation caractéristique absorbe l'utilité économique du contrat. – V. en ce sens : G. Ripert et J. Boulanger, *Traité élémentaire de droit civil*, op. cit., n° 244, p. 151 ; J.-F. Overstake, *Essai de classification des contrats spéciaux*, op. cit., p. 23 et s.

[544] J. Ghestin, G. Loiseau, Y.-M. Serinet, *La formation du contrat, L'objet et la cause – Les nullités*, préc. cit., , n° 50, p. 41

[545] CE, 27 juin 2008, n° 269591, *Sté Graphic Procédé* : Dr. fisc. 2008, n° 39, comm. 511, concl. L. Olléon, note Y. Sérandour

l'acquéreur à la conception et au coût négligeable de la matière première[546]. Cependant, ces deux critères sont insuffisants à distinguer de manière tranchée les catégories de livraison de biens et de prestation de services. La jurisprudence relative aux clychés typons et aux activités de reprographie illustre une telle difficulté.

170- Les clichés typons correspondent à la production d'un bien physique intermédiaire nécessaire à l'imprimeur. Ils ne correspondent pas à la réalisation d'un bien incorporel. Le cliché typon est un objet nouveau, le cliché initial étant restitué après avoir servi de modèle. Ces éléments ne correspondent pas aux critères de qualification d'un travail à façon, lequel est une prestation de services. En conséquence, la fourniture de clichés typons est une livraison de bien meuble corporel[547]. Afin de trancher toute difficulté quant à la qualification de la fourniture de clichés typons, le Conseil d'État pose le principe suivant lequel « *en fournissant à un imprimeur des clichés typons permettant d'obtenir une image susceptible d'être reproduite et réalisée soit à partir de films impressionnés ayant fait l'objet de travaux de photogravure, soit à partir de documents numérisés, les photograveurs effectuent des livraisons de biens* »[548]. L'activité de photogravure constitue une livraison de biens car il y a un transfert du cliché typon du photograveur à l'imprimeur. En matière de reprographie, le transfert de la propriété du papier ne suffit pas à la qualification de livraison de biens. Les activités de reprographie sont des livraisons de biens lorsque les moyens matériels prédominent sur l'activité créatrice propre de l'entreprise. Une activité de reprographie est une livraison de biens si l'activité se limite à une simple opération de reproduction de documents sur des supports, le pouvoir de disposer étant transféré aux clients ayant commandé les copies de l'original. En d'autres termes, aucune valeur ajoutée ne doit être apportée. Au contraire, l'activité de reprographie constitue une prestation de services si des prestations de services complémentaires à l'activité de reprographie sont fournies. Elles sont alors susceptibles de revêtir un caractère prédominant par rapport à l'opération de livraison de biens. La prédominance de l'activité intellectuelle s'apprécie au regard de l'importance des prestations complémentaires pour le client, au temps que nécessite leur exécution, au traitement que requièrent les documents originaux et à la part du coût total que représentent les prestations complémentaires[549]. Celles-ci doivent constituer une fin en soi pour le client et non un simple moyen pour l'entrepreneur. La notion de « série » permet de distinguer les livraisons de biens des prestations de services dans le cadre d'opérations complexes[550]. Ainsi constitue une prestation de services une opération comportant des modifications substantielles et

[546] CE, 5 juin 2002, n° 204741, *SA Charrier* : Dr. fisc. 2002, n° 41, comm. 792, concl. J. Courtial ; CE, 30 juill. 2003, n° 242722, *Sté Graphie 66* : Dr. fisc. 2003, n° 47, comm. 829
[547] CE, 31 oct. 1990, n° 87441, *Clichés Union* : RJF 1990, n° 1461
[548] CE, 16 févr. 2000, n° 195743, *SARL La Photogravure de Caen* : RJF 2000, n° 477 ; BDCF 4/00, concl. G. Bachelier
[549] CE, 10 juin 2010, n° 269591, *Sté Graphic Procédé* : Dr. fisc. 2010, n° 38, comm. 492, concl. L. Olléon
[550] J.-P. Fradin et J.-B. Geffroy, *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, op. cit., n° 390, p. 633

personnalisées à la demande du client. Au contraire, une opération est qualifiée en livraison de biens si des activités sommaires et standardisées répondent, de manière générale, à une masse de clients[551]. Sur ce point, le droit fiscal et le droit privé se rejoignent.

171- En droit des contrats spéciaux, plusieurs critères ont été proposés par la doctrine et repris par la jurisprudence. Le critère le plus simple est le critère économique lequel consiste à tenir compte de la valeur respective du travail et de la matière et de déterminer la qualification par la règle de l'accessoire. Un tel critère a été délaissé par la jurisprudence au profit d'un critère dit psychologique. Il y a contrat d'entreprise lorsque l'entrepreneur a exécuté la prestation sous la direction du maître et en suivant les instructions de ce dernier. Il y a vente lorsque le fabricant dispose d'une entière liberté. Selon la Cour de cassation, il y a contrat d'entreprise lorsque le produit « *ne répond pas à des caractéristiques déterminées à l'avance par le fabricant mais est destiné à répondre aux besoins particuliers exprimés par le donneur d'ordre* »[552]. Un tel critère est proche du critère psychologique à la différence près qu'une coopération visant à déterminer les résultats à atteindre semble suffisante. L'opposition entre contrat d'entreprise et contrat de vente se trouve alors entre la chose standardisée et le travail spécifique, c'est-à-dire « *entre une chose que l'on donne et un travail que l'on fait* »[553]. Le travail constitue l'objet principal lorsqu'il répond à des instructions précises et déterminées à l'avance par le client. Cependant, plutôt que de parler de spécificité du travail, il conviendrait de retenir comme critère de qualification la spécificité des besoins. Apparaît alors le critère du travail standard et du travail sur mesure.

172- Cette distinction repose sur la comparaison des produits à fabriquer. Comme le souligne Monsieur le Professeur Pascal Puig, « *l'opposition ressort donc, plus spécialement, entre une chose produite en série et, de ce fait, interchangeable, et un ouvrage répondant aux besoins particuliers du client qui est, en conséquence, unique ; autrement dit, entre d'un côté une chose standardisée et fongible et, de l'autre, un ouvrage spécifique et unique ; ou, si l'on veut bien admettre que les qualificatifs soient sous-entendus dans les substantifs, entre une chose et un ouvrage* »[554]. Le système de qualification fondé sur le critère de la spécificité apparaît naturel dans la mesure où il exprime la différence fondamentale entre les deux modes de production en rattachant à la vente la production standardisée et en réservant au contrat d'entreprise les fabrications individualisées. Toutefois, le critère de la spécificité présente une incertitude. Quel degré de spécificité fait basculer un contrat dans le champ du contrat de vente ou dans le champ du contrat d'entreprise ? Quel degré d'originalité confère à un travail le caractère

[551] CJUE, 10 mars 2011, aff. jointes C-497/09, C-501/09 et C-502/09, *Finanzamt Burgdorf c/ Manfred Bog* : RJF 2011, n° 766
[552] Cass. com., 3 janv. 1995 : JCP G 1995, I, 3880, obs. F. Labarthe
[553] P. Puig, *La qualification du contrat d'entreprise*, préf. B. Teyssié, Ed. Panthéon Assas, 2002, n° 269, p. 442
[554] Ibid, n° 269, p. 446

de prestation de services ? Il s'agit, en effet, d'analyser l'intention du client et l'activité habituellement exercée par le fabricant. Pour le premier, il doit s'agir d'une fin en soi. Pour le second, les instructions données par le client doivent être entrées dans le champ contractuel. En d'autres termes, les mobiles du client doivent avoir été contractualisés. L'objet de la prestation permet d'appréhender la fonction économique du contrat. *In fine*, il contribue à définir le contenu du contrat d'après l'opération économique qu'il renferme. Aussi, plutôt que de parler d'objet du contrat, il conviendrait de parler d'« objet économique », cette expression désignant l'objet concret que les parties poursuivent à l'aide du contrat. L'objet économique correspondrait alors à l'objet de l'obligation essentielle[555]. Entendu de la sorte, l'objet du contrat permet une classification des contrats selon leur fonction économique.

173- La notion de cause. La cause de l'obligation, quant à elle, se définit comme la contreprestation à laquelle s'engage l'autre partie. En s'engageant dans un contrat donné, les parties sont réputées être animées par des motivations connues et toujours identiques, inhérentes à un type de contrat. La cause des obligations renvoie à la cause objective, encore appelée cause abstraite. Elle est « *stéréotypée* »[556] par catégorie de contrat. La cause joue alors un rôle dans la qualification du contrat[557]. Instrument de qualification et de classification, elle renvoie au concept de cause typique. La cause typique est toujours identique pour un même type de contrats[558]. Selon Monsieur le Professeur Alain Bénabent, « *la cause de l'engagement de chaque contractant réside dans le contrat lui-même, c'est-à-dire l'avantage ou la fin qu'il recherche d'après l'économie du contrat. C'est une notion objective : pour un type de contrat, la cause de l'obligation est toujours la même* »[559].

174- La notion d'économie du contrat, point de rencontre de l'objet et de la cause. Conçue comme un critère de qualification du contrat, l'économie du contrat se présente comme une « *contraction de l'objet et de la cause des obligations* »[560]. Elle peut être définie comme « *l'agrégation des éléments matériels nécessaires à la réalisation d'une fonction économique globale et précise* »[561]. La qualification d'une opération en droit fiscal s'appuie sur l'économie du contrat. Afin de restituer sa nature véritable à l'opération, tant l'administration que le juge s'appuient sur l'économie générale du

---

555 La notion d'obligation essentielle vise à préserver la cause du contrat, la cause typique.
556 J. Carbonnier, *Droit civil. Les biens, Les obligations*, op. cit., n° 976, p. 2022
557 J. Maury, *Essai sur le rôle de la notion d'équivalence en droit civil français*, Thèse Toulouse, 1920, n°s 156-157, p. 114 et s. : La cause est « *un instrument de classement, de « catégorisation » […] c'est elle qui sert, au moins dans une large mesure et peut-être même de façon complète […] à distinguer les contrats à titre onéreux des contrats à titre gratuit […]. C'est elle qui, dans les contrats à titre onéreux, fournit le critère d'une division nouvelle en contrats commutatifs et aléatoires, rend possible la compréhension, l'individualisation des différents types : vente, louage, rente viagère, transaction, assurance*… ».
558 J. Rochfeld, *Cause et type*, op. cit., n° 212, p. 202
559 A. Bénabent, *Droit des obligations*, op. cit., n° 180, p. 143
560 S. Pimont, *L'économie du contrat*, op. cit., n° 219, p. 147
561 Ibid, n° 88, p. 71

contrat[562]. Dans la mesure où la cause de l'obligation se définit comme la contrepartie convenue, elle tend à se confondre avec l'objet de l'obligation ou de la prestation du cocontractant. Un rapprochement s'opère entre ces deux notions autour de la notion d'économie du contrat. Cette notion permet d'assurer la cohérence du contrat conçu. En effet, « *la prise en considération de l'économie du contrat met l'accent sur le fait qu'il s'agit d'une structure globale, d'un ensemble cohérent, organisé et ordonné, considéré comme un tout, en ce qu'il regroupe un ensemble de normes ou règles articulées entre elles, dont la finalité est l'opération juridique poursuivie par les parties* »[563]. L'économie du contrat joue un rôle primordial dans la qualification des structures contractuelles complexes.

2- La qualification des structures contractuelles complexes

175- La qualification se révèle particulièrement délicate en présence d'un contrat complexe mais, paradoxalement, révèle toute son importance dans une telle situation. Un contrat est dit « *complexe lorsqu'il comporte plusieurs obligations qui ressortent chacune d'un contrat spécial* »[564]. L'application de la règle de droit suppose alors de rechercher si les opérations contractuelles forment un tout unique. Les contrats réalisant l'ensemble contractuel peuvent présenter des natures juridiques différentes conduisant, *in fine*, à une application concurrente et incompatible de régimes. Le contrat complexe doit impérativement être distingué du groupe de contrats. En effet, le groupe de contrats peut être défini comme « *une chaîne linéaire de contrats portant sur le même bien et ayant en commun au moins deux obligations en nature identiques* »[565]. En d'autres termes, si plusieurs contrats ont un objet identique[566] ou participent à la réalisation d'un but commun[567], alors ils constituent un véritable groupe. Dans cette situation, il ne s'agit alors pas de savoir si les contrats instituent un ensemble unitaire mais s'il existe entre eux un lien d'indivisibilité. Le principe, dans les groupes

[562] CE, 31 mars 2010, n°s 304715 et 308525, *Sté Zimmer Ltd*, op. cit.
[563] J. Ghestin, G. Loiseau, Y.-M. Serinet, *La formation du contrat, L'objet et la cause – Les nullités*, op. cit., n° 661, pp. 459-460
[564] J. Ghestin, C. Jamin, M. Billiau, *Traité de droit civil, Les effets du contrat*, op. cit., n° 87, p. 106
[565] M. Bacache-Gibeili, *La relativité des conventions et les groupes de contrats*, préf. Y. Lequette, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 268, 1996, n° 123, p. 111
[566] B. Teyssié, *Les groupes de contrats*, op. cit., n° 63, p. 34 : « *Divers contrats ont un même objet, dès lors qu'ils s'organisent, à propos d'une même chose, autour d'une prestation essentielle* ».
[567] La réalisation d'un but commun renvoie aux buts lointains ou médiats, c'est-à-dire à la cause impulsive. Selon Capitant, les parties peuvent introduire une fin commune d'ordre économique, si étroitement associée au but juridique lui-même dans la volonté des parties qu'il n'est pas possible de distinguer (H. Capitant, *De la cause des obligations*, 1923, p. 232). Il convient alors d'intégrer le mobile du contrat dans la cause. Toutefois, il convient de distinguer le but juridique *stricto sensu*, à savoir l'opération globale dont la réalisation est poursuivie par l'ensemble contractuel (B. Teyssié, *Les groupes de contrats*, préc. cit., n° 67, p. 36).

de contrats, est que chaque contrat est indépendant. Par exception, et s'il est démontré une imbrication étroite entre eux, ils sont considérés comme dépendants.

176- L'attribution d'une qualification à ces ensembles complexes suppose de mettre en œuvre des méthodes de qualification particulières que sont la qualification distributive et la qualification exclusive (**a**), cette dernière méthode étant privilégiée par le juge. Un exemple issu de la jurisprudence européenne relatif à la qualification des contrats complexes en matière de TVA illustrera cette méthode (**b**).

a) Les méthodes de qualification particulières

177- Qu'il s'agisse de contrats complexes ou de groupes de contrats, des conflits de qualification apparaissent. Deux méthodes de qualification peuvent être retenues afin de les résoudre : la méthode de qualification dite exclusive et la méthode de qualification dite distributive.

178- La méthode de qualification distributive. Dans la qualification distributive, chaque élément est soumis aux règles inhérentes à leur propre nature. Il est alors procédé à un « *dépeçage* » de l'ensemble contractuel. La qualification des ensembles contractuels suppose deux étapes. Dans un premier temps, il convient de qualifier isolément l'opération. Dans un second temps, le lien d'indivisibilité doit être caractérisé. L'indivisibilité apparaît « *entre deux ou plusieurs éléments lorsque ceux-ci sont unis entre eux de telle sorte qu'un régime juridique soit applicable à l'ensemble, soit à propos d'une règle isolée, soit à propos d'un ensemble plus ou moins large de règles* »[568]. Quand bien même les différentes opérations recevraient une qualification distincte lorsqu'elles sont prises isolément, le lien d'indivisibilité leur confère une qualification unique. Un tel lien d'indivisibilité est un « *facteur d'unité* »[569]. Il en résulte alors un régime juridique unique. La méthode de qualification distributive suppose un « dépeçage » du contrat complexe pouvant conduire à une décomposition artificielle de l'ensemble contractuel. C'est pourquoi une telle méthode ne trouve application qu'en présence de groupes de contrats, le contrat complexe étant soumis à la qualification exclusive.

179- La méthode de qualification exclusive. La méthode de qualification exclusive suppose de rechercher l'élément essentiel du contrat envisagé dans son ensemble pour en dégager la qualification globale, en particulier l'existence d'un lien de dépendance entre les éléments constitutifs de l'ensemble contractuel. Le rapport de principal à accessoire fait apparaître une

[568] F. Terré, *L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications*, op. cit., n° 485, p. 390
[569] J. Ghestin, C. Jamin, M. Billiau, *Traité de droit civil, Les effets du contrat*, op. cit., n° 97, p. 118

structure unitaire de la qualification[570]. Chaque élément disparate mais uni sera soumis au régime fiscal de l'élément principal. Ceci revient à s'interroger sur l'existence d'une unité cohérente dans le contrat complexe. Or la notion d'unité cohérente renvoie à la notion d'économie générale du contrat[571]. Le juge fiscal tant interne qu'européen applique cette méthode de qualification.

b) Illustration de la mise en œuvre de la méthode de qualification exclusive

180- En principe, chaque prestation doit être regardée comme distincte et indépendante pour l'application de la TVA[572]. Il n'en va différemment que si deux ou plusieurs actes fournis par le contribuable sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère accessoire[573]. Une seconde exception à l'indépendance des prestations existe si un ou plusieurs actes peuvent être regardés comme constituant la prestation principale, les autres ne présentant qu'un caractère accessoire. Dans un arrêt du 27 octobre 2005, la Cour de justice de l'Union européenne a été confrontée à la question de savoir si, aux fins de la perception de la TVA, la fourniture d'un logiciel standard développé et commercialisé par un fournisseur et enregistré sur un support ainsi que l'adaptation subséquente, par le fournisseur, de ce logiciel aux besoins spécifiques de l'acquéreur, moyennant paiement de prix distincts devaient être considérées comme deux prestations distinctes ou comme une prestation unique. Dans l'hypothèse où les deux opérations constituaient une prestation unique, quelle qualification devaient-elles recevoir ? Pour répondre à ces questions et afin de

---

570 L'octroi de la nature juridique de la composante principale au contrat complexe est une illustration de la règle « *accessorium sequitur principale* ». La détermination de l'obligation accessoire peut résulter de deux approches différentes mais complémentaires aboutissant à un résultat identique. Une première approche consiste à préciser la nature du lien unissant l'accessoire au principal. Selon une approche fonctionnelle, l'accessoire consiste en tout ce qui peut être négligé ou rattaché au sort du principal (Ch. Beudant, *Traité de droit civil, Les contrats. Les obligations*, t. IV par P. Voirin, note 3). Selon une approche conceptuelle, l'accessoire apparaît comme une chose nouvelle venant s'ajouter au principal avec une idée de hiérarchie selon deux modalités consistant soit dans l'affectation, soit dans la production (G. Goubeaux, *La règle de l'accessoire en droit privé*, LGDJ, 1969, n° 10, p. 14). L'accessoire et le principal ont une fin identique. Par la production, l'accessoire doit son existence au principal. La seconde approche consiste à déterminer l'accessoire et le principal grâce à la notion de cause. Les obligations principales des deux parties sont celles se servant mutuellement de cause (X. Henry, *La technique des qualifications contractuelles*, thèse Nancy, 1992, n°s 358 et s., p. 412 et s.). La cause permet alors de déterminer les obligations principales, lesquelles sont seules prises en considération comme éléments de qualification. Les obligations accessoires n'exercent, quant à elles, aucune influence sur la qualification du contrat. Elles correspondent aux éléments naturels et accidentels dégagés par Pothier. Elles s'opposent aux éléments essentiels.

571 V. sur la notion d'unité de cohérence : D. Houtcieff, *Le principe de cohérence en matière contractuelle*, t. 1 et 2, préf. H. Muir Watt, PUAM, 2001

572 CJUE, 17 janv. 2013, aff. C-224/11, *BGZ Leasing sp. zo.o* : RJF 2013, n° 449 : La CJUE estime que la prestation de services portant sur l'assurance afférente au bien faisant l'objet d'un crédit-bail et la prestation de services portant sur le crédit-bail lui-même doivent, en principe, être considérées comme des prestations de services distinctes et indépendantes aux fins de la TVA.

573 CJCE, 25 févr. 1999, aff. C-349/96, *Card Protection Plan Ltd* : RJF 1999, n° 512

déterminer s'il existe un lien d'indivisibilité entre les diverses prestations, le juge européen a fourni une grille d'analyse. Dans un premier temps, chaque opération doit normalement être considérée comme distincte et indépendante. Autrement dit, il convient de qualifier chaque opération isolément sans rechercher le moindre lien d'indivisibilité. Dans un second temps, il est nécessaire de rechercher le lien juridique entre les diverses opérations. Toutefois, le juge pose une limite à l'analyse séquentielle des ensembles contractuels puisque « *l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système TVA* »[574]. Le dépeçage de l'ensemble contractuel ne doit pas présenter un caractère artificiel, un dépeçage artificiel de l'ensemble contractuel risquant d'altérer le système de la TVA. Il y a prestation unique « *lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel* »[575]. La qualification de l'ensemble contractuel repose sur une appréciation *in abstracto* par référence au consommateur moyen. Aussi, la fourniture d'un logiciel et son adaptation aux besoins spécifiques du consommateur constituent une prestation unique. La Cour de justice de l'Union européenne adopte, dès lors, une analyse strictement juridique et non pas économique de la qualification à conférer à l'ensemble contractuel. La détermination de la nature fiscale de l'ensemble contractuel se révèle identique à celle employée en matière de contrats spéciaux.

B. La requalification fiscale consécutive à la restitution des effets fiscaux de l'acte juridique

181- La notion d'opposabilité des conventions ne se limite pas à la question de la qualification du contrat. Les conséquences fiscales sont également à rattacher aux effets du contrat découlant du principe d'opposabilité des conventions. Il est, dès lors, fait abstraction de la convention afin d'établir l'assiette de l'imposition. Une divergence entre la qualification juridique et la qualification fiscale peut apparaître lorsque l'administration fiscale tire les conséquences fiscales d'un acte ou d'un fait juridique d'une part (**1**), et, lorsqu'elle donne leur effet légal aux actes et conventions tels qu'ils lui ont été soumis d'autre part (**2**).

---

[574] CJCE, 27 oct. 2005, aff. C-41/04, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, pt 20 : Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 434 ; RJF 2006, n° 112 ; BDCF 2006, n° 7, concl. J. Kokott ; CJCE, 21 févr. 2008, aff. C-425/06, *Ministerio dell'Economia e delle Finanze c/ Part Service Srl*, op. cit. ; CJUE, 28 oct. 2010, aff. 175/09, *Commissionners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ AXA UK plc* : RJF 2011, n° 258 ; CJUE, 10 mars 2011, aff. jointes 497/09, 501/09 et 502/09, *Finanzamt Burgdorf c/ Manfred Bog* : RJF 2011, n° 766

[575] CJCE, 27 oct. 2005, aff. C-41/04, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, pt 22, op. cit.

1- La requalification sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion

182- La théorie de l'acte anormal de gestion est une construction jurisprudentielle fondée sur l'article 39 du CGI. La jurisprudence opère une interprétation extensive de cet article lequel vise « *toutes dépenses exposées ou tout manque à gagner supportés dans l'intérêt de l'exploitation* ». Ne sont considérées commes déductibles que les charges engagées dans l'intérêt de l'entreprise. En principe, tout acte de gestion engagé dans le cadre de l'exploitation doit présenter une contrepartie normale, certaine et équivalente au service. Dès lors que ces trois caractères font défaut et si l'absence de contrepartie n'est pas justifiée par l'intérêt de l'entreprise, l'administration fiscale est en droit de requalifier l'opération en acte anormal de gestion (**a**). Cette requalification emporte un double mouvement de requalification de la somme constitutive de l'avantage : celle-ci est réintégrée dans le bénéfice imposable de l'entreprise ayant consenti l'avantage et est qualifiée de libéralité consentie au bénéficiaire de l'avantage (**b**).

a) La notion d'acte anormal de gestion

183- La définition de l'acte anormal de gestion. L'acte anormal de gestion se définit comme « *un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise* »[576]. Il est l'acte portant atteinte à l'intérêt de l'entreprise au bénéfice d'un tiers. Tout acte de gestion accompli par une entreprise se caractérise, en principe, par une contrepartie certaine, normale et immédiate. En effet, toute relation commerciale implique un échange équilibré des prestations entre les parties. Par exception, la charge engagée par l'entreprise peut être sans contrepartie mais constituer un acte de gestion normale à la condition qu'une telle charge présente un avantage. En d'autres termes, l'acte anormal de gestion se caractérise par l'absence de contrepartie pour l'entreprise. Il peut alors être défini comme « *d'une part, celui qui, par sa finalité lui sera étranger parce qu'il sera pris dans l'intérêt de personnes physiques ou morales tierces par rapport à l'entreprise, soit au profit de dirigeants ou d'associés bénéficant de prêts sans intérêts, de remboursements de dettes, de prise en charge de dépenses ayant une nature familiale. Il sera, d'autre part, celui qui sera dépourvu de contrepartie économique, l'acte normal de gestion étant celui qui apparaît comme juridiquement « causé » au sens que le droit civil donne aux obligations* »[577]. La contrepartie présente un caractère abstrait, invariable et identique pour un même type d'acte

[576] P.-F. Racine, concl. sous CE, 27 juill. 1984, RJF 1984, p. 563
[577] J.-P. Fradin et J.-B. Geffroy, *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, op. cit., n° 537, p. 821

juridique[578]. Le critère de l'absence de contrepartie peut être rapproché de la notion de cause subjectivisée en ce sens que l'acte anormal de gestion est celui dépourvu de contrepartie économique pour l'entreprise. Cette dernière est déterminée par une appréciation économique, l'acte anormal de gestion supposant un désinvestissement de la part de l'entreprise. La théorie de l'acte anormal de gestion conduit à porter un jugement de valeur sur les actes de gestion au regard de l'intérêt de l'entreprise. Comme le souligne le Commissaire du gouvernement Marie-Dominique Hagelsteen, le juge fiscal « *est alors partagé entre deux impératifs contradictoires : celui de la neutralité d'une part – le principe étant la liberté de gestion et la responsabilité en ce domaine des dirigeants de l'entreprise -, celui du contrôle qu'il doit exercer d'autre part, pour s'assurer de la contribution sincère des entreprises à l'effort fiscal national* »[579].

184- La preuve de l'acte anormal de gestion. Il appartient au contribuable de justifier du montant et du principe même de la déduction des charges. La preuve du caractère déductible d'une charge réside dans la production d'éléments suffisamment précis portant tant sur la nature de la charge en cause que sur l'existence et la valeur de la contrepartie retirée par le contribuable[580]. Une fois que le contribuable a rapporté la preuve de ces éléments de fait, il appartient à l'administration fiscale de contester la réalité de la déductibilité de la charge. Il lui revient alors de prouver que la charge n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie ou que la contrepartie est dépourvue d'intérêt pour l'entreprise ou encore que la rémunération de la contrepartie est excessive. La solution dégagée par l'arrêt Lebreton[581], confirmée par l'arrêt Sylvain Joyeux[582], est particulièrement contraignante à l'égard du contribuable[583]. Elle conduit à imposer au contribuable de produire, *ab initio*, toutes jutifications du caractère déductible de la charge dans son principe comme dans son montant. Est alors consacrée la conception extensive du devoir de justification. Il en découle que seule l'entreprise est apte à démontrer que l'engagement de la dépense litigieuse est faite dans le respect de son intérêt.

---

578 E. Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, préf. Ch. de la Mardière, L'Harmattan, 2011, n° 363, p. 150

579 M.-D. Hagelsteen, *Bénéfices industriels et commerciaux. Les relations commerciales normales entre les entreprises*, RJF 1978, chron. pp. 146 à 149, spéc. p. 146

580 CE, 24 mai 2006, n° 274471, *Genestar*, op. cit.

581 CE, 20 juin 2003, n° 232832, *Sté Ets Lebreton-Comptoir général de peintures et annexes* : Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 200 ; RJF 2003, n° 1140, concl. P. Collin, p. 754 et s.

582 CE, 21 mai 2007, n° 284719, *Sté Sylvain Joyeux* : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 970, note Ch. de la Mardière ; CE, 16 mai 2008, n° 288101, *Sté SELAFA Géomat* : Dr. fisc. 2008, n° 30, comm. 430, note Ch. de la Mardière ; CE, 30 déc. 2010, n° 316022, *SARL Verimex* : RJF 2011, n° 424

583 Avant 2003, le juge fiscal exigeait simplement que le contribuable justifie de l'exactitude et du montant de la charge (CE, plén., 27 juill. 1984, n° 34588, *SA Renfort Service* : Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. 596 ; RJF 1984, n° 1233, concl. P.-F. Racine, p. 562 et s. ; CE, plén., 27 juill. 1988, n° 50020, *SARL « Boutique 2 M »* : Dr. fisc. 1988, n° 49, comm. 2202 ; RJF 1988, n° 1139, concl. O. Fouquet, p. 577 et s.). La présentation d'une facture suffisait à justifier la déductibilité de la dépense. La charge était justifiée dans son principe dès lors le libellé suffisamment précis de la facture permettait à l'administration fiscale de vérifier la qualification de charge et, partant, sa déductibilité.

185- Le renvoi à la notion d'intérêt de l'entreprise à la dépense justifie que la preuve de l'acte anormal de gestion soit objective. Il revient alors à l'administration fiscale d'apporter la preuve du caractère anormal de l'acte de gestion. En cas de doute sur la régularité de la facture, l'administration dispose d'un pouvoir d'investigation lui permettant de demander toutes les informations utiles afin d'établir la réalité de la déductibilité de la charge. La seule circonstance que l'entreprise n'aurait pas suffisamment répondu aux demandes d'explication ne saurait suffire à fonder, en droit, la réintégration de la dépense litigieuse. L'administration devra alors fournir devant le juge tous les éléments de nature à étayer sa contestation du caractère déductible de la dépense. Toutefois, le Conseil d'État pose une présomption d'acte anormal de gestion lorsque le contribuable ne justifie pas d'une contrepartie à l'avantage consenti à un tiers[584]. Le juge doit, dans un dernier temps, apprécier respectivement la valeur des explications fournies par le contribuable et par l'administration. Le Commissaire du gouvernement Pierre Collin conditionne, dans ses conclusions sous l'arrêt Lebreton, l'usage de la preuve objective à une symétrie d'informations entre le contribuable et l'administration fiscale[585]. Chacune des parties doit, en conséquence, disposer d'éléments de preuve pour que ce système soit efficient. Néanmoins, seul le contribuable détient les éléments de vérité, la « *vérité endogène* » par opposition à la « *vérité exogène* » détenue par l'administration fiscale seule[586].

186- L'inopposabilité des effets de l'acte de gestion. La théorie de l'acte anormal de gestion ne remet pas en cause le contrat en lui-même mais seulement les effets de l'acte de gestion. Dans le cadre de cette théorie, l'administration fiscale conteste ni la réalité ni la sincérité de l'acte juridique passé, elle détermine simplement si le versement effectué par l'entreprise l'a été dans son intérêt. Ceci signifie qu'elle vérifie s'il existe un lien entre le versement d'une part et la réalisation ou la conservation du bénéfice d'autre part. En l'absence d'un tel lien, l'administration estime que l'acte juridique contraire à l'intérêt de l'entreprise lui est inopposable pour le calcul de l'imposition. En pareil cas, elle se borne à requalifier les sommes générées par l'acte litigieux sans opérer de requalification de l'acte juridique. Monsieur Frédéric Dal Vecchio estime que l'acte anormal de gestion renvoie à la notion d'opposabilité des conventions de droit privé car l'anormalité de l'acte remet en cause son opposabilité[587]. Il est des hypothèses dans lesquelles les parties n'auraient pas contracté dans les mêmes conditions si elles avaient eu conscience des conséquences fiscales issues

584 CE, 30 mai 2007, n° 285575, *SA Peronnet* (1re esp.) et n° 285573, *SARL Peronnet et a.* (2è esp.) : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 958, concl. F. Séners, note A. Bonnet
585 P. Collin, concl. sous CE, 20 juin 2003, n° 232832, *Sté Ets Lebreton-Comptoir général de peintures et annexes*, RJF 10/03, p. 754
586 Ch. de la Mardière, *La preuve en droit fiscal*, Litec, 2009, n° 609, p. 202
587 F. Dal Vecchio, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, op. cit., n° 231, p. 339

de l'acte anormal de gestion. La variable fiscale est nécessairement prise en compte dans les négociations aboutissant à la conclusion de la convention. Elle emporte alors une alternative : soit les parties renoncent au contrat projeté car les conséquences fiscales leur sont défavorables, soit elles s'en accommodent ou modifient le contrat. Cependant, quelle que soit leur décision, les effets fiscaux sont des conséquences voulues et non subies du contrat conclu par les parties. Or la théorie de l'acte anormal de gestion, si elle ne remet pas directement en cause le contrat, entraîne, de par son application, des effets contraires à ceux recherchés par les parties. La qualification d'acte anormal de gestion emporte un double mouvement de requalification de la somme. Pour l'entreprise ayant consenti l'avantage sans contrepartie, celui-ci est réintégré dans le bénéfice imposable. Pour le bénéficiaire, l'avantage reçu est constitutif d'une libéralité.

b) La double requalification de l'objet de l'acte anormal de gestion

187- La réintégration de l'avantage consenti dans le bénéfice imposable. La qualification d'acte anormal de gestion emporte un rehaussement du bénéfice imposable à hauteur de l'avantage sans contrepartie. L'inopposabilité de l'acte juridique a pour conséquence la réintégration des charges indûment déduites, ainsi que les manques à gagner découlant de l'avantage sans contrepartie consenti par l'entreprise, dans le résultat imposable. Tout rehaussement de bénéfices imposables est alors susceptible d'être qualifié de revenus distribués dans la mesure où il ne correspond ni à un bénéfice mis en réserve ni à un bénéfice incorporé au capital. Le législateur en tire toutes les conséquences fiscales. Toutefois, la jurisprudence exige la preuve du désinvestissement des bénéfices dissimulés. Les dispositions de l'article 109-1, 1° du CGI ne trouvent à s'appliquer que si la société est bénéficiaire et procède à un désinvestissement au profit d'un tiers. Le Conseil d'État juge qu'une erreur de comptabilisation de la société ne peut justifier, à elle seule, la qualification de revenus distribués[588]. Il refuse de lier la qualification de revenus distribués au mode de comptabilisation adoptée par la société. Les sommes réintégrées ne peuvent être regardées comme des revenus distribués qu'à la condition qu'elles aient été effectivement appréhendées par leur bénéficiaire et qu'elles correspondent à une omission volontaire de la créance dans les écritures comptables[589]. L'imposition de l'avantage accordé par la société à un tiers dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers suppose dès lors de rechercher si l'omission d'inscrire dans la comptabilité la créance de loyers est volontaire ou non. Dès lors que

[588] CE, 29 sept. 1989, n° 75303, *Venutolo* : RJF 11/89, n° 1227 ; concl. O. Fouquet, p. 614 et s. – V. sur ce point : J. Turot, *Rehaussement du bénéfice social et appréhension de revenus distribués. L'article 109-1 et la notion de désinvestissement*, RJF 1990, chron. pp. 3 à 8

[589] CE, 7 sept. 2009, n° 309786, *M. et Mme Simon-Bigart* : Dr. fisc. 2009, n° 48, comm. 560, concl. L. Olléon ; CE, 13 juill. 2011, n° 313541, *Lotz* : RJF 2011, n° 1295 ; BDCF 12/11, n° 137, concl. J. Boucher

l'erreur est volontaire, les sommes correspondant à une créance sont effectivement désinvesties par la société et doivent être qualifiées de revenus distribués imposables entre les mains du bénéficiaire dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Comme le constate Monsieur Jean Maïa, « *conçue pour embrasser l'ensemble des distributions officieuses, la mécanique de l'article 109-1, 1° du CGI, de caractère purement objectif, étreint donc aussi bien de véritables fraudes que ce qui pourrait s'apparenter à des erreurs comptables* »[590].

188- La requalification de l'avantage consenti en libéralité. Lorsque le bénéficiaire de l'avantage est un associé de la société, la libéralité est qualifiée de revenus distribués au sens de l'article 109-1, 2° du CGI. Le juge fiscal interprète ces dispositions comme visant des versements assimilés à des libéralités et imposables, à ce titre, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. La dépense contraire à l'intérêt de l'entreprise constitutive d'un acte anormal de gestion est réputée être un avantage appréhendé par le bénéficiaire, faute de toute contrepartie pour la société consentant l'avantage[591]. Il en va de même de l'augmentation du crédit du compte d'un associé[592] ou de la différence entre le prix d'acquisition et la valeur réelle d'un élément de l'actif immobilisé.

189- Lorsque le bénéficiaire est un tiers à l'entreprise, l'avantage est qualifié d'avantage occulte au sens de l'article 111, c du CGI. Le Conseil d'État affirme que l'administration peut, sur ce fondement, « *regarder comme des bénéfices distribués, pour l'assiette de l'impôt applicable à ceux qui en ont bénéficié, les avantages occultes qui leur ont été consentis par la société, même si lesdits avantages ont en fait échappé à l'impôt sur les sociétés* »[593]. L'application de cet article repose sur la dissimulation de la distribution. Autrement dit, toute libéralité dissimulée dans des transactions d'éléments d'actif sera qualifiée d'avantage occulte[594]. La qualification d'avantage occulte suppose la réunion de deux critères : l'un

---

590 J. Maïa, *Rémunérations et avantages occultes : pas de distribution sans imposition ?*, RJF 2001, chron. pp. 395 à 403, spéc. p. 397

591 CE, 3 nov. 2004, n° 234525, *M. et Mme Riga* : Dr. fisc. 2005, n° 8, comm. 225, concl. F. Donnat

592 CE, 24 juill. 2006, n° 256915, *M. Susini* : Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 225

593 CE, 14 juin 1963, n° 59688, *Colombier* : Dr. fisc. 1963, n° 31-36, comm. 739

594 CE, 28 févr. 2001, n° 199295, *M. Thérond* : Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 592, concl. G. Bachelier ; CE, 3 juill. 2009, n° 306363, *M. du Plessis de Pouzilhac* et n° 301299, *M. Hérail* : Dr. fisc. 2009, n° 41, comm. 496, concl. L. Olléon, note R. Poirier ; CE, 10 déc. 2010, n° 308189, *Meyneng* : RJF 2011, n° 269 ; CE, 19 juill. 2011, n° 327762, *M. et Mme Girardot* : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 499, concl. D. Hedary ; RJF 2011, n° 1153 ; CE, 26 sept. 2011, n° 327782, *M. Chalumeau* : Dr. fisc. 2011, n° 48, comm. 605 ; RJF 2011, n° 1297 : « *En cas d'acquisition par une société à un prix que les parties ont délibérément majoré par rapport à la valeur vénale de l'objet de la transaction, ou, s'il s'agit d'une vente, délibérément minoré, sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions […] de l'article 111, c du CGI, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant, dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas, par elle-même, la libéralité en cause ; que la preuve d'une telle distribution occulte doit être regardée comme apportée par l'administration lorsque est établie l'existence, d'une part, d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé, d'autre part, d'une intention, pour la société, d'octroyer, et, pour le cocontractant, de recevoir une libéralité du fait des conditions de la cession* ».

matériel correspondant à l'existence d'une différence significative entre le prix convenu et la valeur vénale[595] et l'autre subjectif consistant en l'intention de la société de consentir une libéralité. L'élément subjectif de la libéralité est constitué par l'intention de la société d'octroyer une libéralité et celle du contractant de la recevoir. Néanmoins, l'absence de contrepartie ne révèle pas en elle-même l'intention de recevoir une libéralité, le juge fiscal imposant que soient prises en considération les conditions de la cession. Afin d'apprécier cet élément subjectif, il doit être tenu compte à la fois de la position du bénéficiaire mais également des conditions de réalisation de l'avantage tenant à la stipulation de clauses entre les parties, à des éléments concrets. Par exemple, la circonstance que le créancier n'ait pas demandé au débiteur le paiement de sa dette ne suffit pas, en elle-même, à établir que la créance aurait été abandonnée au profit du débiteur dans des conditions contraires à l'intérêt de la société ni qu'il aurait existé une intention, pour le créancier d'octroyer, et pour le débiteur de recevoir, une libéralité[596]. Les liens familiaux peuvent constituer un élément suffisant pour établir l'intention libérale des parties. Eu égard à la communauté d'intérêts unissant les associés des sociétés appartenant au même groupe familial, l'écart de prix doit être regardé comme constituant une libéralité volontairement consentie, de manière occulte, par la société venderesse à la société acquéreuse. Le niveau de responsabilité dans la société du bénéficiaire de l'avantage joue également un rôle important dans la caractérisation de l'intention libérale. Au regard de son statut au sein de la société, le bénéficiaire ne peut raisonnablement ignorer qu'il bénéficie d'une telle libéralité. Aussi, l'intention pour la société d'octroyer, et pour un directeur technique de recevoir, est établie compte tenu de l'importance de la surévaluation des actions cédées, des fonctions qu'il occupait au sein de la société et de ce qu'il ne peut légitimement ignorer la valeur réelle des parts qu'il cède. L'opération d'acquisition à prix majoré, sans que l'écart de prix ait une contrepartie, dissimule deux opérations : le paiement à son prix normal d'une acquisition et une libéralité correspondant à l'écart de prix injustifié. En conséquence, une telle opération doit faire l'objet d'une double écriture comptable : une écriture d'actif pour la partie correspondant à la libéralité et une écriture de charges pour l'écriture

---

595 Le Conseil d'État précise les méthodes d'évaluation de la valeur vénale du bien devant être suivies par l'administration fiscale afin d'établir l'écart significatif de l'élément matériel de la libéralité. Il juge que « *la valeur vénale d'actions non admises à la négociation sur un marché réglementé doit être appréciée compte tenu de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande à la date où la cession est intervenue ; que les différences de prix constatées pour des transactions portant sur de telles actions effectuées à des dates proches ne révèlent pas par elles-mêmes l'existence d'une libéralité* » (CE, 3 juill. 2009, n° 306363, *M. du Plessis de Pouzilhac*, op. cit.). Les différences de prix peuvent refléter le pouvoir de négociation des vendeurs et leur niveau de connaissance du marché ainsi que les données particulières à l'entreprise. Une transaction ayant porté sur des titres de la société n'est pertinente que si les modalités de réalisation sont comparables. Ainsi, une proposition de rachat de titres ne conduisant pas à une cession effective ne saurait constituer une transaction susceptible de servir de terme de comparaison (CE, 23 juill. 2010, n° 308019, *M. Marmajou* : Dr. fisc. 2010, n° 44, comm. 541, concl. N. Escaut, note R. Poirier).

596 CE, 7 sept. 2009, n° 309786, *M. et Mme Simon-Bigart*, op. cit.

correspondant à la libéralité[597]. La requalification de l'opération met en lumière l'appauvrissement de la société et son caractère occulte.

2- La déduction des conséquences fiscales de l'acte juridique

190- La déduction des conséquences fiscales de l'acte juridique par l'administration fiscale apparaît dans deux hypothèses : soit l'administration fiscale, faisant abstraction de l'acte juridique, décèle des effets fiscaux différents de ceux qu'implique normalement la nature juridique de l'acte en cause, soit l'administration fiscale tire les conséquences de la divergence des natures juridique et fiscale de l'acte en cause en appliquant le régime fiscal lié à la nature fiscale. Dans le premier cas, l'administration se livre à une appréciation des faits et la requalification de la situation juridique découle d'une impression générale dévoilant un très large pouvoir discrétionnaire de l'administration dans l'opération de qualification des faits (**a**). Dans le second cas, l'administration fiscale se borne à appliquer la loi fiscale afin d'opérer la qualification fiscale des faits et en déduire les conséquences fiscales (**b**).

a) La déduction des conséquences fiscales résultant de l'appréciation des faits

191- L'exemple de la donation indirecte. L'exemple topique de déduction des conséquences légales à partir de l'appréciation des faits est la donation indirecte. La donation indirecte se définit comme l'« *avantage résultant, sans déguisement, d'un acte autre qu'une donation* »[598]. Elle est soustraite au formalisme de l'article 931 du Code civil tout en étant soumise aux règles de fond des donations. L'acte ostensible la réalisant est véritable mais relève en apparence d'une autre technique juridique. Il appartient à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'une donation indirecte. Cependant, la preuve est particulièrement délicate à rapporter dans la mesure où elle suppose la démonstration d'une intention de s'appauvrir de la part du donateur supposé et d'une intention de s'enrichir de la part du donataire supposé[599]. Ceci passe nécessairement par une analyse des

---

[597] G. Bachelier, concl. sous CE, 28 févr. 2001, n° 199295, *M. Thérond*, Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 592 : « *L'administration redonne donc à l'opération son véritable caractère en procédant à sa requalification en deux opérations distinctes et, dès lors que la comptabilisation de ladite opération n'a pas fait connaître la libéralité qui se dissimulait derrière elle, cette libéralité camouflée est par essence une opération occulte et l'avantage consenti qui n'est pas individualisé en comptabilité est un avantage occulte au sens de l'article 111 c* ».

[598] G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Donation indirecte

[599] Cass. com, 19 sept. 2012, n° 11-15460, *M. Vincent* : RFN 2013, n° 1, comm. 2, note B. Travely et F. Collard : Il s'agit d'un refus de requalification en une donation indirecte l'accession des constructions édifiées par l'usufruitier au nu-propriétaire.

faits. Par exemple, s'agissant de la requalification d'un contrat d'assurance-vie en donation indirecte, la Chambre mixte de la Cour de cassation pose en principe qu'*« un contrat d'assurance-vie peut être requalifiée en donation si les conditions dans lesquelles son bénéficiaire a été désigné révèlent la volonté du souscripteur de se dépouiller de manière irrévocable* »[600]. En pratique, une attention particulière est portée quant à l'état de santé du souscripteur et la date de souscription des contrats, aux fins de caractériser l'existence d'un aléa et le caractère illusoire de la faculté de rachat. L'attribution au bénéficiaire du contrat de la prime d'assurance-vie s'analyse en une acceptation du bénéficiaire du dépouillement actuel et irrévocable du donateur. Civilement, faute d'aléa, le contrat d'assurance-vie n'est plus un contrat d'assurance mais un simple placement financier. Fiscalement, la requalification remet en cause la fiscalité dérogatoire des articles 990-I et 757 B du CGI et le rehaussement du bénéficiaire devenu donataire. Si les bénéficiaires sont les héritiers légaux ou le légataire universel du souscripteur, l'administration en déduit que la souscription n'avait d'autre utilité que d'échapper aux droits de succession ou de les minorer. Un contrat d'assurance-vie encourt également le risque de requalification en cas de modification de la clause bénéficiaire sur le lit de mort. C'est la désignation elle-même qui réalise dans cette hypothèse la donation. Par exemple, un individu de 50 ans désigne une fondation comme bénéficiaire du contrat d'assurance-vie dans une intention libérale. L'administration fiscale ne pourra opérer une requalification, sauf à ce qu'elle démontre que le souscripteur se savait malade. Lorsque l'administration requalifie un contrat d'assurance-vie en donation indirecte, la valeur du contrat est réintégrée dans la succession et sera, dès lors, soumise aux droits de succession. La requalification en donation indirecte manifeste une casuistique des faits. La question s'est également posée de savoir si une clause de répartition des bénéfices pouvait être requalifiée en donation indirecte.

192- Dans un arrêt du 18 décembre 2012[601], la Cour de cassation a refusé une telle requalification. Dans un premier temps, elle a estimé que la modification de la répartition de la part de chaque associé dans les bénéfices de la société ne pouvait résulter que d'une décision collective des associés. En participant à cette décision, émanant d'un organe social, les parents actionnaires majoritaires usufruitiers n'avaient pu consentir une donation ayant pour objet un élément de leur patrimoine. Dans un second temps, elle a affirmé que « *les bénéfices réalisés par une*

---

[600] Cass. Ch. Mixte, 21 déc. 2007, n° 06-17769, *Mme Giusti* : Dr. fisc. 2008, n° 11, comm. 217, note Fl. Deboissy; D. 2008, p. 218, obs. G. Bruguière ; Cass. com., 16 oct. 2010, *Alves* : RFN 2011, n° 2, comm. 115 – V. sur ce point : B. Hatoux, *Où la Cour de cassation invente une présomption de volonté individuelle ! Ou transmettre à cause de mort sans tester. À propos de Cass. Ch. mixte du 21 décembre 2007*, RJF 2008, étude p. 220 ; P. Catala, *Assurance-vie, capitalisation, donation. Variations civiles et fiscales*, in *Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques*, Mélanges en l'honneur de J.-P. Le Gall, Dalloz, 2007, p. 153 et s

[601] Cass. com., 18 déc. 2012, n° 11-27745, *M. et Mme Godefroy* : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 261, note M. Le Tacon ; RFN 2013, n° 2, comm. 4, note R. Mortier ; Gaz. Pal. 2013, n° 54, p. 7, note M. Leroy ; RTD co. 2013, 165, obs. Ph. Neau-Leduc

société ne participent de la nature des fruits que lors de leur attribution sous forme de dividendes, lesquels n'ont pas d'existence juridique avant la constatation de l'existence de sommes distribuables par l'organe social compétent et la détermination de la part attribuée à chaque associé ». Elle en a déduit que les parents actionnaires majoritaires usufruitiers, n'ayant été titulaires d'aucun droit, fût-il affecté d'un terme suspensif, sur les dividendes attribués aux enfants, n'ont pu consentir aucune donation ayant ces dividendes pour objet. Ce rejet de la requalification en donation indirecte de la clause de répartition des bénéfices repose sur deux éléments : la modification de la répartition des bénéfices relève de l'assemblée des associés et les dividendes ne peuvent être l'objet d'une donation dans la mesure où leur existence juridique suppose une décision de distribution. La justification retenue par la Cour de cassation appelle la critique. Sur le premier élément, les parents étaient actionnaires majoritaires et usufruitiers. Même si la décision de modifier la répartition des bénéfices relève d'une décision collective des associés, il est difficile d'imaginer que les parents n'avaient pas en vue, par une telle modification, de favoriser leurs enfants nus-propriétaires. Or une décision collective peut être animée d'une intention libérale des actionnaires majoritaires et servir de support à une donation indirecte. En effet, le véritable détenteur du contrôle de la société est l'assemblée générale des associés. Dès lors, les parents associés majoritaires peuvent déterminer le sens des décisions et mettre en œuvre leur volonté de favoriser leurs enfants. Toutefois, la solution de la Cour de cassation peut être saluée en ce qu'elle préserve la personnalité morale de la société. Il n'en demeure pas moins qu'une société peut être instrumentalisée, notamment, pour réaliser une donation indirecte. Sur le second élément, certes les dividendes n'accèdent à la vie juridique qu'au moment de la décision de l'assemblée des associés autorisant la mise en distribution des dividendes. Cependant, en l'espèce, la donation ne portait pas sur un revenu mais sur un capital à savoir la valeur des parts. En effet, comme le constate Monsieur le Professeur Renaud Mortier, « *le différentiel (61 points) traduit pour les enfants un enrichissement et pour les parents un appauvrissement corrélatif du même montant, tous deux irrévocables, et l'intention libérale semble facile à caractériser dans ce sillage* »[602]. Alors même que les critères de qualification de la donation indirecte semblaient réunis dans les faits, la Haute juridiction judiciaire rend une solution conforme à l'orthodoxie juridique laquelle s'inscrit dans une ligne jurisprudentielle constante[603] et réaffirmée[604] quant à la nature juridique des dividendes mis en distribution. Tant en droit des sociétés qu'en droit comptable et fiscal, les résultats doivent être approuvés avant de les affecter en réserves ou

[602] R. Mortier, *Se départir de droits à résultats n'est pas donner !*, note sous Cass. com., 18 déc. 2012, n° 11-27745, *M. et Mme Godefroy*, RFN 2013, n° 2, comm. 4
[603] Cass. com., 23 oct. 1990, n° 89-13.999 : RTD civ. 1991, 361, obs. F. Zenati-Castaing ; JCP E 1991, II, 127, note P. Serlooten ; Cass. com., 10 févr. 2009, n° 67-21.806 : JCP E 2009, 1287, note H. Hovasse ; Dr. sociétés avr. 2009, comm. 71, note R. Mortier ; RDC 2009, 1185, obs. Ph. Neau-Leduc
[604] Cass. com., 14 févr. 2014, n° 12-23.894, *GFA des Barradis* : Rev. soc. 2014, p. 373, note A. Reygrobellet

de décider leur mise en distribution. La transmission de la créance par voie de donation suppose l'approbation des comptes et l'affectation des résultats à l'issue de la décision collective des associés. Or cette décision affecte l'existence des dividendes d'un aléa. Leur existence étant aléatoire, il ne saurait y avoir donation sur une chose future. La qualification de fruits attachée aux dividendes s'apprécie au regard des droits sociaux et non au regard du bénéfice réalisé par la personne morale.

193- L'illustration du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale dans l'opération de qualification des faits. L'appréciation des faits laisse une large place au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et peut conduire à des solutions insatisfaisantes du strict point de vue de l'analyse juridique. Le pouvoir discrétionnaire[605] correspond à la marge d'appréciation dont peut disposer l'administration fiscale sur des éléments dont certains peuvent présenter un caractère purement subjectif. Le domaine du pouvoir discrétionnaire englobe non seulement les cas dans lesquels l'application de l'imposition peut dépendre de la recherche des mobiles et de l'intention du contribuable mais aussi ceux dans lesquels l'administration dispose d'un pouvoir d'appréciation sur les faits conditionnant l'application de la loi. Dans l'arrêt du 16 décembre 2008, la Cour de cassation affirme que « *la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales n'est pas applicable lorsque l'Administration ne fonde pas son redressement sur une dissimulation d'un acte par un autre, mais entend seulement donner leur effet légal aux actes et conventions tels qu'ils lui ont été soumis* »[606]. L'administration fiscale peut requalifier un abandon de créances consenti par une société mère à sa filiale en prix d'acquisition des éléments incorporels du fonds de commerce précédemment exploité par celle-ci. La requalification est soumise à la condition qu'il ait provoqué l'extinction de sa dette et permis à la société mère d'acquérir le fonds de commerce. Il résulte, selon la Haute juridiction judiciaire, de l'articulation des faits et de leur mise en relation avec des actes réalisant, en fait, une acquisition de fonds de commerce n'ayant pas donné lieu à déclaration que l'abandon de créance constitue le prix d'acquisition d'une clientèle. Ainsi est mis en évidence un lien entre la cession de clientèle et la cession massive de droits sociaux et la volonté de mettre fin à l'activité. Si l'ensemble des faits donne l'impression d'une cession de clientèle, encore faut-il que l'abandon de créances soit qualifié de prix. Or, en se référant à un barème d'évaluation des cessions de fonds de commerce pour estimer que l'abandon de créances constitue un prix, le juge se livre à une opération de qualification des faits tronquée. Il part, en effet, du résultat pour mettre en exergue des faits permettant de justifier la qualification retenue. L'abandon de créance correspond à une renonciation à un droit personnel par la volonté du créancier, la Cour de

[605] J.-Cl. Ricci, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, préf. C. Debbasch, PUAM, 1977
[606] Cass. com., 16 déc. 2008, n° 08-11419, *Sté Forocéan*, op. cit.

cassation prenant le soin de souligner qu'il a conservé sa qualité juridique. Il n'est nullement la contrepartie de la cession de fonds de commerce. En outre, la cession de clientèle est induite de la dissolution de la filiale. Surtout, la solution conduit à imposer une mutation portant sur une autorisation administrative, en principe, incessible.

b) La déduction des conséquences fiscales résultant de l'application de la loi fiscale

194- L'exemple du bail à construction. L'interruption du bail à construction est source de nombreux contentieux. Alors qu'elles avaient initialement prévu une remise des constructions au bailleur en fin de bail, les parties sont susceptibles de souhaiter que la propriété du preneur sur les constructions soit pérennisée. La théorie de la « résiliation amiable » s'est manifestée, pour la première fois, à l'occasion de l'apport par le bailleur au preneur du terrain assiette des constructions en cours de bail. Le Conseil d'État juge que l'apport doit avoir, au regard de la loi fiscale, « *les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail avant son terme* »[607]. L'extinction du bail par confusion des qualités de bailleur et de preneur se révèle sans incidence sur l'application des articles 33 *bis* et 33 *ter* du CGI. D'un point de vue fiscal, le premier article qualifie en revenus fonciers les loyers et les prestations de toute nature constituant le prix du bail à construction, le second y intègrant également le prix des constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail. La valeur de cet avantage constitue un revenu foncier imposable au titre de l'année au cours de laquelle le bail arrive à échéance ou est résilié. Le rejet de l'analyse civiliste se justifierait par l'idée selon laquelle la confusion aurait conduit à ce que les revenus fonciers ne furent jamais imposés, alors qu'ils l'auraient été en cas de résiliation du bail. Le Conseil d'État analyse l'opération comme impliquant, préalablement aux opérations d'apport, de fusion ou de cession, une résiliation anticipée du bail à construction conduisant à une remise gratuite des constructions au bailleur. Pour le bailleur, cette résiliation est source d'un complément de loyer correspondant à la valeur des constructions remises par le preneur. L'opération est réputée porter à la fois sur les terrains dont le bailleur est propriétaire et sur les constructions édifiées par le preneur. Ceci implique la renonciation du bailleur à son droit d'en devenir gratuitement propriétaire au terme du contrat. Il en découle qu'au regard de l'imposition des revenus fonciers du bailleur, est écartée la logique des articles 1234 et 1300 du Code civil fondée sur la confusion

[607] CE, 5 déc. 2005, n° 256916, *Fourcade* : Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 423 ; RJF 3/06, n° 261 ; BDCF 3/06, n° 31, concl. E. Glaser ; CE, 7 févr. 2007, n° 288067, *Sté Sogefib* : Dr. fisc. 2007, n° 40, comm. 882 ; RJF 4/07, n° 441 ; BDCF 4/07, n° 47, concl. E. Glaser : cas d'une fusion entre le bailleur et le preneur ; CE, 21 déc. 2007, n° 289807 : RJF 5/08, n° 559 ; BDCF 5/08, n° 65, concl. E. Glaser ; CE, 11 avr. 2008, n° 297961, *Mme Martin* : Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 360, note J.-P. Maublanc ; RJF 7/08, n° 819 : cas d'un apport du bailleur au preneur ; CE, 27 févr. 2013, n° 350663, *Sté armoricaine d'entretien naval* : Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 278, concl. N. Escaut, note J.-P. Maublanc

des droits locatifs et de propriété lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent sur la même personne en raison de l'apport, de la cession ou de la fusion. Au regard de l'imposition des revenus, le juge estime qu'il existe deux opérations successives, la résiliation du contrat entraînant le retour des constructions édifiées par le preneur dans le patrimoine du bailleur puis la cession par le bailleur du terrain et des constructions au preneur. Cette analyse permet de saisir la matière imposable, l'analyse strictement juridique de l'opération excluant toute imposition. La requalification fiscale de la cession des terrains à laquelle procède le juge a pour unique objet de permettre d'imposer la réalité de l'opération de cession des constructions ayant fait l'objet d'un bail à construction. L'objectif de cette jurisprudence serait de taxer, en toutes circonstances, le bailleur au titre du revenu foncier constitué par la remise des constructions. Ce fondement est critiquable[608].

195- L'objectif de taxation n'est pas atteint dans l'hypothèse où le preneur serait une société associée unique de la société bailleresse et procéderait à la dissolution sans liquidation de cette dernière sur le fondement de l'article 1844-5 du Code civil. La confusion des qualités de preneur et de bailleur sur la société preneuse ne résulte que de la décision unilatérale de cette dernière et ne saurait présenter les mêmes effets fiscaux qu'une « résiliation amiable ». En effet, cette théorie est inopérante pour justifier l'imposition du preneur bénéficiaire d'une indemnité de résiliation stipulée dans le contrat de bail. Elle conduit à distinguer deux catégories de résiliation : la résiliation implicite et la résiliation explicite. La résiliation stipulée au contrat s'applique en cas de perte de jouissance anticipée des constructions découlant du défaut de paiement du prix, de l'exécution d'une charge ou des conditions du bail, ou encore de la cessation de l'activité industrielle du preneur pendant une durée prévue au contrat. Ces hypothèses sont totalement étrangères aux préoccupations spécifiquement fiscales de la résiliation tacite. Le Conseil d'État adopte ici un raisonnement propre au droit fiscal en se fondant sur une analyse économique du contrat de cession.

196- L'apparition de fictions fiscales. Envisagée comme une fiction fiscale, la résiliation emporte une reconfiguration du contrat de bail en ce qu'elle procède d'une construction intellectuelle découlant de l'application stricte de la loi fiscale et ne procédant pas de la volonté des parties. En conséquence, le bail ne peut se référer à cette résiliation dont l'origine, la signification, la portée et la finalité sont extérieures à l'intention des parties et aux stipulations du

[608] S. Quilici, *Bail à construction : l'imbroglio juridique et fiscal de la cession des droits du bailleur*, BF 3/04, étude ; S. Quilici, *Les conséquences juridiques et fiscales, pour le bailleur, de l'accession sans indemnité en fin de bail*, BF 11/04, étude ; V. Dumont, *Fiscalité directe du bail à construction : l'assiette et le régime dissociés*, BF 11/12, étude ; Th. Schmitt, *Convergences et divergences. Le bail à construction à l'épreuve du droit fiscal*, in *De Code en Code*, Mélanges en l'honneur de Georges Wiederkher, Dalloz, 2009, pp. 737 à 751

contrat. Le droit fiscal semble avoir une conception propre du contrat de bail. Le juge fiscal reconnaît, tant en matière de bénéfices industriels et commerciaux[609] que de bénéfices non commerciaux[610], l'existence d'un bail fiscal entre l'exploitant individuel et l'entreprise individuelle en raison de l'immeuble mis à disposition de l'entreprise mais demeuré dans l'actif privé de l'exploitant. Le contribuable est en droit de comprendre, parmi les charges de son entreprise, des sommes correspondant au loyer normal des locaux faisant partie de son actif privé qu'il a affectés à l'exploitation. Le choix du maintien de l'immeuble professionnel dans l'actif privé assorti de l'activation du compte de charges locatives oblige à déclarer un revenu foncier. La déductibilité d'une charge suppose l'existence d'une dette. Or le loyer lié à l'occupation de l'immeuble par l'entreprise individuelle n'en constitue juridiquement pas une. Aussi, faute de dette, il ne saurait y avoir charge[611]. La reconnaissance du bail fiscal par le juge se heurte aux analyses juridiques du contrat et du patrimoine. L'approche civiliste du contrat avec soi-même se situe dans la droite ligne de la théorie de l'unicité du patrimoine. En droit privé, il n'est pas imaginable qu'un sujet de droit puisse être à la fois son propre créancier et son propre débiteur. Les seules hypothèses de contrats à soi-même sont celles où une personne agit sous une double qualité. La confusion des qualités de créancier et de débiteur emporte l'extinction de l'obligation. Si le contrat de bail à soi-même est reconnu par le droit fiscal, celui-ci doit tirer toutes les conséquences fiscales des opérations réalisées entre l'exploitant et son entreprise. Donner une réalité juridique au contrat à soi-même suppose, en conséquence, de reconnaître l'existence d'un contrat de travail à soi-même. Or le versement d'un salaire à l'exploitant individuel par l'entreprise individuelle n'est pas admis en tant que charge déductible. Apparaît l'incohérence du traitement fiscal des flux monétaires entre l'exploitant individuel et l'entreprise individuelle.

197- En reconnaissant le bail fiscal, le juge est animé par le souci d'assurer la neutralité fiscale. En 1955, le Conseil d'État admettait que, dès lors que le revenu de l'immeuble n'entrait pas dans le bénéfice industriel et commercial du contribuable, faute pour le bien immobilier de faire partie de l'actif de l'entreprise, il était néanmoins en droit de déduire la somme correspondant au loyer normal du local affecté à l'exploitation. À défaut d'une telle déduction, l'économie de loyer réalisée en raison de l'utilisation gratuite de l'immeuble dans le cadre professionnel conduirait à une double imposition. Or, afin d'éviter une double imposition, le législateur autorisait les entreprises à

609 CE, 8 juill. 1998, n° 164657, *Meissonnier* : Dr. fisc. 1998, n° 42, comm. 896, concl. G. Bachelier ; Dr. fisc. 1998, n° 39, p. 1154 ; RJF 1998, n° 903 ; BDCF 4/98, n° 72, concl. G. Bachelier ; JCP N 1999, n° 12, p 510, note J-P. Garçon ; RTD com. 1999, 223, obs. Fl. Deboissy
610 CE, 11 avr. 2008, n° 287808, *M. et Mme Roche* : Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 351, concl. C. Verot, note Th. Schmitt ; BDCF 7/08, concl. C. Verot
611 Fl. Deboissy, *Retour sur l'arrêt Meisonnier : le « bail fiscal » existe-t-il ?*, RTD com. 2001, p. 1013

déduire le revenu soumis à l'impôt foncier. La règle antérieure admettait, pour les locaux professionnels, la déduction des loyers versés ou du « *revenu net d'après lequel ils sont soumis à l'impôt foncier s'ils appartiennent au contribuable* »[612]. Lorsque l'immeuble était compris dans l'actif de l'entreprise, ces revenus immobiliers étaient un élément de l'assiette de l'impôt cédulaire frappant les bénéfices du contribuable. Cette solution était critiquée dès lors que le bénéfice constaté en raison de l'exploitation d'une entreprise ou de l'exercice d'une profession non commerciale était réputée rémunérer tant les capitaux engagés par l'entrepreneur individuel que son travail. Aussi, aucune raison ne justifiait « *d'en distraire arbitrairement, en vue de la soumettre à un impôt différent de l'impôt professionnel, une fraction qui est censée correspondre à la rémunération des éléments d'actif* »[613]. Cependant, à partir de 1948, les revenus de locaux servant à l'exercice de la profession n'ont plus été soumis à l'impôt. Corrélativement, ne sont plus inclus dans la cédule des revenus fonciers les revenus des propriétés immobilières compris dans les bénéfices d'une entreprise. Un risque de double imposition réapparaît lorsque l'immeuble est conservé dans l'actif privé tout en étant utilisé dans le cadre de l'exploitation. En effet, le revenu correspondant à la valeur de la réserve de jouissance est taxable dans la catégorie des revenus fonciers alors que, dans le même temps, le revenu professionnel du contribuable se trouve implicitement mais nécessairement augmenté en raison de l'économie de loyer ainsi réalisée. Le gain fictif dégagé par l'occupation de l'immeuble affecté à l'exploitation revêt la nature de revenus fonciers. Par symétrie, la charge fictive correspondant à la jouissance de l'immeuble est admise en déduction.

[612] CGI, art. 79, 1° annexé au D. 20 juill. 1934
[613] Exposé des motifs du décret de 1948, cité par M. Chrétien, *La réforme fiscale*, éd. du Jurisclasseur, 1949, p. 69

Conclusion chapitre II

198- En principe, les qualifications juridiques sont opposables à l'administration fiscale pour l'établissement de l'imposition. Cependant, elle peut remettre en cause cette opposabilité lorsque les contribuables ont commis une erreur de qualification. Cette erreur peut être de deux types : volontaire ou involontaire. Dans l'erreur volontaire, la qualification est mensongère et est exclusivement motivée par un but fiscal. Dans cette hypothèse, l'administration requalifie l'opération sur le fondement de l'article L. 64 du LPF. Cette requalification a pour vocation à sanctionner le comportement fallacieux du contribuable. Au contraire, dans l'erreur involontaire, le contribuable n'est animé d'aucune motivation exclusivement fiscale. Dans cette hypothèse, l'administration déqualifie puis requalifie fiscalement l'acte pour en tirer toutes les conséquences. Comme dans toute autre matière, la requalification fiscale a pour fonction de rendre compte de la réalité juridique et économique en faisant abstraction de l'étiquette assignée par les parties à l'acte.

Conclusion Titre I

199- L'interprétation divergente des qualifications par le juge fiscal a donné lieu à la théorie de l'autonomie du droit fiscal. Parce que l'interprétation de notions juridiques n'est pas adoptée par le juge fiscal, le droit fiscal apparaît comme un droit autonome. Au sens technique, l'autonomie du droit fiscal signifie que, lorsque la loi fiscale renvoie aux catégories juridiques de droit commun, le juge fiscal peut dégager une notion différente de celle du droit commun pour des motifs résultant soit de l'esprit de la loi fiscale, soit d'une analyse plus réaliste des circonstances de faits[614]. Une telle lecture rend compte du particularisme des notions fiscales. Le souci des réalités économiques constitue une finalité de l'interprétation des normes fiscales que le juge peut faire prévaloir. Cet objectif l'autorise à adapter les notions issues du droit substantiel. Or l'adaptation des notions juridiques aux finalités du droit fiscal conduit à l'émergence de notions fiscales autonomes. *A priori* contraires à la sécurité juridique des contribuables, en ce qu'elles paraissent rendre imprévisible la qualification juridique des faits, elles assurent paradoxalement une plus grande sécurité fiscale dans la mesure où elles peuvent contribuer à lutter contre des comportements déviants des contribuables prenant la forme d'une fraude ou d'une évasion fiscales. Apparaissent alors les finalités de l'interprétation[615].

200- Le principe du réalisme du droit fiscal ne traduit, en réalité, que le pragmatisme du droit fiscal pour répondre à ses objectifs. Ceci reflète « *l'attitude de celui qui tient compte de la réalité et l'apprécie avec justesse* »[616]. Le « *néo-réalisme* »[617] du droit fiscal participe de l'affaiblissement de l'autonomie du droit fiscal en ce qu'il respecte le droit privé. Il tient compte « *de la réalité qui lui est extérieure »* et permet *« d'en prendre l'exacte mesure et de la respecter* »[618]. La réalité est double, tant économique que juridique. Le « néo-réalisme » conduit le droit fiscal à respecter la réalité économique, à tenir compte des besoins économiques et sociaux. Il se manifeste par l'intégration des nécessités économiques et apparaît au service de la réalité.

---

614 J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, op. cit., p. 98
615 G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, op. cit., n° 116, p. 115 : « *Les finalités de l'interprétation sont des objectifs qui, à eux seuls, peuvent suffire à justifier le résultat de l'interprétation jurisprudentielle et le raisonnement déployé pour y arriver* ».
616 P. Serlooten et A. de Bissy, *Le néo-réalisme du droit fiscal*, in *Regards critiques sur quelques (r)évolutions récentes du droit*, J. Krynen, M. Hecquerd-Théron, t. 1, Presses universiatires des sciences sociales de Toulouse, 2005, pp. 195 à 222, spéc. p. 195
617 Ibid, spéc. p. 200
618 Ibid, spéc. p. 196

TITRE II- DES DIVERGENCES JUSTIFIÉES

201- La déconnexion de la qualification juridique et du régime d'imposition peut être le fait du législateur. La disqualification législative consiste à écarter délibérément la qualification juridique posée par le droit privé. La disqualification se présente alors comme une qualification « *a-normale* » en ce sens qu'« *elle est la qualification qui se développe au mépris voire en réaction aux normes imposées en matière de nomination juridique* »[619]. Elle est la qualification impliquant l'inadéquation et la dysharmonie des différents éléments d'application du droit. La disqualification légale traduit la volonté du législateur d'éviter l'application logique du régime fiscal afférent à la nature juridique de la situation en cause. Or toute perturbation des classifications emporte une perturbation de la nature juridique pouvant donner lieu à la naissance d'opérations hybrides inconnues du droit privé. Les requalifications légales visent à neutraliser les effets fiscaux afférents à des réalités économiques identiques ou de prévenir l'usage abusif d'un régime fiscal favorable. Les finalités propres au droit fiscal concourent à une divergence entre le droit fiscal et les autres branches du Droit (**Chapitre I**). Le droit fiscal imposant des enrichissements procédant d'activités ou de transferts d'actif, l'analyse est donc essentiellement économique ou financière. De cette analyse peut en résulter un décalage entre le droit privé et le droit fiscal. Un tel décalage est lié aux finalités et aux contraintes propres au droit fiscal. Celui-ci traduit une réalité financière, économique ou comptable, nécessitant de recourir à des catégories et notions propres au droit fiscal. En d'autres termes, la logique économique du droit fiscal perturbe les qualifications de droit substantiel (**Chapitre II**).

[619] S. Asencio, *La disqualification en droit privé*, op. cit., p. 6

CHAPITRE I- LES FINALITÉS PROPRES AU DROIT FISCAL

202- Le droit fiscal a vocation à s'appliquer à des situations juridiques ou à des situations de fait génératrices de flux économiques, soit au stade de leur conclusion, soit au stade de leur exécution. Saisissant l'entrée ou la sortie des flux économiques d'un patrimoine à l'autre, le droit fiscal peut s'avérer un frein en raison du montant de la charge fiscale. Incidemment, les contractants-contribuables sont alors tentés de mettre en place des opérations ou des montages juridiques visant à alléger le poids de l'imposition. L'habileté des contribuables est source de rupture d'égalité devant les charges publiques. Or, en principe, l'impôt doit être neutre dans les choix juridiques. Cependant, une telle conception est délaissée au profit d'une neutralité de l'impôt instaurant une égalité devant les charges publiques, non plus en considération de l'ensemble des contribuables, mais en fonction de catégories de contribuables. Ce principe de neutralité fiscale renvoie, *in fine*, à un concept de justice fiscale distributive, autorisant des discriminations fiscales « positives » justifiées par l'intérêt général (**Section 1**). Les ruptures d'égalité devant les charges publiques sont, en revanche, sanctionnées lorsqu'elles sont dues à des schémas agressifs d'optimisation fiscale. En effet, les échanges s'internationalisant, les contribuables peuvent succomber à la tentation de choisir des « lieux de paix fiscale » - les « paradis fiscaux » ou « territoires à fiscalité privilégiée » - pour localiser leurs activités. Face à ce phénomène de fuite devant l'impôt, le législateur et le juge poursuivent un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (**Section 2**).

Section1- Le principe de neutralité fiscale

203- Le terme « neutralité » est un terme polysémique. Dans une acception première, la neutralité fiscale signifie que le prélèvement fiscal doit être modéré[620]. Dans une acception seconde, le principe de neutralité fiscale se fonde sur la thèse du libéralisme classique selon laquelle l'impôt a pour fonction unique le financement des charges publiques. En conséquence, l'État n'a pas à s'immiscer dans les relations privées de sorte que la neutralité de l'impôt est absolue. Aussi, « *un impôt est dit neutre s'il n'offre au contribuable aucun avantage à effectuer des arbitrages entre diverses décisions* »[621]. La fonction de financement des charges publiques n'est plus la seule fonction assignée à l'impôt. Aujourd'hui, il tend à devenir un instrument de réalisation des politiques économiques

[620] J.-B. Geffroy, *Les grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p. 26
[621] 13ème rapport du Conseil des impôts, 1994, p. 2

et sociales de l'État. Afin de mettre en œuvre le principe de neutralité fiscale dont il convient de rechercher la signification actuelle (**§1**), le législateur use de divers procédés techniques, des éléments de politique juridique, que sont la fiction et l'assimilation (**§2**)

§1- La signification du principe de neutralité fiscale

204- La conception moderne de la règle fiscale conduit à un renouvellement du contenu du principe de neutralité. En effet, à la neutralité fiscale s'oppose l'interventionnisme fiscal ou, de manière plus moderne, la politique fiscale[622]. Ces deux notions ne sont pourtant pas inconciliables, la première constituant une condition de réussite de la seconde[623]. En effet, la fiscalité apparaît davantage comme un moyen au service d'une politique. La création d'une imposition repose, le plus souvent, sur des considérations extrafiscales. Plus largement, l'imposition devient un instrument de politique fiscale. La politique fiscale « *consiste à déterminer les caractéristiques générales de l'impôt en fonction de données économiques et psychologiques* »[624]. Le droit fiscal, devenu un intrument de politique économique et sociale, laisse apparaître une fiscalité « *active* »[625]. La neutralité telle qu'entendue initialement ne revêt plus la même signification. Elle traduit une approche dynamique de la fiscalité supposant, dès lors, d'en cerner les contours (**A**) et se révèle un moyen au service de la politique fiscale (**B**).

A. La notion de neutralité fiscale

205- La neutralité fiscale a pour objectif d'éviter toute distorsion de traitement entre des contribuables placés dans une situation identique. Cet impératif se retrouve tant en droit interne (**1**) qu'en droit de l'Union européenne (**2**).

1- La neutralité en droit interne

206- Le fondement de la neutralité fiscale. La neutralité de l'impôt correspond à « *l'absence de distorsions qui pourraient nuire à la finalité du système économique, qu'elle qu'en soit l'inspiration ou la*

622 J. Schmidt, *Les principes fondamentaux du droit fiscal*, Dalloz, 1992
623 P. Serlooten, *La neutralité fiscale. Un principe obsolète ?*, in *Mélanges dédiés à Louis Boyer*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1996, pp. 701 à 715, spéc. p. 705 ; J.-P. Jarnevic, *Interventionnisme et neutralité en matière fiscale*, in *Mélanges Péquignot*, Montpellier, p. 46 et s.
624 M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, PUF, 1ère éd., 1956, p. 5
625 F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne*, op. cit., n°48, p. 28

justification »[626]. Ce faisant, la neutralité fiscale a pour objectif d'éviter toute distorsion de traitement entre des contribuables placés dans une situation identique, la rapprochant de la notion d'efficience économique[627]. La neutralité fiscale peut dès lors être définie « *comme traduisant une situation dans laquelle les décisions des agents économiques dépendent de manière exclusive de considérations économiques qui tendent à permettre la répartition la plus (efficace) efficiente possible des facteurs de production et d'investissement, car quelle que soit la forme de l'investissement ou l'organisation de l'activité le revenu généré sera* in fine *sujet au même niveau d'imposition* »[628]. Le lien apparaît alors patent entre le principe de neutralité de l'impôt et le principe d'égalité fiscale.

207- Le principe d'égalité devant l'impôt ne s'impose pas seulement comme une conséquence du principe d'égalité devant les charges publiques. Ce dernier étant fondé sur l'article 13 de la DDHC[629] démontre le lien de parenté entre l'égalité devant les charges publiques et la justice fiscale. Il implique donc que les contribuables se trouvant dans une situation identique se voient appliquer un régime fiscal identique. Bien que recevant un fondement juridique tangible, le principe d'égalité est difficile à cerner. Comme le constate Monsieur le Professeur Daniel Gutmann, « *l'article 13 de la Déclaration de 1789, fondement et contrainte de l'intervention du législateur fiscal, laisse ouverte la porte à une casuistique de la similarité des situations à laquelle on ne peut échapper* »[630]. Le développement de l'interventionnisme fiscal conduit le législateur à favoriser ou à pénaliser certaines situations ou opérations économiques et, en conséquence, à rompre très largement avec un principe d'égalité absolue. Il apparaît que la notion d'égalité devant l'impôt répond tantôt à des préoccupations d'ordre politique ou social, tantôt à des préoccupations économiques, tantôt à des préoccupations juridiques. À la lumière des enjeux économiques et sociaux, le principe d'égalité se confond avec la justice fiscale, entendue comme une égalité de sacrifices, une égalité dans les rapports. Cette idée générale de justice se retrouve, dès lors, dans la recherche d'une solution équitable. Dans cette perspective, l'égalité devant l'impôt s'accommode d'aménagements et d'adaptations exigés par la solution du problème fiscal. La justice fiscale peut alors se concilier avec l'établissement de traitements différents dans la mesure où elle n'implique pas la soumission de tous les contribuables à une règle uniforme. Lorsque le législateur fiscal accorde un régime fiscal particulier à une catégorie de contribuables, il doit en justifier par un objectif d'intérêt

---

626 P. Serlooten, *La neutralité fiscale. Un principe obsolète ?*, op. cit., spéc. p. 706 ; J.-C. Dischamps, *Comportements économiques et distorsions fiscales*, PUF, 1960, p. 3

627 B. Plagnet, *Les mesures d'incitation fiscale : efficacité économique et justice fiscale*, in *L'interventionnisme économique de la puissance publique*, Études en l'honneur du Doyen Georges Péquignot, t. 2, 1984, pp. 563 à 578 ; Stephen Utz, *Tax neutrality*, in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, PUAM, 2010, pp. 567 à 585

628 M. Vail, *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct : la construction fiscale européenne revisitée*, Thèse Paris II, 2011, p. 41

629 DDHC, art. 13 : « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur faculté* ».

630 D. Gutmann, *Du droit à la philosophie de l'impôt*, in *L'impôt*, APD, Dalloz, t. 46, 2002, p. 11

général. Aussi, le traitement particulier de cette catégorie n'est conforme au principe d'égalité que si les dispositions fiscales en cause sont cohérentes au regard de l'objectif d'intérêt général poursuivi ou encore au regard du régime d'imposition dans lequel s'inscrit le régime dérogatoire[631]. S'est posée la question de la conformité du régime fiscal de l'article 786, alinéa premier du CGI. Alors que l'adoption plénière confère à l'adopté le même statut fiscal qu'un enfant biologique en lui appliquant le régime des droits de mutation en ligne directe, il n'est pas tenu compte du lien de filiation résultant de l'adoption simple pour la perception des droits de mutation à titre gratuit. Il en résulte donc, en principe, que l'adoptés imple ne peut se prévaloir de sa qualité d'héritier ou de donataire, ni des abattements de l'article 779-I du CGI, ni du tarif progressif de l'article 777 du CGI. Suite à la saisine le 29 octobre 2013 par la Cour de cassation[632], le Conseil constitutionnel juge que les dispositions de l'article 786 du CGI sont conformes à la Constitution[633]. Il écarte le grief tenant à la méconnaissance du droit à mener une vie familiale normale et du principe d'égalité devant la loi et les charges publiques d'une part et à ceux des droits de la défense d'autre part. Il rappelle que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Aussi, pour assurer le respect de ce principe, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose, à la condition que cette appréciation n'entraîne pas de rupture caractérisée devant les charges publiques. Il en déduit, d'une part, qu'en excluant en principe la prise en compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, le législateur s'est fondé sur les différences établies dans le Code civil entre l'adoption simple et l'adoption plénière. Il estime, d'autre part, qu'en réservant le cas des adoptés ayant reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus dans les conditions prévues par le cinquième alinéa de l'article 786 du CGI, le législateur a entendu atténuer les effets de la différence de traitement résultant du premier alinéa dudit article afin de prendre en considération les liens particuliers nés d'une prise en charge de l'adopté par l'adoptant. Le législateur fait varier la durée des secours et des soins requis, selon que ceux-ci ont été dispensés pendant la minorité ou à la fois pendant la minorité et la majorité de l'adopté. Dès lors, en attachant des effets différents aux secours et aux soins dispensés pendant la minorité de l'adopté, il a institué des différences de traitement qui reposent sur des critères objectifs et rationnels en lien direct avec les objectifs poursuivis. Si la lecture restrictive faite par

631 Cons. Const., déc. n° 83-164, 29 déc. 1983, *Loi de finances pour 1984* : JCP 1985. II. 20325, note Franck ; Cons. Const., déc., n° 89-270 DC, 29 déc. 1989, *Loi de finances rectificative pour 1989*
632 Cass. com., 29 oct. 2013, n° 13-13.301, *Popiel de Boisgelin* : Dr. fisc. 2013, n° 45, act. 591
633 Cons. Const., déc. 28 janv. 2014, n° 2013-361 QPC : JO 30 janv. 2014, n° 78 ; Dr. fisc. 2014, n° 6, act. 96

l'administration fiscale des notions de « secours » et de « soins » prodigués à l'adopté par l'adoptant de manière continue, mais non forcément exclusive[634], n'est pas évidente dans l'établissement de la preuve contraire au principe de non incidence de l'adoption simple, il n'en demeure pas moins que le traitement fiscal différencié entre l'adoption simple et les autres filiations n'est pas discriminatoire. C'est à raison de la volonté du législateur civil d'opérer une distinction entre l'adoption plénière et l'adoption simple dans leurs effets respectifs, par rapport aux liens de parenté préexistants et/ou substitués, que le législateur fiscal ne peut se voir reprocher d'assigner un traitement différencié à des personnes placées dans une même situation. Il est donc raisonnable de ne pas faire bénéficier du régime fiscal des droits de mutation à titre gratuit en ligne directe dont le lien de parenté résulte d'un jugement d'adoption simple est déconnecté de toute « *auréole familiale* »[635]. C'est cette correspondance entre la finalité de l'adoption et sa manifestation à travers les notions de « soins et secours » que le législateur fiscal entend, par exception, consolider. Comme le souligne, avec pertinence, Monsieur Azincourt, « *en tout état de cause, l'argument qui consisterait à soutenir que, dans pareille hypothèse, le " fiscal " tiendrait " le civil " en l'état dans l'aboutissement des relations entre adoptants et adoptés en la forme simple est, à juste titre, considéré par le Conseil constitutionnel comme inopérant* »[636]. Ainsi apparaît-il que le principe d'égalité fiscale se présente comme un principe de non-discrimination[637]. Cependant, les mesures dérogatoires déstabilisent le système fiscal et engendrent un risque d'arbitraire dans les qualifications et les catégories « *parce que la règle de droit fiscal, à l'instar de toute autre mais de manière souvent apparente, procède par découpage du réel et classification, elle offre prise, dans son élaboration comme dans son interprétation, à la subjectivité* »[638].

208- Exemples de manifestation de la neutralité. Longtemps, le régime fiscal des entreprises a varié selon que l'entreprise revêtait une forme individuelle ou une forme sociétaire. Les entrepreneurs étaient donc incités à choisir la forme sociétaire en fonction de la fiscalité appliquée. S'ensuivait, fréquemment, une inadaptation de la forme juridique à la réalité économique. Pour pallier cette difficulté, le rapprochement du régime d'imposition des bénéfices en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés vise, aujourd'hui, à assurer une neutralité fiscale. La neutralisation de l'impôt sur les sociétés en cas de distribution de bénéfices et la possibilité pour les entreprises individuelles d'adhérer à un centre de gestion agréé ôte tout intérêt fiscal quant au choix de la structure juridique de l'entreprise. L'amélioration de la neutralité

634 Cass. com., 7 avr. 2009, n° 08-14.407 : RFN 2009, comm. 104, note D. Faucher
635 J. Hauser, RTD civ. 1995, p. 345
636 J.-D. Azincourt, note sous Cons. Const., déc. 28 janv. 2014, n° 2013-361 QPC, Dr. fam. 2014, n° 3, comm. 52
637 L. Fonbaustier, *Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt*, in *L'impôt*, APD, t. 46, 2002, p. 98 : L'auteur suggère de remplacer la notion d'égalité devant l'impôt « *par la notion, minimaliste mais peut-être prudentielle et plus adéquate de non-discrimination (injustifiée) en matière fiscale* ».
638 Ibid, p. 96

fiscale est également patente en matière de transmission des entreprises. Le législateur a, en effet, introduit de nombreux mécanimes d'exonération des plus-values ou de sursis d'imposition des plus-values dégagées lors de la transmission, à titre onéreux[639] ou à titre gratuit[640], de l'entreprise. Comme le constate Monsieur le Professeur Jean-Pierre Casimir, « *les régimes d'exonération mis en place montrent ainsi que le législateur a voulu privilégier le principe de continuité de l'entreprise par rapport à celui de l'imposition des plus-values professionnelles, ce qui revient finalement à opposer l'enrichissement en cours d'exploitation à l'enrichissement en fin d'activité, et donc à faire ressurgir une autre forme de distinction entre la théorie de la source et celle de l'enrichissement* »[641]. Par exemple, s'agissant des petites entreprises, les plus-values réalisées en cours ou en fin d'exploitation par les contribuables, dont les recettes n'excèdent pas certains seuils, sont exonérées, en tout ou partie, à condition que l'activité ait été exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans et que le bien cédé ne soit pas un terrain à bâtir[642]. Il peut s'agir d'une activité exercée dans une entreprise individuelle ou dans le cadre d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu. Lorsque ces conditions sont remplies, l'exonération concerne l'ensemble des transmissions, à titre gratuit ou onéreux, d'éléments d'actif.

209- Cependant, la neutralité n'est pas totale quant à la technique de transmission[643]. En effet, les droits d'enregistrement varient suivant la forme de l'entreprise. À ce titre, les cessions d'actions sont imposées à 0,1%, tandis que les cessions de parts sociales sont soumises à un taux de 3%, avec un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société[644]. Il est à déplorer que la neutralité fiscale ne joue pas en matière de droits sociaux des sociétés non cotées. En effet, et à l'instar de Monsieur le Professeur Daniel Gutmann, « *l'histoire enseigne en effet que la différence entre les taux des droits d'enregistrement est discutable d'un point de vue théorique et absurde d'un point de vue pratique* »[645]. Cette différence de régimes d'imposition entre les cessions de droits sociaux redonne toute sa vigueur au schéma d'optimisation fiscale consistant à transformer la forme juridique de la société puis à en céder les actions. De cette absence de neutralité fiscale en découle également un intérêt fiscal à céder le fonds de commerce par le biais d'une cession d'actions de sociétés non cotées dont l'actif est uniquement constitué par le fonds de commerce. Réapparaît donc, pour le contribuable, une hypothèse dans laquelle ses choix

639 CGI, art. 238 *quindecies* et 151 *septies* A
640 CGI, art. 41
641 J.-P. Casimir, *La mutation génétique des plus-values*, in *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 171 à 184, spéc. p. 183
642 CGI, art. 151 *septies*
643 S. Jambort, *L'absence de neutralité en droit fiscal des sociétés ou les tendances régressives du droit fiscal des sociétés*, Rev. sociétés 2013, p. 135
644 CGI, art. 726
645 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 953, p. 688

juridiques sont dictés par les avantages fiscaux nés du défaut de neutralité fiscale, contraire à l'objectif, aujourd'hui, recherché en la matière.

2- La notion de neutralité en droit fiscal de l'Union européenne

210- La neutralité de l'impôt constitue un principe normatif tant en matière de fiscalité directe que de fiscalité indirecte. Sous-jacent en matière de fiscalité directe (**a**), ce principe joue un rôle central s'agissant de la TVA (**b**).

a) La neutralité en matière de fiscalité directe

211- La neutralité en vue de lutter contre les distorsions de concurrence. La neutralité des fiscalités directes sur la construction européenne, c'est-à-dire la neutralité de l'impôt vis-à-vis des échanges et de la concurrence, apparaît comme le but affiché du droit fiscal actuel de l'Union européenne. La neutralité de la fiscalité concourt à la mise en place du marché intérieur et à la préservation de la concurrence entre les États membres[646]. Il est possible de rechercher un fondement à ce principe dans certaines dispositions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. En effet, le mouvement de fondamentalisation du droit européen peut être considéré comme cherchant à promouvoir un impôt neutre pour les flux au sein de l'Union européenne. La liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux concourent à la réalisation du même objectif, celui de la réalisation du marché intérieur et, *in fine*, à la neutralité des législations des États membres sur ce marché.

212- Les libertés fondamentales européennes que sont la liberté de circulation des travailleurs, la liberté d'établissement, la liberté de prestation de services et la liberté de circulation des capitaux reposent sur le principe d'égalité de traitement. Celui-ci suppose que les différentes catégories d'opérateurs économiques se trouvant dans une situation juridique identique soient traitées de manière identique afin d'éviter toute distorsion de concurrence dans le marché intérieur. La Cour de justice de l'Union européenne considère que la règle d'égalité de traitement prohibe non seulement les discriminations ostensibles mais également toutes formes dissimulées conduisant, par application d'autres critères de distinction, à un résultat identique[647]. De la sorte, il est à

[646] M. Vail, *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct : la construction fiscale européenne revisitée*, op. cit., p. 73 : « *Fortement liée à l'objectif du marché intérieur et à la préservation de la concurrence au sein de celui-ci, cette neutralité apparaît générale, hautement conceptuelle et plus diffuse et concrète ou affichée de manière explicite comme objectif sans décrire les moyens de sa réalisation* ».
[647] CJCE, 12 févr. 1974, aff. C-152/73, *Sotgiu* : Rec. p. 153

constater que la rupture d'égalité fiscale entre les contribuables porte, par principe, atteinte à la neutralité de l'impôt. Le respect de cette neutralité entre les États membres repose donc sur un contrôle des restrictions apportées aux libertés fondamentales européennes. Ainsi y a-t-il restriction discriminatoire lorsque des règles différentes sont appliquées à des situations comparables ou, à l'inverse, lorsqu'une même règle est appliquée à des situations différentes. Admettre que l'État membre de résidence puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre illustre parfaitement l'atteinte portée à la liberté d'établissement, alors vidée de tout son sens[648]. En effet, selon la Cour de justice de l'Union européenne, cette liberté a pour but de « *garantir le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, en interdisant toute discrimination fondée sur le lieu du siège des sociétés* »[649]. Aussi, dans le cadre des sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et y ayant leur siège statutaire, ainsi que leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union européenne, la liberté d'établissement comprend le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence en bénéficiant du traitement national dans l'État d'accueil. Ceci emporte l'interdiction des discriminations directes ou indirectes de la part de ce dernier. Relèvent du champ d'application des dispositions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la liberté d'établissement, les dispositions nationales trouvant à s'appliquer à la détention par un ressortissant de l'État membre concerné, dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, d'une participation lui permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités. La mesure de l'effet restrictif suppose de déterminer la comparabilité de la situation transfrontalière concernée avec une situation purement interne et le traitement fiscal défavorable de l'une par rapport à l'autre en fonction du critère du siège pour la société. Il demeure néanmoins constant qu'une société résidente et une société non résidente ne sont pas dans une situation comparable[650].

213- La neutralité en vue de lutter contre les doubles impositions. L'objectif de neutralité est au cœur de la directive « mère-fille » du 23 juillet 1990[651], refondue par la directive du 30

[648] CJCE, 22 déc. 2008, aff. C-282/07, *Belgique c/ Truck Center SA*, pt 32 : Dr. fisc. 2009, n° 26, comm. 389; RJF 2009, n° 302 ; BDCF 3/09, n° 40, concl. J. Kokott
[649] CJCE, 12 déc. 2006, aff. 446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pt 40 : RJF 2007, n°375
[650] CJCE, 12 déc. 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pt 39, op. cit. ; CJCE, 6 déc. 2007, aff. C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co* : RJF 2008, n° 246 ; CJCE, 23 oct. 2008, aff. C-157/07, *Finanzamt für Körperschaftent III in Berlin* : RJF 2009, n° 98 ; CJCE, 22 déc. 2008, aff. C-282/07, *Belgique c/ Truck center SA*, op. cit.
[651] Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

novembre 2011[652]. Ce but affiché se manifeste par la recherche de l'abolition des doubles impositions juridiques ou économiques. En effet, pour éviter ces phénomènes, la directive autorise une exonération de retenue à la source des distributions de dividendes entre sociétés associées dans différents États membres. Ce même objectif d'élimination des doubles impositions est poursuivi par la directive « intérêts-redevance » du 3 juin 2003[653] laquelle organise l'exonération de toute imposition assise sur des intérêts ou des redevances payés par une société d'un État membre à une entreprise liée. Le paiement de ces revenus passifs doit donner lieu à une imposition dans l'État de l'entreprise liée afin que la société soumise au paiement puisse bénéficier de l'exonération.

b) La neutralité en matière de TVA

214- Il n'existe pas de différence majeure entre la neutralité en matière de fiscalité directe et celle en matière de fiscalité indirecte. Le but de toute imposition étant de procurer aux États des recettes budgétaires, le principe est réputé, dans ces deux domaines, permettre aux contribuables de prendre des décisions exemptes de motivations strictement fiscales. Cependant, la neutralité en matière de TVA est singulière en ce qu'elle a été intégrée à l'organisation de la taxe afin d'éviter que la charge qu'elle engendre se répercute, *in fine*, de manière cumulative sur le prix final du bien ou du service.

215- Le principe de neutralité de la TVA constituant un principe fondamental du système commun de la TVA lui est consubstantiel[654] en ce qu'il inclut par essence le principe d'uniformité de la TVA et d'élimination des distorsions de concurrence et est aujourd'hui regardé comme un outil de mise en conformité des législations des États membres. La nécessité d'une neutralité fiscale des échanges économiques entre les États membres constitue un point déterminant de l'élaboration d'un système commun de TVA. Le préambule de la 1ère directive du 11 avril 1967[655] postule la neutralité concurrentielle de la taxe et donne au principe de neutralité deux significations. D'une part, il impose une égalité de traitement de marchandises semblables et, d'autre part, il prévoit que la TVA doit frapper de manière identique toutes les opérations. Ceci signifie que le principe de neutralité s'oppose à ce que tant des marchandises que des opérations

[652] Directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents
[653] Directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 sur la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts modifiée par Directive 2014/48/UE du 24 mars 2014
[654] CJCE, 29 oct. 2009, aff. C-174/08, *NCC Cobstruction Danmark A/S*, pt 40 : RJF 2010, n° 92
[655] JOCE n° 71 du 14 avr. 1967, p. 1303

économiques semblables, se trouvant en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA. Le principe de neutralité interdit donc d'appliquer un régime de TVA différent à des produits identiques. L'identité des produits repose, dans les faits, sur deux critères cumulatifs : ils doivent avoir les mêmes caractéristiques et être substituables, c'est-à-dire qu'ils doivent répondre aux mêmes besoins des consommateurs. Étrangement, selon le Conseil d'État[656], la soumission de produits identiques à des taux différents ne porte pas nécessairement atteinte au principe de neutralité. Or une telle solution contredit la jurisprudence européenne dans la mesure où la Cour de justice de l'Union européenne estime que « *le principe de neutralité s'oppose à ce que des prestations de services semblables soient traitées de façon différente du point de vue de la TVA* »[657]. Le critère de la substituabilité des produits revêt une large part de subjectivité. Pour justifier d'une différence de traitement entre des médicaments ayant obtenu une autorisation de mise sur le marché et ceux n'en ayant pas obtenu, le juge interne se fonde sur la différence de garanties dont les médicaments bénéficient dans l'un ou l'autre cas et en conclut au caractère non substituable des produits. Cette position va à l'encontre de celle retenue par la jurisprudence européenne, laquelle estime que des régimes juridiques distincts sont indifférents quant à l'appréciation de la similarité des produits. Le consommateur moyen doit seul être pris en considération.

216- Outre l'égalité de traitement à l'égard de la TVA des opérateurs se livrant aux mêmes activités, le système commun de la TVA se caractérise par l'indifférence de la longueur de la chaîne de production à l'égard de la TVA. Ce principe conduit, là encore, à une prohibition de la double imposition. L'objectif poursuivi par les articles 31 et 43 de la directive TVA vise à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des livraisons de biens et des prestations de services. Ces dispositions ont également pour objectif d'éviter des conflits de compétences susceptibles de conduire tant à des situations de double imposition qu'à la non-imposition des recettes. Tant les exportations que les livraisons de TVA sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée[658]. Le principe de neutralité suppose que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, quand bien même certaines exigences formelles auraient été omises par les assujettis. En effet, le régime des déductions cherche à

[656] CE, 9 nov. 2011, n° 342965, *Sté Laboratoire Juva Santé* : Dr. fisc. 2012, n° 6, comm. 136, concl. N. Escaut, note O. Courjon et J.-Cl. Bouchard
[657] CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, *Commission c/ France*, pt 22 : Dr. fisc. 2001, n° 43, comm. 979, note E. Meier ; RJF 2001, n° 1169 ; CJCE, 8 mai 2003, aff. C-384/01, *Commission c/ France* : RJF 2003, n° 1073 ; CJCE, 10 avr. 2008, aff. C-309/06, *Marks & Spencer* : Dr. fisc. 2008, n° 16, act. 130 ; CJUE, 10 nov. 2011, aff. C-259/10 et C-260/10, *Royaume-Uni c/ The Rank Group plc* : Dr. fisc. 2012, n° 6, comm. 136, note O. Courjon et J.-Cl. Bouchard
[658] D. TVA, art. 138-1; CGI, art. 262 *ter*, I

soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA, due ou acquittée, dans le cadre de toutes ses activités économiques. En conséquence, le système commun de la TVA garantit la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à la condition qu'elles soient elles-mêmes soumises à la TVA[659]. Par un arrêt en date du 29 mars 2012[660], la Cour de justice de l'Union européenne juge qu'un État membre ne peut subordonner le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation au paiement effectif préalable de cette taxe par le redevable lorsque ce dernier est également titulaire du droit à déduction. Prenant acte de cette jurisprudence, le Conseil d'État affirme que « *le principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée fait obstacle à ce qu'une demande de remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée soit acceptée lorsque la taxe n'est plus exigible* »[661]. Admettre une solution contraire reviendrait à reconnaître au redevable de la taxe sur la valeur ajoutée un effet d'aubaine en ce qu'il obtiendrait le remboursement d'une taxe qu'il n'a pas acquittée.

B. La neutralité fiscale au service de la politique fiscale

217- La politique fiscale consiste « *à déterminer les caractéristiques générales de l'impôt en fonction de données économiques et psychologiques* »[662] et « *recouvre l'ensemble des choix qui concourent à fixer les caractéristiques d'un système fiscal* »[663]. Une telle acception vise la définition des dispositifs techniques d'imposition, les décisions relatives à l'assiette et a pour corollaire l'abandon de l'idée selon laquelle l'impôt est fiscalement neutre. Initialement neutre, l'impôt est devenu un instrument de politique économique et sociale tendant à influencer les comportements par incitation ou par dissuasion. Une telle évolution se comprend à la lumière de la modification de la fonction de l'impôt. En effet, dans la conception moderne, la volonté d'optimisation ne peut passer que par le choix d'un impôt, d'une base, d'un taux ou d'une exonération. Les incitations fiscales participent de la politique fiscale. Elles consistent à utiliser le régime d'un impôt, non plus dans un objectif purement financier, mais en vue d'agir sur les structures et les comportements. Elles peuvent avoir un double objectif : soit favoriser certaines activités, soit dissuader ou pénaliser certaines pratiques tendant vers une fraude ou une évasion fiscale. Elles sont, par essence, dérogatoires et discriminantes. L'identification des mesures dérogatoires suppose alors que soit mise en exergue

---

659 CJCE, plén., 22 juin 1993, aff. C-333/91, *Satam SA*, pt 10 : Dr. fisc. 1993, n° 44, comm. 2116, concl. W. Van Gerven ; CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-137/02, *Faxworld*, pt 37 : Dr. fisc. 2004, n° 27, comm. 603, note Y. Sérandour ; CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, *I/S Fini H*, pt 25 : Dr. fisc. 2005, n° 25, comm. 487

660 CJUE, 29 mars 2012, aff. C-414/10, *Sté Véléclair* : Dr. fisc. 2012, n° 18-19, comm. 286, note A.-G. Hamonic-Gaux ; RJF 2012, n° 671

661 CE, 10 juin 2013, n° 293478, *Sté Véléclair* : Dr. fisc. 2013, n° 28, comm. 368, concl. F. Aladjidi

662 M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, op. cit., p. 5

663 B. Castagnède, *La politique fiscale*, Que sais-je ?, PUF, 1ère éd., 2008, p. 3

la teneur du concept de « *normalité fiscale* »[664] laquelle est constituée par « *l'ensemble des règles induites du droit fiscal et qui gouvernent la gestion patrimoniale ou professionnelle exécutée par le contribuable* »[665]. Partant, elle invite à réfléchir sur la structure fondamentale de chaque imposition et à en présenter l'épure[666]. En d'autres termes, il s'agit de dégager le régime fiscal de principe pour mesurer la pertinence du régime fiscal dérogatoire. Au sein du système fiscal, coexistent dès lors un droit fiscal commun et un droit fiscal dérogatoire. Cette coexistence perturbe, à la fois, le système fiscal et le système juridique.

218- Par l'instrumentalisation de la qualification, le législateur compose avec l'objet à qualifier et lui témoigne un certain détachement. La qualification se présente, non plus comme une technique juridique, mais comme une politique juridique. Néanmoins, il apparaît que tracer la frontière entre ces deux notions s'avère délicat. Par la politique juridique, le législateur prend en compte des données de fait existant au moment de l'élaboration de la règle de droit. Doit donc être prise en considération l'évolution des faits « *qu'il s'agisse de la favoriser ou lutter contre elle, selon le jugement de valeur qui est porté sur elle en fonction d'autres éléments, intellectuels ou idéaux dans l'élaboration du droit* »[667]. En tant que politique juridique, la qualification manifeste les limites de la rationalité dans l'élaboration et l'application du droit. La disqualification en résultant méconnaît la réalité en ce qu'elle permet l'attraction d'un objet dans une catégorie juridique alors même qu'il ne remplit pas les critères nécessaires pour y entrer. L'instrumentalisation de la qualification introduit alors une subjectivité dans le processus de création et de concrétisation du droit. En effet, elle permet une adaptation de l'objet à qualifier mais emporte une inadéquation entre la nature véritable de celui-ci et la catégorie juridique.

§2- La mise en œuvre du principe de neutralité fiscale

219- Relevant de la politique fiscale, la neutralité fiscale suppose de mettre en œuvre des outils de politique juridique afin de remplir ses objectifs. À ce titre, le législateur utilise les procédés de la fiction fiscale (**A**) et de l'assimilation (**B**) conduisant à une instrumentalisation des qualifications.

---

664 B. Castagnède, *La politique fiscale*, op. cit., p. 3
665 Ibid
666 J.-J. Bienvenu et Th. Lambert, *Droit fiscal*, op. cit., n° 189, p. 195
667 G. Marty et P. Raynaud, *Droit civil*, op. cit., n° 54, p. 83

A. L'instrumentalisation de la qualification par la fiction fiscale

220- La fiction fiscale est une manifestation particulière de la technique de la fiction juridique. La fiction juridique est un procédé de technique juridique, issu du droit romain, par lequel est considérée comme existante une situation manifestement contraire à la réalité et permettant d'en déduire des conséquences juridiques différentes de celles résultant de la simple constatation des faits. En d'autres termes, elle conduit à supposer ou à ignorer une situation alors même que l'examen de la réalité devrait conduire à une conclusion inverse. Bien que relevant des fictions juridiques, la fiction fiscale présente une particularité en ce qu'elle peut conduire à un décalage entre l'observation juridique des faits et l'observation fiscale des faits (**1**) ; particularité qu'il convient d'illustrer par des exemples topiques (**2**).

1- La notion de fiction fiscale

221- La définition de la fiction juridique. La fiction consiste en « *un moyen de la technique juridique par lequel s'accomplit, sous une forme linguistiquement immuable, le dépassement d'une réalité positive ou négative contraire, de sorte que la conséquence juridique crée une situation juridique nouvelle ainsi qu'un élément conceptuel de la présupposition d'une autre règle de droit* »[668] mais est également regardée comme « *un procédé de technique juridique consistant à supposer un fait ou une situation différente de la réalité pour en déduire des conséquences juridiques* »[669]. Partant, la fiction consiste à soumettre une réalité sociale au pouvoir de l'esprit en l'absorbant dans un concept plus ou moins artificiel[670]. Elle procède donc d'un jugement de valeur. À ce titre, Monsieur le Professeur Guillaume Wicker distingue les fictions règles des fictions juridiques[671]. Les fictions règles supposent que la règle soit jugée contraire à la réalité matérielle. Le jugement lui étant porté relève alors d'un choix de politique juridique. La fiction juridique, quant à elle, relève de la technique juridique et traduit un jugement porté sur les rapports que la règle entretient avec d'autres règles. Il s'agit d'apprécier sa compatibilité avec la réalité juridique, laquelle correspond à la réalité issue de la construction juridique élaborée à partir des concepts communément reçus. Dès lors, « *constitue une fiction juridique, toute solution de droit compromettant la cohérence du système juridique tel qu'il est mis en forme techniquement par la définition d'un ensemble de concepts juridiques et des relations qui les unissent* »[672]. La fiction juridique doit être définie par

668 G. Mitsopoulos, *Considérations sur la distinction entre la fiction et l'analogie en droit*, op. cit., n° 3, p. 1040
669 G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Fiction
670 J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 282, pp. 324 à 327
671 G. Wicker, *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, op. cit., n° 2, p. 10
672 Ibid, n° 2.2, p. 11

rapport aux concepts juridiques. Elle apparaît alors « *comme l'altération d'un ou plusieurs concepts juridiques par la méconnaissance soit des conditions logiques soit des effets logiques de leur application* »[673]. À cet égard, selon Monsieur le Professeur Jean-Louis Bergel, les fictions remplissent des fonctions de technique juridique et des fonctions de politique juridique. Par cette dernière fonction, elles tendent à promouvoir ou protéger certains principes ou certaines valeurs. Cependant, il faut comprendre que les fictions ne sont que des artifices du droit, des éléments déformateurs de la réalité des faits. Le législateur qualifie, par le biais de fictions terminologiques, certaines situations manifestement contraires à la réalité conceptuelle communément admises[674]. Il est, par ailleurs, à constater qu'aux côtés de fictions terminologiques coexistent des fictions normatives[675], aboutissant, pour leur part, à l'adjonction d'une norme complémentaire. Aussi, si la fiction conduit à une dénaturation des faits, elle n'est pas pour autant attentatoire à la sécurité juridique[676].

222- La portée fiscale des fictions juridiques. Le droit fiscal ne tire pas toutes les conséquences des fictions juridiques. Exemple peut être pris de la représentation successorale. Selon l'article 751 du Code civil, elle est une fiction juridique qui a pour effet d'appeler à la succession les représentants aux droits du représenté. La représentation successorale est une technique qui permet à un héritier de rang inférieur de remonter l'échelle des degrés pour venir en rang utile[677]. Elle joue donc en ligne descendante directe pour déroger à la règle de l'égalité des degrés[678]. Le principe n'est plus l'égalité des héritiers du même degré mais l'égalité des souches. Cette institution a pour effet de faire empunter par le représentant le degré du représenté. Elle n'opère que dans les successions descendantes et dans l'ordre des descendants et des collatéraux privilégiés. En application des articles 752 et 752-2 dudit Code, la représentation postule la pluralité des souches et ne peut donc pas jouer en présence d'une souche unique. Toutefois, l'administration fiscale a admis qu'il puisse être dérogé à ce principe pour les héritiers en ligne directe descendante[679]. Le droit fiscal s'avère, en conséquence, plus souple que le droit civil. Cette souplesse concerne tant l'abattement de l'article 779-I du CGI que celui de l'article 790 B du CGI. Toutefois, elle se limite à admettre par mesure de tempérament les effets de la représentation pour le calcul des droits. *In fine*, la représentation joue dans les mêmes conditions qu'en présence de

673 G. Wicker, *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, op. cit., n° 2.2, p. 12
674 P. Foriers, *Présomptions et fictions*, in *Les présomptions et les fictions en droit*, Études publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruylant, p. 7 et s., spéc. p. 17
675 Ibid, spéc. p. 19
676 J.-E. Krings, *Fictions et présomptions en droit fiscal*, in *Les présomptions et les fictions en droit*, Études publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruylant, 1974, pp. 162 à 185, spéc. p. 184
677 A.-M. Leroyer, *Droit des successions*, Dalloz, 2014, 3ème éd., n° 57 et s., p. 51 et s.
678 S. Gaudemet, *La représentation successorale au lendemain de la loi du 23 juin 2006*, Defrénois 2006, 1366
679 Rép. min. Le Nay : JOAN Q 23 nov. 2010, p. 12822

plusieurs souches. Par un rescrit du 28 septembre 2010[680], ont été précisées les modalités d'imposition de la transmission. S'il n'y a aucune représentation, la transmission est imposée aux droits de mutation à titre gratuit en tenant compte de l'abattement et du barème applicable en fonction du lien de parenté entre le défunt et le bénéficiaire. Au contraire, en cas de représentation, la transmission est imposée aux droits de mutation à titre gratuit en tenant compte de l'abattement et du barème applicable entre le défunt et la personne représentée. En revanche, l'administration refuse d'étendre la tolérance au cas de neveux ou nièces venant en lieu et place d'un frère ou d'une sœur unique du défunt[681]. S'agissant des collatéraux, la représentation ne s'applique qu'en cas de pluralité de frères ou sœurs du défunt, vivants ou ayant des descendants[682]. Ainsi apparaît-il une divergence entre le droit civil et le droit fiscal. Ce dernier n'exige une pluralité de souches que pour les collatéraux. L'administration fiscale admet qu'elle produit effet, même lorsqu'elle ne joue pas civilement, en présence d'une souche unique. Or, en application des règles de droit civil, le mécanisme de la représentation ne peut être invoqué en présence d'une seule souche. C'est ce même principe que l'administration met en avant pour justifier le traitement défavorable réservé aux collatéraux. En effet, elle estime que le droit fiscal n'instaure aucune discrimination entre les héritiers puisqu'il se borne à faire application de la règle civile et se justifie en avançant l'idée selon laquelle cette application respecte l'intention du législateur puisque la finalité des différents aménagements intervenant en matière de succession est d'harmoniser le droit fiscal et le droit civil et non de créer une définition fiscale de la représentation[683]. Il n'en demeure pas moins qu'une telle solution conduit à un traitement différencié des descendants et des collatéraux privilégiés lesquels sont juridiquement soumis à un régime identique. Alors que les règles civiles de la représentation se caractérise par leur homogénéité, son régime fiscal est, au contraire, hétérogène et complexe. Ces deux défauts proviennent de l'administration fiscale laquelle procède à l'énoncé de règles interprétatives au cas par cas sans aucune approche globalisante. S'agissant de la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, la représentation joue différemment dans le cadre des transmissions par décès ou entre vifs, en ligne directe ou collatérale, voire même suivant le type de libéralité retenue. Le régime fiscal applicable aux donations en ligne directe est beaucoup plus favorable que celui régissant les donations entre collatéraux. Contrairement aux principes qu'elle énonce dans le cadre des successions collatérales, l'administration permet aux donataires représentant leur auteur prédécédé de cumuler la fraction de l'abattement dévolu au représenté qui lui revient avec celui institué directement en sa faveur, eu égard à son lien de parenté direct

680 RES n° 2010-58 (ENR), 28 sept. 2010 : JCP N 2010, n° 40, 1319
681 Rép. min. Grommerch : JOAN Q 15 janv. 2013, p. 416
682 Rép. min. Candelier : JOAN, 26 janv. 2010, p. 846
683 Rép. min. n° 77344 : JOAN Q 10 août 2010, p. 8803

avec le donateur. Cependant, il ne s'agit là que d'une faveur apparente car son application est bridée par les modalités de liquidation des droits défavorables aux redevables. Le mécanisme de la représentation est également malmené dans le cadre fiscal des donations-partages transgénérationnelles. Selon l'article 784 B du CGI, la taxation du donataire au regard de son lien de parenté avec le donateur exclut la prise en compte de la représentation lors de la taxation de ce type de libéralité. Autrement dit, les donataires seront toujours taxés en fonction de leur degré de parenté avec le donateur même s'ils sont gratifiés en lieu et place de leur auteur et avec son accord. Dès lors, ils ne sauraient prétendre à l'abattement de l'article 790 B dudit Code. Or ce mode de taxation est en totale contradiction avec le régime juridique de la donation-partage transgénérationnelle. En droit civil, c'est précisément la technique de la représentation successorale qui sous-tend le régime dérogatoire de cette libéralité. Son régime fiscal est particulièrement pénalisant et sa portée incertaine. L'administration fiscale énonce, en effet, de manière générale et sans plus de précision, qu'« en *cas de donation-partage faite à des descendants de degrés différents, l'article 784 B du CGI exclut expressément toute représentation, les droits étant liquidés en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et les descendants allotis* »[684]. Toutefois, il convient de tenir compte de la situation particulière de la donation-partage transgénérationnelle gratifiant des descendants issus d'un enfant prédécédé. Leur situation est spécifique dans la mesure où la donation-partage acquière une nature transgénérationnelle, dès lors qu'un seul de leurs cousins est gratifié en lieu et place de leur auteur direct avec l'accord de ce dernier. La donation-partage constitue alors une donation-partage « *faite à des descendants de degrés différents* »[685]. Pourtant, l'allotissement ne revêt aucun caractère transgénérationel[686]. La reconnaissance de la représentation par l'administration fiscale dans cette hypothèse particulière permettrait l'application d'une imposition plus clémente à l'égard des descendants issus de l'enfant prédécédé[687]. Une lueur d'espoir vient d'une récente prise de position de l'administration fiscale qui adopte une position plus nuancée en indiquant qu'« *en cas de donation-partage faite en faveur de petits-enfants dont les parents ont consenti qu'ils soient allotis totalement en leur lieu et place, les droits sont dus uniquement en fonction du lien de parenté existant entre le grand parent et les descendants gratifiés* »[688]. Une telle interprétation devrait permettre aux descendants d'échapper à la liquidation des droits fondés sur leur lien de parenté direct avec le donateur. Si telle n'est pas la solution admise par l'administration fiscale, il serait regrettable que les parties soient incitées, pour des raisons fiscales, à gratifier par donation ordinaire dont les conditions

684 RES n° 2010-58 (ENR), 28 sept. 2010, op. cit.
685 Fr. Sauvage, *La donation-partage transgénérationnelle dans tous ses états*, Bull. Cridon Paris, 15 déc. 2011, n° 19
686 Fr. Fruleux, *Régime fiscal de la représentation : synthèse et mise en œuvre. – Les donations en ligne directe*, JCP N 2012, 1180
687 Fr. Fruleux, *Le volet fiscal de la réforme des successions et libéralités*, JCP N 2007, 1048
688 BOI-ENR-DMTG-20-30-20-30, 12 sept. 2012, § 1

juridiques sont moins favorables. Ainsi apparaît-il que le droit fiscal accueille avec plus ou moins de faveur et de ferveur les fictions juridiques.

223- La définition de la fiction fiscale. La fiction fiscale présente des traits identiques avec la fiction juridique, ceux de la dénaturation des faits et de l'adjonction d'une norme. Cependant, sa portée semble plus limitée en ce qu'elle ne concerne que la matière fiscale. Elle traduit la volonté d'assurer une parfaite neutralité des opérations juridiques en considérant comme inexistants certains faits. Plus qu'une neutralité, elle assure une neutralisation des effets fiscaux devant découler de la constatation des faits et de leur qualification juridique. La fiction fiscale se présente, en conséquence, comme une fiction-règle relevant, à ce titre, de la politique juridique. Se pose, toutefois, la question de la portée des fictions fiscales. Par exemple, l'article 754 A du CGI relatif à la clause de tontine supprime l'effet rétroactif de la condition résolutoire. Alors qu'en droit privé, le bien est réputé appartenir au survivant dès la conclusion du contrat d'acquisition, le droit fiscal adopte une toute autre vision pour considérer que le bien est transmis au jour du décès de l'autre partie. La détermination de la date d'acquisition emporte une difficulté quant au calcul de la plus-value lorsque le conjoint survivant cède le bien recueilli. En effet, cette plus-value doit-elle être calculée au jour de la conclusion du contrat d'acquisition par application de l'analyse juridique ou au jour du décès du conjoint tontinier par application de l'analyse fiscale propre aux droits de succession ? Une imposition, deux dates possibles… Ainsi affleurent les difficultés propres au droit fiscal.

2- Illustrations de la notion de fiction fiscale

224- Le caractère intercalaire des fusions et assimilées. Au regard de la logique économique justifiant les opérations de restructuration que sont les fusions et les apports partiels d'actif, le droit fiscal joue son rôle de droit d'accompagnement[689]. En principe, les fusions et opérations assimilées entraînent la cessation d'entreprise de la société absorbée, donnant lieu à l'imposition immédiate dans les conditions fixées par l'article 201 du CGI. Or le cumul des règles de droit commun est préjudiciable aux opérations de restructuration. L'article 210 A du CGI prévoit, en conséquence, la neutralité de la fusion au regard des provisions constituées par la société absorbée antérieurement à celle-ci. L'impôt sur les sociétés n'est dû que si elles deviennent sans objet. Par deux arrêts en date des 11 février 2013[690] et 20 mars 2013[691], le Conseil d'État a eu

[689] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 702, p. 425
[690] CE, 11 févr. 2013, n° 356519, *Sté Heineken France* : RJF 2013, n° 474 ; BDCF 2013, n° 54, concl. B. Bohnert
[691] CE, 20 mars 2013, n° 349669, *Société Générale* : RJF 2013, n° 594 ; BDCF 2013, n° 69, concl. E. Cortot-Boucher ; JCP E 2013, 1324, note H. Hovasse

l'occasion de réaffirmer le principe de neutralité fiscale des fusions placées sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI. Un tel régime conduit à considérer que les opérations de restructuration sont des opérations intercalaires, la restructuration étant considérée comme la continuation de l'entreprise sous une autre forme[692]. La société absorbante est alors réputée poursuivre fictivement la société absorbée. Cette continuité reçoit une traduction comptable. En effet, la société absorbante doit reprendre à son passif, les provisions dont l'imposition est différée, se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière. La société doit également inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour leur valeur fiscale, telle qu'elle figurait dans les écritures de la société absorbée.

225- Le dépassement de la personnalité juridique des sociétés membres d'un groupe. Le droit fiscal se distingue des autres branches du Droit en ce qu'il octroie des effets juridiques à l'appartenance d'une société à un groupe. Lorsqu'une société détient une participation substantielle dans une autre société, le groupe est pris en considération par l'exonération partielle des dividendes reçus de la filiale. L'objectif du régime mère-fille est d'éliminer la double imposition des bénéfices de la filiale. Le régime fiscal des sociétés mères est destiné à assurer la transparence fiscale des groupes de sociétés afin que la circulation des bénéfices s'opère à moindre coût fiscal. D'un point de vue fiscal, le groupe est envisagé globalement comme un seul et même ensemble économique et financier. Dans cette perspective, la circulation des bénéfices est fiscalement neutre. La neutralité est assurée par l'effacement des diverses structures sociétaires composant le groupe pour ériger en personnalité unique la société mère dont les distributions de dividendes à des associés, personnes physiques, seront taxées selon le droit commun.

B. L'instrumentalisation de la qualification par l'assimilation fiscale

226- L'assimilation correspond au maniement légal de l'analogie. Elle apparaît « *quand, au lieu de réglementer distinctement deux institutions entre lesquelles il existe une certaine parenté de nature, la loi fait une économie de textes en renvoyant d'une institution à l'autre* »[693]. Dans cette même optique, Monsieur le Professeur Cornu considère que l'analogie légale est une source de cohérence du droit car elle « *accède à l'unité lorsque, en divers lieux, elle fait régner la même règle, identiquement ou sous des variations*

[692] V. en ce sens : M.-L. Coquelet, *La transmission universelle de patrimoine en droit des sociétés*, Thèse Paris 10, 1994 ; R. Raffray, *La transmission universelle du patrimoine des personnes morales*, préf. Fl. Deboissy, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 18, 2011

[693] J. Carbonnier, *Droit civil. Introduction, les personnes, La famille, l'enfant, le couple*, op. cit., n° 159, p. 306

secondaires »[694]. L'analogie légale traduit alors la prise en compte de l'équité dans les solutions de droit. Elle assure la propagation du Droit à partir d'un modèle, par voie de rattachement ou de référence[695]. Ce dernier procédé consiste à régler, pour partie, une institution sur une autre. Plus précisément, elle vise à soumettre une institution à certaines des règles en gouvernant une autre[696]. Le procédé de l'assimilation permet d'assurer une neutralité de traitement fiscal mais emporte une perturbation des classifications fiscales. En effet, le législateur peut assimiler soit des revenus du capital aux revenus professionnels (**1**), soit des revenus professionnels aux gains en capital (**2**).

1- L'assimilation des revenus du capital aux revenus professionnels

227- En principe, les revenus du travail et les revenus du capital sont soumis à une imposition distincte à l'impôt sur le revenu. Cependant, il existe un certain nombre d'hypothèses dans lesquelles les revenus du capital sont assimilés à des revenus du travail et, partant, se voient soumis à leur régime d'imposition.

228- Les bénéfices industriels et commerciaux par assimilation. La catégorie des bénéfices industriels et commerciaux par assimilation comprend des revenus que le droit privé ne qualifie pas de revenus commerciaux mais que le droit fiscal assimile à des bénéfices industriels et commerciaux. L'article 35 du CGI énumère les revenus assimilés à de tels bénéfices. Sont notamment assimilées à des personnes réalisant des bénéfices industriels et commerciaux « *1° les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou des parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés ; 1°* bis *les personnes qui, à titre habituel, achètent des biens immeubles, en vue d'édifier un ou plusieurs bâtiements et de les vendre, en bloc ou par locaux ; […] 5° les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie* ». Il apparaît que les professionnels de l'immobilier sont fiscalement assimilés à des commerçants. Cependant, cette assimilation a perdu de sa pertinence dans la mesure où l'article L. 110-1, 2° et 3° du Code de commerce répute actes de commerce les opérations d'achat et de revente portant sur des biens immobiliers. La véritable originalité du droit fiscal réside dans la qualification de commerçant de la personne louant des locaux meublés à usage professionnel. En droit privé, le particulier donnant en location une usine équipée ne réalise pas un acte de

[694] G. Cornu, *L'art du droit en quête de sagesse*, coll. « Doctrine juridique », PUF, 1998, p. 338 ; G. Cornu, *Le règle discret de l'analogie*, RRJ 1995-4, p. 1067 à 1077, spéc. p. 1071
[695] G. Cornu, *L'art du droit en quête de sagesse*, préc. cit., p. 337
[696] Ibid, p. 324

commerce puisque l'assujettissement des revenus issus de l'activité de location d'immeubles équipés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux résulte de la nature des loyers. En effet, dans ce type de location, les loyers ne constituent pas la rémunération d'un élément du patrimoine mais la rémunération d'un service. Par suite, de tels loyers quittent la catégorie des revenus fonciers pour être attraits dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

229- L'assimilation de l'activité civile à une activité commerciale. Une telle disqualification fiscale d'une activité civile en activité commerciale se retrouve également en matière de fiscalité des ménages. En dehors de l'hypothèse visée par l'article 35 *bis* du CGI[697], la location de locaux d'habitation meublés est réputée activité commerciale. Les revenus perçus sont alors imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et non dans celle des revenus fonciers. Cette solution résulte d'un arrêt du 5 janvier 1923 dans lequel le Conseil d'État juge qu'« *en vertu dudit article [article 59 de la loi du 25 juin 1920], l'impôt sur le chiffre d'affaires est dû notamment par les personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'imposition sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par le titre 1er de la loi du 31 juillet 1917 ; que d'autre part, les bailleurs de villas meublées sont légalement passibles dudit impôt, alors même qu'ils n'assureraient pas de services dans les lieux loués* »[698]. Une telle assimilation d'une activité civile en une activité commerciale revêt un caractère artificiel[699]. La distinction opérée entre location nue et location meublée rejoint la distinction entre l'activité civile de gestion de patrimoine et l'activité économique de location d'un bien immeuble. La location nue relève d'une activité de gestion de patrimoine[700]. Le simple fait que l'immeuble soit meublé ou équipé emporte disqualification de l'activité civile en activité commerciale. L'attraction des revenus issus d'une location d'un meublé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux résulte de la volonté du législateur de lutter contre l'imputation des déficits issus d'une activité de location d'immeubles meublés sur le revenu global du foyer fiscal. Apparaît ici la dichotomie entre les loueurs en meublé professionnels et les loueurs en meublé non professionnels. Au sens de l'article 155-IV, 2 du CGI, est qualifié de loueur en

---

697 CGI, art. 35 *bis* : « *I. Les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu pour les produits de cette location sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables. II. A compter du 1er janvier 2001, les personnes qui mettent de façon habituelle à la disposition du public une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces locations lorsque celui-ci n'excède pas 760 € par an. Cette exonération ne peut se cumuler avec les dispositions de l'article 50-0* ».

698 CE, 5 janv. 1923 : D. 1923, 3, p. 1, concl. Berget, note M. Palmade

699 V. en ce sens : J. Ledan, *L'investisseur en droit privé et droit fiscal français*, avant-propos D. Tricot, préf. H. Causse, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2009, n° 398, p. 270

700 Cass. com., 12 déc. 1989, n° 88-14579, *M. Fayard* : Dr. fisc. 1990, n° 12, comm. 627 : En l'espèce, des immeubles étaient loués nus et le produit des locations étaient imposés comme revenus fonciers. Le juge estime que l'activité de location d'immeubles nus constituait la gestion d'un patrimoine privé, même si le contribuable y consacrait tout son temps et employait du personnel et non l'exercice à titre principal d'une profession. Dès lors, les biens affectés à l'activité ne constituaient pas des biens professionnels au sens de l'article 885 N du CGI.

meublé professionnel la personne inscrite au registre du commerce et des sociétés en tant que loueur professionnel, percevant des recettes issues de cette activité d'un montant supérieur à 23 000 € et excèdant l'ensemble des revenus professionnels perçus les membres du foyer fiscal. À défaut de respecter l'une de ces conditions, le loueur en meublé est qualifié de non professionnel et est soumis à un régime d'imposition plus strict visant à lutter contre l'utilisation abusive des déficits issus d'une telle activité. Ces déficits ne peuvent être imputés sur le revenu global mais uniquement sur les bénéfices provenant de cette activité non professionnelle imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux réalisés au cours de la même année ou des dix années suivantes[701].

230- L'assimilation de la plus-value de cession de droits sociaux aux bénéfices non commerciaux. Selon l'article 92-2, 1° du CGI, sont considérés comme des bénéfices non commerciaux « *les produits des opérations de bourse effectuées dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant à titre professionnel à ce type d'opérations* ». La qualification d'un gain en capital repose sur le critère des conditions analogues à celles caractérisant une activité professionnelle. Le critère de l'analogie se substitue à la condition de l'habitude, le nombre et la fréquence des opérations de bourse ne suffisant plus à caractériser un comportement habituel[702]. Le critère de l'habitude renvoyait à un comportement quasi-professionnel mais présentait le défaut d'être relativement imprécis. Par l'arrêt Boniface du 14 février 2001, le Conseil d'État définit les opérations de bourse effectuées à titre habituel par les particuliers comme s'entendant des opérations *« effectuées dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant à titre professionnel à ce type d'opérations »*[703]. Partant, il retient une approche plus restrictive. Le législateur fait sienne cette jurisprudence et consacre le nouveau critère des conditions analogues à celles d'une activité professionnelle[704]. Pour ce faire et afin de caractériser les conditions analogues à celles d'une activité professionnelle est prise en compte la recherche organisée du profit d'opérations boursières nombreuses et sophistiquées en employant, notamment, des techniques de couverture ou de report. Néanmoins, l'utilisation, même fréquente, de l'outil informatique du réseau Internet et du courtage en ligne pour la gestion du portefeuille ne constitue pas, par elle-même, un critère suffisant pour qualifier fiscalement de bénéfices non commerciaux les profits de bourse. En conséquence, un particulier agira comme un professionnel dès lors qu'il utilisera des informations priviligiées et emploiera des techniques

[701] CGI, art. 156-I, 1° *ter*
[702] CE, 2 juin 1993, n° 891741, *M. Marcel Fitussi* : Dr. fisc. 1993, n° 45, comm. 2141, concl. O. Fouquet
[703] CE, 14 févr. 2001, n° 189572, *Boniface* : RJF 5/01, n° 614 ; BDCF 2001, n° 64, concl. J. Courtial ; CE, 5 nov. 2003, n° 241201, *Riglet* : RJF 2004, n° 41 ; BDCF 1/04, n° 10, concl. F. Séners
[704] L. n° 2004-804 du 9 août 2004, art. 12

sophistiquées pour gérer son portefeuille de valeurs mobilières. Lorsque la gestion du portefeuille de valeurs mobilières est confiée à un tiers, le profit est en principe qualifié de plus-value[705]. Toutefois, lorsque les stipulations du contrat de mandat laissent apparaître une participation du mandant à la gestion de son portefeuille, une telle immixtion emporte la qualification du profit en bénéfices non commerciaux[706].

2- L'assimilation des revenus professionnels aux gains en capital

231- Certains bénéfices professionnels peuvent être soumis au régime des plus-values à long terme de l'article 39 *duodecies* du CGI. Les redevances perçues en contrepartie de contrats de cession ou de concession de marques de fabrication sont, par nature, des bénéfices mais sont soumises au régime des plus-values de l'article 39 *duodecies* du CGI. Dans un arrêt du 3 septembre 2008, le Conseil d'État fixe le régime d'imposition du revenu dégagé par la cession du droit sur une marque ou sur un nom commercial. Il résulte de la combinaison des articles 34, 38-1, 39 *duodecies* et du premier alinéa du I-1 de l'article 39 *quindecies* du CGI, « *d'une part, que compte tenu de la nature de cet actif incorporel, le produit retiré par une personne physique de la cession de son droit sur une marque ou un nom commercial doit être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et, d'autre part, qu'à l'exception du cas dans lequel la personne physique concernée exerce à titre habituel une activité de création de marques commerciales pour le compte d'autrui ou de négoce de tels produits et des situations dans lesquelles l'opération de vente d'une marque doit s'analyser en réalité comme une concession ou une location de l'appellation commerciale en cause, la cession par une personne physique de son droit sur une marque ou un nom commercial doit être réputée porter, compte tenu de la nature de cet actif incorporel, sur un élément de l'actif immobilisé dès lors que le dépôt d'une marque par son propriétaire, eu égard aux droits qui s'y attachent, est potentiellement source de revenus futurs* »[707]. Le juge fiscal en déduit alors que « *la plus-value éventuellement constatée lors de la cession de cette marque ou de ce nom commercial relève du régime d'imposition défini à l'article 39* duodecies *du CGI, sous les conditions définies par cet article, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que les droits concernés n'ont été ni exploités personnellement par le cédant, ni productifs de revenus pour ce dernier antérieurement à la date à laquelle il s'en est dessaisi* ». Le bénéfice du régime d'imposition de l'article 39 *duodecies* du CGI repose sur le critère de la marque de fabrique. La qualification de marque commerciale exclut toute application du régime d'imposition des plus-values à long terme[708]. Le bénéfice d'un tel régime est

[705] CE, 25 avr. 2003, n° 231084, *Melon* : RJF 2003, n° 836 ; BDCF 7/03, n° 92, concl. L. Vallée
[706] CE, 3 févr. 2003, n° 232040, *Roche* : RJF 2003, n° 432 ; concl. F. Séners, p. 307
[707] CE, 3 sept. 2008, n°s 300420, 300421 et 300422, *Befort* : RJF 2008, n° 1292 ; BDCF 12/08, n° 142, concl. L. Vallée
[708] CE, 27 juill. 2005, n° 252847, *Manoukian* : Dr. fisc. 2005, n° 38, comm. 614, concl. M.-H. Mitjaville, note J.-L. Pierre

subordonné à la condition que les procédés de fabrication constituent des éléments de l'actif immobilisé dont le concédant accepte de se dessaisir au profit du concessionnaire. Le dessaisissement n'est pas caractérisé lorsque le concédant possède le droit de retenir à tout moment la concession de fabrication. Le critère de distinction entre la marque commerciale et la marque de fabrique est le transfert du droit d'utilisation des marques, sans intervention dans la production. L'existence d'un pouvoir discrétionnaire du concédant et d'un aléa corrélatif fait obstacle à l'application du régime d'imposition des plus-values à long terme[709].

232- Conclusion section 1. La neutralité fiscale se révèle antagoniste quant à ses effets. Elle peut conduire à soumettre deux catégories de contribuables différents à un régime fiscal identique soit en vue de neutraliser, soit en vue d'inciter. S'opère alors une déconnexion entre la nature juridique et le régime fiscal applicable mais aussi entre la nature fiscale et le régime fiscal normalement applicable. La qualification se révèle alors la cible d'élection de choix d'opportunité faits par le législateur en vue d'influer sur les comportements. Cependant, tel n'est toujours le cas. La qualification peut également servir d'instrument de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Section 2- L'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale

233- L'évasion fiscale « *consiste en une action volontaire, non violente et extra-légale d'un contribuable qui, par la mise en œuvre d'une technique juridique de sur-adaptation alternative (exercice d'un choix juridique), se place indirectement dans une situation fiscale donnée, afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché, tout en étant fiscalement plus favorable* »[710]. L'évasion fiscale se situe, en conséquence, dans une zone grise entre la fraude illégale et le choix légal. Elle « *ne prend en compte que le moyen utilisé pour parvenir au résultat d'évasion en le caractérisant par une aptitude déterminée de celui qui l'exerce* »[711]. Elle désigne, en conséquence, « *certains comportements de gestion fiscale émanant de contribuables habiles, qui tentent de fuir l'impôt sans se mettre directement en contravention avec la loi, mais en se situant au contraire dans ou hors celle-ci* »[712]. La fraude fiscale, au contraire, est une situation extrême dans laquelle le contribuable se place, volontairement, en contravention de la norme fiscale dans le but avoué d'éluder sa charge fiscale. Afin de contrer ces comportements fiscaux déviants, a été mis en place un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dont il convient de préciser le contenu (**§1**) avant d'en étudier sa mise en œuvre concrète (**§2**).

---

[709] CE, 9 mars 2007, n°s 279128 et 279129, *Sté Parfums Rochas* : Dr. fisc. 2007, n° 30-35, comm. 781
[710] Ch. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale*, op. cit., n° 50, p. 48
[711] Ibid, n° 35, p. 32
[712] Ibid, n° 41, p. 37

§1- Le contenu de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale

234- Si l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est un *leitmotiv* commun au droit fiscal interne et au droit de l'Union européenne (**A**), celui-ci constitue, néanmoins, un carcan juridique limitant le champ d'action du législateur interne (**B**).

A. Un objectif commun au droit fiscal interne et au droit de l'Union européenne

235- La fiscalité repose sur le consentement à l'impôt[713], alors que la fraude fiscale en manifeste un phénomène de résistance[714]. Le législateur peut fonder une différence de traitement entre des catégories différentes de contribuables sur la poursuite d'un but d'intérêt général. Le motif d'intérêt général peut, notamment, tenir à la lutte contre la fraude fiscale[715] ou au risque d'évasion fiscale[716]. Cet objectif de lutte, à valeur constitutionnelle[717], constitue une application particulière du principe de nécessité de l'impôt tel qu'issu de l'article 14 de la DDHC. Reconnaître un tel objectif à valeur constitutionnelle est un moyen au service du principe d'égalité devant l'impôt[718], le but poursuivi par les mesures anti-évasion étant de rétablir un traitement identique lorsque le principe est menacé par des phénomènes tenant, notamment, à des transferts injustifiés de revenus ou à des montages artificiels. Il s'agit, en conséquence, de fournir à l'administration fiscale des moyens adaptés pour lutter contre la fuite devant l'impôt.

236- En droit fiscal de l'Union européenne, des restrictions sont admises dans la limite de raisons impérieuses d'intérêt général résidant, notamment, dans la volonté de la lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Selon une jurisprudence constante, une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement se trouve justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné. Pour

---

713 V. sur ce point : A. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000

714 J.-Cl. Martinez, *La légitimité de la fraude fiscale*, in *Mélanges Paul-Marie Gaudement*, Economica, 1984, pp. 921 à 942 : L'auteur met en exergue deux catégories de fraude fiscale : la fraude fiscale de désobéissance à des lois fiscales illégales et la fraude fiscale de résistance à l'oppression fiscale.

715 Cons. Const., 29 déc. 1983, n° 83-164 DC : Dr. fisc. 1983, n° 2-3, comm. 49

716 Cons. Const., 29 déc. 1989, n° 89-268 DC : JO 30 déc. 1989

717 Cons. Const., 21 janv. 2010, n° 2009-597 DC, *Loi organique tendant à permettre à Saint-Barthélémy d'imposer les revenus de sources locales des personnes établies depuis moins de cinq ans* et n° 2009-598 DC, *Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatives à Saint-Martin* : AJDA 2010. 596, chron. S. Nicinski, P.-A. Jeanneney et E. Glaser ; Constitutions 2010, p. 284, obs. A. Barilari ; Cons. Const., 23 juill. 2010, n° 2010-16 QPC, *Philippe E.* : Cah. Cons. Const. 2011, 193, chron. X. Badin ; Constitutions 2010, 553, obs. J. Barthélémy et L. Boré ; Constitutions 2010, 598, obs. A. Barilari ; Cons. Const., 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, *Pierres-Yves M.* : Constitutions 2011, 245, obs. Ch. de la Mardière

718 Supra n° 207

qu'une restriction à la liberté d'établissement se justifie par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national[719].

B. La soumission de l'objectif interne de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale au droit de l'Union européenne

237- Le principe de proportionnalité en matière de libertés fondamentales européennes. Les règles dérogatoires doivent respecter le principe de proportionnalité selon lequel « *les actes des institutions communautaires ne dépassent les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis par la réglementation en cause, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante, et que les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés* »[720]. La liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux apparaissent alors comme des moyens d'éviter que le recours aux présomptions par le législateur interne soit détourné de son objet initial[721]. Partant, la Cour de justice de l'Union européenne se reconnaît la possibilité de limiter le recours aux présomptions. Ainsi pose-t-elle, dans l'arrêt ICI[722], le principe d'un contrôle de proportionnalité entre les droits garantis par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et les mesures internes de lutte contre la fraude fiscale. Dans cette espèce, la présomption en cause était disproportionnée par rapport aux objectifs qu'elle poursuivait et constituait une entrave à la liberté d'établissement. Au regard du droit de l'Union européenne, le mécanisme de la présomption ne saurait avoir un caractère général dont le seul but est de conclure à la fraude fiscale. À ce titre, dans l'arrêt Leur Bloem[723], le juge européen précise les règles de fond pour qu'une présomption fiscale soit valable au regard du droit de l'Union européenne. Il interdit le recours à des présomptions générales de fraude et pose que l'utilisation de présomptions fiscales ne doit pas consister en l'expression d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale mais en un examen précis de la situation du contribuable. Par suite, la mise en œuvre de la présomption de fraude ne saurait avoir un caractère automatique mais doit être

---

719 CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, *Cadburry Schweppes plc*, op. cit.; CJCE, 13 mars 2007, aff. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, pt 92 : Dr. fisc. 2007, n° 29, comm. 764, note H. Kruger
720 CJCE, 5 mai 1998, aff. C-157/96, *National Farmers' Union et a.* : Europe 1998, comm. 262, obs. D. Ritleng
721 P.-S. Guillet, *Les présomptions en droit fiscal*, Thèse Aix-Marseille III, 2008, n° 617, p. 396
722 CJCE, 16 juill.1998, aff. C-264/96, *ICI*, op. cit.
723 CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-28/95, *Leur-Bloem*, pt 32 : Dr. fisc. 1997, n° 38, comm. 979 ; RJF 10/97, n° 1002

circonstanciée. Par un arrêt du 5 juillet 2012[724], la Cour de justice de l'Union européenne censure un régime belge similaire au dispositif de l'article 238 A du CGI en jugeant que la liberté de prestation de services s'oppose à ce régime, en vertu duquel les rémunérations de prestations de services versées par un contribuable résident à une société non-résidente ne sont pas considérées comme des frais professionnels déductibles lorsque cette dernière n'est pas soumise, pour les revenus concernés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui dont relèvent ces revenus dans le premier État membre. Elle pose, toutefois, une exception tenant à la possibilité pour le contribuable de prouver que ces rémunérations correspondent à des opérations réelles et sincères. Le régime fiscal belge en cause a pour objectif la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales. Cependant, la mesure adoptée n'est pas proportionnée car la règle spéciale impose au contribuable non seulement de justifier systématiquement la réalité et la sincérité de toutes les prestations de services mais également de prouver le caractère normal de toutes les rémunérations y afférentes. En outre, le législateur belge ne fournit aucune définition de la notion de « régime de taxation notablement plus avantageux », une telle lacune ne répondant pas aux exigences de la sécurité juridique laquelle implique que la règle de droit soit claire, précise et prévisible.

238- S'agissant de la proportionnalité de l'objectif de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale poursuivie par l'article 238 A du CGI, il ne fait aucun doute que cet article répond à l'impératif de sécurité juridique dans la mesure où il fournit une définition du régime fiscal privilégié. Un doute quant à la compatibilité de l'article 238 A du CGI à la liberté de prestation de services apparaît relativement aux modalités de la preuve supportées par le contribuable. En effet, les présomptions de fictivité et d'anormalité instaurées par cet article emportent un déplacement de l'objet de la preuve. À titre d'exemple, la Cour administrative d'appel de Lyon a eu l'occasion de juger que les obligations en matière de charge de la preuve découlant des dispositions de l'article 238 A du CGI n'instituent pas un régime d'imposition distinct et ne peuvent donc, en elles-mêmes, porter atteinte aux libertés d'établissement et de prestation de services[725]. Plus encore, la compatibilité de l'article aux libertés de circulation est renforcée par l'arrêt Maréchal[726] lequel intègre l'article 238 A du CGI dans le domaine d'application de la jurisprudence Lebreton[727]. Le mécanisme de preuve

[724] CJUE, 5 juill. 2012, aff. C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA* : Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 71, note E. Meier et A. Calloud
[725] CAA Lyon, 7 mai 2008, n° 05LY00646, *SARL Productions métallurgiques de Bourgogne* : Dr. fisc. 2008, n° 41, comm. 536, concl. G. Gimenez
[726] CE, 24 juin 2009, n° 298582, *M. Maréchal* : Dr. fisc. 2009, n° 44-45, comm. 520, concl. L. Olléon, note Ch. de la Mardière
[727] CE, 20 juin 2003, n° 232832, *Sté Ets Lebreton-Comptoir général de peintures et annexes*, op. cit.

objective[728] instauré par cette dernière jurisprudence garantit alors une équité certaine dans la répartition de la charge probatoire entre l'administration fiscale et le contribuable.

239- Le principe de proportionnalité en matière de TVA. L'article 395 de la Directive TVA autorise les États membres à y déroger dans le but « *de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales* ». Toutefois, les mesures destinées à éviter les fraudes ou évasions fiscales ne peuvent déroger à la directive que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif[729]. La Cour de justice de l'Union européenne considère qu'un tel principe est « *applicable à des mesures nationales qui, telles celles en cause dans les litiges au principal sont adoptées par un État membre dans l'exercice de sa compétence en matière de TVA, dans la mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, elles porteraient atteinte aux principes du système commun de la TVA, et notamment au régime des déductions qui en constitue un élément essentiel* »[730]. Il revient, en conséquence, au juge européen de vérifier si les dispositions en cause sont nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et si elles n'affectent pas plus que de raison les objectifs et principes de la directive TVA. En particulier, doit exister un risque de fraude ou d'évasion fiscale. Or ce risque n'existe pas « *lorsqu'il ressort de données objectives que le contribuable a agi correctement* »[731]. Le droit à déduction implique l'obligation pour les États membres de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due[732]. Seule une mesure dérogatoire permettant à l'assujetti de démontrer l'absence de fraude ou d'évasion fiscale constitue un moyen proportionné à l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Une mesure consistant à exclure, par principe, des dépenses professionnelles du droit à déduction n'apparaît pas nécessaire, alors que des moyens appropriés sont envisageables ou existent déjà dans l'ordre juridique interne[733].

---

[728] Supra n° 155

[729] CJCE, 10 avr. 1984, aff. C-324/82, *Commission c/ Belgique*, pts 30 et 31 : Rec. CJCE, p. 1861 ; CJUE, 13 févr. 2014, aff. C-18/13, *Maks Pen EOOD* : Dr. fisc. 2014, n° 9, act. 128

[730] CJCE, 18 déc. 1997, aff. jointes C-286/94, aff. C-340/95, aff. C-401/95 et aff. C-47/96, *Garage Molenheide BVBA et a.*, pt 48 : Dr. fisc. 1998, n° 6, p. 183 ; Dr. fisc. 1998, n° 13, p. 410 ; RJF 1998, n° 523

[731] CJCE, 29 mai 1997, aff. C-63/96, *Skripall* : Rec. CJCE, I, p. 2847

[732] CJUE, 29 juill. 2010, aff. C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski* : Europe 2010, comm. 331, note A.-L. Mosbrucker

[733] CJCE, 19 sept. 2000, aff. C-177/99 et aff. C-181/99, *Ampafrance SA et Sanofi Synthélabo*, pt 61 : Dr. fisc. 2000, n° 43, comm. 812 ; RJF 2000, n° 1392 ; RTD com. 2001, p. 280, obs. Fl. Deboissy ; CJCE, 14 juin 2001, aff. C-40/00, *Commission c/ République française* : Dr. fisc. 2001, n° 39, comm. 861, note E. Desmorieux – V. sur ce point : J. Turot, *Attention, ne jamais recngeler un produit décongelé (A propos de l'arrêt CJCE, 19 septembre 2000, aff. C-177/99 et aff. C-181/99, Sanofi Synthélabo)*, Dr. fisc. 2000, n° 43, pp. 1404 à 1414 ; Y. Sérandour, *Le droit à déduction de la TVA selon la Cour de justice des Communautés européennes : après les frais de représentation, le gazole*, JCP E 2001, p. 1998 et s.

§2- La mise en œuvre de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale

240- La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales exige que l'administration fiscale soit dotée de prérogatives de contrôle suffisamment efficientes pour mettre en lumière « l'habileté excessive » du contribuable. Cependant, aussi performantes que puissent être ces prérogatives, elles peuvent se révèler inefficaces dans l'hypothèse de montages juridiques complexes s'incrivant dans un contexte international. Afin de pallier les carences du pouvoir d'investigation, le législateur a édicté de nombreuses présomptions fiscales avantageant, par là-même, l'administration dans la preuve des faits.

241- Le terme « présomption » est susceptible de deux sens. En une première acception, la présomption consiste en l'adoption anticipée de la vérité résultant de l'analyse d'une situation de fait. En une seconde acception, elle est l'action intellectuelle permettant de supposer la réalité jusqu'à la preuve contraire. La présomption permet d'établir la réalité d'une situation en la fondant sur des indices. Elle ressort alors du domaine probatoire, en ce sens qu'elle touche, en principe, exclusivement aux faits. La preuve par présomption est une preuve comportant deux degrés, chacun étant le passage d'un fait à un autre. Elle correspond « *à des situations de résistance des faits à la preuve* »[734] et emporte soit un déplacement de l'objet de la preuve, soit une dispense de preuve. Les présomptions simples se justifient essentiellement par des préoccupations de sécurité juridique lorsque la preuve des faits est délicate à rapporter. En établissant de telles présomptions, le législateur accorde un avantage indéniable, parfois décisif, à l'administration fiscale au nom d'autres considérations et d'autres valeurs que la vérité objective ou la sécurité juridique[735]. Les présomptions simples n'empêchent pas la mise à jour de la vérité mais tiennent compte d'autres valeurs juridiques que le système juridique n'a pas voulu négliger. Au contraire, dans la présomption irréfragable, de la constatation d'un fait l'administration fiscale concluera à l'existence d'une situation juridique opposable au contribuable sans qu'il lui soit possible de la remettre en cause. La présomption peut concerner le droit lorsque la preuve contraire n'est ni apportée, ni admise. Le législateur peut restreindre voire exclure la possibilité d'apporter toute preuve contraire permettant de renverser la charge de la preuve. Dans le premier cas, la présomption est dite mixte ; dans le second, irréfragable. Les présomptions irréfragables s'analysent comme de véritables règles de droit en ce qu'elles tirent des conséquences juridiques d'un état de fait donné[736]. La présomption irréfragable n'établit, en elle-même, aucune dérogation

[734] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 272, p. 317
[735] Ch. Perelman, *Logique juridique. Nouvelle rhétorique*, Dalloz, 2ème éd., 1999, n° 22, p. 31
[736] Ibid, n° 35, p. 61

dans la qualification juridique des faits. Elle substitue certains éléments de la situation objet à qualifier à d'autres en permettant l'introduction dans les faits d'éléments ne pouvant en principe y être intégrés car non prouvés.

242- La présomption constitue également une technique juridique d'élaboration du droit positif reposant sur un raisonnement de type inductif. Est induite l'existence d'un fait d'un autre fait démontré. Comme le souligne Foriers, l'usage des présomptions donne « *une coloration particulière au raisonnement juridique en y introduisant un facteur arbitraire et artificiel qui, par plusieurs de ses aspects, est particulier à la technique juridique ou mieux encore au raisonnement juridique* »[737]. Elles constituent un moyen de qualification juridique partant de la constatation des faits. La probabilité devient alors certitude, travestissant, *in fine*, la nature profonde de la situation de fait. Les présomptions irréfragables constituent des mesures générales d'interdiction. Les présomptions se présentent alors comme une technique de réflexion juridique reposant sur une induction et fondée sur la connaissance *a priori* de faits permettant de déboucher sur la qualification juridique de la situation personnelle du contribuable.

243- De façon générale, les avantages conférés par les présomptions légales traduisent une prise en considération de motivations de politique juridique et de certaines valeurs que la loi tend à protéger spécifiquement. Les présomptions fiscales tendent à garantir les intérêts de l'administration fiscale. Cette finalité trouve sa source dans le principe de nécessité de l'impôt. Les présomptions fiscales constituent dès lors un moyen de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en droit fiscal tant interne qu'international. Les présomptions de simulation postulent une divergence entre l'apparence et la réalité. Elles tendent à remettre en cause la sincérité des actes juridiques présentés à l'administration fiscale et innervent l'ensemble des impositions[738]. Ces

---

[737] P. Foriers, *Présomptions et fictions,* in *Les présomptions et les fictions en droit*, Études publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruylant, 1974, p. 7 ; J. Wroblewski, *Structure et fonctions des présomptions juridiques*, in *Les présomptions et les fictions en droit*, Études publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruylant, 1974, pp. 43 à 71, n° 9, p. 52 – *contra* P.-S. Guillet, *Les présomptions en droit fiscal*, op. cit., n° 338, p. 203

[738] En matière de fiscalité des ménages, les présomptions fiscales de propriété sont singulières au regard de leur champ d'application. Elles sont uniquement réservées au droit fiscal et se fondent sur la théorie de la propriété apparente. De telles présomptions induisent la propriété d'un bien d'un ensemble de faits de possession. L'article 751 du CGI illustre parfaitement cette approche : constituant une présomption simple, il vise à éviter une fraude consistant à éluder les droits de succession. Une telle présomption permet dès lors de lutter contre les donations irrégulières reposant sur un démembrement de biens acquis conjointement. De ce fait, l'acquisition est réputée fictive jusqu'à preuve contraire. Plus qu'une présomption de propriété du bien de l'usufruitier, l'article 751 du CGI instaure une présomption de fictivité d'une opération de succession à l'encontre du nu-propriétaire (R. Mortier, *L'odieux traquenard de l'article 751 du CGI : le nu-propriétaire taxé aux droits d'une succession fictive*, in *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp.819 à 851 ; P.-S. Guillet, *Les présomptions en droit fiscal*, op. cit., n° 134, p. 71). La sévérité du mécanisme de l'article 751 du CGI est renforcée par la Cour de cassation dans un arrêt du 23 janvier 2007. Elle y affirme que « *la donation régulière permettant d'écarter la présomption de fictivité du démembrement est celle de la nue-propriété ou de l'usufruit du bien et non la donation d'une somme d'argent permettant d'acheter fictivement la nue-propriété ou l'usufruit de celui-ci, quand bien même cette donation serait elle-même réalisée régulièrement* » (Cass. com., 23 janv. 2007, n° 05-14403, *Mézière* : Dr. fisc. 2007, n° 26, comm. 683, note E. Ginter ; RJF 5/07, n° 603 – Instr. 23 mars 2007 : BOI 7 G-2-07 ; Defrénois n° 13-14/07, § 38625, p. 1055). Face aux

présomptions ont seulement une portée fiscale. Elles peuvent porter soit sur la qualification d'un fait (**A**), soit sur l'existence d'un fait (**B**).

A. Les présomptions de qualification d'un fait

244- Les présomptions de qualification d'un fait visent soit un transfert indirect de bénéfices (**1**), soit une distribution de revenus (**2**).

1- Les présomptions de qualification de transfert indirect de bénéfices

245- La présomption d'anormalité de l'article 57 du CGI. L'article 57 du CGI pose une présomption simple de transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes. Le transfert indirect de bénéfices s'entend de tout procédé ayant pour résultat de diminuer artificiellement le bénéfice taxable en France et d'augmenter celui de l'entreprise étrangère. Il est présumé lorsque l'administration fiscale démontre l'existence d'un lien de dépendance entre deux sociétés et une majoration ou une minoration du prix des opérations[739]. En d'autres termes, une telle présomption joue dès lors que l'administration fiscale apporte la double preuve d'un lien de dépendance, de droit ou de fait, entre les deux sociétés et d'un avantage anormal consenti à l'entreprise étrangère. La dépendance de droit s'entend de l'hypothèse dans laquelle une entreprise possède une part prépondérante du capital social ou de la majorité absolue des droits de vote. Elle s'illustre encore lorsque l'entreprise exerce des fonctions comportant le pouvoir de direction. La dépendance de fait résulte, quant à elle, des contrats ou découle des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre entreprises. Le critère du lien de dépendance est destiné à caractériser des situations dans lesquelles une entreprise a la capacité d'imposer à une autre des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante mais correspondant à l'intérêt de l'entreprise dominante. L'étroite communauté d'intérêts entre les deux entreprises ne suffit pas, en elle-même, à

incertitudes nées de cette jurisprudence, le législateur est venu préciser les conditions dans lesquelles la preuve contraire peut être rapportée lorsque la nue-propriété est financée par des fonds provenant d'une donation consentie au nu-propriétaire. L'alinéa second de l'article 751 du CGI n'ôte pas l'intégralité des doutes quant aux modalités de renversement de la charge de la preuve (F. Fruleux, *Loi de finances pour 2008, loi de finances rectificative pour 2007 et droits de mutation à titre gratuit : un perfectionnement des dispositifs en place ?*, JCP N 2008, n° 2, p. 40 ; Ch. Deroy et F. Fruleux, *Article 751 du CGI : de la présomption de propriété à la présomption de fictivité*, JCP N 2007, n° 41, étude 1259). L'article 752 du CGI pose une présomption simple de propriété des valeurs mobilières du défunt. Par un arrêt du 22 janvier 1985, le juge fiscal admet que « *la preuve contraire à la présomption prévue à l'article 752 du CGI ne peut, en ce qui concerne une cession d'actions à titre onéreux, être rapportée que par un acte ayant date certaine par l'un des moyens énumérés par l'article 1328 du Code civil* » (Cass. com., 22 janv. 1985, *Mme Crépin-Leblond* : RJF 1985, n° 985).

[739] CE, 27 juill. 1988, n° 50020, *SARL « Boutique 2 M »*, op. cit.

caractériser l'existence d'un lien de dépendance[740]. À ce titre, l'alinéa second de l'article 57 du CGI pose une présomption de lien de dépendance lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France, dont le régime fiscal est privilégié. Par un arrêt du 7 novembre 2005, le Conseil d'État explicite les modalités d'appréciation de l'avantage consenti. Il estime qu'il résulte des dispositions de l'article 57 du CGI « *que, lorsqu'elle constate que les prix facturés par une entreprise établie en France à une entreprise étrangère qui lui est liée, sont inférieurs à ceux pratiqués par des entreprises similaires exploitées normalement, c'est-à-dire dépourvues de liens de dépendance, l'administration doit être regardée comme établissant l'existence d'un avantage qu'elle est en droit de réintégrer dans les résultats de l'entreprise française, sauf pour celle-ci à justifier que cet avantage a eu pour elle des contreparties aux moins équivalentes ; qu'à défaut d'avoir procédé à une telle comparaison, le service n'est, en revanche, pas fondé à invoquer la présomption de transfert de bénéfices ainsi instituée mais doit, pour démontrer qu'une entreprise a consenti une libéralité en facturant des prestations à un prix insuffisant, établir l'existence d'un écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu* »[741]. Lorsqu'elle constate que les prix facturés par une entreprise française à une entreprise étrangère dépendante sont inférieurs à ceux pratiqués par des entreprises indépendantes, l'administration est réputée établir l'existence d'un avantage. Toutefois, l'invocation de la présomption de transfert de bénéfices par l'administration fiscale n'est valable qu'à la condition qu'elle opère une comparaison entre les prix pratiqués par des entreprises dépendantes et ceux pratiqués par des entreprises indépendantes. À défaut d'une telle comparaison, le bénéfice de la présomption lui est refusé. Il lui appartient alors d'établir l'existence d'un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu. Est ici clairement appliqué le principe de pleine concurrence tel qu'énoncé à l'article 9 de la Convention modèle OCDE[742]. L'administration fiscale doit procéder à une comparaison entre les conditions pratiquées dans une transaction entre entreprises associées et celles entre entreprises indépendantes. Les caractéristiques économiques des situations prises en compte doivent être suffisamment comparables. À cet égard, il faut prendre en considération les caractéristiques des biens ou services, les fonctions assurées par chaque entreprise, les clauses contractuelles de chaque transaction, les marchés ainsi que la stratégie des entreprises. L'existence d'un écart suffit à mettre en exergue que l'entreprise française a consenti une libéralité à l'entité étrangère en facturant des prestations à un prix insuffisant. Toutefois, celle-ci peut démontrer que l'avantage consenti a une contrepartie équivalente. Par exemple, la société peut apporter la preuve

[740] CE, 18 mars 1994, n°s 68799 et 70814, *SA Sovemarco Europe* : RJF 1994, n° 532 ; concl. Ph. Martin, pp. 290 à 298
[741] CE, 7 nov. 2005, n° 266436 et n° 266438, *Sté Cap Gemini* : Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 311, concl. E. Glaser
[742] Convention modèle OCDE, art. 9 : « *Lorsque les deux entreprises dépendantes sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquences* ».

que la libéralité apparente qu'elle a consentie en renonçant à exiger le versement par sa filiale étrangère d'une commission en rémunération du service qu'elle lui a rendu a eu une contrepartie directe, conforme à la sauvegarde de son intérêt commercial. En effet, les emprunts contractés par la filiale étrangère et cautionnés par la société mère peuvent permettre un développement important de ses ventes à la filiale[743]. Le Conseil d'État adopte un raisonnement globalisant portant sur l'ensemble des transactions de deux entreprises afin de déterminer si l'opération est normale ou non. En l'absence de toute preuve contraire de la justification d'une contrepartie rapportée par la société, les sommes réintégrées par l'administration fiscale dans la base imposable de la société sont qualifiées de revenus distribués.

246- Les présomptions de déséquilibre et d'anormalité de l'article 238 A du CGI. L'article 238 A du CGI est proche de l'esprit de l'article 57 du même code en ce qu'il pose une présomption simple de transfert indirect de bénéfices. Cependant, son champ d'application est différent dans la mesure où il vise les charges artificiellement payées. Sont notamment visés les intérêts, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licence d'exploitation, les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un État étranger, ou sur un territoire situé hors de France, et soumises à un régime fiscal privilégié. Ces dépenses ne sont admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. L'article 238 A du CGI pose une double présomption de fictivité des opérations contractuelles et d'anormalité de la dépense. Cet article présenterait des caractéristiques similaires avec les dispositifs de bénéficiaire effectif stipulés dans certaines conventions fiscales[744]. La charge est présumée injustifiée tant dans son principe que dans son montant. Dès lors que ces conditions sont réunies, il revient au contribuable de démontrer la matérialité de l'opération en prouvant l'exécution effective des engagements contractuels. L'administration fiscale considère que la démonstration de la situation réelle ne saurait se borner à la production d'écrits par lesquels le débiteur s'est engagé à payer les dépenses qu'il a portées dans les charges déduites pour l'assiette de l'impôt. Ces écrits sont, en effet, présumés non sincères. Il appartient, en conséquence, à la société débitrice, de prouver la matérialité de l'opération et, pour cela, d'apporter tous éléments matériels de nature à démontrer que les engagements réciproques relatés par les actes ont été effectivement exécutés ou, lorsqu'il s'agit de

[743] CE, 3 mars 1989, n° 77581, *Lainière de Picardie* : RJF 1989, n° 583 ; chron. J. Turot, pp. 263 à 271
[744] P. Dibout, *Bénéficiaire effectif : l'approche française*, in *Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques*, Mélanges en l'honneur de J.-P. Le Gall, Dalloz, 2007, p. 49 et s.

prestations échelonnées, qu'elles sont sur le point d'être exécutées. Dans l'arrêt Maréchal du 24 juin 2009, le Conseil d'État juge qu'en vertu des dispositions de l'article 238 A du CGI, « *il appartient au contribuable, dans tous les cas, que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ait été saisie ou non, de justifier tant du principe de la déductibilité des charges comme de la réalité de la prestation* »[745]. Il admet la justification de la réalité des prestations et le caractère normal du prix payé des prestations en se fondant sur la production par le contribuable de factures, du contrat, de correspondances et d'informations démontrant que les prestations étaient auparavant rendues par d'autres prestataires à des prix supérieurs. La preuve du paiement effectif des prestations n'est pas exigée pour justifier la déductibilité de la charge. La preuve de l'absence de caractère anormal ou exagéré des charges implique l'établissement par le contribuable de l'équilibre du contrat. À cette fin, il doit apporter toutes justifications et précisions sur l'importance réelle des avantages retirés du contrat et montrer que les charges en représentent la juste rémunération. Le caractère normal doit être apprécié dans une logique de prix de transfert et de principe de pleine-concurrence. Le juge dispose d'un large pouvoir d'appréciation des faits et apprécie le caractère normal de l'opération à l'aune d'un faisceau d'indices graves, précis et concordants. Le traitement fiscal de la somme réintégrée dépend du statut fiscal du débiteur. Si le débiteur est une société passible de l'impôt sur les sociétés, deux hypothèses sont à envisager. Soit les résultats demeurent déficitaires et la personne bénéficiaire n'est pas associée de la société, alors la qualification donnée par la société n'est pas modifiée. Soit les sommes exclues des charges déductibles sont considérées comme des revenus distribués en application de l'article 109 du CGI.

2- Les présomptions de qualification de revenus distribués

247- L'article 109-1, 2° du CGI pose une présomption de qualification de revenus distribués. Sont réputées distribuées « *toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices* », que la société soit ou non bénéficiaire et quelle que soit la forme de la mise à disposition. Il laisse à l'administration fiscale le soin de prouver que les sommes réintégrées dans le résultat de la société et venant en atténuation des déficits enregistrés durant les exercices en cause ont été effectivement appréhendées par les associés. Par exemple, dans un arrêt du 5 janvier 2005[746], le Conseil d'État considère que les sommes prélevées par un contribuable sur un compte d'associé ouvert à son nom au sein d'une société sont imposables, en l'absence de variation de l'actif net de cette société, sur le fondement de l'article 109-1, 2° du CGI,

[745] CE, 24 juin 2009, n° 298582, *M. Maréchal*, op. cit.
[746] CE, 5 janv. 2005, n° 254831, *Lefèvre* : Dr. fisc. 2005, n° 21, comm. 423

dès lors qu'il ne justifie pas que la somme prélevée correspondrait au remboursement d'une créance qu'il aurait personnellement détenue contre la société.

248- Jusqu'en 1948, les associés pouvaient obtenir des sociétés des prêts, des acomptes et des avances, avec ou sans intérêt, sans que les sommes correspondantes ne soient considérées comme des distributions. Afin de contrer les abus pouvant résulter de cette tolérance légale, l'article 111, a du CGI pose désormais une présomption de distribution[747]. Sont réputées revenus distribués, sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes. Aussi, la mise à disposition de sommes sur le compte courant ou le compte bancaire d'un associé d'une société passible de l'impôt sur les sociétés constitue un revenu distribué[748]. Le Conseil d'État admet également que l'accroissement du solde débiteur du compte courant d'une indivision dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés doit être regardé comme correspondant à des sommes mises à la disposition des membres de cette indivision, à hauteur de leur part respective dans celle-ci[749]. Une difficulté se présente lorsque le compte d'associé est ouvert, non pas au nom personnel de l'associé, mais à celui d'une société de personnes dont il est associé. Dans cette hypothèse, l'administration ne bénéficie de la présomption de distribution qu'à la condition d'avoir prouvé que la société titulaire du compte n'est qu'une personne interposée et que l'associé est le bénéficiaire réel des fonds[750]. La transparence fiscale des sociétés de personnes ne saurait conduire à considérer que l'associé appréhende directement les fonds mis à la disposition de celle-ci. Une telle solution respecte pleinement la personnalité juridique de la société de personnes. L'administration fiscale doit alors apporter la preuve que la société de personnes interposée n'a aucune existence réelle. Toutefois, ce principe ne reçoit application que dans le respect des dispositions législatives et réglementaires gouvernant la charge de la preuve[751]. Ceci signifie que la charge probatoire pourra être déplacée sur le contribuable, lequel devra établir qu'il n'est pas le bénéficiaire réel des fonds mis à la disposition de la société de personnes. Tel sera le cas lorsque le redevable accepte les rectifications[752] ou lorsqu'il est en situation de taxation ou d'évaluation

[747] D. 9 déc. 1948 portant réforme fiscale, art. 43
[748] CE, 13 avr. 2005, n° 256847, *Lecointre* : Dr. fisc. 2006, n° 3, comm. 63 ; CE, 4 août 2006, n° 276210, *M. et Mme Caullery* : Dr. fisc. 2007, n° 29, comm. 755 ; CE, 24 nov. 2010, n° 308646, *Seguin* : Dr. fisc. 2011, n° 6, comm. 207, concl. L. Olléon ; RJF 2011, n° 163 ; BDCF 2/11, n° 20, concl. L. Olléon
[749] CE, 10 juill. 2012, n° 324266, *M. Salesses* : Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 466, concl. C. Legras
[750] CE, 26 janv. 2011, n° 314000, *Trompier* : Dr. fisc. 2011, n° 16, comm. 311, concl. D. Hedary ; RJF 2011, n° 440
[751] CE, 10 juill. 2012, n° 324266, *M. Salesses*, op. cit.
[752] LPF, art. R. 194-1

d'office[753]. Une telle solution rejoint les principes gouvernant la charge de la preuve en matière d'acte anormal de gestion conformément à la jurisprudence SA Renfort Service[754].

249- Le champ d'application de la présomption de l'article 111, a du CGI est plus restreint que celui de l'article 109-1, 2° du CGI. En effet, il n'est applicable que dans les cas où un remboursement est prévu. Le Commissaire du gouvernement Fabre estime que « *la qualification de " revenus distribués " sur le fondement de l'article 111, a du CGI doit être écartée au profit de l'application pure et simple de l'article 109-1, 2° du CGI, lorsqu'on ne peut exclure* »[755] soit le caractère initialement aléatoire des sommes remboursées, soit l'hypothèse d'un détournement de fonds par l'associé. Il peut dès lors être délicat de choisir entre l'un ou l'autre de ces fondements juridiques dans la mesure où la présomption de l'article 109-1, 2° du CGI semble englober la présomption de l'article 111, a du CGI. Cette difficulté peut être illustrée par un arrêt du 5 mars 1999[756]. Dans cet arrêt, le Conseil d'État soulève d'office l'inapplicabilité de l'article 111, a du CGI et juge que les dépenses supportées par la société pour édifier un bâtiment appartenant à son associé constituent un avantage imposable entre les mains de ce dernier par application des dispositions de l'article 109-1, 2° du CGI. Dès lors que l'avantage consenti à l'associé ne constitue pas une somme mais une valeur mise à sa disposition, seule la présomption portée par cet article a vocation à s'appliquer.

B. Les présomptions d'existence d'un fait

250- À l'instar des présomptions de qualification d'un fait, les présomptions d'existence concernent soit un transfert indirect de bénéfices (**1**), soit une distribution de revenus (**2**).

1- Les présomptions d'existence d'un transfert indirect de bénéfices

251- L'article 209 B du CGI constitue un mécanisme « anti-abus » dérogeant au principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés. La conception mondialiste de cet article vise à réprimer tout montage aboutissant à imposer un bénéfice à l'étranger moins lourdement qu'en France. Dans l'arrêt Schneider Electrics[757], le Conseil d'État affirme que les dispositions de l'article 209 B du CGI ont pour objet de permettre l'imposition en France des bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger et non des distributions de bénéfices réputés opérés

[753] LPF, art. L. 66 et L. 73
[754] CE, plén., 27 juill. 1984, n° 34588, *SA Renfort Service*, op. cit.
[755] Fabre, concl. sous CE, 5 mars 1975, n° 93330, Dr. fisc. 1975, n° 18, comm. 642
[756] CE, 5 mars 1999, n° 140779, *Valeri* : Dr. fisc. 2000, n° 5, comm. 46, concl. F. Loloum
[757] CE, 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electrics*, op. cit.

par cette société étrangère à son actionnaire résidant en France. La présomption de l'article 209 B du CGI ne trouve à s'appliquer que si l'administration fiscale démontre le caractère privilégié du régime fiscal auquel est soumise la filiale[758]. Les bénéfices issus de l'activité exercée à l'étranger vont être attraits dans le champ de l'impôt sur les sociétés dès lors que la filiale peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française. L'article 209 B du CGI n'instaure qu'une présomption simple. Il appartient au contribuable d'apporter la preuve de l'effectivité de l'activité exercée par la filiale étrangère. La preuve négative que l'entreprise doit apporter consiste à démontrer que l'implantation à l'étranger n'a pas principalement pour objet et pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un État à fiscalité privilégiée afin d'éviter l'impôt français. Partant, la société doit s'attacher à produire tous les éléments matériels et quantitatifs de nature à permettre une comparaison objective entre le montant du gain résultant des avantages fiscaux découlant de l'implantation et celui tenant aux avantages d'autres natures. Il ne s'agit alors que de préciser la motivation de la société française, ayant présidé à son choix d'implantation laquelle devra démontrer qu'elle n'a pas eu pour « *principale intention* »[759] de localiser les bénéfices dans un État ou un territoire non coopératif. À défaut de preuve contraire, les bénéfices des sociétés étrangères sont présumés constituer des revenus de capitaux mobiliers pour la société française, à proportion de sa participation dans l'entité étrangère. Une telle requalification permet d'assurer la conformité du dispositif français au droit conventionnel. Elle traduit également un changement de logique, passant d'une logique de mondialité-sanction à une logique de distribution fictive.

2- Les présomptions d'existence d'un revenu distribué

252- L'article 109-1, 1° du CGI pose une présomption d'existence de bénéfices distribués. Dans ce cas précis, le législateur opère par simple déduction. Il part du postulat que si les bénéfices n'ont pas été incorporés au capital ou mis en réserve, ils ont nécessairement été distribués. La portée de l'article est précisée par les dispositions des articles 110 du CGI et 47 de l'annexe II au CGI. Il peut être déduit de la combinaison de ces articles que les sommes réintégrées dans les bénéfices de la société constituent des revenus distribués. La présomption de distribution a une portée générale en ce qu'elle s'applique aux bénéfices transférés, sans distribution apparente, aux associés et actionnaires voire à des tiers.

[758] CE, 21 nov. 2011, n° 325214, *SA Société industrielle et financière de l'Artois* et n° 327207, *Sté Compagnie des Glénans* : Dr. fisc. 2012, n° 5, comm. 128, concl. P. Collin, note Ph. Durand
[759] BOI-INT-DG-20-50, 12 sept. 2012, § 280

253- L'article 111 du CGI explicite les dispositions de l'article 109 dudit code. Le champ d'application de l'article 111, c du CGI recoupe celui de ce second article sans toutefois se confondre car il constitue une base légale autonome d'imposition des distributions. L'article 111, c du CGI dresse une liste énumérative mais non exhaustive des revenus réputés distribués. Aussi, sont *a priori* qualifiées de revenus distribués les charges réintégrées dans le bénéfice imposable sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion et effectivement désinvesties, mais également la fraction excédentaire des rémunérations excessives versées par la soociété à ses dirigeants et salariés au sens de l'article 39 du CGI, les dépenses somptuaires de l'article 39-4 du CGI ainsi que les intérêts excessifs versés par la société sur le fondement des articles 39-1, 3° et 212 du CGI.

254- Le mécanisme de l'article 111, c du CGI est enclenché dès lors que l'avantage présente un caractère dissimulé, volontairement ou non. Se trouvent donc visées deux hypothèses : les distributions camouflées et les distributions occultes. Dans un arrêt du 14 juin 1963, le Conseil d'État affirme que l'administration peut, sur le fondement de l'article 111, c du CGI, « *regarder comme des bénéfices distribués, pour l'assiette de l'impôt applicable à ceux qui en ont bénéficié, les avantages occultes qui leur ont été consentis par la société, même si lesdits avantages ont en fait échappé à l'impôt sur les sociétés* »[760]. Quel que soit son bénéficiaire ou le résultat de la société, tout avantage non comptabilisé perd son caractère déductible des résultats imposables de la société distributrice et donne lieu à imposition entre les mains de son bénéficiaire dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Le lien entre le caractère occulte de l'avantage et l'inscription comptable a été explicité à propos des avantages en nature accordés par une société à son personnel, en particulier aux dirigeants. Doivent être imposées comme avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du CGI, les dépenses effectivement exposées et concourant au financement d'un avantage en nature n'ayant pas été explicitement inscrit en comptabilité, en méconnaissance des dispositions de l'article 54 *bis* dudit code[761]. Par exemple, la prise en charge par une société des loyers de l'appartement constituant la résidence principale du dirigeant et mis à la disposition de la société est qualifiée d'avantage occulte dans la mesure où la société n'a pas inscrit explicitement en comptabilité la nature et la valeur de cet avantage[762]. Dès lors, cet avantage occulte est imposable dans les mains du bénéficiaire au titre de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, alors même qu'il aurait été consenti dans l'intérêt de la société. Les jurisprudences relatives d'une part aux avantages en nature accordés au personnel et d'autre part aux avantages occultes résultant d'une majoration ou

[760] CE, 14 juin 1963, n° 59688, *Colombier* : Dr. fisc. 1963, n° 31-36, comm. 739
[761] CE, 26 janv. 2011, n° 331342, *Sté Seyfert SAS* : Dr. fisc. 2011, n° 20, comm. 347, concl. N. Escaut ; RJF 2011, n° 421 ; BDCF 4/11, n° 43, concl. N. Escaut
[762] CE, 10 déc. 2010, n° 308189, *Meyneng*, op. cit.

d'une minoration du prix de cession d'un bien se distinguent quant à la nécessité de caractériser l'élément subjectif de la libéralité. L'opération d'acquisition à prix majoré, sans que l'écart de prix ait une contrepartie, dissimule deux opérations distinctes : le paiement à son prix normal d'une acquisition et une libéralité correspondant à l'écart de prix injustifié. En conséquence, une telle opération doit faire l'objet d'une double écriture : une écriture d'actif pour la partie correspondant au prix normal de l'acquisition et une écriture de charge pour l'écriture correspondant à la libéralité. Comme le souligne le Commissaire du gouvernement Gilles Bachelier, « *l'administration redonne donc à l'opération son véritable caractère en procédant à sa requalification en deux opérations distinctes et, dès lors que la comptabilisation de ladite opération n'a pas fait connaître la libéralité qui se dissimulait derrière elle, cette libéralité camouflée est par essence une opération occulte et l'avantage consenti qui n'est pas individualisé en comptabilité est un avantage occulte au sens de l'article 111 c* »[763]. La requalification de l'opération révèle l'appauvrissement de la société et fera alors apparaître son caractère occulte. Ceci conduit à la prise en considération d'un élément objectif résultant de la constatation d'un écart de prix par rapport à la valeur vénale et d'un élément subjectif fondé sur l'intention des parties de réaliser à due concurrence une libéralité. Ce dernier élément n'est pas pris en compte en matière d'avantages en nature accordés au personnel puisque l'opération ne subit aucune requalification, le rehaussement portant sur la contestation du montant retenu en charges par la société.

255- Conclusion section 2. Dans la mise en œuvre de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, le législateur interne peut édicter des présomptions à vocation fiscale en vue d'éviter des transferts indirects de bénéfices ou des distributions irrégulières de bénéfices. Cependant, il peut être encadré dans son action par le droit de l'Union européenne, en particulier le principe de proportionnalité des mesures. En ce sens, il ne peut édicter des présomptions générales de fraude fiscale.

[763] G. Bachelier, concl. sous CE, 28 févr. 2001, n° 199295, *M. Thérond*, Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 592

Conclusion chapitre I

256- Les finalités propres au droit fiscal que sont le principe de neutralité fiscale et l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales conduisent à l'instauration de disqualifications fiscales légales. Ces disqualifications démontrent l'emprise de la volonté du législateur dans son rôle de qualificateur et l'instrumentalisation des qualifications par le droit fiscal. Cependant, cette instrumentalisation n'est pas propre au droit fiscal. En effet, les procédés techniques utilisés pour mettre en œuvre les finalités fiscales particulières sont des procédés classiques de politique juridique se retrouvant dans l'ensemble des branches du Droit. Simplement, elles sont soumises aux finalités propres du droit fiscal et peuvent créer des divergences quant à la qualification de certaines situations considérées comme anormales tant d'un point de vue incitatif que d'un point de vue dissuasif.

CHAPITRE II- LA LOGIQUE PROPRE AU DROIT FISCAL

257- La taxe sur la valeur ajoutée est de plus en plus sensible à une analyse purement économique des rapports de droit. Cette tendance s'explique par la nature même de la taxe sur la valeur ajoutée, à savoir un impôt général sur la consommation. L'analyse purement économique de la taxe sur la valeur ajoutée est particulièrement saillante en matière de qualification des opérations économiques. Cependant, l'approche économique n'est pas propre à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle se retrouve également en matière de contribution foncière des entreprises. Celle-ci a pour objet d'imposer la capacité contributive de l'entreprise. Or cette notion revêt une forte connotation économique[764]. La convergence d'approche de ces deux impositions conduit à délaisser une analyse strictement juridique des opérations. De cette différence d'analyse en résulte une remise en cause des classifications juridiques classiques. L'imposition du bénéfice n'échappe pas à cette tendance. Reposant sur le droit comptable, la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise suppose d'appréhender le bénéfice, non plus comme un simple revenu au sens juridique du terme, mais comme un enrichissement. Cette logique économique globale du droit fiscal conduit à aborder les notions de droit substantiel sous un nouvel angle (**Section 1**) et à s'interroger sur la notion même de « revenu » (**Section 2**).

Section 1- L'analyse économique des qualifications de droit substantiel

258- L'analyse économique du droit raisonne en termes pécuniaires et semble remettre en cause la distinction des droits patrimoniaux et des droits extra-patrimoniaux voire, d'une manière générale, les catégories juridiques existantes[765]. Le droit fiscal est un exemple parfait de droit mettant en œuvre une analyse économique des notions juridiques. Ne saisissant que des flux économiques, il n'aborde pas les opérations juridiques d'une manière statique mais d'une manière dynamique. Ceci emporte une analyse économique du droit des obligations (**§1**) et du droit des biens (**§2**).

---

[764] B. Plagnet, *Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale*, in *Constitution et Finances publiques*, Études en l'honneur de Loïc Philip, préf. P. Joxe, Economica, 2005, pp. 529 à 540, n° 4, p. 530

[765] Ch. Atias, *La distinction du patrimonial et de l'extra-patrimonial et l'analyse économique du droit*, RRJ 1987, pp. 477 à 496

§1- L'analyse économique du droit des obligations

259- La nature fiscale d'une opération juridique revêt un caractère déterminant quant au fait générateur et à l'exigibilité de la TVA (**B**), mais aussi quant aux règles de rattachement des créances et des dettes à un exercice comptable en matière de bénéfices industriels et commerciaux (**A**).

A. L'analyse économique des opérations imposables en matière d'imposition des bénéfices

260- La jurisprudence du Conseil d'État affirmait que les créances devaient être comptabilisées en produits dès lors qu'elles étaient acquises, c'est-à-dire rattachées à l'exercice au cours duquel l'entreprise a conclu le contrat générateur de créances[766]. Cette règle avait pour conséquence d'imposer des bénéfices virtuels car l'entreprise devait rattacher à son résultat le produit correspondant à la créance, alors même qu'aucune opération n'avait été réalisée. Cette jurisprudence était critiquée sur deux points. En premier lieu, bien qu'elle fut justifiée au regard de l'article 38-2 du CGI définissant le bénéfice comme une variation d'actif net, elle n'était pas conforme aux dispositions de l'article 38-1 du CGI. En second lieu, elle introduisait une divergence entre le droit comptable et le droit fiscal en ce qu'elle reposait sur une confusion entre la naissance de la créance et la réalisation du bénéfice. Le Conseil d'État revînt sur cette solution par un arrêt du 7 mars 1979[767] en estimant que le critère de rattachement des créances aux résultats de l'exercice n'est plus la signature du contrat mais l'exigibilité de la créance. Le législateur paracheva l'alignement des solutions fiscales sur les solutions comptables par l'édiction de l'article 38-2 *bis* du CGI[768]. Cet article consacre l'exécution du contrat comme critère de la créance acquise et une analyse économique des opérations génératrices de revenus[769]. Ce faisant, le droit fiscal retient une analyse économique des notions de « prestation de services » (**1**) et de « vente de stock » (**2**).

[766] CE, 18 juin 1971, n° 77988 : Dr. fisc. 1971, n° 46, comm. 1539
[767] CE, plén., 7 mars 1979, n°s 4884 et 7593 : RJF 1979, n° 194, chron. J.-F. Verny, p. 113
[768] L. fin. 29 déc. 1978, n° 78-1239, art. 84 : Dr. fisc. 1979, n° 2-3, comm. 52
[769] D. Gutmann, *La date de naissance des créances en droit fiscal*, LPA 2004, n° 224, p. 35

1- L'analyse économique des prestations de services

261- Avant la réforme de 1979, le juge fiscal mettait l'accent sur le mode de rémunération des services. Les encaissements étaient imposés immédiatement si l'exécution devait se prolonger sur les exercices ultérieurs. Ce critère est écarté au profit du mode d'exécution des services. Dorénavant, il importe peu que la rémunération prenne la forme d'un versement forfaitaire effectué à la date de conclusion du contrat, de versements échelonnés ou d'un versement unique reporté à la date d'achèvement de la prestation. Le législateur distingue entre les prestations discontinues mais à échéances successives (**a**) et les prestations continues (**b**).

a) La qualification de prestations discontinues mais à échéances successives

262- La notion de prestation discontinue à échéances successives correspond aux contrats à exécution successive. Sont qualifiés de prestations discontinues à échéances successives les « *contrats conclus pour plusieurs années par lesquels le prestataire s'engage à fournir un certain nombre de services dans des circonstances bien déterminées* »[770]. Juridiquement, elles correspondent aux contrats-cadres. Les échéances successives concernent l'exécution des prestations et non le versement des rémunérations. Le Conseil d'État affine la définition de la prestation discontinue mais à échéances successives dans un arrêt du 10 janvier 2005. Il estime que « *pour déterminer si l'activité d'une entreprise relève du champ d'application des dispositions relatives aux prestations discontinues mais à échéances successives, il convient de rechercher si les conditions de l'activité de cette entreprise permettent d'identifier des phases distinctes correspondant à des prestations individualisables et effectivement exécutées ; […] si le fait que les prestations de cette entreprise ont fait l'objet d'une facturation spécifique et de paiements distincts peut être considéré comme un indice de l'existence de prestations discontinues mais à échéances successives, cette circonstance ne saurait être considérée comme une condition nécessaire de leur existence* »[771]. Constituent de telles prestations les travaux d'ingénierie[772] ou les prestations offertes par un cabinet d'expertise comptable[773]. Il peut parfois être délicat de faire la distinction entre une prestation discontinue mais à échéances successives et une prestation continue. Le critère de la facturation est insuffisant à caractériser une prestation discontinue mais à échéances successives et peut conduire à un conflit de qualifications avec la

[770] M. Cozian, *La méthode la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises)*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., pp. 89 à 109, n° 51, p. 103
[771] CE, 10 janv. 2005, n° 253490, *SA Cabinet JG Bez* : Dr. fisc. 2005, n° 23, comm. 460, concl. L. Olléon ; RJF 2005, n° 298 ; BDCF 2005, n° 40, concl. L. Olléon ; RDC 2005, n° 4, p. 1175, note D. Gutmann
[772] CE, 19 juin 1989, n°s 58246 et 59828, *SA OTH Loire-Bretagne* : Dr. fisc. 1989, n° 43, comm. 1955 ; RJF 1989, n° 928, concl. M. de Saint-Pulgent, p. 464 : Dr. fisc. 1989, n° 43, comm. 1955
[773] CE, 10 janv. 2005, n° 253490, *SA Cabinet JG Bez*, op. cit.

notion de prestation continue. En cas de conflit, il convient de se référer aux avantages économiques procurés aux bénéficiaires des prestations[774].

b) La qualification de prestation continue

263- La notion de prestation continue ne renvoie pas à un type de contrat connu. L'article 38-2 *bis* du CGI évoque « *les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts et des loyers* ». Ces prestations correspondent essentiellement aux contrats de bail et aux contrats de prêt. Cependant, l'adverbe « notamment » laisse ouverte la possibilité de qualifier en prestation continue d'autres contrats. À cet égard, sont qualifiés de prestation continue les contrats d'assurance, les contrats de garantie et d'entretien[775], les prestations offertes aux titulaires de carte bancaire[776] ou accréditive[777], l'activité de gestion des dossiers de sinistres[778], les droits d'entrée[779] ou encore les contrats de fourniture de bière[780]. Le juge fiscal se place d'un point de vue économique pour déterminer si une prestation présente un caractère continu. La qualification de prestation continue repose sur le caractère continu de l'obligation[781]. Le critère de qualification est l'objet du contrat[782]. Seules importent les caractéristiques de la prestation. Ceci suppose dès lors d'analyser les obligations contractuelles[783]. Les modalités de rémunération demeurent sans influence sur la qualification de prestation continue. Néanmoins, la circonstance que la prestation soit continue n'implique pas par elle-même, qu'elle soit effectuée avec une intensité constante pendant toute la durée de son exécution et que sa rémunération doive être rattachée de manière linéaire, *prorata temporis*, aux exercices durant lesquels cette exécution se poursuit[784]. L'inégalité des loyers stipulés est réputée correspondre à une inégalité dans la valeur de la prestation fournie. Il ne peut en aller autrement que s'il résulte de l'instruction que la répartition des loyers ne rend pas compte

774 CE, 28 déc. 2012, n° 339927, *SARL The Race Event* : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 188, concl. F. Aladjidi
775 CE, 21 juin 1995, n° 144450, *Sté Champel Allaigre Sorets* : RJF 1995, n° 954, chron. G. Goulard, p. 555 ; CE, 7 juin 2000, n° 199344, *SARL moderne de télévision et de son (CMTS)* : Dr. fisc. 2000, n° 49, comm. 965, concl. G. Bachelier ; RJF 2000, n° 1049
776 CE, 24 mai 2000, n°s 209699 et 20989, *CRCAM Normand* : Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 9, concl. L. Touvet
777 CE, 7 juin 2000, n° 196758, *Sté Diners Club de France et Sté Diners Club International* : Dr. fisc. 2000, n° 49, comm. 965, concl. G. Bachelier ; RJF 2000, n° 1050
778 CE, 11 avr. 2008, n° 279786, *M. Canonne* (1ère esp.) : Dr. fisc. 2008, n° 21, comm. 331
779 CE, 14 avr. 2008, n° 293577, *Sté GSML* (2ème esp.) : Dr. fisc. 2008, n° 21, comm. 331 ; RJF 2008, n° 777
780 CE, 20 juin 2006, n° 266796, *Mme Lovato* : Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 75, concl. S Verclytte
781 J. Turot, *Le fisc et la peau de l'ours*, RJF 1991, chron. p. 319 et s., spéc. p. 324
782 V. sur ce point : J.-F. Overstake, *Essai de classification des contrats spéciaux*, op. cit.
783 A. Colmet-Daage et H. Bidaud, *Qualification des prestations de services. – Les enseignements à tirer de la jurisprudence*, Dr. fisc. 1998, n° 19, 100191
784 CE, 29 nov. 2000, n°s 192100 à 192110, *SA Unifimo* : Dr. fisc. 2002, n° 5, comm. 62, concl. E. Mignon ; CE, 28 déc. 2012, n° 339927, *SARL The Race Event*, op. cit. : Cet arrêt étend la solution de 2000 aux prestations discontinues mais à échéances successives.

correctement de la valeur de la prestation, laquelle est fonction de l'obligation pesant sur le prestataire et de l'avantage économique retiré par le preneur[785]. Ainsi est mise en exergue une présomption d'équilibre contractuel entre la prestation effectuée et le prix obtenu. L'administration fiscale doit rechercher, pour renverser la présomption d'équilibre contractuel, si l'inégalité des loyers stipulés dans les contrats de crédit-bail reflète l'inégalité de la valeur des prestations fournies au crédit-preneur.[786]

264- La qualification des contrats noués dans un cadre triangulaire soulève plus de difficultés. S'agissant des opérations de crédit gratuit, le Conseil d'État estime que de telles opérations constituent une prestation continue car elles se poursuivent pendant toute la durée du prêt[787]. De même, en matière de prestations de suivi de placement, le juge les qualifie de prestations continues. Il dissocie nettement la prestation de placements des bons de la prestation de suivi des placements. La commission versée constitue la rémunération d'une prestation continue car elle a pour but d'inciter la caisse régionale à convaincre les clients de conserver leurs placements jusqu'à une date très proche de l'échéance[788]. Bien qu'en principe, les modalités de rémunérations demeurent sans influence sur la qualification de prestation continue, le juge prend en considération le mode de calcul des rémunérations afin de distinguer entre les deux prestations. Il apparaît que les modalités de calcul de la rémunération jouent un rôle substantiel en ce domaine. La qualification de prestations intervenant dans un cadre triangulaire en prestation continue consacre la logique économique permettant « *de rapprocher les produits des charges et des risques que supporte celui qui effectue la prestation* »[789]. Surtout, une telle qualification est conforme à l'objectif poursuivi par le législateur. Le juge analyse l'opération triangulaire dans son économie globale et non opération juridique par opération juridique. De telles jurisprudences suscitaient des interrogations sur la pertinence de la qualification des contrats de caution en prestation instantanée.

265- Le Conseil d'État jugeait que les commissions rémunéraient le service rendu par la caution au débiteur consistant en l'octroi d'une garantie[790]. Ce service devait être regardé comme totalement rendu lors de la signature du contrat et la commission immédiatement rattachée à l'exercice. Ce faisant, le juge fiscal adoptait une analyse strictement civiliste du contrat de caution.

---

785 CE, 18 mai 2005, n°s 261623 et 261791, *Banque populaire Loire et Lyonnais* : Dr. fisc. 2005, n° 36, comm. 571, concl. F. Donnat ; RJF 2005, n° 817 ; RDC 2005, n° 4, p. 1175, note D. Gutmann

786 CE, 16 févr. 2011, n° 315625, *Sté Toulouse Services Véhicules Industriels (TSVI)* : Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 299, note P. Fumenier

787 CE, 7 juin 2000, n° 208935, *SA Cofinoga* : Dr. fisc. 2000, n° 49, comm. 965, concl. G. Bachelier ; RJF 2000, n° 1051

788 CE, 15 févr. 1999, n° 172643, *CRCAM du Gard* : Dr. fisc. 1999, n° 19, comm. 386, concl. G. Bachelier ; CE, 24 mai 2000, n° 185647, *CRCAM du Midi* : Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 937. – V. sur ce point : E. Mignon, *L'article 38-2 bis du CGI et le bel âge de la vie*, RJF 1999, chron. p. 83

789 E. Mignon, *Prestations continues : la logique économique l'emporte*, RJF 2000, chron. pp. 667 à 671, spéc. p. 668

790 CE, 1er févr. 1995, n° 131940, *SA Caisse de garantie mutuelle pour le crédit et le crédit-bail* : Dr. fisc. 1995, n° 13, comm. 624, concl. G. Bachelier ; RJF 1995, n°298 ; BDCF 1995, n° 49, concl. G. Bachelier

Cependant, l'analyse civiliste se révèle insuffisante car elle repose sur une confusion entre la date de conclusion et la date d'exécution du contrat[791]. Surtout, elle méconnaît la dimension économique du contrat de cautionnement. En effet, la commission rémunère un risque que le prestataire assume durant la période de garantie. Le contrat de cautionnement ne saurait dès lors s'analyser en une prestation instantanée mais en une prestation continue. Par l'arrêt du 8 mars 2002[792], la Haute juridiction administrative consacre cette qualification. Il estime que l'obligation contractée par la caution et justifiant la commission perçue par elle s'étend sur toute la durée couverte par le contrat de caution. Par application de l'article 38-2 *bis* du CGI, alors même que l'octroi d'une caution permet à son bénéficiaire de réaliser l'opération nécessitant cette caution dès la délivrance de celle-ci, la commission de caution doit être prise en compte au fur et à mesure de l'exécution de la prestation de garantie à laquelle s'est engagée la caution. En conséquence, les commissions perçues ne peuvent être regardées comme acquises dès la conclusion du contrat mais doivent être rattachées aux exercices d'exécution des contrats de caution auxquelles elles correspondent.

2- L'analyse économique des ventes de stock

266- Sont exclues du champ d'application des dispositions de l'article 38-2 *bis* du CGI les cessions d'immobilisations pour lesquelles la créance est considérée comme acquise au jour de l'échange des consentements conformément à l'article 1583 du Code civil.

267- S'agissant des ventes et opérations assimilées, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des acomptes reçus doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens. Toutefois, l'article 38-2 *bis* du CGI ne définit pas la notion de livraison de biens. Cette notion est susceptible de deux acceptions. Dans une acception matérielle, elle s'entend de la remise physique des biens entre les mains de l'acheteur. Dans une acception juridique, elle se définit par renvoi à la notion juridique de « délivrance ». L'administration fiscale et le juge fiscal définissent le rattachement du produit par référence à cette notion. La livraison d'un bien doit s'entendre de la délivrance de ce bien au sens de l'article 1604 du Code civil[793]. La délivrance s'entend alors du « *transport de la chose en la puissance et la possession de l'acheteur* ». Toutefois, le renvoi au droit civil est insatisfaisant dans la mesure où le Code civil se borne à énumérer les

[791] M. Cozian, *La méthode la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises)*, op. cit. , n° 55, p. 104 ; O. Fouquet, *Le rattachement aux exercices des commissions de caution*, Rev. adm. 1995, n° 284, p. 151
[792] CE, 8 mars 2002, n° 199468, *Banque française de crédit coopératif* : Dr. fisc. 2002, n° 38, comm. 704, concl. J. Courtial
[793] CE, 4 mars 1991, n° 97595, *H. de Bouard* : RJF 1991, n° 431, chron. J. Turot, p. 319 ; BOI-BIC-BASE, 20-10-20121204, n° 90

procédés par lesquels peut être réalisée la délivrance. Pour les immeubles, l'article 1605 du Code civil considère que l'obligation de délivrer est remplie de la part « *du vendeur lorsqu'il a remis les clefs, s'il s'agit d'un bâtiment ou lorsqu'il a remis les titres de propriété* ». Quant aux meubles, la délivrance s'opère « *ou par la tradition réelle, ou par la remise des clefs des bâtiments qui les contiennent, ou même par le seul consentement des parties, si le transport ne peut pas s'en faire au moment de la vente, ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre* »[794]. La liste fournie par l'article 1606 du Code civil est indicative et laisse la délivrance à la volonté des parties. Néanmoins, cet article doit être interprété à la lumière des textes du Code civil lesquels distinguent entre l'obligation de livrer et la livraison elle-même. En effet, l'article 1138 dudit Code dispose que « *l'obligation de livrer la chose est parfaite par le seul consentement des parties contractantes* ». En d'autres termes, la livraison s'entend non pas du transport de la chose vendue mais de l'obligation de livraison. Cette obligation est considérée comme étant exécutée au moment de la conclusion du contrat, peu important que la livraison ne soit pas opérée. L'article 1138 du Code civil distingue, en conséquence, entre l'obligation de livraison et la livraison en tant que fait matériel. Juridiquement, la livraison s'entend donc d'un fait matériel, indépendant de l'obligation de donner[795].

268- Les principes régissant l'exigibilité de la TVA recoupent partiellement ceux régissant le rattachement temporel du revenu. Par exemple, une livraison a un double effet : elle est l'événement justifiant l'imposition du revenu mais aussi l'événement déclenchant l'exigibilité de la TVA. Néanmoins, la notion de livraison de biens diffère dans ces deux domaines. Alors que la notion juridique de délivrance constitue la clé de rattachement des produits en matière de bénéfices industriels et commerciaux, la notion de livraison de biens adoptée en matière de TVA est plus large et repose sur une analyse économique du transfert de propriété.

B. L'analyse économique des opérations imposables en matière de TVA

269- S'agissant des livraisons de biens, le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée se produit lorsqu'intervient le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire. La détermination du fait générateur suppose que l'opération soit qualifiée de livraison de biens au sens de l'article 256-II du CGI. Au terme de cet article, la livraison de biens s'entend comme « *le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ». Selon l'administration fiscale, il convient de faire application des règles du droit privé[796]. Le plus souvent, la livraison de biens

[794] C. civ., art. 1606
[795] V. en ce sens : J. Schmidt et E. Kornprobst, *Les créances sur la clientèle et les bénéfices soumis aux BIC et à l'impôt sur les sociétés*, Dr. fisc. 1980, n° 1, 100001 ; N. Catala, *La nature juridique du paiement*, Thèse Paris, 1960, n° 47, p. 35
[796] BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, § 40

coïncide avec la notion juridique de vente. Celle-ci est réputée parfaite lorsque les parties se sont mises d'accord sur la chose et sur le prix conformément aux dispositions de l'article 1583 du Code civil. Cependant, la notion de livraison de biens est plus large que la vente dans la mesure où est également visée la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat de location, d'une vente à tempérament ou avec clause de réserve de propriété[797]. Dans ces hypothèses, l'élément constitutif de la livraison de biens est la remise matérielle du bien et non le transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire. Il en résulte que le droit de propriété peut être transmis indépendamment de la chose sur laquelle il porte. La remise matérielle de la chose à l'acheteur fait l'objet d'une obligation particulière du vendeur : l'obligation de délivrance. Dans une rédaction ambiguë, le Code civil associe l'obligation de transférer la propriété et l'obligation de livrer. Or s'obliger à livrer ne consiste pas seulement à effectuer une livraison. En effet, « *l'obligation de livrer est un genre auquel se rattache l'obligation de délivrer qui est une espèce propre à certains contrats dont la vente* »[798]. L'obligation de délivrance doit, en conséquence, être distinguée de l'obligation de transférer la propriété. La délivrance suppose le transfert de la maîtrise essentiellement matérielle de la chose, le transfert à l'acheteur de la possession du bien. L'administration fiscale et le juge fiscal interne retiennent une approche strictement juridique dans la mesure où ils interprètent la notion de transfert du pouvoir de disposer à l'aune de la notion de délivrance. Toutefois, la question se pose de savoir si une telle interprétation ne heurte pas l'approche européenne de la notion de transfert du pouvoir de disposer.

270- Dans un arrêt du 8 février 1990, la Cour de justice de l'Union européenne précise que le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire s'entend de « *toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle en était le propriétaire* »[799]. La loi du 17 juillet 1992[800] transposant l'article 5-1 de la 6ème directive et modifiant les articles 256 et 269 du CGI abandonne l'approche strictement juridique de la notion de livraison de biens et consacre une telle analyse. La livraison d'un bien s'entend dorénavant comme le transfert du pouvoir de disposer, en fait, d'un bien meuble corporel ou immeuble, comme un propriétaire. Le juge européen affirme de manière constante que « *la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable* »[801].

---

797 CGI, art. 256-II, 3°

798 F. Collart Dutilleul et Ph. Delebecque, *Contrats civils et commerciaux*, Dalloz, 9ème éd., 2011, n° 225, p. 191

799 CJCE, 8 févr. 1990, aff. C-320/88, *Shipping and Forwarding Entreprise Safe BV* : Dr. fisc. 1990, n° 23, comm. 1203 ; RJF 4/90, n° 504 ; CJCE, 6 févr. 2003, aff. C-185/01, *Auto Lease Holland* : Dr. fisc. 2003, n° 22, comm. 421; CJCE, 14 juill. 2005, aff. C-435/03, *British American Tobacco International et Newman Shipping & Agency Company* : Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 307

800 L. n° 92-677, 17 juill. 1992

801 CJCE, 14 juill. 2005, aff. C-435/03, *British American Tobacco International et Newmann Shipping & Agency Company* : Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 307

Une telle conception est conforme à la finalité visant à fonder le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée sur une définition uniforme des opérations taxables. La Cour de justice de l'Union européenne pose qu'il appartient au juge national d'apprécier, au cas par cas, s'il y a transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire. Or l'analyse des circonstances de faits se fera au regard de la notion interne de livraison de biens et, en particulier, au regard des modalités de la délivrance. L'idée d'un transfert du pouvoir de disposer d'un bien peut reposer sur un simple acte matériel de disposition. C'est parce que l'acquéreur a le pouvoir de disposer matériellement du bien qu'il peut se comporter, en fait, comme un propriétaire. En d'autres termes, est considéré comme livraison de biens tout transfert de la propriété économique. Or, comme il a été affirmé précédemment, d'un point de vue strictement juridique, la livraison s'entend d'un fait matériel, indépendant de l'obligation de donner[802]. Dans cette perspective, la notion interne de livraison de biens coïncide avec la notion européenne. À une analyse juridique de la livraison succède une analyse économique permettant l'insertion de la notion de propriété économique en droit interne.

271- Bilan. La classification juridique des contrats spéciaux est, paradoxalement, adaptée à la logique économique du droit fiscal, en particulier s'agissant de la distinction entre contrat à exécution instantanée et contrat à exécution successive. Au sein de cette catégorie, le législateur opère un affinement des classifications afin de déterminer le fait générateur de l'imposition du bénéfice et de la déduction des charges. Une telle nécessité se retrouve également en matière de TVA. En matière de livraisons de biens, le fait générateur de la TVA est constitué par le transfert du pouvoir de disposer. Dès lors, la livraison de biens revêt une acception plus large que la notion de contrat de vente car elle vise toute convention emportant le transfert du pouvoir de disposer en fait comme un propriétaire. Le critère de qualification de la livraison de biens adopté par le juge européen emporte une perturbation du droit des contrats spéciaux mais aussi du droit des biens.

§2- L'analyse économique du droit des biens

272- En matière de taxe sur la valeur ajoutée, le juge européen adopte une approche économique de la propriété en visant le transfert du pouvoir de disposer d'un bien, en fait, comme un propriétaire. Cette approche heurte la tradition juridique française relativement à la propriété. Cependant, la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas le seul domaine du droit fiscal retenant une telle logique économique. La contribution foncière des entreprises et l'imposition des bénéfices

[802] V. en ce sens : N. Catala, *La nature juridique du paiement*, op. cit., n° 47, p. 35

n'échappent pas à ce constat. Renouveler l'analyse de la notion de propriété en fonction de la logique économique du droit fiscal (**A**) conduit, inéluctablement mais nécessairement, à procéder de manière identique à propos de la notion de « bien » dans la mesure où la propriété, en tant que moyen d'appropriation, constitue un critère du bien (**B**).

A. L'analyse économique de la notion de propriété

273- Selon l'article 544 du Code civil, « *la propriété est le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue* ». La propriété est définie comme un droit direct établissant une relation entre une personne et une chose. Cette conception renvoie à un pouvoir matériel et absolu de la personne sur la chose. Droit réel par excellence, le droit de propriété confère trois pouvoirs à son titulaire, propres à lui assurer la maîtrise de la chose : l'*usus* – le pouvoir de l'utiliser –, le *fructus* – le pouvoir d'en jouir – et l'*abusus* le pouvoir d'en disposer. La disposition a pour rôle de désigner le bénéficiaire de la valeur. Elle se définit comme le pouvoir matériel consistant dans le droit d'accomplir sur la chose tous les actes physiques affectant sa substance ou son existence. L'*abusus* représente « *l'essence* »[803] de la propriété. *Abusus* et exclusivisme sont intrinsèquement liés. Seul le propriétaire détient un pouvoir exclusif sur la chose et ne saurait subir la concurrence de tiers. Or le pouvoir exclusif du propriétaire sur la chose fait, à l'heure actuelle, l'objet d'une remise en cause doctrinale. Monsieur le Professeur Frédéric Zenati-Castaing, s'appuyant sur la conception romaine de la propriété[804], propose une rénovation de ce concept juridique. La propriété se confond avec le pouvoir sur la chose et s'entend d'un rapport direct à l'objet de propriété, une « *propriété puissance* »[805]. Dès lors, l'auteur affirme que la propriété ne se réduit pas à l'addition des prérogatives et caractères de la propriété telle que l'entend l'article 544 du Code civil. Cette affirmation emporte deux conséquences : l'exercice de ces prérogatives ne serait que la manifestation de la véritable substance de la propriété et la propriété ne cesserait pas d'exister en l'absence de cet exercice. Il s'ensuit que la propriété composerait le droit d'exclure un tiers des

---

[803] J. Rochfeld, *La propriété (notion n° 5)*, in *Les grandes notions du droit privé*, PUF, 1ère éd., 2011, n° 5, p. 283

[804] En droit romain, la propriété existe seule. Elle est la domination – le *dominium* – de l'homme sur la chose. Ainsi représente-t-elle un pouvoir direct sans qu'il soit nécessaire de faire un détour par un droit de propriété. Au Moyen-Age, la propriété devient un droit au sens d'une « *relation médiate* » ou d'un « *pouvoir organisé au rapport social* » (A.-M. Patault, *Regard historique sur l'évolution du droit des biens. Histoire de l'immeuble corporel*, in *L'évolution contemporaine du droit des biens*, 3èmes journées Savatier 1990, PUF, 1991, p. 4). La qualité de propriétaire suppose alors remplies trois conditions : une personne, une chose et un droit les reliant. Ce droit porte sur les utilités de la chose. Ainsi est-il admis qu'il puisse y avoir sur un même bien une superposition de pouvoirs simultanés portant sur chacune des utilités qu'un bien peut offrir. Dans cette conception, la propriété devient une « *propriété jouissance* » et n'est plus marquée par l'emprise du corpus d'une chose mais par le bénéfice d'une utilité.

[805] F. Zenati-Castaing, *Essai sur la nature juridique de la propriété*, Thèse Lyon, 1981, n° 134 et s., p. 191 et s.

usages d'un bien[806] mais aussi le « *pouvoir d'exclure* »[807] protégé par le droit. Si, en droit fiscal, la notion de propriété économique semble reposer des critères particuliers (**1**), il est possible de mettre en exergue un critère juridique : celui de l'utilité (**2**).

1- Les critères fiscaux de l'appropriation

274- Les critères fiscaux de l'appropriation varient en fonction des impositions en cause. Alors qu'en matière de contribution économique territoriale, l'appropriation repose sur le critère économique de la disposition matérielle (**a**), en matière d'imposition des bénéfices, est retenu le critère comptable du contrôle (**b**).

a) Le critère économique de la disposition matérielle

275- En droit fiscal, la notion de disposition est primordiale dans la mesure où elle constitue, sauf exception, le principal élément de détermination de l'assiette imposable de la contribution foncière des entreprises. Elle permet de déterminer la capacité contributive du redevable. La notion de capacité contributive est une notion économique[808]. Elle correspond aux biens dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle. La qualification de disposition repose sur trois critères : le contrôle des biens – le critère juridique –, l'utilisation matérielle des biens – le critère économique – et la finalité de cette utilisation – le critère téléologique. L'utilisation matérielle renvoie à l'utilisation concrète du bien. La notion d'utilisation matérielle a pour fonction d'identifier le redevable de la contribution économique territoriale lorsque le bien est utile à l'activité professionnelle de deux personnes. Une difficulté particulière appert lorsque le bien est mis à disposition au profit d'un tiers. Lorsque la mise à disposition est liée à l'exécution du service public consentie par une collectivité à une entreprise délégataire, le contractant de l'administration est considéré comme disposant des biens[809]. La situation est plus délicate lorsqu'une entreprise met gratuitement à disposition un bien au profit d'une autre entreprise. Ce type de mise à disposition peut intervenir dans le cadre d'un contrat de sous-traitance, d'opérations

[806] F. Zenati-Castaing, *Pour une rénovation de la théorie de la propriété*, op. cit., spéc. 314 et s.
[807] S. Ginossar, *Droit réel, propriété et créance. Élaboration d'un système rationnel des droits patrimoniaux*, LDGJ, 1960, n° 11, p. 31
[808] B. Plagnet, *Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale*, op. cit., n° 4, p. 530
[809] CE, 24 juill. 1981, n° 26343, *Sté Omnium Assainissement* : RJF 10/81, n° 885 ; CE, 28 mars 1984, n°s 36066 et 36067, *Cie générale des eaux* : RJF 5/84, n° 624 ; CE, plén., 18 juin 1984, n°s 42503, 42506, 42510 et 42511, *Cofiroute* : Dr. fisc. 1984, n° 45-46, comm. 2000, concl. Ph. Bissara ; RJF 8-9/84, n° 993 ; CE, 22 mars 1985, n° 41465, *SA omnium de traitement et de valorisation* : RJF 6/85, n° 883

publicitaires ou encore d'un engagement d'approvisionnement exclusif. Dans ces conditions, le bien s'avère utile aux deux entreprises. Partant, le critère économique permet de déterminer l'utilisateur final du bien[810]. Ne sera redevable de la contribution économique territoriale que l'entreprise ayant l'utilité matérielle du bien mis à disposition gratuitement. En présence d'un dépôt gratuit de biens chez un concessionnaire, le juge recherche l'utilisateur effectif du bien. Le concessionnaire sera considéré comme redevable de la contribution économique territoriale dès lors qu'il utilise le matériel sous son seul contrôle et pour les besoins spécifiques de sa clientèle, peu importe que le concédant demeure le propriétaire juridique du matériel[811]. Le critère de l'utilité matérielle contrecarre le critère de la propriété. Ce critère se révèle plus simple que le critère de l'utilité économique. Pour son appréciation, le juge prend en considération la durée et la précarité du contrat[812], la contrepartie financière[813], le poids du risque et le lien avec l'activité économique de chacun des opérateurs[814]. Le critère de la finalité permet d'exclure de la base d'imposition les biens intervenant indirectement dans la mise en œuvre de l'activité du redevable. Le critère téléologique permet d'inclure dans l'assiette de la contribution économique territoriale tout bien utilisable matériellement pour la réalisation des opérations que l'entreprise effectue et dont elle dispose au terme de la période de référence, qu'elle en fasse ou non effectivement usage[815]. La finalité de l'utilisation permet de faire le départ entre les biens inclus dans l'assiette imposable dans l'hypothèse d'une cessation ou d'un changement d'activité. Le juge fiscal estime qu'« *il ne saurait être tenu compte d'immobilisations dont le redevable aurait conservé la propriété mais qui, répondant aux besoins de sa précédente activité, n'avaient plus aucune utilité pour l'exercice de la nouvelle* »[816]. Les biens ne seront inclus dans l'assiette imposable que s'ils présentent une utilité certaine pour l'exercice de la nouvelle activité. Le critère du contrôle renvoie, quant à lui, à la stabilité des droits conférés par le propriétaire à l'utilisateur. Aussi, des biens que le propriétaire peut à tout moment reprendre ne constituent pas des biens mis à la disposition de l'utilisateur.

---

[810] CE, 9 juill. 1997, n° 150829, *Sté « BCA Consultants »* : Dr. fisc. 1997, n° 48, comm. 1239, concl. F. Loloum

[811] CE, 19 avr. 2000, n° 172003, *SA Fabricauto-Essarauto* : RJF 2000, n° 631 ; CE, 29 nov. 2000, n° 159109, *Campillo* (1ère esp.) et n° 186054, *Sté d'exploitation de la clinique Vignoli* (2ème esp.) : RJF 2001, n° 182 ; BDCF 2001, n° 26, concl. E. Mignon ; CE, 19 juin 2002, n° 223363, *SA SEDPA-France* : Dr. fisc. 2002, n° 39, comm. 727 ; CE, 28 févr. 2007, n° 279093, *Sté Saur France* : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 963, concl. L. Vallée ; CE, 13 févr. 2013, n° 349718, *SARL Fenwick-Linde* : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 258 – E. Mignon, *Taxe professionnelle : notion de disposition d'immobilisations corporelles*, RJF 2000, chron., pp. 571 à 576

[812] CE, 17 avr. 1992, n° 72383, *Groupement des locataires de la Boursidière* : Dr. fisc. 1992, n° 44, comm. 2040, concl. J. Gaeremynck

[813] CE, 10 avr. 1991, n° 78314, *Sté Geysers France* : Dr. fisc 1991, n° 46, com. 2231

[814] CE, 16 nov. 2011, n° 338852, *Sté Vinci Park Gestion SA* : Dr. fisc. 2012, n° 3, comm. 63, concl. F. Aladjidi, note S. Rougé

[815] CE, 18 févr. 2002, n° 220796, *Sté Bic* : Dr. fisc. 2002, n° 38, comm. 706, concl. G. Goulard

[816] CE, 27 juill. 2001, n° 215302, *Sté générale de fonderie et Cie internationale du chauffage* : Dr. fisc. 2001, n° 50, comm. 1162, concl. G. Goulard

276- Les critères économique et téléologique sont pris en considération de manière prépondérante par le juge, le critère du contrôle étant devenu un critère subsidiaire n'intervenant que lorsque les deux autres critères ne sont pas conclusifs[817]. La faveur donnée au critère économique de l'utilisation matérielle se justifie par l'approche réaliste et économique de la CET. Ainsi s'opère un glissement de la logique juridique de la propriété du bien ou de la logique comptable de son inscription au bilan vers la logique économique de l'utilisation du bien[818]. La logique économique prévaut dès lors sur la logique juridique. La dimension économique du transfert de propriété se retrouve également dans la notion de contrôle caractérisant le traitement fiscal et comptable de la propriété d'un bien.

b) Le critère comptable du contrôle

277- Il était traditionnellement admis que seuls pouvaient, en principe, figurer à l'actif immobilisé d'une entreprise les biens dont elle était juridiquement propriétaire à la date d'établissement du bilan[819]. Partant, cette condition s'opposait à ce qu'une entreprise puisse inscrire à son bilan des biens pris en location[820]. Cette règle est néanmoins relativisée par le règlement n° 2004-06 du CRC lequel substitue la condition de contrôle du bien à celle de propriété. Prenant acte de cette substitution, l'article 211-1 du PCG définit désormais l'actif comme « *un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs* ». En d'autres termes, l'actif correspond à un élément contrôlé par l'entreprise en raison d'événements passés. Cependant, cette nouvelle définition généralise un mode inédit d'appropriation du bien à caractère plus économique que juridique[821] dans la mesure où l'entreprise doit porter à l'actif de son bilan un élément dont elle n'est pas propriétaire. Il en résulte que le critère déterminant de l'inscription à l'actif immobilisé du bilan est constitué par la maîtrise

---

817 CE, 3 mai 2011, n° 321762, *SA Bazar de l'Hôtel de Ville (BHV)* : RJF 2011, n° 820 ; BDCF 7/11, n° 87, concl. P. Collin

818 J. Maïa, *À la recherche d'une taxe professionnelle juste et moderne : la part du législateur et la part du juge*, RJF 2001, pp. 908 à 915, spéc. p. 911

819 CE, 16 févr. 1990, n° 67777, *Corot* : RJF 1990, n° 371

820 CE, 17 août 1990, n° 53896 : RJF 1990, n° 1160

821 Avant la réforme comptable opérée existait déjà des hypothèses où le bien inscrit à l'actif n'était pas la propriété de l'entreprise. Tel était le cas du contrat de vente avec clause de réserve de propriété, du contrat de bail ou de crédit-bail. Néanmoins, pour ces contrats, la réforme comptable ne pousse pas la logique jusqu'à son terme. Les immobilisations prises en location suivent des règles de définition et comptabilisation spécifiques. Ces contrats ont été exclus du champ d'application du règlement CRC n° 2004-06 pour des raisons juridiques et fiscales. La notion de contrôle aurait impliqué, dans certains cas, la comptabilisation de certaines de ces immobilisations à l'actif du preneur, sources de problèmes juridiques et fiscaux.

des avantages conférés par la propriété, c'est-à-dire le contrôle du bien par l'entreprise, et non plus l'existence d'un droit de propriété sur celui-ci.

278- Le contrôle suppose que l'entreprise maîtrise les avantages économiques résultant de l'actif et qu'elle assume l'essentiel des risques liés à l'activité mais sans en avoir la propriété juridique. l'inscription à l'actif du bilan suppose que l'élément ait fait l'objet d'un transfert du contrôle. En effet, le transfert de contrôle implique que l'entreprise ait le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et de restreindre l'accès des tiers à ces avantages. En d'autres termes, un élément générant des avantages économiques futurs ne peut être inscrit à l'actif que s'il existe une certitude suffisante que ces avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité et qu'ils pourront être estimés de façon suffisamment fiable. À cet égard, l'entreprise dispose d'une certitude suffisante qu'elle bénéficiera des avantages économiques futurs lorsqu'elle est titulaire d'un droit, qu'il s'agisse d'un droit de propriété ou d'un droit contractuel, qu'elle peut faire appliquer par un tribunal. En effet, la détention de ce droit constitue une présomption de contrôle suffisante dans la mesure où il est opposable aux tiers et peut ainsi leur restreindre l'accès aux avantages générés par l'élément[822]. Le droit comptable exclut toutefois de son champ d'application les contrats de licence de marques et de brevets ainsi que les contrats de délégation de service public[823]. Pour ces contrats, la notion d'immobilisation doit être appréhendée par le prisme de la jurisprudence fiscale, notamment, de l'arrêt SIFE[824].

279- Par cet arrêt, le Conseil d'État affirme que « *ne doivent suivre le régime des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise que les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession* »[825]. Il en résulte que les droits issus d'un contrat de concession de licence d'exploitation constituent une immobilisation incorporelle s'ils répondent à trois critères : ils doivent constituer une source régulière de profits, être dotés d'une pérennité suffisante et être susceptibles de faire l'objet d'une cession. Le critère de la source régulière de profits est conceptuellement très proche de la notion d'avantages économiques futurs. Le critère de la pérennité suffisante peut être assimilé au concept de contrôle dans la mesure où le juge entend éviter que le droit consenti ne soit trop précaire dans la mesure où ce critère s'apprécie au regard de la précarité du contrat. Dès lors, les stipulations contractuelles doivent démontrer la volonté des parties d'assurer, dès la conclusion du contrat, une pérennité aux engagements

822 Mémento comptable, éd. Francis Lefebvre, 2013, n° 1310
823 Avis CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004, n° 1
824 CE, 21 août 1996, n° 154488, *SA Sife* : Dr. fisc. 1996, n° 50, comm. 1482, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 1996, n° 1137 ; BDCF 5/96, concl. J. Arrighi de Casanova – V. sur ce point : S. Austry, *Régime fiscal des contrats de concessions de droits exclusifs d'exploitation*, RJF 1996, chron., pp. 634 à 641
825 CE, 21 août 1996, n° 154488, *SA Sife*, op. cit.

contractés. La notion de précarité renvoie aux possibilités et aux circonstances de la résiliation par le concédant. Partant, un contrat sera considéré comme doté d'une pérennité suffisante si la résiliation unilatérale n'emporte pas une insécurité juridique inconsidérée pour le concessionnaire. À cette fin, sont pris en considération la durée du préavis ou le versement d'une indemnité de résiliation. Par exemple, le critère de la pérennité suffisante n'est pas rempli si le concédant peut à tout moment résilier le contrat sans indemnité, avec un préavis de faible durée[826]. Il est indifférent que le contrat ait été reconduit tacitement pendant de nombreuses années[827]. Ne sont, au contraire, pas pris en considération les relations capitalistiques et fonctionnelles existant entre les parties ou les liens familiaux existant entre les associés des deux sociétés[828]. Ainsi apparaît-il que le juge adopte une approche juridique objective et non une approche factuelle subjective. Seule importe la pérennité s'attachant à l'exécution normale du contrat, nonobstant l'absence de reconduction du contrat ou la résiliation anticipée. Le troisième critère posé par l'arrêt SIFE suscite plus de difficultés dans la mesure où il implique que le concessionnaire ait la possibilité de sous-concéder les droits d'exploitation à un tiers. Le critère de la cessibilité s'apprécie au regard de la liberté de disposition du concessionnaire : toute clause d'agrément[829] ou toute clause visant à interdire ou à réduire la liberté de disposition du concessionnaire[830] rend le contrat incessible et fait obstacle à la qualification d'immobilisation incorporelle. Le domaine d'application de la jurisprudence SIFE se limite toutefois aux concessions de droit de propriété intellectuelle.

280- En matière d'engagements de non-belligérance et de non-concurrence, la jurisprudence a dégagé des critères d'activation différents. Dans l'arrêt Société Trinôme, le Conseil d'État pose explicitement les critères de qualification d'un engagement de non-concurrence en immobilisation incorporelle. Il estime qu'« *un engagement de non-concurrence ne constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé que si, eu égard à son ampleur, à sa durée et au degré de protection qu'il implique, il a pour effet d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise, notamment par le gain de parts de marché* »[831]. De cette jurisprudence il en résulte que la qualification d'immobilisation incorporelle repose sur l'accroissement de la valeur du fonds de commerce de la société et procède d'une analyse

---

826 CE, 23 juin 2000, n° 188297, *SARL Ski Tennis Diffusion* : Dr. fisc. 2000, n° 52, comm. 1059, concl. G. Bachelier : Le préavis de résiliation du contrat de concession était limité à quatre mois ; CE, 16 oct. 2009, n° 308494, *Sté Pfizer Holding France* : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 94, note Y. de Kergos et J. Monsenego : Le contrat, bien que conclu à durée indéterminée, était résiliable à tout moment sans indemnité avec un préavis de 60 jours.

827 CE, 26 févr. 2001, n° 221351, *M. Gagnaire* : Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 613

828 CE, 23 déc. 2011, n° 341217, *SARL Cambé Sport* : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 145, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre

829 CE, 16 oct. 2009, n° 308494, *Sté Pfizer Holding France*, op. cit.

830 CE, 23 déc. 2011, n° 341217, *SARL Cambé Sport*, op. cit. ; CE, 12 déc. 2012, n° 334516, *SA Technologies* : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 256 ; RJF 2013, n° 258 ; BDCF 3/13, concl. C. Legras, n° 27

831 CE, 3 nov. 2003, n° 232393, *Société Trinôme* : RJF 1/04, n° 5 ; BDCF 1/04, concl. L. Vallée, n° 1 ; RDC 2004, n° 2, p. 439, note D. Gutmann

économique en termes de gains de parts de marché. Aussi des engagements contractuels ayant pour effet d'entraîner une acquisition de clientèle ou une restriction de la concurrence commerciale constituent des immobilisations incorporelles. Contrairement aux critères de qualification des contrats de concession de licence d'exploitation, lesquels relèvent d'une appréciation juridique, le juge fiscal ne retient que la protection accordée au bénéficiaire de l'engagement de non-concurrence, c'est-à-dire une appréciation d'ordre économique.

281- Bien que d'un domaine d'application limité, la jurisprudence SIFE conduit à immobiliser, dès leur conclusion, des contrats de concession de licence d'exploitation. L'immobilisation de tels contrats est critiquée au motif que le contrat ne saurait être qualifié de bien faute de saisissabilité et méconnaîtrait le principe de patrimonialité déduit de l'article L. 123-12 du Code de commerce. Seuls pourraient être immobilisés les éléments ayant une valeur patrimoniale, c'est-à-dire les droits réels. Or les normes comptables ne se réfèrent plus à la notion juridique de propriété mais à la notion économique de contrôle. Les contrats conférant des droits engendrent des ressources contrôlées par l'entreprise. Pour autant confèrent-ils un droit patrimonial ? En principe, le contrat de licence de droit de propriété industrielle ne transfère aucun droit réel car l'exclusivité conférée par un contrat de concession s'apparente davantage à un droit de créance sur une personne qu'à un droit réel sur un actif. Les redevances versées par le concessionnaire ont pour objet de lui permettre de bénéficier d'un droit d'usage dans le cadre d'un contrat comparable à un bail. Dans cette perspective, les redevances s'apparentent davantage à des loyers et correspondent alors au « *coût contractuel de la jouissance* »[832]. Or, en assimilant le droit du concessionnaire de céder ou de sous-concéder le contrat à un tiers à une prérogative d'un véritable propriétaire, le juge fiscal confond le droit au contrat et l'objet du contrat constitué par les redevances représentatives du prix de jouissance du brevet ou de la marque[833]. Le concessionnaire ne serait ainsi titulaire que d'un droit de créance et non d'un droit réel. Partant, le droit de créance découlant du contrat de concession de licence d'exploitation ne saurait être considéré comme une immobilisation incorporelle. Sa nature véritable d'immobilisation n'apparaîtrait qu'au moment de son transfert vers le patrimoine d'un tiers[834]. En effet, ce transfert révèlerait sa valeur. Une telle opinion appelle

---

832 J.-Y. Mercier et R. Streichenberger, *Dépenses relatives aux droits de propriété industrielle*, FR Lefebvre 16/94, p. 13 et s.

833 A. de Waal, *Immobilisation des redevances versées en contrepartie d'un droit d'utilisation. Interrogations sur une théorie prétorienne*, Dr. fisc. 1995, n° 45, 100083 : La qualification jurisprudentielle des redevances versées en contrepartie d'un contrat de concession de licence d'exploitation reposerait sur une confusion « *entre le contrat lui-même (et la valeur que le « droit au contrat » et, éventuellement la promesse de stabilité qu'il contient peut représenter en tant que tel) et les droits concédés au titre de ce contrat* ».

834 M. Cozian, *La reconnaissance fiscale des incorporels. Propos introductifs*, Dr. fisc. 1998, n°4-5, étude pp. 155-156, n° 10, p. 156 : « *Le concessionnaire n'est qu'un locataire et les redevances qu'il verse ne sont que l'équivalent d'un loyer. Ce n'est que dans un deuxième temps, s'il réussit à monnayer son droit, en le cédant ou en acceptant une résiliation, que le prix qu'il obtient peut être analysé comme mettant au grand jour une immobilisation qui jusque-là n'était que virtuelle* ».

la critique. Le bien incorporel ne vaut que par ce qu'il peut représenter en termes de revenus, de valeur marchande ou de produit de cession. Or, comme le souligne Madame le Professeur Florence Deboissy, « *la terminologie employée – « immobilisation d'une indemnité ou d'un contrat » – est trompeuse puisque, à strictement parler, ce ne sont pas les biens, corporels ou incorporels, qui figurent au bilan mais, les droits, personnels ou réels, qui s'exercent sur les biens. Plus précisément, c'est la valeur de ces droits, autrement dit le montant de la contrepartie versée pour les acquérir qui est comptabilisée* »[835]. Pour représenter une valeur, l'élément incorporel doit être représentatif d'une source régulière de profits et doté d'une pérennité suffisante, peu importe sa cessibilité. En effet, le Conseil d'État estime que les droits tirés de la qualité de preneur à un bail rural doivent être immobilisés alors même qu'ils ne sont pas cessibles[836]. Une solution identique a été retenue en présence d'une convention de foretage par laquelle l'exploitant d'une carrière verse une redevance au propriétaire du fonds[837]. Surtout, la notion comptable d'avantages économiques futurs renvoie à la valeur d'usage ou d'utilité de l'actif[838] laquelle s'entend de la somme des revenus espérés et issus de leur exploitation et renvoie à l'*usus* c'est-à-dire le pouvoir d'utiliser la chose. Ainsi apparaît-il que le critère économique du contrôle trouve son pendant juridique dans la notion d'utilité.

2- Le critère juridique de l'utilité

282- Selon Monsieur le Professeur William Dross, « *le tryptique tradionnel* usus*,* fructus*,* abusus *ne définit pas le droit de propriété, mais son objet, cela d'un point de vue général et utilitariste* »[839]. La jouissance et la disposition auxquelles l'article 544 du Code civil fait référence décrivent la chose elle-même, sous l'angle de ses utilités, jouissance et disposition constituant les deux utilités essentielles d'une chose. D'une manière générale, la notion d'utilité vise différents services et avantages pouvant être retirés de la jouissance d'un bien et présentant un intérêt économique. Elle renvoie plus spécifiquement à un pouvoir matériel consistant dans le droit d'accomplir sur la chose tous les actes affectant sa substance ou son existence[840]. La notion d'utilité constitue la clé de voûte de la propriété économique. Selon Monsieur le Professeur Gauthier Blanluet, la propriété économique peut être définie comme « *une somme d'utilités permettant à celui qui les exerce d'atteindre et de s'approprier*

---

835 Fl. Deboissy, *Indemnités transactionnelles : acquisition d'éléments incorporels ou charges déductibles ?*, RTD com. 2001, p. 803 et s.
836 CE, 19 déc. 2008, n° 296312, *Bettinger* : RJF 2009, n° 215
837 CE, 31 juill. 2009, n° 307305, *SAS Carrières Bonin* : RJF 2009, n° 907 ; CE, 30 mai 2012, n° 323004, *M. et Mme Parouteau* : Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 360, note P. Fumenier et C. Maignan
838 PCG, art. 322-1/11
839 W. Dross, *Droit des biens*, op. cit., n° 7, p. 20
840 G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé. Recherches au confluent du droit fiscal et du droit privé*, op. cit., n° 442, p. 273

la substance économique des choses »[841]. Elle renvoie à la notion de disposition matérielle. Ainsi apparaît la différence fondamentale entre la propriété juridique et la propriété économique. L'objet de la propriété économique est constitué par tout bien producteur d'une richesse ou représentant une valeur, un bien susceptible d'être inscrit à l'actif immobilisé du bilan de l'entreprise. Au sein même des revenus, il convient de distinguer entre les revenus actifs et les revenus passifs[842]. Les premiers résultent de l'activité humaine, tandis que les seconds ne nécessitent aucune intervention humaine. Cette classification des revenus est transposable à la propriété économique. La propriété économique passive est un état intermédiaire en ce que « *la propriété économique se trouve intercalée entre deux propriétés juridiques* »[843]. Ainsi en est-il de la fiducie[844]. La fiducie-gestion consiste à confier un bien à un tiers afin qu'il le gère pendant un certain temps. À la fin de la gestion, le bien est soit restitué au constituant, soit remis à un tiers. La propriété fiduciaire est une propriété particulière[845] car elle repose sur le transfert de l'utilité dans un patrimoine d'affectation. Il revient au fiduciaire d'exploiter le bien et au constituant de recueillir les revenus au terme du contrat de fiducie. La propriété économique active suppose l'appropriation de la substance économique de la chose par l'exercice d'un droit de jouissance et la perception corrélative des revenus. Le propriétaire économique se voit alors doté de deux prérogatives : un droit de jouissance, son *abusus*, et une appropriation économique de la société, le bénéfice de la richesse représentée ou produite. Cependant, son droit de disposition est limité par le droit de disposition du propriétaire juridique[846] dans la mesure où il n'a pas la possibilité de choisir entre plusieurs formes d'utilisation du bien[847], seul le propriétaire juridique disposant de cette prérogative. La substance économique d'une chose productive de revenus doit être appréciée sous le rapport exclusif de l'utilité[848]. Il existe alors deux possibilités : soit l'usage diminue la substance ; soit il l'augmente. L'usage désigne, dès lors, l'utilisation concrète d'une chose. L'inscription du droit de jouissance à l'actif immobilisé procède de l'existence d'une source régulière de profits et est révélatrice de la propriété

841 G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé. Recherches au confluent du droit fiscal et du droit privé*, op. cit., n° 413, p. 254
842 Ibid, n° 374, p. 231
843 Ibid, n° 399, p. 245
844 C. civ., art. 2011 : La fiducie est « *l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur propre patrimoine, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires* ».
845 Bien que relevant communément la nature particulière de la fiducie, les auteurs sont divisés sur la nature juridique de la propriété fiduciaire. V. notamment : W. Dross, *Droit des biens*, op. cit., n° 112-113, pp. 101-102 ; B. Mallet-Bricout, *Fiducie et propriété*, in *Mélanges Larroumet*, Economica, p. 297 et s.
846 G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé. Recherches au confluent du droit fiscal et du droit privé*, préc. cit., n°s 405-406, pp. 245 à 250
847 J. Derrupé, *La nature juridique du droit du preneur à bail et la distinction des droits réels et des droits de créance*, Thèse Toulouse, 1951, n° 282, p. 325 : L'auteur définit le pouvoir de disposition comme « *un pouvoir de choisir, de décider du mode d'exercice du droit, analogue au pouvoir de décider de l'exercice ou du non exercice du droit* ».
848 G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé. Recherches au confluent du droit fiscal et du droit privé*, préc. cit., n° 460, p. 284

économique. Le propriétaire économique est le bénéficiaire exclusif de la substance. Jouissant d'une telle exclusivité, il peut retirer l'ensemble des revenus auquel l'exploitation du bien donne droit.

283- La réification de la créance et sa patrimonialisation autorisent son inscription à l'actif du bilan de l'entreprise. La valeur pécuniaire est ainsi érigée en critère du bien parce que le patrimoine suppose une corrélation entre son actif et son passif. Dans une conception moderne, le patrimoine ne désigne plus le droit de gage général des créanciers mais la richesse possédée ou escomptée par le titulaire. Dès lors, il revêt une dimension comptable, financière permettant de rendre compte des différentes sources de profit dont dispose la personne. Comme le constatait le Professeur Catala, « *ainsi, la théorie du patrimoine […] véhicule l'idée que les choses comptent moins que les droits, et que les droits ne comptent eux-mêmes qu'en fonction de leur valeur. Elle conduit du concret des objets fongibles à l'abstraction comptable des valeurs* »[849].

B. L'analyse économique de la notion de bien

284- Ni la doctrine ni le Code civil ne procède à aucune définition de la notion générale de bien. Le bien est principalement envisagé dans son lien avec la propriété, dans les formes de son appropriation et peut alors être défini comme « *une chose appropriée par une personne, en vertu d'un titre juridique* »[850]. Son étymologie, *bona* en latin, ainsi que son sens en droit romain renvoient aux avantages, aux avoirs, à l'actif net du patrimoine et l'opposant aux dettes[851]. La notion de bien est une notion relative et contingente, fonction des époques et des sociétés. La relativité de la notion tient notamment à sa composante sociologique. Étaient traditionnellement opposées les *res viles* et les *res nobiles*. À l'époque contemporaine, les valeurs incorporelles telles que les droits de propriété intellectuelle représentent une part non négligeable dans l'économie. Or la conception juridique de la propriété a pour axe central la notion de chose matérielle. Partant, toute chose immatérielle serait insusceptible de propriété. La conception du bien comme ne saisissant qu'une chose matérielle rencontre ses limites avec l'évolution de la société contemporaine et démontre les limites d'une conception strictement matérielle du bien. Doit désormais être prise en considération la dimension économique que représentent les choses immatérielles et ceci conduit

[849] P. Catala, *Rapport de synthèse*, 3èmes journées R. Savatier, L'évolution contemporaine du droit des biens, PUF, 1991, p. 190
[850] J. Rochfeld, *Le bien*, op. cit., n° 5, p. 220
[851] Y. Thomas, *Res, chose et patrimoine. Note sur le rapport sujet-objet en droit romain*, APD 1980, p. 422 et s.

à repenser les modalités d'appropriation des biens[852]. Le bien se définit dès lors à partir de sa substance (**1**) et de sa valeur (**2**).

1- Le critère de la substance

285- À l'instar du droit des biens, le droit comptable retient le critère de la substance pour classer les immobilisations. L'IAS 38 définit l'immobilisation incorporelle comme « *un actif non monétaire identifiable sans substance physique* ». *A contrario*, constitue une immobilisation corporelle un actif présentant une substance physique. L'immobilisation corporelle se présente comme une chose matérielle, faite de matière, tandis que l'immobilisation incorporelle se présente comme un élément sans matière ou ayant perdu sa matière par un phénomène de dématérialisation, ce que le Professeur Cozian dénommait les « *incorporelles par transubstantiation* »[853]. La qualification de bien serait réservée aux choses du monde physique[854]. Celles-ci renverraient alors aux choses ayant un *corpus*, aux choses corporelles. Les jusnaturalistes modernes définissaient la chose comme étant « *constituée de matière et de forme comme d'autant de parties* »[855]. Définie de la sorte, la chose a pour support irréductible la matière. Cependant, ceci ne saurait suffire à caractériser juridiquement la chose. La chose repose sur une substance. Partant, Monsieur Samuel Becquet propose de définir la chose corporelle « *comme une entité établie sur un* corpus *de matière, et dont la substance réside dans la synergie de l'ensemble de ses propriétés composantes au service d'une organisation unique, déterminant une utilité spécifique* »[856]. La matière étant saisissable par les sens, elle désigne la matérialité de la chose. Néanmoins, le critère de la matérialité se révèle insuffisant, notamment, en présence de choses consomptibles[857]. La matière ne peut être qu'une composante de la substance. Dans un contexte de dématérialisation, il convient de rechercher le support des choses immatérielles. La question se pose alors de savoir si elles sont susceptibles d'être appréhendées par le concept de « substance »[858]. Selon Monsieur Samuel Becquet, « *en tant que réunion de qualités substantielles, la substance est susceptible*

---

[852] B. Parance, *La possession des biens incorporels*, avant-propos F. Terré, préf. L. Aynès, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, t. 15, 2008 ; F. Zenati-Castaing, *Pour une rénovation de la théorie de la propriété*, RTD civ. 1993, p. 305 et s., spéc. p. 310 et s. ; F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, op. cit., n° 53 et s., p. 99 et s.

[853] M. Cozian, *La reconnaissance fiscale des incorporels. Propos introductifs*, Dr. fisc. 1998, n°4-5, étude pp. 155-156

[854] E. Sabathié, *La chose en droit civil*, thèse Paris II, 2004, n° 91 et s., p. 74 et s.

[855] Grotius, *Traité de la guerre et de la paix*, trad. J. Barbeyrac, Amsterdam, 1729

[856] S. Becquet, *Le bien industriel*, préf. Th. Revet, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 448, 2005, n° 19, p. 48

[857] Ibid, n° 15, p. 41

[858] V. sur ce point : D. Gutmann, *Du matériel à l'immatériel dans le droit des biens, Les ressources du langage juridique*, APD, t. 43, *Le droit et l'immatériel*, Sirey, 1999, p. 65 et s., spéc. p.69 : « *Il suffit pour recevoir les réalités immatérielles dans le droit des biens de détacher la notion de bien de la substance concrète de la réalité, pour ne retenir du réel que les qualités qu'il présente pour l'homme. Tout le problème est alors de savoir si cette définition qualitative, et non pls substantielle, résiste à l'épreuve de la classification des biens entre meubles et immeubles* ».

de constituer le socle de l'ensemble des potentialités d'usage de la chose, c'est-à-dire des utilités, lesquelles servent précisément à identifier cette dernière, entendue comme entité spécifique »[859]. La notion de substance explique l'utilité de la chose, c'est-à-dire ses aptitudes à se soumettre à une destination. L'utilisation de la chose permet d'exploiter les qualités que cette chose tire de la substance. La question revêt une acuité particulière s'agissant du fonds support de l'activité professionnelle. Par lui-même, le fonds de commerce est attrait dans la catégorie des choses immatérielles. À cet égard, Monsieur Samuel Becquet souligne que « *le propre de l'universalité de fait semble bien être une détermination de la substance par l'utilité projetée* »[860]. Transposée à l'universalité de fait que constitue le fonds de commerce, cette analyse laisse transparaître que la substance du fonds de commerce est déterminée par l'utilité projetée, à savoir un but lucratif dans la perspective de développer une clientèle. Dès lors, la substance du fonds serait constituée par la clientèle captée par la mise en œuvre de moyens d'exploitation tant matériels qu'immatériels.

286- La question de la nature corporelle ou incorporelle d'un bien revêt une importance particulière quant à la nature juridique des valeurs mobilières[861]. En effet, de la nature corporelle ou incorporelle des valeurs mobilières dépend la nature du droit dont elles sont l'objet, droit réel, droit personnel ou droit *sui generis*[862]. La doctrine majoritaire analyse les valeurs mobilières comme des droits de créance[863]. En effet, leur titulaire attend de la société émettrice diverses prestations, telles que la distribution de dividendes ou l'organisation d'assemblées générales. De l'attente de ces prestations il en résulte que les valeurs mobilières sont des droits de créance insusceptibles d'appropriation en ce qu'elles sont exclues du droit de propriété. Cependant, les valeurs mobilières sont d'une nature spécifique dans la mesure où elles confèrent à leurs titulaires des droits politiques en mettant à la charge de la société et de leurs titulaires des obligations réciproques. Certes, la société doit organiser des assemblées générales, la distribution de dividendes n'étant qu'une décision discrétionnaire de l'assemblée des actionnaires. Les titulaires de valeurs mobilières n'en sont pas moins débiteurs de certaines obligations dans la mesure où il leur appartient de libérer leurs apports dans un certain délai. La nature de droit de créance des valeurs mobilières se révèle, en pratique, incompatible avec la patrimonialisation progressive des droits sociaux. Aussi se pose la question d'un éventuel droit de propriété reconnu aux titulaires des valeurs mobilières. Avant la dématérialisation des valeurs mobilières opérée par la loi du 30 décembre 1981[864], celles-

[859] S. Becquet, *Le bien industriel*, op. cit., n° 19, p. 47
[860] Ibid, n° 27, p. 64
[861] J. Granotier, *Le transfert de propriété des valeurs mobilières*, préf. D. Cohen, Economica, t. 23, 2010, n° 50, p. 32
[862] A. Tadros, *La jouissance des titres sociaux d'autrui*, préf. Th. Revet, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 130, 2013, n° 109, pp. 113 à 115
[863] V. notamment : G. Ripert et R. Roblot, *Traité de droit commercial*, t. 1, vol. 2, *Les sociétés commerciales*, par M. Germain, n° 1515 ; Ph. Malaurie et L. Aynès, *Les biens*, Defrénois, 5ème éd., 2013, n° 130, p. 137
[864] L. finances pour 1982, n° 81-1160, 30 déc. 1981

ci étaient classées dans la catégorie des biens corporels en ce qu'elles s'incorporaient au titre papier. Le titre instrumentaire constituait alors la substance des droits dans la mesure où ces droits incorporés ne pouvaient exister en dehors du titre papier. En incorporant le droit dans le titre, étaient fusionnés l'*instrumentum* représentant l'acte ou le droit et le *negotium*, la créance, afin de leur conférer une nature juridique identique et, en conséquence, leur appliquer un régime juridique identique. Par l'attribution de la nature de bien corporel, les valeurs mobilières étaient donc susceptibles d'un droit de propriété. Suite au mouvement de dématérialisation, la controverse sur la nature juridique des valeurs mobilières connut un regain d'actualité. Un auteur avance que la dématérialisation n'emporte aucune modification de la nature juridique des valeurs mobilières[865] en ce qu'elles demeurent des biens corporels bien que leur support qu'était le papier ne soit plus requis. Le maintien de la nature juridique de bien corporel repose *in fine* sur la fiction juridique qu'est la « *détitrisation* ». D'autres estiment que l'inscription en compte se substitue à la formalité du titre papier et permet, en conséquence, de justifier du caractère corporel des valeurs mobilières[866].

287- Une doctrine minoritaire rejette la théorie de l'incorporation en ce qu'elle confond « *la propriété et la chose qui en est l'objet* »[867]. La valeur mobilière renvoie au *negotium*, c'est-à-dire à un droit personnel. Étant un droit de créance, la valeur mobilière ne pourrait faire l'objet d'une propriété. L'inscription en compte n'incarne pas la valeur mobilière lui conférant une certaine matérialité mais permet seulement au cessionnaire de se prévaloir des droits conférés par la propriété des valeurs moblières. De ces droits peut être déterminée la nature juridique de la valeur mobilière. Celle-ci constitue un droit de créance et, partant, doit être qualifiée de bien meuble incorporel. De cette nature juridique, Madame Virginie Mercier en déduit qu'aucun droit réel ne peut porter sur les valeurs mobilières. Un tel droit ne peut porter que sur la créance elle-même, c'est-à-dire sur la valeur même générée par la titularité des valeurs mobilières[868]. Le droit du titulaire des valeurs mobilières porte sur le profit potentiel, sur l'avantage économique futur et potentiel qu'il escompte soit au moment de la distribution des dividendes, soit au moment de la cession de ses valeurs mobilières. Se produit alors une réification de la créance. Seule cette créance peut être objet de propriété. Il en découle que la valeur économique potentielle peut être qualifiée de bien incorporel. Aussi les valeurs mobilières peuvent se définir comme « *une valeur d'échange susceptible*

---

865 D. R. Martin, *De la nature corporelle des valeurs mobilières (et autres droits scripturaux)*, D. 1996, chron., n° 6, p. 47
866 J. Prieur et A. Bienvenu-Perrot, *Le transfert de propriété dans les cessions d'instruments financiers*, Dr. et patr., mai 2002, n° 82, p. 79
867 V. Mercier, *L'apport du droit des valeurs mobilières à la théorie générale du droit des biens*, préf. D. Porrachia, PUAM, 2005, n° 112, p. 65
868 Ibid, n°s 140 et s., p. 76 et s.

d'appropriation »[869]. Ainsi apparaît-il que la notion de valeur permet de transcender la classification des biens corporels et incorporels en supprimant toute référence à l'appropriation. Toutes les choses, qu'elles soient corporelles ou incorporelles, appropriables ou non, seront qualifiées de bien dès lors qu'elles représentent une valeur économique. Le critère de la valeur économique autorise alors le bien à devenir objet de droit réel.

2- Le critère de la valeur

288- D'une chose matérielle, le bien devient une chose sans substance. La prégnance de la dimension immatérielle du bien suppose, dès lors, de repenser les modalités d'appropriation du bien, la notion de propriété ne suffisant plus à rendre effectif le lien juridique entre le bien et la personne. La notion de valeur se retrouve actuellement placée par la doctrine au cœur de la notion de bien. Une chose est un bien en ce qu'elle possède une valeur. Le critère de la valeur permet de lever l'obstacle du critère de l'appropriation en présence d'une chose incorporelle. Tout élément qu'une personne considère comme utile car représentative d'une valeur doit être qualifié de bien. La valeur est à l'origine du concept de bien[870]. L'approche du bien en tant que valeur, esquissée par Demolombe[871], a été systématisée sous la plume du Doyen Savatier. L'auteur associe le bien à tout élément susceptible de représenter une utilité[872]. La valeur apte à constituer un bien doit non seulement exister mais également être l'objet d'un échange. En d'autres termes, elle doit présenter une accessibilité tant matérielle[873] que juridique[874]. La notion de valeur se dissocie alors en une valeur d'utilité ou valeur d'usage (**a**) et une valeur d'échange (**b**).

a) La valeur d'utilité

289- La valeur d'usage renvoie à la jouissance du bien c'est-à-dire à l'*usus*. Les utilités offertes par un bien dépendent de sa nature propre. La valeur d'usage renvoie à l'appréciation des qualités substantielles de la chose, à savoir son utilité attendue. Ainsi envisagés, les biens confèrent à leur titulaire un profit, un droit à bénéfice, l'objet des biens étant l'avantage qu'ils procurent, leur utilité.

---

869 V. Mercier, *L'apport du droit des valeurs mobilières à la théorie générale du droit des biens*, op. cit., n° 172, p. 90
870 C. Aubry et C. Rau, *Cours de droit civil français*, t. IX, par E. Bartin, LGDJ, 5ème éd., 1917, p. 133
871 C. Demolombe, *Cours de Code Napoléon*, t. IX, 4ème éd., Paris, 1870, n° 8, p. 5
872 R. Savatier, *Vers de nouveaux aspects de la conception et de la classification juridique des biens corporels*, RTD civ. 1958, p. 1 et s. ; R Savatier, *Essai d'une présentation nouvelle des biens incorporels*, RTD civ. 1958, p. 331 et s.
873 A. Sériaux, *La notion juridique de patrimoine. Brèves notations civilistes sur le verbe avoir*, RTD civ. 1994, p. 801 et s., n° 2, p. 805
874 M. Fabre-Magnan, *Propriété, patrimoine et lien social*, RTD civ. 1997, p. 538 et s., n°s 11 et s., p. 591 et s.

Dans cette perspective, seuls sont qualifiés de biens les droits ayant une valeur pécuniaire, c'est-à-dire constituant un élément de richesse pour leur titulaire[875]. L'utilité économique et la valeur des droits sont les éléments constitutifs du bien. Autrement dit, les biens présentent la caractéristique essentielle d'être une source de profit économique, actuelle ou potentielle, pour une personne. La valeur d'utilité est alors déterminée par l'estimation des revenus auxquels la chose donne droit et s'obtient « *par l'agrégat actualisé de revenus futurs espérés, démarche inverse et néanmoins comparable à celle qui résulterait de l'accumulation de revenus au fur et à mesure de leur perception* »[876]. En conséquence, elle s'entend de la somme des revenus espérés et issus des biens productifs de revenus.

290- La notion de valeur d'utilité autorise à considérer les droits personnels comme des biens[877]. En effet, la créance consiste en un droit d'obtenir l'exécution d'une prestation, conférant un avantage à son créancier. À l'instar du droit réel, le droit personnel permet à son titulaire d'obtenir un profit, ne serait-ce qu'une « *espérance légitime* » de profit. En mettant l'accent sur la valeur d'utilité, il devient possible de considérer qu'une créance est un bien[878]. C'est d'ailleurs en ce sens que se prononce la Cour européenne des droits de l'homme[879]. Un droit de jouissance et, plus généralement, un droit personnel octroie à son titulaire la perspective d'un profit futur. La créance n'a pas besoin d'être appropriée pour devenir un bien. Il suffit qu'elle soit porteuse d'une valeur pécuniaire.

291- La qualification d'une créance en bien conduit à renouveler le concept juridique de contrat. Le contrat n'est alors plus envisagé comme un lien de droit entre deux personnes mais comme une opération économique liant deux personnes. S'appuyant sur le critère de la cessibilité, certains auteurs refusent de considérer que le contrat puisse être un bien[880]. Analyser le contrat comme un

---

875 C. Caron et H. Lécuyer, *Le droit des biens*, Dalloz, 2002, p. 18 : « *On définira ainsi les biens comme étant les droits ayant une valeur pécuniaire et étant inscrites à l'actif du patrimoine* ».

876 G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français. Recherches au confluent du droit fiscal et du droit privé*, op. cit., n° 433, p. 266

877 Y. Emerich, *La propriété des créances. Approches comparatives,* préf. de F. Zenati-Castaing, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 469, 2008 ; J. Laurent, *La propriété des droits*, thèse, Paris 1, 2009

878 G. Marty et P. Raynaud, *Les obligations*, op. cit., n° 5, p. 13

879 CEDH, 26 avr. 2011, n° 32521/05 : D. 2011, p. 2303, obs. B. Mallet-Bricout : « *La notion de « biens » peut recouvrir tant des « biens actuels » que des valeurs patrimoniales, y compris des créances, en vertu desquelles le requérant peut prétendre avoir au moins une « espérance légitime » d'obtenir la jouissance effective d'un droit de propriété* ». – V. déjà en ce sens : CEDH, 30 nov. 2004, n° 48939/99 : RTD civ. 2005, p. 422, obs. Th. Revet ; CEDH, 29 mars 2010, n° 34078/02, *Brosset-Triboslet c/ France* : D. 2010, p. 2024, note Ch. Quézel-Ambrunaz ; CEDH 29 nov. 2010, n° 34044/02 : *Depalle c/ France* : D. 2010, p. 965, note A. Vincent – V. pour une confirmation de cette jurisprudence : CEDH, 4 févr. 2014, n° 29932/07, *Mottola et al. c/ Italie* et n° 29907/07, *Staibaro et al. c/ Italie* : JCP G 2014, 247. Le Conseil d'État reprend également cette analyse et considère que l'espérance légitime née d'une disposition fiscale peut être un bien au sens de la Convention européenne des droits de l'Homme. – V. : CE, 9 mai 2012, n° 308996 : AJDA 2012, p. 974

880 P. Berlioz, *La notion de bien*, préf. L. Aynès, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 489, 2007, n° 1038 et s., p. 333 et s.

bien heurterait, en effet, l'idée que seules les choses susceptibles d'appropriation peuvent être qualifiées de bien. Le contrat ne saurait être objet de propriété dans la mesure où il crée une situation juridique obligatoire pour les parties. En d'autres termes, celles-ci sont soumises au contrat lequel a vocation à régir leurs comportements. En outre, la rencontre des volontés donnant naissance au contrat fait obstacle à toute idée de propriété de l'une des parties sur le contrat. À cet égard, Monsieur le Professeur Pierre Berlioz affirme que « *l'essence du contrat est d'orienter, de régler le comportement des personnes qui l'ont conclu. Ce qui est tout à fait antinomique avec la définition même du bien. Alors que cette notion désigne une chose sur laquelle la personne, parce qu'elle en est propriétaire, dispose d'une liberté de principe, le contrat est un lien qui assujetit chacune des parties qui l'ont conclue. Dès lors, aucun contractant ne peut en être dit propriétaire* »[881]. Admettre que le contrat puisse être approprié reviendrait à consacrer la toute puissance de l'une des parties. Une telle affirmation se fonde sur la définition de la propriété entendue comme une liberté sur une chose. En conséquence, faire du contrat un bien reviendrait à nier une telle liberté. Le contrat ne représente qu'un lien entre deux personnes et n'a pour seule fonction que la création d'effets de droit, en particulier, un rapport d'obligations entre les parties. Une telle analyse s'oppose à l'opinion développée par Messieurs les Professeurs Philippe Malaurie et Laurent Aynès[882]. En effet, ces auteurs estiment que « *le fait qu'un bien soit inalinéable ne lui retire pas sa qualité de bien* »[883]. Peu importe que le bien soit incessible, pourvu qu'il ait une valeur. Une telle définition autorise à qualifier le contrat de bien en ce qu'il représente, outre un lien entre les deux parties, une valeur[884]. Chacune des parties entend retirer un bénéfice soit de la conclusion, soit de l'exécution du contrat. Le contrat devient un bien par sa concrétisation, son exécution par les parties, révélant ainsi son caractère de support économique d'une opération contractuelle. Perçu en tant que structure contractuelle ou position contractuelle, il peut être analysé comme un bien susceptible d'appropriation[885]. Affirmer que le contrat soit objet de propriété, donc un bien, suppose d'abandonner une conception subjective liée à la rencontre des volontés pour adopter une conception objective reposant sur l'économie voulue par les parties. En réalité, seule la structure contractuelle adoptée par les parties revêt la nature de bien en ce qu'elle est porteuse d'une valeur économique actuelle ou future.

---

881 P. Berlioz, *La notion de bien*, op. cit., n° 1042, p. 334

882 Ph. Malaurie et L. Aynès, *Droit civil. Les biens*, Defrénois, 2ème éd., 2005, n° 21, p. 14

883 Ibid

884 V. : P.-Y. Quiviger, *Le contrat comme lien et comme bien. Sur le contrat en droit romain selon Michel Villey*, in *Repenser le contrat*, G. Lewkowicz et M. Xifaras (dir.), Dalloz, 2009, pp. 13 à 28

885 V. en ce sens : E. Bayer, *La propriété du contrat*, LPA 2006, n° 43, p. 6 et s. ; D. Mainguy, *Propriété et contrat*, Droit & patr. 2001, n° 91, pp. 73 à 79

b) La valeur d'échange

292- La valeur d'échange renvoie à la notion de disposition et n'émerge que de manière médiate[886]. Une telle notion vise principalement les biens improductifs de revenus dont la valeur sera révélée lors de leur cession. Néanmoins, la richesse latente d'un bien productif de revenus peut également être révélée lors d'une opération de restructuration emportant cessation d'activité ou transfert de l'activité d'un patrimoine à l'autre. La valeur d'échange se définit alors comme « *l'aptitude de la chose à procurer à son maître, par le truchement d'une opération d'échange, des utilités qu'elle n'a pas naturellement* »[887]. Elle correspond à la valeur économique de la chose lorsque celle-ci entre dans le commerce juridique. Valeur d'échange et valeur d'usage sont intimement liées. En effet, la valeur d'échange est une valeur fondée sur l'utilité du bien et sur la quantité de travail dépensée pour sa production. La valeur d'utilité sert de critère d'évaluation de la valeur d'échange. Les revenus générés par un bien peuvent être pris en considération pour déterminer cette valeur car ils sont transmissibles avec le bien en tant qu'accessoires. La notion de valeur en tant que substance de la notion de bien est indissociable de la notion de marché. L'échange donne naissance à la valeur du bien. Elle traduit la faculté que l'objet transmet à celui le possédant d'acheter d'autres marchandises. Par essence, la valeur d'échange est une valeur subjective car son apparition requiert un accord entre deux parties. Ainsi apparaît-elle comme un jugement de valeur opéré par les acteurs économiques. Le droit fiscal organise la richesse économique induite par l'usage et la transmission des biens en atteignant la substance de la chose. Cette substance correspond à la valeur vénale du bien, à la valeur locative ou encore au prix de pleine-concurrence. L'ensemble des valeurs se fédère *in fine* autour de la notion de « *prix de marché* »[888].

293- La connaissance de la valeur de l'activité ou du capital passe nécessairement par une évaluation. En droit fiscal, l'évaluation des biens tend à fixer les règles de quantification de la capacité contributive de chaque contribuable jouissant des avantages économiques procurés par la détention ou la transmission des biens. La construction fiscale de l'évaluation des biens se présente comme le corollaire de la théorie de l'acte anormal de gestion[889]. Dans le cadre de la théorie de l'acte anormal de gestion, la notion de prix de marché se présente comme un critère d'appréciation de la normalité quantitative des actes de gestion. Toute relation commerciale implique un échange équilibré entre les parties. En d'autres termes, tout acte accompli par une

886 W. Dross, *Droit des biens*, op. cit., n° 24, p. 31
887 Ibid, n° 24, pp. 31-32
888 S. Jemmar, *L'évaluation des biens et services en droit fiscal*, avant-propos L. Chatel et C. Goarant-Moraglia, préf. D. Gutmann, L'Harmattan, Logiques juridiques, 2010, n° 9, p. 23
889 Ibid, n° 20, p. 28

entreprise doit avoir une contrepartie certaine, normale et immédiate. Le contrôle de la valeur en droit fiscal exacerbe le duel entre les règles du droit fiscal et du droit privé. Par exemple, en matière de mutations à titre onéreux, la « *valeur fiscale* » prévaut sur le « *prix contractuel* »[890] car l'administration recherche la juste valeur du bien, la valeur objective du bien.

294- Conclusion section 1. La logique économique du droit fiscal met à l'épreuve les qualifications de droit substantiel en mettant en exergue de nouvelles classifications tenant à l'objet de la prestation en cause. Les contrats à exécution successive voient leur nature fiscale affinée dans le but de déterminer le fait générateur de l'imposition du bénéfice. Cette vision plus économique que juridique est liée à l'influence exercée par le droit comptable sur la détermination du bénéfice imposable. Une logique identique se retrouve également en matière de taxe sur la valeur ajoutée s'agissant de la qualification de livraison de biens. Menant un raisonnement économique, le juge européen dévoile une nouvelle forme de propriété : la propriété économique. Cette nouvelle forme de propriété a vocation à irradier l'ensemble du droit fiscal et conduit à renouveler l'approche de la qualification de « bien ». Paradoxalement, c'est en s'appuyant sur la notion juridique d'« utilité » qu'ont pu être mis en exergue de nouveaux critères du bien. Une chose devient un bien dès lors qu'elle est susceptible de procurer une utilité à son propriétaire, juridique ou économique, la valeur d'usage et la valeur d'échange en étant la manifestation. La notion de « valeur d'usage » ou « valeur d'utilité » renvoie à la notion juridique de « fruits » laquelle renvoie intuitivement à celle de « revenus ».

Section 2- L'analyse économique de la qualification de revenu

295- Les notions de valeur d'utilité et d'échange sont les versants actif et passif d'un profit. La valeur d'utilité provient de l'exploitation d'un bien, renvoyant ainsi à la richesse produite. En droit fiscal, envisagée comme un profit, la richesse est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les bénéfices en ce qu'elle constitue un revenu. La valeur d'échange, quant à elle, est une richesse à l'état latent, lorsque le bien est cédé, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit. Elle est alors saisie en tant que gain en capital et soumise à l'imposition des plus-values. Si cette présentation paraît simple, le droit fiscal perturbe cette classification des revenus et des gains en capital dans la mesure où, dans certaines circonstances, il n'appréhende que de façon globale la richesse sans se soucier véritablement de sa nature fiscale intrinsèque. La difficulté principale provient de l'absence de définition de la notion fiscale de revenu. En effet, bien que le revenu soit objet d'imposition, le

[890] S. Jemmar, *L'évaluation des biens et services en droit fiscal*, op. cit., n° 1315, p. 499

législateur fiscal n'en pose aucun critère de qualification. Il convient, dès lors, de cerner les contours d'une telle notion (**§1**). Le revenu reçoit une qualification fiscale à géométrie variable, fonction des préoccupations structurelles et conjoncturelles. En effet, un revenu peut être soumis au régime fiscal d'un gain en capital et, réciproquement, un gain en capital peut être soumis au régime fiscal d'un revenu. Ce chassé-croisé donne dès lors naissance à des revenus atypiques (**§2**).

§1- La notion de revenu

296- Alors que le revenu est objet d'imposition, le droit fiscal n'en fournit, paradoxalement, aucune définition. Définir fiscalement le revenu suppose, dès lors de recourir aux concepts juridiques de revenu élaborés à partir d'une analyse civiliste et d'une analyse économique (**A**). Cependant, la multiplicité des réformes et les impératifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales rendent vaine toute tentative de systématisation de la notion de revenu au regard des notions conceptuelles élaborées à partir d'une approche civiliste ou d'une approche économique. De surcroît, l'absence de définition semble s'accompagner d'un mouvement d'unification au sein d'une même masse, le revenu global, des revenus, bénéfices, plus-values et gains en capital. Si le critère de la taxation paraissait à même de définir le revenu, il est devenu obsolète suite à la soumission des plus-values mobilières au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Au lieu de définir le concept de revenu, le droit fiscal procède par énumération. Afin de cerner la frontière de la notion fiscale de revenu, il convient de procéder à une analyse fonctionnelle dont la portée s'avère incertaine (**B**).

A. Les notions juridiques conceptuelles de revenu

297- Étymologiquement, le revenu est la richesse provenant d'une source susceptible de la créer de façon renouvelée, pendant un temps variable. Bien qu'omniprésente dans le Droit, la notion de revenu ne fait l'objet d'aucune définition synthétique. La notion de revenu est susceptible de deux acceptions, l'une civiliste (**1**), l'autre économique (**2**).

1- La conception civiliste du revenu

298- La distinction des fruits et des produits. La conception civiliste est inspirée des dispositions du Code civil assimilant le revenu aux fruits. En droit des biens, le terme « fruit »

désigne tout ce que la chose produit périodiquement et sans altération de sa substance. Apparaît la relation du capital et du revenu, le revenu se présentant comme l'accessoire du capital[891]. De manière traditionnelle, la doctrine s'accorde à définir les fruits comme les produits périodiques qu'une chose peut fournir sans altération de sa substance[892]. Un double critère de qualification du fruit peut être dégagé de cette définition : la périodicité et l'absence d'altération de la substance. Cesceux-ci devrait permettre une distinction aisée des fruits et des produits. Les deux critères de qualification conduisent, en conséquence, à exclure de la catégorie de fruit les produits ainsi que les plus-values. Les produits proviennent de la chose, mais sans périodicité ou en en épuisant la substance. Ils sont considérés par la majorité des auteurs comme une partie du capital. Cependant, il convient de relativiser la distinction entre fruit et produit[893]. En premier lieu, la distinction est fondée plus sur une différence de degré que de nature entre ces deux notions. En second lieu, cette distinction est inutile dans l'hypothèse où seul agit le propriétaire. En tant que maître de la chose, il dispose librement des fruits qu'elle génère et des produits la constituant. La distinction revêt une importance certaine lorsqu'une personne autre que le propriétaire perçoit les fruits ou les produits. Enfin, la volonté individuelle du propriétaire peut jouer sur la nature juridique du profit. En effet, les produits peuvent être considérés comme des « *fruits par destination* »[894]. Ces fruits sont identifiés à partir de circonstances de fait révélatrices de l'intention du propriétaire de faire de ces produits des fruits. À l'instar des fruits, les plus-values s'analysent en un accroissement de la chose. Toutefois, elles s'en distinguent en ce qu'elles représentent un accroissement de valeur sans existence propre. Elles correspondent à un supplément de capital. Toutefois, l'absence d'altération ne se présente plus comme un critère absolu et la périodicité ne constitue pas un critère suffisant de qualification[895]. Ce dernier est remis en cause aux motifs que l'exigence d'une régularité temporelle dans la production des fruits n'est pas une condition impérative de la qualification de fruit[896]. Pour qu'il y ait fruit, il suffit qu'il y ait une production susceptible de se renouveler.

299- La classification des fruits. Plusieurs catégories de fruit sont distinguées : les fruits naturels, les fruits industriels et les fruits civils. Les fruits naturels sont ceux que la chose produit

---

891 J. Carbonnier, *Droit civil. Les biens, les obligations*, op. cit., n° 722, p. 1619 ; F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, PUF, 3ème éd., 2008, n° 122, p. 187

892 V. notamment : Ch. Aubry et Ch. Rau, *Cours de droit civil français. Les biens*, t. II, par P. Esmein, 6ème éd., 1961, § 192 ; A. Colin et H. Capitant, *Cours élémentaire de droit civil français. Introduction générale-Personnes et famille- Biens*, t. I, Dalloz, 1953, par L. Julliot de la Morandière, n° 1721 ; M. Planiol, *Traité élémentaire de droit civil*, t. I, 1908, n°s 2296 et 2779

893 W. Dross, *Droit des biens*, op. cit., n° 13, pp. 23-24

894 F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, op. cit., n° 125, p. 191

895 A. Chamoulaud-Trapiers, *Les fruits et revenus en droit patrimonial de la famille*, PULIM, 1999, n° 30, p. 44

896 S. Piedelièvre, *Les fruits et revenus en droit patrimonial de la famille*, RRJ 1994, n° 1 et 6 ; F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, op. cit., n° 126, p. 193

spontanément sans le travail de l'homme[897]. Les fruits industriels sont ceux produits à l'aide du travail de l'homme[898]. L'intervention de l'homme dans la production des fruits est problématique car les fruits industriels ne correspondent plus simplement à une émanation de la chose[899]. Celle-ci ne constitue alors qu'une utilité pour le propriétaire. Cependant, qu'en est-il lorsque ces fruits industriels n'émanent pas du travail du propriétaire mais de l'intervention de tiers ? Il résulte de la combinaison des articles 547 et 548 du Code civil que les fruits industriels appartiennent au propriétaire, sous réserve d'indemniser le tiers de sa peine et ses débours. En d'autres termes, seule importe la chose[900]. Les fruits civils consistent dans les revenus périodiques dus par un tiers auxquels le propriétaire a concédé la jouissance de la chose. En d'autres termes, ces fruits tirent leur origine d'un contrat. Toutefois, la notion de fruits civils est discutée par les auteurs[901]. En effet, la chose ne produit pas le fruit par elle-même mais découle de l'exécution d'une obligation personnelle par le débiteur. La notion de fruits civils ne serait ainsi qu'une fiction juridique[902].

300- La définition du revenu. La notion de fruit conduit à s'interroger sur celle de revenu. Sont-elles synonymes ? Les revenus se définissent comme « *des sommes d'argent perçues par une personne en rémunération d'un service personnel ou réel rendu à celui qui les paie* »[903]. Ainsi définis, les revenus présentent des points communs avec les notions de fruits industriels et de fruits civils. Les premiers résultent de la force de travail, laquelle peut être envisagée comme un capital[904] ; les seconds résultent d'un capital, le bien objet du contrat. Cependant, certains auteurs rejettent une assimilation pleine et entière de la notion de revenu à la notion de fruit. Seule correspondrait à la notion de revenu la catégorie des fruits civils[905]. Une telle affirmation est rejetée par Monsieur le Professeur Sébastien Robinne[906]. L'auteur affirme que, si le terme « revenu » ne vise que les seuls fruits civils dans quelques dispositions du Code civil, ceci ne saurait suffire pour procéder à une

---

897 C. civ., art. 583
898 C. civ., art. 583, al. 2
899 W. Dross, *Droit des biens*, op. cit., n° 14, p. 24
900 Il convient, toutefois, de souligner la spécificité des régimes matrimoniaux. En cette matière, certains fruits industriels sont traités comme des revenus du travail et non de la chose. Par exemple, les revenus que tire un époux de l'exploitation d'un bien commun ne sont pas rattachés à la catégorie des fruits, mais à celle des gains et salaires. Ici, le travail l'emporte sur le capital (V. sur ce point : A. Colomer, *Droit civil. Régimes matrimoniaux*, Litec, 12ème éd., 2005, n° 183 et s., p. 202)
901 W. Dross, *Droit des biens*, op. cit., n° 15, p. 25
902 G. Baudry-Lacantinerie et M. Chauveau, *Traité théorique et pratique de droit civil*, t. V, Larose, 1899, n° 490, p. 315
903 F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, op. cit., n° 124, p. 188
904 Ibid
905 A. Chamoulaud-Trapiers, *Les fruits et revenus en droit patrimonial de la famille*, op. cit., n° 17, p. 32 : « *Si tous les revenus tirés d'un bien sont des fruits au sens du droit civil, en revanche, tous les fruits ne peuvent être considérés comme des revenus, puisqu'ils peuvent consister dans des biens de toute nature. Il n'y a de confusion des revenus des biens et des fruits que lorsque ces derniers sont des sommes d'argent* ».
906 S. Robinne, *Contribution à l'étude de la notion de revenus en droit privé*, Thèse, Montpellier I, préf. R. Cabrillac, Presses universitaires de Perpignan, 2003, n° 336 et s., p. 330 et s.

généralisation. Aussi, fruit et revenu se confondent. Les revenus comme les fruits apparaissent comme des produits du capital n'entamant pas la substance. Cependant, il est généralement considéré que les revenus nécessitent une activité humaine. Les fruits s'opposent alors aux revenus du travail.

2- La conception économique du revenu

301- Dans la conception économique, le revenu correspond à toute augmentation du capital. Une telle conception apparaît plus extensive que la conception civiliste du revenu. Dans la théorie de l'enrichissement, le revenu correspond à ce qu'un agent économique peut, au cours d'une période déterminée, « *dépenser (consommation réelle) ou ajouter à son capital par l'épargne (consommation virtuelle ou différée) sans s'appauvrir, c'est-à-dire sans amputer le patrimoine dont il dispose au début de la période* »[907]. Le revenu est alors perçu comme l'enrichissement du sujet économique et équivaut à la somme des consommations effectuées par l'individu et de la variation, positive ou négative, de son patrimoine au cours d'une période donnée. L'analyse du revenu comme un enrichissement implique que tout accroissement de la valeur réelle du capital soit considéré comme un revenu, bien que cette augmentation soit liée au capital. La théorie de l'enrichissement permet alors d'attraire dans la qualification de revenu toutes les plus-values qu'elles soient effectivement réalisées à l'occasion de la cession d'éléments du capital ou latentes ainsi que les avantages en nature.

B. La notion fiscale fonctionnelle de revenu

302- L'examen de la législation et de la jurisprudence révèlent une conception mixte du revenu, tenant à la fois de la théorie de la source et de la théorie de l'enrichissement. Chaque cédule possède sa définition du revenu puisant son origine dans l'une ou l'autre de ces théories. La définition du revenu à partir de l'enrichissement gouverne la théorie du bilan et l'imposition des plus-values de cession des particuliers. La théorie de la source est illustrée par la définition des bénéfices non commerciaux. L'absence de notion conceptuelle de revenu en droit fiscal résulte de l'évolution historique du système fiscal français. Le législateur n'a jamais envisagé un travail de systématisation de la notion de revenu et procède par stratification des législations, répondant, au

[907] Définition retenue par l'économiste Hicks et citée par B. Plagnet, *La consécration par le droit fiscal de la définition économique du revenu ?*, in *Histoire du droit des finances publiques, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État. Textes à l'appui*, Études coordonnées par H. Isaïa et J. Spindler, vol. II, Economica, pp. 189 à 206, spéc. p. 203

coup par coup, à des préoccupations conjoncturelles ou structurelles. La notion de revenu se présente alors comme une notion fonctionnelle (**1**). Le revenu peut être envisagé comme un élément du patrimoine ou comme un profit d'activité. Dans une approche patrimoniale, le revenu se définit comme un enrichissement. Une telle conception se retrouve à l'article 168 du CGI visant à établir le revenu suivant le train de vie du contribuable mais aussi dans les procédures de taxation ou d'évaluation d'office visant à imposer tout enrichissement injustifié du contribuable. L'approche patrimoniale n'a donc qu'une portée résiduelle. La conception du revenu comme un profit d'activité repose sur l'article 1er du CGI. Cet article vise les revenus résultant d'une activité, professionnelle ou non, indépendante ou non. Cependant, ces revenus ne présentent pas les mêmes caractères et sont soumis à des règles distinctes relevant soit de la fiscalité des entreprises, soit de la fiscalité des ménages. En matière d'impôt sur les sociétés, le bénéfice imposable réalisé par la société constitue un profit d'activité traduisant un enrichissement de celle-ci. Corrélativement, le bénéfice distribué par la société constitue pour son associé un profit d'activité correspondant à un enrichissement mais à un désinvestissement pour la société. Ainsi apparaissent les critères du revenu imposable (**2**).

1- Le caractère fonctionnel de la notion fiscale de revenu

303- Bien qu'étant l'objet même de l'imposition, le revenu ne reçoit aucune définition fiscale tangible. Comme le souligne Monsieur Cyrille David, « *entre ces deux conceptions possibles, le droit positif n'a jamais clairement choisi. La formule adoptée a toujours été un compromis, qui a cependant beaucoup évolué. La notion fiscale de gain imposable s'est élargie aussi bien dans la fiscalité des ménages que dans celle des entreprises* »[908]. Œuvre de compromis jurisprudentiel et législatif, la conception du revenu fiscal se révèle mixte, tenant de la théorie de la source et de la théorie de l'enrichissement (**a**). Le chapitre I du livre I du CGI comporte une section II portant une définition générale du revenu imposable. Néanmoins, les articles 12 et 13 dudit code ne visent que les caractères du revenu imposable : l'annualité et le produit net. Le revenu imposable n'y est défini que par ses caractères lesquels diffèrent selon la fiscalité des ménages ou la fiscalité des entreprises (**b**).

[908] C. David, *L'impôt sur le revenu des ménages, Assiette imposable*, Economica, 1987, n° 327, p. 352

a) La conception mixte du revenu fiscal

304- La théorie de la source. La théorie de la source reprend la distinction classique entre fruits et capital et repose sur le compte de résultat. Le revenu provient soit d'une activité personnelle, soit de la propriété d'un bien. L'activité et la propriété constituent, en conséquence, deux bases d'imposition. L'opposition du revenu au capital renvoie aux notions d'activité et de propriété. Il ne s'agit plus ici de prendre en considération l'objet de l'imposition mais les sujets de l'imposition que sont l'entreprise et le propriétaire. Dans la conception juridique, le revenu fiscal correspond au revenu issu de l'activité professionnelle. Le revenu fiscal coïncide alors avec la notion juridique de fruit et se définit par son caractère monétaire, par sa périodicité et par sa source permanente. La conception juridique du revenu aboutit à l'exclusion des revenus exceptionnels issus de la vente de biens appartenant au contribuable et des libéralités. À cet égard, Monsieur Pierre-François Racine met en exergue deux acceptions du terme « revenu exceptionnel »[909]. Il peut s'entendre soit du revenu de source autre que les revenus dont le contribuable a déjà habituellement disposés dans le passé, soit du revenu non susceptible de se reproduire à l'avenir. En effet, au sens de l'article 163-0 A du CGI, constitue un revenu exceptionnel le revenu réalisé par un contribuable au cours d'une année, insusceptible d'être accueilli annuellement en raison de sa nature. De la combinaison de l'ancien article 163 et de l'article 163-0 A du CGI, il ressort que le revenu exceptionnel peut constituer une plus-value de cession de fonds de commerce ou un revenu distribué par prélèvement sur les réserves sociétaires. La distribution de dividendes est qualifiée de revenu exceptionnel lorsque le prélèvement est opéré sur les réserves car, par elles-mêmes, les réserves ne génèrent pas de revenus présentant un caractère annuel. Les travaux parlementaires de la loi de finances rectificative pour 1992 ne révèlent aucune intention du législateur de modifier la nature des revenus visés. Le revenu est exceptionnel à raison de sa nature et de son montant[910]. Le revenu exceptionnel apparaît comme l'envers du revenu imposable. Son caractère exceptionnel exclut les revenus issus d'une activité professionnelle présentant un caractère habituel. Par exemple, dans un arrêt du 15 juin 2005[911], le Conseil d'État prend en considération la réalisation d'opérations de même nature au cours des années antérieures et postérieures à l'opération génératrice d'une plus-value de cession d'actions pour laquelle le contribuable demandait le bénéfice de l'étalement de l'ancien article 163 du CGI. La réalisation de plusieurs opérations de même nature exclut le caractère exceptionnel du revenu.

[909] P.-F. Racine, *Impôt sur le revenu global. Étalement des revenus exceptionnels*, RJF 1983, chron., p. 335 et s. , spéc. p. 336
[910] BOI-IR-LIQ-20-30-20, 12 sept. 2012
[911] CE, 15 juin 2005, n° 250218, *Lazarus* : Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 765

305- La théorie de l'enrichissement. Face aux réticences de l'administration fiscale, fut adoptée la théorie de l'enrichissement. La conception civiliste du revenu conduisait en effet à exclure du champ d'imposition les plus-values, alors que les revenus du travail étaient attraits dans l'assiette de l'imposition. L'introduction de la théorie de l'enrichissement a donc eu pour effet d'élargir l'assiette de la base d'imposition de l'impôt sur le revenu. La volonté d'élargir la définition du revenu fut néanmoins rejetée dans un premier temps par la jurisprudence[912], rejet suscitant la réaction du législateur. Ont ainsi été intégrées dans la base d'imposition des cédules des bénéfices professionnels les plus-values réalisées par l'entrepreneur individuel dans le cadre de son exploitation. Selon le Commissaire du gouvernement Delmas-Marsalet[913], le revenu s'entend de l'ensemble des gains nets réels et non purement monétaires réalisés par le contribuable au cours de l'année d'imposition, quelles qu'en soient la forme ou la source. Seul cet ensemble de gains permet de mesurer avec exactitude l'assiette économique du revenu, c'est-à-dire ce que le contribuable peut dépenser ou accumuler par l'épargne au cours de la période d'imposition sans entamer le stock de capital dont il disposait au début de celle-ci, et ce, sans s'appauvrir. Selon une doctrine majoritaire, la généralisation de l'imposition des plus-values des particuliers consacre l'introduction en droit fiscal d'une notion économique de revenu. La soumission des plus-values de cession de valeurs mobilières finit d'affermir l'approche économique du revenu en soumettant des gains en capital au barème progressif de l'impôt sur le revenu. L'adoption d'une définition économique du revenu se justifie principalement par un souci d'équité fiscale.

b) Les caractères du revenu imposable

306- Les caractères du revenu imposable dans la fiscalité des ménages. Les revenus des ménages sont imposables dès lors que le contribuable en a disposé pendant l'année civile. Un revenu est disponible dès lors que le contribuable a eu la possibilité matérielle de l'appréhender. La disposition du revenu constitue alors le critère de rattachement temporel. En application des dispositions combinées des articles 12, 83 et 156 du CGI, les sommes à retenir au titre d'une année déterminée pour l'assiette de l'impôt sur le revenu sont les sommes mises à la disposition du contribuable, soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription à un compte courant sur lequel il a opéré ou aurait pu opérer, en droit ou en fait, un prélèvement au plus tard le 31 décembre de l'année en cause[914]. Au contraire, ne sont pas considérées comme disponibles les sommes portées

[912] CE, 16 mai 1929 : S. 1929, III, p. 89
[913] M. Delmas-Marsalet, concl. sous CE, 30 nov. 1973, n° 86977, Rec., p. 681
[914] CE, 15 juin 2001, n° 20499, *M. Amoretti* : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. 907 ; RJF 2001, n° 1173

sur un compte d'associé dès lors qu'une convention de blocage a été conclue ou que la situation financière de la société l'empêche d'exécuter sa dette ou d'opérer un prélèvement sur le compte. Toutefois, le juge fiscal estime que le fait que le contribuable se soit abstenu d'effectuer des prélèvements sur le compte d'associé en raison de la situation financière délicate de la société ne fait pas obstacle au caractère disponible du revenu. Dans un arrêt du 31 juillet 2009, le Conseil d'État a été confronté à la question de savoir si l'abandon du compte d'associé par un dirigeant à sa société constitue un acte de disposition. Il répond positivement en affirmant que « *l'abandon au profit de la société dans laquelle il détient un compte courant d'associé, par le titulaire de ce compte, d'une partie des sommes inscrites à son crédit est un acte de disposition quelle que soit la situation de trésorerie de l'entreprise* »[915]. En conséquence, pour déterminer la part éventuelle des dividendes inscrits sur le compte d'associé dont le dirigeant n'aurait pas eu la disposition en raison de la situation de trésorerie de la société, il convient de comparer la situation financière de celle-ci à la clôture de l'exercice au seul solde du compte d'associé une fois déduit le montant de l'abandon de créance. Le Rapporteur public Julie Burguburu n'avait pas manqué de souligner la « *double peine* » infligée au dirigeant lorsqu'il abandonne son compte d'associé à sa société dans une situation financière délicate[916]. Face à la sévérité de la solution fiscale, le dirigeant associé a tout intérêt à conserver intact son compte d'associé, nonobstant la situation financière de l'entreprise. L'égoïsme apparaît sur ce point salutaire. Surtout, le Conseil d'État opère une confusion entre l'existence de la créance au sens du droit privé et le caractère disponible du revenu au sens du droit fiscal[917]. L'abandon de créance constitue non un acte de disposition du revenu, mais un acte de disposition de la créance. Cette solution aboutit à l'imposition d'un revenu non perçu. Or, en matière de fiscalité des ménages, seuls les revenus encaissés constituent l'assiette de l'impôt sur le revenu, contrairement à la fiscalité des entreprises où les revenus acquis sont pris en considération.

307- Les caractères du revenu imposable dans la fiscalité des entreprises. Pour les entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux, le bénéfice net est déterminé en tenant compte « *non pas des seules opérations afférentes à la période d'imposition et qui avaient fait l'objet d'un règlement au cours de cette période, mais de l'ensemble des produits définitivement acquis et des dépenses engagées ou, en d'autres termes, des créances et des dettes devenues certaines dans leur principe et dans leur montant au cours de la période considérée* »[918]. En d'autres termes, le revenu imposable est un revenu acquis. Seules

[915] CE, 31 juill. 2009, n° 301191, *M. Salas* : Dr. fisc. 2009, n° 43, comm. 510, concl. J. Burguburu ; Bull. Joly 2010, n° 1, p. 93, note A. de Bissy
[916] J. Burguburu, concl. sous CE, 31 juill. 2009, n° 301191, *M. Salas*, Dr. fisc. 2009, n° 43, comm. 510 : « *En abandonnant sa créance, il apporte son soutien à la société en difficulté. Il perd de ce fait, volontairement, tout espoir de récupérer les sommes correspondantes y compris dans l'hypothèse d'un retournement de situation favorable mais en outre il se voit imposé sur la totalité des sommes inscrites sur son compte quand bien même il n'aurait pu matériellement les prélever* ».
[917] A. de Bissy, note sous CE, 31 juill. 2009, n° 301191, *M. Salas*, Bull. Joly 2010, n° 1, p. 93
[918] BOI-BIC-BASE-20-20120912, § 1

doivent être prises en considération les créances acquises et les dettes certaines pendant l'exercice. Il en résulte que les revenus sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils sont devenus certains même s'ils n'ont pas été perçus ou mis à la disposition de leur bénéficiaire. En matière de bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices sont réputés réalisés à la clôture de l'exercice comptable. La théorie des créances acquises et des dettes certaines constitue, en effet, le corollaire de la comptabilité d'engagement. Les règles comptables et fiscales obligent les entreprises à enregistrer leurs opérations économiques en fonction des dettes et des créances qu'elles entraînent et non en fonction des encaissements et des décaissements comme en matière de bénéfices non commerciaux et de fiscalité des ménages.

308- La notion de créance acquise. Les créances à prendre en compte dans le bénéfice imposable sont de natures diverses : les créances d'exploitation c'est-à-dire les créances nées à l'occasion de l'accomplissement du cycle d'exploitation correspondant à l'activité de l'entreprise, les créances se rapportant à des fruits civils et les créances de toute nature ne représentant pas la contrepartie d'opérations commerciales entrant dans l'activité de l'entreprise. Toutefois, ces créances ne peuvent être inscrites à l'actif du bilan qu'à la condition qu'elles soient acquises. La créance acquise sur un tiers par une entreprise doit être rattachée à l'exercice au cours duquel cette créance est devenue certaine tant dans son principe que dans son montant[919]. En d'autres termes, la créance certaine dans son principe mais indéterminée dans son montant ne peut faire l'objet d'une inscription en comptabilité[920]. La créance incertaine dans son principe et dans son montant ne doit pas être retenue en comptabilité tant que l'incertitude n'est pas levée. Un tel impératif est conforme au principe comptable de prudence. La créance incertaine correspond en effet à une créance éventuelle[921]. L'incertitude peut, notamment, tenir à la stipulation d'une clause de retour à meilleure fortune dans une convention de remboursement de créances. La clause de retour à meilleure fortune a pour finalité de faire perdre à l'aide consentie son caractère définitif et de permettre un retour de la somme initialement versée au profit de la société consentant l'aide. Classiquement, une telle clause est analysée, juridiquement et fiscalement, comme une condition suspensive, l'événement incertain étant précisément le retour à meilleure fortune, c'est-à-dire la

[919] Les travaux en cours altèrent le principe fondant le rattachement des créances acquises sur la livraison de biens et sur l'achèvement des prestations de services. En effet, l'application de principe aux fabrications de biens, étalées sur plusieurs exercices, provoquerait des asymétries comptables et fiscales si les charges de production étaient déduites dans un exercice et si les produits correspondant ne devenaient enregistrés que dans l'exercice suivant. Aussi, l'article 38-3 du CGI oblige le fabricant à enregistrer les travaux en cours en produit, exercice par exercice, à leur prix de revient. Une telle méthode de comptabilisation permet de contrebalancer les charges de production et de neutraliser toute incidence sur le résultat de l'exercice.

[920] CE, 3 févr. 2011, n° 325834, *Sté Mutuelle d'assurance sur la vie du Bâtiment et des Travaux* : RJF 2011, n° 413 ; BDCF 4/11, n° 41, concl. L. Olléon

[921] CE, 4 août 2006, n° 245699, *M. Dorléans* : Dr. fisc. 2007, n° 38, comm. 844

réalisation de résultats bénéficiaires. Un abandon de créances assorti d'une clause de retour à meilleure fortune est considéré, par l'administration fiscale, comme une convention caractérisée, d'une part, par l'extinction de l'obligation de la société débitrice entraînant pour elle la constatation d'un profit et, d'autre part, par la naissance d'une obligation nouvelle assortie d'une condition suspensive, le retour à meilleure fortune[922]. Se pose alors la question de la date de rattachement du profit constaté. Se fondant sur l'analyse des stipulations contractuelles, le Conseil d'État estime que la créance détenue par une société sœur ne devient certaine, dans son principe et dans son montant, qu'à la date et dans la mesure de la réalisation de la condition de retour à meilleure fortune dès la constatation d'un résultat courant positif dans la limite d'un plafond annuel de remboursement[923]. En d'autres termes, la créance éteinte renaît, et ce, de manière fractionnée. Or la renaissance d'une créance éteinte est incompatible avec le mécanisme de la résolution. En l'espèce, les parties avaient qualifié la clause retour à meilleure fortune en condition résolutoire. La naissance d'une créance nouvelle peut s'analyser en une novation[924].

309- La notion de dette certaine. Par symétrie, une dette peut être tenue pour certaine dans son principe lorsque la créance née corrélativement dans le patrimoine de l'autre contractant est acquise à ce dernier et pour déterminée dans son montant lorsqu'elle peut être liquidée, c'est-à-dire susceptible d'être chiffrée avec précision compte tenu de l'ensemble des données connues à la date de l'estimation. Une question particulière se pose quant au sort d'une dette contractée avant la cessation d'activité d'une entreprise individuelle mais devenue liquide et exigible après celle-ci. Doit-elle être rattachée à l'activité professionnelle ou est-elle transmise à l'actif privé de l'exploitant individuel ? Dans un arrêt du 5 octobre 2005, le Conseil d'État juge que « *lorsqu'un commerçant cesse d'exercer l'activité qu'il poursuivait à titre individuel, l'ensemble des dettes qu'il avait contractées dans ce cadre et qui avaient, à la date de cessation, acquis un caractère certain, sont transférés dans son patrimoine privé* »[925]. Aussi, la dette correspondant aux intérêts d'un emprunt contracté pour l'acquisition d'un élément de l'actif immobilisé se rattache à une dette dépendant de l'actif privé de l'exploitant individuel et ne peut, alors même qu'elle n'a acquis un caractère certain qu'après que les intérêts ont couru, être regardée comme contractée dans le cadre de l'activité professionnelle de l'exploitant individuel. Le juge fiscal limite *in fine* la possibilité de faire revivre fictivement un déficit

[922] BOI-BIC-BASE-50-20-10-20130129, § 280
[923] CE, 11 oct. 2004, n° 250153, *Sté Usines Class France* : Dr. fisc. 2005, n° 8, comm. 227; RJF 12/04, n° 1227 ; BDCF 12/04, concl. L. Olléon, n° 147 ; RDC 2005, n° 3, p. 851, note D. Gutmann ; JCP E 2005, n° 9, 361, obs. A.-F. Gagneur
[924] D. Gutmann, *Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune*, note sous CE, 11 oct. 2004, n° 250153, *Sté Usines Class France*, RDC 2005, n° 3, p. 851
[925] CE, 5 oct. 2005, n° 267088, *Ondicola* : Dr. fisc. 2006, n° 8, comm. 188

catégoriel après la cessation de l'activité lorsque la charge devenue liquide et exigible postérieurement à cette cessation est accessoire à une dette certaine et exigible à cette date.

2- Les critères du revenu imposable

310- En prenant pour appui les dispositions des articles 38 et 108 du CGI, il est possible de définir le revenu comme un enrichissement net pour l'entreprise (**a**) et comme un désinvestissment lorsque l'entreprise sociétaire procède à la distribution de ce bénéfice à ses associés et actionnaires (**b**).

a) Le bénéfice imposable, un enrichissement net

311- La qualification du revenu emporte plusieurs conséquences. Elle permet de déterminer le montant du revenu net. Quantifier le montant du revenu imposable suppose de connaître les produits imposables et les charges déductibles. Or le législateur ne fournit aucun critère d'identification précis de ces deux notions.

312- La notion de produit. Conformément à la théorie de la source, le bénéfice ne prend pas en compte la nature du produit. Tout enrichissement est attrait dans l'assiette du bénéfice imposable. L'article 38-1 du CGI ne distingue pas entre les profits en capital et les profits en revenu dans la mesure où sont comprises dans le bénéfice « *toutes opérations* ». La notion d'« opérations de toute nature » pourrait laisser penser que la qualification juridique des revenus de l'entreprise industrielle et commerciale est indifférente, la qualification de bénéfices industriels et commerciaux exerçant alors sa force attractive. Une telle conception est, néanmoins, trompeuse. La notion d'« opérations de toute nature » renvoie à l'idée selon laquelle toute opération est constitutive du fait générateur de l'imposition du résultat[926]. Il ne s'agit pas de raisonner sur la nature du profit généré par l'exploitation mais sur la nature de l'opération engagée dans le cadre de l'exploitation. Cette analyse se fonde sur la théorie de l'enrichissement. En effet, la théorie de la source suppose pour que le produit soit imposable une action volontaire de l'entreprise[927]. Faisant sienne la théorie de l'enrichissement, le Conseil d'État pose en principe, dans un arrêt du 23 juin 1947, que « *le bénéfice imposable résulte de l'ensemble des opérations qui figurent régulièrement et normalement au bilan de l'exercice en cause et qui se rattachent en conséquence à sa gestion*

[926] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 423, p. 251
[927] CE, 17 mai 1941 : Rec. officiel, p. 161 ; CE, 16 févr. 1944 : Rec. officiel, p. 47

commerciale sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces opérations ont pour cause un événement dépendant ou indépendant de la volonté du contribuable »[928].

313- La notion de charge. La charge doit être distinguée de l'immobilisation. Le juge fiscal pose une définition négative de la dépense devant faire l'objet d'une activation dans un arrêt du 7 mai 2009 : « *ne constituent des charges déductibles des résultats en vue de la détermination du bénéfice imposable ni les dépenses qui ont pour objet l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé d'une entreprise, ni les dépenses qui entraînent normalement une augmentation de la valeur pour laquelle un élément immobilisé figure à son bilan, ni les dépenses qui ont pour effet de prolonger d'une manière notable la durée probable d'un élément de l'actif immobilisé* »[929]. Il appert que trois types de dépenses sont susceptibles de faire l'objet d'une activation : d'une part, les dépenses ayant pour objet l'acquisition d'un nouvel élément d'actif immobilisé, d'autre part, les dépenses entraînant normalement une augmentation de la valeur de l'élément d'actif immobilisé et, enfin, les dépenses ayant pour effet de prolonger notablement la durée probable de l'élément d'actif immobilisé. En d'autres termes, seules peuvent faire l'objet d'une activation les dépenses afférentes à un élément incorporel de l'actif immobilisé. Il convient, en conséquence, dans un premier temps de qualifier le bien. Dès lors que manque l'un des critères de qualification de l'élément incorporel de l'actif immobilisé tels que mis en exergue par la jurisprudence Sife[930], la dépense doit être qualifiée de charge[931]. Les dépenses s'intégrant à la valeur comptable de l'élément incorporel de l'actif immobilisé sont celles grevant le prix de revient pour lequel l'élément incorporel doit être inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise. Doivent être intégrées à la valeur comptable de l'élément incorporel les dépenses concourant à l'augmentation de la valeur de la marque, de nature à prolonger la durée des droits concédés, par l'acquisition d'une clientèle ou la restriction de la concurrence commerciale. Dès lors, ces dépenses doivent être inscrites à l'actif du bilan. Au contraire, lorsqu'elles n'emportent pas une augmentation de la valeur de l'élément incorporel ou une prolongation de sa durée d'immobilisation, les dépenses grevant le prix de revient de l'élément incorporel constituent une simple charge déductible au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été engagées. Or il est parfois délicat de savoir si le prix versé en contrepartie d'un élément d'actif immobilisé doit être inscrit en charge ou être activé. Ne doivent pas être activées les dépenses de travaux de mise en conformité aux normes de sécurité prévues par un règlement dans la mesure où ces travaux ne concourent ni à une amélioration

928 CE, 23 juin 1947 : Rec. officiel 1947, p. 252
929 CE, 7 mai 2009, n° 312058, *SA Eurotungstène Poudres* : Dr. fisc. 2009, n° 25, comm. 375, note C. Cassan ; CE, 30 déc. 2009, n° 305449, *Sté Beauté Créateurs*: Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 231, concl. E. Glaser
930 CE, 21 août 1996, n° 154488, *SA Sife*, op. cit.
931 CE, 23 juill. 2010, n° 317025, *SA Forocéan* : Dr. fisc. 2010, n° 42, comm. 534, note O. Debat ; CE, 16 oct. 2009, n° 308494, *Sté Pfizer Holding France* : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 94, note Y. de Kergos et J. Monsenego ; RJF 2010, n° 4, concl. J. Burguburu ; BDCF 2010, n° 2, concl. J. Burguburu

technique ni à un accroissement de la valeur vénale des machines ni à la prolongation de la durée probable de leur utilisation. Le prix versé en contrepartie de l'acquisition d'un élément de l'actif immobilisé doit être activé. La distinction entre la charge et l'immobilisation réside dans l'augmentation probable de la valeur de l'élément de l'actif de l'entreprise. En d'autres termes, l'activation du coût dépend de la qualification du bien en élément de l'actif immobilisé.

b) Le bénéfice distribué, un désinvestissement

314- La notion de revenus distribués. La notion de revenus distribués résulte d'une longue évolution législative et jurisprudentielle destinée à permettre à l'administration fiscale d'appréhender le plus largement possible les flux de richesses distribués par la société. Avant la réforme opérée par l'article 39 du décret du 9 décembre 1948, l'impôt n'était exigible sur les revenus distribués qu'à une double condition : une somme d'argent ou son équivalent en nature devait être remise à l'actionnaire, cette distribution constituant pour l'associé un avantage attaché à ses droits sociaux. L'article 109 du CGI substitue des notions comptables aux notions juridiques seules prises en compte jusqu'alors et rompt avec la conception juridique de dividendes pour retenir une conception plus économique de la notion de revenus distribués.

315- En droit des sociétés, la notion de distribution repose sur l'alinéa premier de l'article L. 232-11 du Code de commerce. Selon cet article, les distributions proviennent du « *bénéfice de l'exercice, diminué des pertes antérieures ainsi que des sommes à porter en réserve en application de la loi ou des statuts et augmenté du report bénéficiaire* ». L'alinéa second dudit article ajoute que les distributions peuvent concerner des sommes prélevées sur les réserves. En raison de leur mise en distribution, les bénéfices deviennent des dividendes. Les dividendes se définissent en effet comme « *des parts du bénéfice distribuable que l'organe compétent a décidé de verser aux associés et autres ayant droit, généralement sous forme d'argent* »[932]. La nature juridique des dividendes donne néanmoins lieu à controverse[933] car la question se pose de savoir s'ils revêtent la nature de fruits[934]. La détermination de la nature juridique de fruit est déterminante en matière d'usufruit. Les fruits reviennent à la personne ayant la qualité d'associé au moment de la mise en distribution. Après quelques hésitations jurisprudentielles, le juge estime que « *les bénéfices réalisés par une société ne participent de la nature de fruits que lors de leur attribution sous forme de dividendes lesquels n'ont pas d'existence juridique avant l'approbation des comptes de l'exercice par l'assemblée générale, la constatation par celle-ci de sommes distribuables et la*

[932] P. Le Cannu et B. Dondero, *Droit des sociétés*, Montchrestien, 3ème éd., 2009, n° 173, p. 111
[933] R. Micha-Goudet, *La nature juridique des dividendes*, JCP E 1998, p. 68
[934] Supra n° 192

détermination de la part qui est attribuée à chaque associé »[935]. Les dividendes se caractérisent par deux éléments : leur substance et leur procédure d'attribution. Le droit aux dividendes représente la contrepartie de l'apport de l'associé. La distribution de dividende est un acte unilatéral donnant une existence juridique aux dividendes. La personnalité morale de la société fonde une telle solution. Les bénéfices appartiennent à la société tant qu'ils ne sont pas distribués. Ils ne deviennent des dividendes qu'au jour de la décision de l'assemblée générale de les mettre en distribution. En droit fiscal, la notion juridique de dividende a suscité des difficultés quant à l'octroi de l'avoir fiscal. En effet, l'avoir fiscal était exclusivement attaché aux dividendes distribués en vertu d'une décision prise par l'assemblée générale, dans les conditions prévues par le droit des sociétés. Le Conseil d'État tranche la question en faisant coïncider la notion juridique de dividende avec la notion fiscale de produit ouvrant droit à l'avoir fiscal[936]. Les dividendes régulièrement distribués constituent des produits de droits sociaux au sens de l'ancien article 158 *ter* du CGI. Outre les distributions régulièrement accordées, la notion fiscale de revenus distribués inclut les distributions, rémunérations ou avantages présentant un caractère occulte, c'est-à-dire les revenus réputés distribués[937]. Apparaît alors une classification propre au droit fiscal des revenus distribués : les revenus régulièrement distribués et les revenus irrégulièrement distribués.

316- Le désinvestissement, critère du revenu distribué. L'objet de la distribution porte sur le bénéfice réalisé par la société distributrice. Les sommes distribuées aux associés sont, en effet, prélevées sur le bénéfice distribuable de l'exercice. Celui-ci trace « *les limites du bénéfice distribué* »[938]. Il existe plusieurs méthodes de détermination de la masse imposable des revenus distribués : les méthodes synthétiques et les méthodes analytiques. La méthode de la comparaison des bilans et la méthode du bénéfice fiscal corrigé sont dites synthétiques. La méthode reposant sur la comparaison des bilans est énoncée à l'alinéa 2 de l'article 109-1 du CGI. Cette méthode doit être rapprochée de la définition du bénéfice imposable de l'article 38-2 dudit code. Il est procédé à la comparaison de la totalité des postes de capital, de réserves et de résultats figurant au bilan à la clôture de la période considérée avec le total des mêmes postes figurant au bilan à la clôture de l'exercice précédent. La méthode du bénéfice fiscal corrigé résulte de l'article 109-1, 1° du CGI. Le point de départ de cette méthode est constitué par le bénéfice. À ces méthodes synthétiques

[935] Cass. com., 28 nov. 2006, n° 04-17486, *M. Saurat* : Dr. fisc. 2007, n° 7, comm. 189, rapp. C. Guéguen ; JCP E 2007, 1361, note Fl. Deboissy et G. Wicker ; RDC 2007, n° 2, p. 448, note Ph. Neau-Leduc ; Cass. com., 10 févr. 2009, n° 07-21806, *M. Cadiou* : Dr. fisc. 2009, n° 12, comm. R. Gentilhomme ; JCP E 2009, comm. 1287, note H. Hovasse ; Dr. sociétés 2009, comm. 71, note R. Mortier ; RTD civ. 2009, p. 348, obs. Th. Revet ; Cass. com., 18 déc. 2012, n° 11-27745, *M. Godefroy* : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 261, note M. Le Tacon

[936] CE, 26 févr. 2001, n° 219834, *M. Anzalone* : Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 611; RJF 5/01, n°619, concl. S. Austry ; Rev. sociétés 2001, p. 375, note O. Fouquet – V. sur ce point : A. de Bissy, *La notion de dividende en droit fiscal*, Dr. et patr. 2002, n° 108, pp. 34 à 41

[937] Supra n°s 245, 250 et s.

[938] A. de Bissy, *La notion de dividende. Aspects juridiques et fiscaux*, Thèse Toulouse I, 1994, n° 11, p. 13

est préférée la méthode analytique. Celle-ci consiste à examiner tous les produits sortis du patrimoine social et à apprécier s'il s'agit de revenus distribués. Le critère du désinvestissement ressort de ces différentes méthodes. La distribution de bénéfices par la société réalise « *une mutation de valeurs entre deux patrimoines ; ceux de la société distributrice et de l'associé* »[939]. En d'autres termes, la distribution de bénéfices s'analyse, pour la société, en un désinvestissement. Elle s'appauvrit tandis que le patrimoine des associés s'enrichit à hauteur de la fraction du bénéfice distribué.

317- La qualification du gain de rachat. Le rachat par une société de ses propres titres suivi d'une réduction de capital pose problème quant à la qualification du profit dégagé. Afin de déterminer la nature fiscale du profit, il convient de déterminer la nature juridique du rachat de droits sociaux par une société. Une question préliminaire doit être posée : le rachat de droits sociaux présente-t-il une nature juridique identique à une cession de droits sociaux à un tiers ? Admettre une identité de nature entre ces opérations doit conduire à qualifier le profit dégagé de plus-value. Le rachat de titres comporte le paiement d'un prix et porte sur une chose. Sous cet angle, il se présente comme une vente. Cependant, il n'emporte aucun transfert d'un droit patrimonial. La société ne peut, en effet, disposer de la chose vendue dans la mesure où l'achat par une société de ses propres titres, lorsqu'il intervient dans le cadre des dispositions de l'article L. 225-207 du Code de commerce, n'est autorisé qu'en vue de leur annulation. Lorsque le rachat est suivi d'une réduction de capital, il ne saurait s'analyser en une cession de droits sociaux réalisée dans des conditions similaires à celle opérée entre l'actionnaire et un tiers[940]. Il s'analyse comme une opération intercalaire dans une opération juridique d'une autre nature, celle du « *retrait d'associé* »[941]. Le retrait d'associé se définit comme l'opération consistant en une modification du pacte social aux fins d'annulation des titres rachetés. L'associé retrayant ne perd pas sa qualité suite à une cession de titres, mais suite à une modification des statuts de la société. Dans cette perspective, le rachat de droits sociaux suivi d'une réduction de capital s'analyse en un remboursement d'apport. Le remboursement d'apport se définit, selon Monsieur le Professeur Renaud Mortier, comme « *l'opération juridique inverse de l'apport en société par laquelle une société restitue (en nature ou en valeur) à l'un de ses associés son apport, soit partiellement, soit par réduction du montant nominal de ses droits sociaux (remboursement partiel), soit intégralement, par annulation de ces derniers (remboursement total ou rachat) et versement, le cas échéant, d'une prime de remboursement d'apport assimilable à des revenus distribués* »[942].

---

939 A. de Bissy, *La notion de dividende. Aspects juridiques et fiscaux*, op. cit., n° 180, p. 89
940 CE, 28 févr. 2007, n° 284565, SA Peco : Bull. Joly 2007, §198, p. 735
941 H. Hovasse, M. Deslandes et R. Gentilhomme, *La séparation d'associés*, Actes prat. 36/1997, p. 18
942 R. Mortier, *Le rachat par la société de ses droits sociaux*, préf. J.-J. Daigre, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèse, 2003, n° 381, p. 299

318- Le gain de rachat perçu par un associé personne physique. S'agissant d'un associé personne physique dont les titres ont été rachetés, le juge fiscal a longtemps hésité avant d'adopter la qualification de revenu distribué. Dans un arrêt du 24 mars 1982[943], le Conseil d'État juge que la combinaison des articles 109-1, 2° du CGI et 161 du CGI se traduit par une imposition au titre des revenus distribués. Toutefois, par un arrêt du 9 janvier 1985, il pose le principe selon lequel le gain de rachat constitue une plus-value imposable dans les conditions prévues à l'article 112, 1° du CGI, au motif que celui-ci ne concerne pas les opérations de rachat de titres mais « *le cas où l'actionnaire d'une SA bénéficie, à raison de l'amortissement du capital, d'un remboursement total ou partiel de son apport, sans perdre pour autant sa qualité d'actionnaire* »[944]. Seul l'article 161 du CGI fonde l'imposition et en détermine l'assiette. Un tel fondement est critiquable en ce que le juge fiscal s'écarte d'une lecture littérale de l'article. En effet, il fait une application indifférenciée de ce texte, sans distinguer selon que les titres rachetés ont été acquis ou souscrits à l'émission. Il ignore la restriction contenue dans l'article selon laquelle la limitation de l'assiette imposable ne s'applique qu'aux seuls titres acquis et sous réserve que ceux-ci l'aient été moyennant un prix supérieur à leur valeur nominale. Selon le Commissaire du gouvernement Pierre-François Racine, cette solution est justifiée par la volonté d'éviter que le cédant ne soit imposé sur un profit fictif[945]. Cependant, l'article 161 du CGI n'est qu'une règle d'assiette. Seul devrait s'appliquer l'article 112, 1° du CGI car il constitue un texte de qualification. Bien qu'en cohérence avec la jurisprudence antérieure, le rejet de l'article 112, 1° du CGI comme fondement de l'imposition du gain généré par le rachat de droits sociaux mérite la critique dans la mesure où le Conseil d'État prive l'imposition de ce gain d'un fondement juridique incontestable et d'une qualification juridique en elle-même incontestable. La solution retenue peut, toutefois, être justifiée par sa volonté de rechercher un équilibre dans la nature ambivalente que présente le rachat de titres. Pour l'actionnaire, le rachat ne présente pas, d'un point de vue patrimonial, de différences avec une cession de droits sociaux, laquelle relève du régime des plus-values. En revanche, pour la société, le rachat constitue un désinvestissement de fonds sociaux au profit de l'actionnaire trouvant leur origine dans les apports, les bénéfices et les réserves. L'arrêt Gardet du 8 juillet 1992 est venu ajouter un élément de complexité quant à la nature du produit de rachat et à son régime d'imposition[946]. Le Conseil d'État juge que les sommes perçues par l'associé personne physique, à l'occasion du rachat suivi d'une réduction de capital, alors même qu'elles résultaient d'un prélèvement sur des bénéfices ou des réserves de la société, ne présentent aucun caractère périodique ni renouvelable. Dès lors, elles

[943] CE, 24 mars 1982, n° 13963 : Dr. fisc. 1983, n° 9, comm. 342 ; RJF 5/82, n° 496
[944] CE, 9 janv. 1985, n° 39597 : Dr. fisc. 1985, n° 13, comm. 664, concl. P-F. Racine ; RJF 3/85, n° 418
[945] P.-F. Racine, concl. sous CE, 9 janv. 1985, n° 39597, Dr. fisc. 1985, n° 13, comm. 664; RJF 3/85, n° 418
[946] CE, 8 juill. 1992, n° 88734, *Gardet* : Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 125 ; RJF 8-9/92, n° 1172 ; Bull. Joly 1992, § 367, p. 1122, note N. Chahid-Nouraï ; Dr. sociétés, févr. 1993, n° 43, note M. Deslandes

n'ont pas le caractère de dividendes mais de plus-values et relèvent exclusivement du second alinéa de l'article 161 du CGI. Dans l'arrêt Roesch du 29 décembre 2000, le juge ne se réfère plus à la qualification de plus-value[947]. Il estime que le gain de rachat constitue un « *boni de cession* » ayant la même nature qu'un *boni* de liquidation. De l'identité de nature entre le *boni* de cession et le *boni* de liquidation en est déduite l'application du régime fiscal des revenus de capitaux mobiliers. L'arrêt SA Fiteco du 31 juillet 2009 tranche définitivement la question de la nature fiscale du gain de rachat. Celui-ci ne constitue un revenu distribué « *qu'à concurrence de l'écart, s'il est positif, entre le prix de ce rachat et celui auquel il a lui-même acquis les actions ; que ces dispositions relatives au rachat de droits sociaux trouvent application que les droits sociaux aient été ou non annulés après leur rachat par la société émettrice* »[948]. La nature fiscale du profit dégagé par le rachat de droits sociaux résulte de la combinaison des articles 109-1, 2° et 112 du CGI. Le rachat par une société de ses propres actions constitue une mise à disposition au sens du 2° de l'article 109-1 dudit code, sous réserve de l'article 112 du même code. L'article 112, 1° du CGI énumère les répartitions exclues de la catégorie des revenus distribués : ne constituent pas un revenu distribué les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursement d'apport ou de prime d'émission. L'article ne vise que le remboursement de l'apport contenu dans le « *prix* » de rachat des titres souscrits à l'émission. La répartition n'a le caractère d'un remboursement d'apport qu'à concurrence de l'excédent du montant des apports sur celui des bénéfices et des réserves disponibles. En revanche, à concurrence du montant des réserves et bénéfices non distribués contenus dans le montant de l'apport, le remboursement d'apport consiste dans la répartition de cette fraction de réserves et de bénéfices. Dans cette limite, le produit est traité comme un revenu distribué conformément aux dispositions de l'article 109-1 du CGI.

319- Le gain de rachat perçu par l'associé personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés. Une solution identique est adoptée lorsque le bénéficiaire du rachat de droits sociaux est un associé personne morale soumis à l'impôt sur les sociétés. Le gain de rachat constitue une distribution à hauteur de la différence entre le prix de rachat et le prix de revient de cette participation[949]. Le Conseil d'État transpose la jurisprudence Fiteco relative à l'associé personne physique à l'associé personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés. Il juge ainsi que « *le gain net dégagé par un associé ou actionnaire passible de l'impôt sur les sociétés détenant des titres de participation à l'occasion du rachat par la société émettrice, ne constitue pas un gain en capital mais un produit net de participation à concurrence, conformément aux dispositions du 2 de l'article 38 combiné avec l'article 209 du même code, de la*

[947] CE, 29 déc. 2000, n° 179647, *M. Roesch* : Dr. fisc. 2001, n° 15, comm. 337, concl. J. Courtial
[948] CE, 31 juill. 2009, n° 296052, *Sté Fiteco* : Dr. fisc. 2009, n° 43, comm. 509, concl. E. Glaser, note A. de Bissy
[949] CE, 18 mars 1992, n° 94061 et 95794, *SA Péchiney* : Dr. fisc. 1993, n° 12, comm. 599, concl. O. Fouquet

différence entre le prix de rachat et la valeur d'acquisition des titres inscrite à son bilan d'ouverture »[950]. Le juge fonde la qualification de produit net de participation sur la définition du bénéfice telle qu'énoncée par l'article 38-2 du CGI. Cependant, un tel fondement laisse perplexe. Certes, le bénéfice est défini comme une variation de l'actif net, un enrichissement pour la société, la distribution du bénéfice réalisé étant analysée *a contrario* comme un désinvestissement. Plutôt que d'opérer un forçage des dispositions de l'article 38-2 du CGI pour justifier la qualification de revenu distribué, le juge aurait pu simplement recourir aux articles 112 et 161 du CGI[951]. Ce dernier article est applicable à l'actionnaire personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés. Tant l'administration fiscale[952] que le juge fiscal[953] se prononcent en ce sens.

320- La nature fiscale du gain de rachat. La qualification de revenu distribué se justifie par l'idée selon laquelle l'associé récupère son apport. La prime de remboursement d'apport est constituée par l'excédent de la valeur remboursée sur la valeur nominale[954] et s'analyse comme l'ultime distribution de bénéfices à son profit. Il y a alors désinvestissement dans la mesure où le remboursement de l'apport se réalise par un prélèvement sur les capitaux propres. Or le désinvestissement constitue le critère de qualification des revenus de capitaux mobiliers. Le *boni* de cession est donc analysé en un revenu distribué à l'instar du *boni* de liquidation[955]. En d'autres termes, le *boni* de cession constitue un dividende. Bien que qualifié de revenu distribué, le gain de rachat se calcule de manière identique à une plus-value. Là est la principale critique adressée par Monsieur le Professeur Arnaud de Bissy à la qualification de revenu distribué en ce qu'elle conduit à une incohérence entre la nature du profit et l'assiette imposable[956]. Le gain de rachat, que l'opération soit suivie ou non d'une réduction de capital, devrait être qualifié de plus-value[957]. Dans l'hypothèse d'un rachat sans réduction de capital, seul le régime des plus-values trouve à s'appliquer au produit de rachat. L'article 112, 6° du CGI qualifie de plus-value les gains de rachat effectués dans les conditions prévues aux articles L. 225-208 ou L. 225-209 à L. 225-212 du Code de commerce. Ainsi sont visés les rachats opérés par des sociétés dont les titres sont cotés sur un marché réglementé ou par des sociétés non cotées en vue de réaliser certaines opérations

950 CE, 20 mars 2013, n° 349669, *Société Générale*, op. cit.
951 H. Hovasse, note sous CE, 20 mars 2013, n° 349669, *Société Générale*, JCP E 2013, 1324
952 BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20, 12 sept. 2012, § 170 et s.
953 CE, 26 juill. 2011, n° 325464, *Sté Pfizer Holding France* : Dr. fisc. 2011, n° 47, comm. 600, concl. E. Cortot-Boucher, note R. Schneider et O. Janoray ; RJF 2011, n° 1150 ; BDCF 11/11, n° 125, concl. E. Cortot-Boucher
954 R. Mortier, *Opérations sur capital social*, avant-propos M. Germain, préf. J.-J. Daigre, Litec, 2010, n° 653, p. 327
955 J.-Cl. Parot, *La fiscalité du rachat par une société de ses propres actions (situation de l'actionnaire) (1ère partie)*, Dr. fisc. 2001, n° 21, 100117, n° 21 : « *L'identité des conditions de leur imposition - à la fois suivant une même assiette (CGI, art. 161, al. 1 et 2) et dans une même catégorie de revenus (CGI, art. 109-1), n'implique pas nécessairement l'identité de nature des produits en cause* ».
956 A. de Bissy, *Rachat de titres préalablement apportés à la société cédante dans le cadre d'un apport partiel d'actif*, note sous CAA Paris, 15 mars 2011, n° 09PA05607, *Société Générale*, Dr. fisc. 2012, n° 2, comm. 53
957 A. de Bissy, *Rachat par une société de ses propres actions : revenu mobilier soumis à la retenue à la source lorsque le cédant réside à l'étranger*, note sous CE, 31 juill. 2009, n° 296052, *Sté Fiteco*, Dr. fisc. 2009, n° 43, comm. 509

spécifiques telles que l'attribution des droits sociaux aux salariés. L'associé personne physique est alors soumis aux régimes d'imposition de l'article 39 *duodecies* du CGI pour les plus-values professionnelles et des articles 150-0 A, II, 6 et 150 UB du CGI pour les plus-values des particuliers. Au contraire, l'article 150-0 D, 8 *ter* du CGI impose le *boni* d'annulation des titres rachetés comme un revenu mobilier. Si, dans les deux hypothèses de rachats de droits sociaux, l'associé s'enrichit, la source de l'enrichissement est différente. Dans l'hypothèse d'un rachat de droits sociaux sans réduction de capital ou « *rachat-cession* », l'enrichissement de l'associé correspond à un gain en capital. À l'inverse, dans l'hypothèse d'un rachat de droits sociaux suivi d'une réduction de capital ou « *rachat remboursement* », l'enrichissement de l'associé est corrélatif au désinvestissement opéré par la société pour procéder au remboursement des apports. La différence de qualification, et donc de traitement du gain de rachat suivant qu'il résulte ou non d'un rachat suivi d'une réduction de capital, se justifie par les finalités différentes de ces deux types de rachat et surtout par des qualifications légales différentes. La nature du profit varie suivant la nature juridique de l'opération en cause mais aussi en fonction des aspirations du législateur. Aussi, la nature du profit peut ne pas correspondre au régime d'imposition normalement applicable. Le profit se présente alors comme un revenu atypique. Par une décision du 20 juin 2014[958], le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions du 6° de l'article 112 du CGI contraires à la Constitution car la différence de traitement entre les associés personnes physiques cédants pour l'imposition des sommes ou valeurs reçues ne repose ni sur une différence de situation entre les procédures de rachat ni sur un motif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi. L'article est abrogé à compter du 1er janvier 2015. A défaut d'intervention législative, les produits issus des rachats régis par l'article L. 225-208 du Code de commerce ou par les articles L. 225-209 et suivants du même code seront imposés, non plus comme des plus-values de cession, mais comme des revenus distribués soumis au régime hybride de taxation.

321- Bilan. Alors que le revenu devrait être défini en fonction de sa source et de la personne bénéficiaire de la valeur, le droit fiscal peut nier, totalement ou partiellement, ces deux éléments. La classification juridique entre revenu et gain en capital n'est pas pleinement reçue sans toutefois qu'aucune classification fiscale tangible ne puisse être proposée. La notion fiscale de « revenu » présente alors les traits d'une notion fonctionnelle. L'incertitude tenant à la nature fiscale du profit donne lieu à l'apparition de « chimères » fiscales, de revenus atypiques pour lesquels la nature fiscale et le régime fiscal ne correspondent pas. Ler législateur fiscal ne se soucie guère de la nature du revenu pour lui assigner un régime fiscal. L'exemple topique d'une telle indifférence législative

[958] Cons. const., déc. 20 juin 2014, n° 2014-404 QPC, *M. et Mme Machillot* : Dr. fisc. 2014, n° 30, comm. 467, note A. de Bissy et M. Ferré

quant à la qualification fiscale du revenu est illustré par l'article 13-5 du CGI relatif à l'imposition du produit issu d'une première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire[959]. Ce produit est imposable dans la catégorie de revenus à laquelle se rattache, au jour de la cession, le bénéfice ou revenu procuré ou susceptible d'être procuré par le bien ou le droit sur lequel porte l'usufruit temporaire cédé. En d'autres termes, seule importe la nature du bien ou du droit objet de l'usufruit mais non la nature intrinsèque du produit généré par la cession. Ainsi apparaît-il l'existence de revenus atypiques caractéristiques de l'instrumentalisation des qualifications fiscales voire de l'indifférence du législateur fiscal à l'égard de la qualification.

§2- La qualification des revenus atypiques

322- Pour éviter tout risque de confusion entre des classifications différentes, il faut, à un même degré de distinction catégorielle, ne se référer qu'à un seul et même trait pour opposer une catégorie à l'autre[960]. Le refus d'intégrer une situation juridique dans une catégorie signifie qu'elle a une nature différente et, partant, obéit à un régime différent. Cependant, les rapports existants entre les catégories se révèlent parfois plus complexes. En effet, les mêmes faits peuvent amener à hésiter entre deux qualifications. Plus particulièrement, des faits identiques peuvent présenter des éléments caractéristiques de plusieurs catégories. Les conflits de classification résulteraient d'une erreur de méthode dans le choix des critères de détermination des catégories[961]. Cependant, ces conflits de classification sont inéluctables dans la mesure où un même fait peut être envisagé de plusieurs manières selon le point de vue envisagé[962]. Toute classification présente des limites. Ainsi en est-il de la classification fiscale des revenus. La classification des revenus présente une limite en ce qu'elle fait apparaître des revenus hybrides (**A**). Il est nécessaire de rassembler les revenus innommés dans une catégorie compréhensive[963]. La catégorie des bénéfices non commerciaux jouent le rôle de « *catégorie balai* »[964]. Elle regroupe tous les gains imposables ne présentant pas des caractères communs suffisants pour être regroupés sous une même

[959] L. fin. rect. 2012, n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 15 : JO 30 déc. 2012 ; Dr. fisc. 2013, n° 5, 85
[960] J.-L. Bergel, *Différence de nature (égale) Différence de régime*, op. cit., spéc. n° 9
[961] J.-L. Bergel, *Méthodologie juridique*, op. cit., p. 114
[962] C. Eisenmann, *Quelques problèmes de méthodologie des définitions et des classifications*, in *La logique juridique*, APD, t. XI, Sirey, 1966, pp. 25 à 43, n° 15, p. 30 : « *Plusieurs classifications sont généralement possibles, parce que toute classe d'objets présente de multiples traits, que chacun peut servir de principe à une classification et que, - comme par définition -, toute classification conforme aux principes élémentaires de la logique n'est pas logiquement critiquable mais est logiquement admissible ; ceci, parce que dans tous les objets il y a de multiples traits, on a le droit de considérer ces objets sous autant de point de vue qu'on peut se poser à leur sujet de problèmes, et que chacun d'eux peut ainsi servir de principe à une classification elle-même valable et légitime* ».
[963] L'article 21 de la convention modèle OCDE stipule une catégorie de revenus innommés. Aux termes des commentaires sur l'article 21 de ladite convention, les revenus visés ne sont pas seulement ceux faisant partie d'une catégorie non expressément traitée mais aussi ceux provenant de sources non mentionnées.
[964] J.-J. Bienvenu, *Droit fiscal*, op. cit., n° 199, p. 186

qualification. La catégorie des bénéfices non commerciaux joue ce rôle de catégorie compréhensive permettant d'attraire les revenus innommés (**B**).

A. La qualification des revenus hybrides

323- L'élargissement de la notion de revenu par la consécration de la théorie de l'enrichissement emporte pour conséquence une incertitude sur la nature exacte des plus-values, tantôt considérées comme des gains non imposables à l'impôt sur le revenu, tantôt assimilées à des revenus. La plus-value désigne en un sens premier l'accroissement de valeur d'un bien. Au regard de l'impôt sur le revenu, il convient de distinguer entre les plus-values latentes et les plus-values réalisées. Les premières correspondent à des accroissements de valeur des biens enregistrés alors que ces biens sont encore détenus par leur propriétaire. Ces plus-values ne sont pas imposables. Au contraire, les plus-values réalisées se révèlent à l'occasion de la cession d'un bien et sont imposables. Le régime fiscal des plus-values dépend du bien objet de la cession et de la qualité du cédant. La distinction entre plus-values professionnelles et plus-values des particuliers n'est pas un simple moyen d'opposer la fiscalité des entreprises à la fiscalité des ménages. Cette classification repose sur « *une approche différente du code génétique des plus-values* »[965]. À travers l'imposition des plus-values professionnelles est imposé un revenu (**2**), tandis que les plus-values des particuliers correspondent à un gain en capital (**1**).

1- Les plus-values des particuliers, des gains en capital par principe

324- Les plus-values réalisées par les particuliers sont soumises à des régimes fiscaux différents en fonction de la nature du bien objet de la cession. La plus-value peut, en effet, être mobilière (**a**) ou immobilière (**b**).

a) Les plus-values mobilières

325- Les plus-values mobilières sont, en principe, soumises à imposition[966]. Cependant, ce principe connaît de nombreuses exceptions car le législateur instaure une multitude de régimes

[965] J.-P. Casimir, *La mutation génétique des plus-values*, in *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 171 à 184, spéc. p. 176
[966] L. n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité

d'exonération[967] conduisant à une imposition résiduelle des plus-values. Ainsi apparaît-il que seules deux catégories de plus-values mobilières sont imposables : les plus-values soumises au régime de droit commun[968] et les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux. En effet, depuis la loi de finances pour 2013[969], les plus-values sur cession de valeurs mobilières sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu conduisant alors un alignement de leur traitement sur celui des revenus du travail. Néanmoins, dans le cadre de la fiscalité des ménages, les plus-values sur cession de valeurs mobilières et droits sociaux sont fiscalement moins bien traitées que les plus-values sur cession d'actif immobilisé réalisées par les entrepreneurs individuels et assimilés[970]. La soumission des plus-values à la progressivité de l'impôt sur le revenu conduit non plus à la taxation d'un enrichissement, mais à la taxation d'une faculté contributive.

b) Les plus-values immobilières

326- En principe, la plus-value réalisée par un particulier lors de la cession à titre onéreux d'un immeuble est imposable[971]. Toutefois, l'article 10 de la loi de finances pour 2004[972] introduit une exception au principe d'imposition des plus-values de la cession des valeurs mobilières et de droits sociaux. À ce titre, les gains nets retirés de cession à titre onéreux de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière soumise au régime des sociétés de personnes sont soumis au régime des plus-values immobilières. L'application de régime est soumise à la qualification de société à prépondérance immobilière. Une société est dite à prépondérance immobilière lorsque l'actif de la société est constitué pour plus de 50% de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par cette société à sa propre exploitation[973]. En d'autres termes, le stock de la société doit être composé à plus de 50% d'immeubles. La qualification de société à prépondérance immobilière suppose, dès lors, de déterminer la nature fiscale de l'immeuble. S'agit-il d'un stock ou d'une immobilisation ? En effet, un même bien peut être considéré comme un élément de l'actif immobilisé pour une entreprise, et comme un élément du stock pour une autre. Dans le cadre de l'activité de marchand de biens, les immeubles ne

967 Ainsi en est-il des gains réalisés lors de la cession de meubles meublants et de véhicules automobiles.
968 CGI, art. 150 UA
969 L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 10 : JO 30 déc. 2012 ; Dr. fisc. 2013, n°1, comm. 19
970 V. en ce sens : J.-Y. Mercier, *Hisser l'imposition des revenus du capital au niveau des revenus du travail : le travail était déjà largement accompli*, Dr. fisc. 2013, n° 9, 164, n° 7 : « *Une conclusion ressort de l'évocation de ce régime : la volonté d'instaurer une égalité de traitement entre les revenus du capital et ceux du travail aurait dû conduire au maintien, voire à l'adoucissement, de la taxation proportionnelle qui avait cours en vue du rapprochement du traitement de l'actionnaire cédant sur celui des plus-values des entrepreneurs exploitant en leur nom ou en qualité d'associés d'une société de personnes* ».
971 CGI, art. 150 U-I
972 L. n° 2003-1311, 30 déc. 2003 : Dr. fisc. 2004, n° 1-2, étude 1
973 Annexe II au CGI, art. 74 SB

constituent pas un élément de l'actif immobilisé mais un élément du stock. Les immeubles comptabilisés dans les stocks d'une société civile immobilière exerçant une activité de marchand de biens et figurant comme tels à l'actif du bilan ne sont pas affectés à son exploitation propre. À ce titre, ils doivent être pris en compte pour apprécier la part des actifs d'une société non cotée en bourse constituée par les immeubles non affectés à sa propre exploitation. Seuls sont exclus de cette appréciation les immeubles affectés de façon permanente comme moyens d'exploitation. Les immeubles affectés à l'exploitation s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation, à l'exclusion de ceux constituant l'objet même de cette exploitation[974] ou constituant des placements en capitaux[975]. La distinction entre stock et immobilisation repose sur le critère de la stabilité. En effet, les immobilisations se définissent comme l'ensemble des éléments permanents de l'actif du bilan de la société, tandis que les stocks relèvent de l'actif circulant comprenant l'ensemble des biens concourant à la réalisation d'un bénéfice d'exploitation[976]. Le critère de destination à la vente retenu par l'article 38 *ter* de l'annexe III au CGI permet dès lors de différencier les stocks des immobilisations. La différence entre l'immobilisation et le stock tient à la finalité assignée à l'utilisation de l'actif. La qualification suppose alors de prendre en considération les nécessités de l'exploitation et la durée d'utilisation du bien[977]. La brièveté de la durée de présence dans l'entreprise ne permet pas d'écarter systématiquement les biens en cause de l'actif immobilisé dès lors que la durée d'utilisation du bien est supérieure à un an[978]. En conséquence, la qualification de stock dépend de l'analyse objective de la situation du bien dans le processus d'exploitation et est indépendante de la nature de l'inscription comptable.

327- Le critère de la détention détermine les conditions d'imposition des plus-values immobilières. Plus la durée de détention est longue, moins la plus-value est assimilable à un revenu. La qualification de la plus-value en revenu renvoie au caractère spéculatif de la cession.

974 CE, 13 juill. 2006, n° 276362, *Riahi* : Dr. fisc. 2007, n° 30, comm. 789 ; CE, 18 juin 2010, n° 307318, *M. Walter* : Dr. fisc. 2010, n° 28, comm. 414
975 CE, 18 juin 2010, n° 307318, *M. Walter*, op. cit.
976 Annexe III au CGI, art. 38 *ter*, al. 1er
977 CE, plén., 3 févr. 1984, n° 27227, *Ets Léonelli Frères* et n° 25889, *Compagnie française de produits industriels* : Dr. fisc. 1984, n° 21-22, comm. 1015, concl. Bissara ; CE, 16 juin 1993, n°s 67760 et 67763, *SA Sellier-Leblanc* : Dr. fisc. 1993, n° 44, comm. 2086, concl. J. Arrighi de Casanova
978 CE, 13 mai 1992, n° 71496, *Paris Tour Eiffel* : RJF 1992, n° 944

2- Les plus-values professionnelles, des gains en capital par exception

328- Les plus-values professionnelles provenant de la cession d'un bien affecté à l'exercice d'une activité professionnelle sont assimilées à des revenus par le truchement de la théorie du bilan. L'article 38-1 du CGI vise les résultats issus de la cession d'éléments quelconques de l'actif. *A priori*, les profits réalisés sur la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont qualifiés de recettes d'exploitation. Un tel principe résulte de l'évolution législative. Le régime des impôts sur le revenu institué en 1917 visait à la taxation des gains correspondant à la perception de profits susceptibles d'un renouvellement périodique. Il excluait, en conséquence, la taxation des gains en capital. Le principe de leur assujettissement n'a été posé que tardivement par la loi du 19 juillet 1976[979]. L'argument essentiel en faveur de la taxation des plus-values sur les éléments de l'actif immobilisé résulte de la pratique industrielle et commerciale considérant le bénéfice comme un tout. La distinction des profits d'exploitation et des profits accidentels repose sur l'appréciation de la gestion et la rentabilité de l'affaire. Lorsqu'il s'agit d'évaluer l'enrichissement de l'entreprise, il est tenu compte des gains en capital. Les profits réalisés sur certains éléments de l'actif immobilisé manifestent parfois l'existence de profits normaux demeurés investis dans l'entreprise. Des cessions d'éléments isolés de l'actif peuvent également dégager des plus-values. Inversement, il peut être avancé que toute plus-value ne traduit pas nécessairement un enrichissement. La plus-value apparaissant lors de la cession d'une immobilisation peut être largement fictive dans la mesure où elle peut être la conséquence d'une dépréciation monétaire. En outre, la taxation des gains que les entreprises réalisent hors exploitation sur leurs investissements peut être considérée comme anti-économique en ce qu'elle a pour effet de réduire la capacité de financement des entreprises à concurrence de l'impôt prélevé. Ces considérations justifient le principe de taxation des plus-values et un aménagement de celle-ci. Les dispositions de l'article 38-1 du CGI doivent être combinées avec l'article 39 *duodecies* dudit code. Cet article dispose que « *par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme* ». La distinction fondamentale entre les plus ou moins-values à court terme et les plus ou moins-values à long terme repose sur un double critère : la durée de la détention dans l'entreprise des éléments cédés et le caractère amortissable ou non de ces éléments. Le régime des plus-values à court terme est applicable aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans et aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments détenus depuis deux ans au moins dans

[979] L. n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité

la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le régime des plus-values à long terme est, quant à lui, applicable aux plus-values ne recevant pas la qualification de plus-value à court terme.

329- La qualification d'immobilisation amortissable repose sur le critère de la dépréciation irréversible. À égard, ne constituent pas des immobilisations amortissables les terrains[980], les droits de construire[981] ou encore les titres de participation dans la mesure où ils ne se déprécient pas avec le temps. L'amortissement n'est autorisé que s'il est acquis que l'immobilisation perdra sa valeur d'utilité à une date déterminée. Le caractère prévisible de la perte des effets bénéfiques du bien sur l'exploitation pose un problème particulier en matière d'immobilisations incorporelles. Le Conseil d'État affirme, de manière constante, « *qu'un élément d'actif incorporel identifiable ne peut donner lieu à une dotation à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée* »[982]. Dans un premier temps, le juge fiscal exigeait que la date à laquelle prendraient nécessairement fin les effets bénéfiques sur l'exploitation puisse être déterminée avec certitude dès la création ou l'acquisition de l'actif en cause[983]. Dorénavant, il suffit que la fin des effets bénéfiques soit simplement prévisible. Néanmoins, la fin prévisible des effets bénéfiques d'une marque sur l'exploitation suscite des difficultés. À la différence des brevets, une marque a une durée de vie illimitée en raison de la protection juridique conférée par son enregistrement. Partant, elle ne saurait en principe être qualifiée d'immobilisation amortissable. Le juge fiscal déduit le caractère non amortissable de la marque de l'impossibilité de fixer un terme précis à la protection que procure le droit[984]. Or la mise en œuvre du critère de la protection juridique de la marque est d'un

---

980 CE, 18 janv. 1989, n° 56752, *SA Dreso-Cameso* : Dr. fisc. 1993, n° 14, comm. 709, concl. B. Martin Laprade ; CE, 20 févr. 1991, n° 81904, *SARL Sodap* : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 686

981 CE, 23 déc. 2010, n° 308206, *Thirode* : RJF 2011, n° 407 ; BDCF 4/11, n° 40, concl. P. Collin

982 CE, 3 févr. 1989, n° 58260, *SA Gaumont* : Dr. fisc. 1990, n° 52, comm. 2443, concl. C. Nouraï ; CE, 29 nov. 2000, n° 185347, *SNC Les pétroliers réunis de l'Ouest* : Dr. fisc. 2002, n° 5, comm. 64

983 CE, 4 avr. 1979, n° 8153 : RJF 1979, n° 339 ; CE, 15 oct. 1982, n° 26585 : Dr. fisc. 1983, n° 15, comm. 754, concl. Rivière : « *Un élément incorporel de l'actif immobilisé ne peut faire l'objet d'une dotation annuelle à un compte d'amortissements que s'il est certain, dès sa création ou son acquisition, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation de l'entreprise prendront fin nécessairement à une date déterminée ; que, lorsque tel n'est pas le cas, l'entreprise peut seulement constituer à la clôture de chaque exercice, comme pour tout autre élément d'actif, une provision pour dépréciation correspondant à la différence entre la valeur comptable de l'élément d'actif et sa valeur probable de réalisation* ».

984 CE, 28 déc. 2007, n° 284899, *SA Domaine Clarence Dillon* : Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 246, concl. L. Vallée, note J.-L. Pierre : Il juge « *qu'une marque viticole acquise en même temps que l'exploitation viticole à laquelle elle est légalement attachée, confère à son propriétaire un droit d'usage exclusif et produit ses effets sans limitation de durée ; que, d'une part, eu égard à cette durée illimitée, au haut degré de protection et au gain de parts de marché qu'elle implique, une telle marque constitue un élément autonome de l'actif incorporel de l'entreprise, alors même qu'elle n'est pas cessible par elle-même ; que, d'autre part, une marque ne peut être amortie que s'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle cette marque produira des effets bénéfiques sur l'exploitation ; qu'une marque viticole, élément incorporel autonome, ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissements dès lors qu'il n'est pas possible de déterminer, lors de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée* ».

maniement délicat dans la mesure où il est rarement possible de fixer avec précision la fin des effets bénéfiques d'une marque sur une exploitation. Toutefois, il reconnaît le caractère amortissable des droits dont la durée de vie est liée à celle de la spécialité. Par l'arrêt SCA Pfizer du 14 octobre 2005, le Conseil d'État considère que la dépréciation de la valeur du dossier scientifique et technique présente un caractère définitif dès lors que la décision du ministre ne permet plus la commercialisation de la spécialité pharmaceutique dans des conditions de rentabilité économique suffisantes[985]. Une seconde difficulté quant au caractère amortissable d'un élément incorporel immobilisé se présente en présence d'un fonds de commerce. Il est de jurisprudence constante que le fonds de commerce et ses éléments sont susceptibles de faire l'objet d'un amortissement. Toutefois, s'agissant de ces derniers, le Conseil d'État pose une condition supplémentaire[986] : l'élément du fonds de commerce doit être dissociable de celui-ci et représentatif d'une clientèle. En droit comptable, la clientèle créée ne fait l'objet d'aucune inscription à l'actif du bilan, la clientèle générée n'ayant pas à être valorisée. Il en va différemment de la clientèle acquise. La clientèle acquise ou apportée est inscrite à l'actif du bilan de l'entreprise pour son prix d'acquisition ou sa valeur d'apport. Le caractère individualisé de la clientèle doit être apprécié à l'aune de ses caractéristiques propres. Si la clientèle acquise ne présente aucune spécificité, alors elle se « *fond* » dans la clientèle existante et tout amortissement doit être refusé. Au contraire, si la clientèle acquise présente une spécificité certaine par rapport à la clientèle préexistante, alors elle est suffisamment individualisée pour autoriser une dotation aux amortissements. La qualification d'une clientèle acquise en immobilisation amortissable repose, en conséquence, sur son caractère fongible[987].

330- Lorsque le bien n'est pas amortissable, la plus-value relève toujours du régime spécial des plus-values à long terme. S'agissant des biens amortissables, la plus-value à long terme est réduite à une portion congrue dans la mesure où elle ne correspond qu'au surplus des amortissements pratiqués. En effet, si la plus-value est inférieure ou égale au montant des amortissements pratiqués, elle est une plus-value à court terme, incluse dans les recettes d'exploitation. La solution est logique car l'amortissement a pour objet de traduire la dépréciation du bien liée à un critère physique, technique ou juridique. Cependant, si, au moment de la cession du bien, une plus-value

---

985 CE, 14 oct. 2005, n° 260486, *SCA Pfizer* : Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 767, concl. S. Verclytte, note M. Sieraczek-Abitan

986 CE, 17 janv. 1984, n° 124438, *SARL France-Loisirs* : Dr. fisc. 1994, n° 13, comm. 604 ; RJF 3/94, n° 240 ; CE, 1er oct. 1999, n° 177809, *Sté Foncia Particimo venant aux droits de la SA Franco-Suisse Gestion* : Dr. fisc. 1999, n° 45, comm. 824, concl. G. Goulard ; RJF 1999, n° 1324, concl. G. Goulard, pp. 832 à 836 ; CE, 17 mai 2000, n° 188975, *Société « Les fils Charvet »* : Dr. fisc. 2000, n° 50, comm. 995, concl. G. Bachelier

987 G. Bachelier, concl. sous CE, 17 mai 2000, n° 188975, *Société « les Fils Charvet »*, Dr. fisc. 2000, n° 50, comm. 995 : « *Ce critère de dissociabilité se justifie par le fait que,* a priori*, les composantes de la clientèle sont fongibles et qu'aucune identification ne permet de les distinguer* ».

est constatée, ceci signifie que l'amortissement a été, au moins pour partie, pratiqué indûment. En effet, le bien n'a pas subi la perte de valeur que l'amortissement était censé traduire. L'assimilation de la plus-value réalisée à hauteur des amortissements pratiqués en une plus-value à court terme permet de contrecarrer un tel amortissement. La dualité de nature du gain retiré de la cession d'un élément de l'actif immobilisé repose sur la nature duale des immobilisations, lesquelles constituent à la fois un moyen d'exploitation et le capital de l'entreprise. Les plus-values à court terme sont traitées comme des revenus ordinaires en ce qu'elles présentent un caractère spéculatif plus marqué que les plus-values à long terme. Seuls les biens détenus durablement par l'entreprise constituent des biens d'investissement. La cession de tels biens d'investissement engendre alors un véritable gain en capital. La qualification d'un profit en plus-value ou en recette d'exploitation produit des effets en matière de contribution économique territoriale. En effet, la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises est assise sur la valeur ajoutée des entreprises laquelle est égale au chiffre d'affaires de l'entreprise majoré de certains produits et diminué de certaines charges. Contrairement aux recettes d'exploitation, les plus-values présentant un caractère exceptionnel sont exclues de l'assiette en ce qu'elles ne participent à la création de valeur ajoutée.

331- La distinction entre court et long terme doit être relativisée car elle ne concerne que les entreprises individuelles et assimilées dans la mesure où le législateur énumère précisément les gains résultant de la réalisation d'éléments de l'actif immobilisé par une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Pendant longtemps, le régime des plus ou moins-values des sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés a été identique à celui des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu. La loi du 10 novembre 1997[988], adoptée pour des raisons conjoncturelles, tout en maintenant la distinction court et long terme, a remanié le régime en raréfiant les plus ou moins-values à long terme. Le régime des plus-values à long terme voit son champ d'application réduit aux cessions de titres de participation[989] et aux concessions de certains produits de la propriété industrielle[990].

332- La réduction du champ d'application du régime des plus-values professionnelles résulte également de la suppression des effets de la théorie du bilan en matière de plus et moins-values réalisées par un exploitant individuel. Leur régime de taxation varie. Lorsque le bien inscrit a été toujours été affecté à l'activité professionnelle, la totalité de la plus-value sera soumise au régime des plus-values professionnelles. Au contraire, lorsque le bien inscrit n'aura jamais fait l'objet d'une exploitation professionnelle, la plus-value réalisée à l'occasion de la cession sera en principe imposable selon le régime des plus-values des particuliers. Lorsque le bien a été utilisé

988 L. n° 97-1026 du 10 nov. 1997 portant mesures urgentes à caractère fiscal et financier : JO 11 nov. 1997
989 CGI, art. 219-I, a *quinquies*
990 CGI, art. 39 *terdecies*, 1

successivement à titre professionnel et à titre privé, les plus-values doivent être ventilées entre, d'une part, la fraction relevant des plus-values professionnelles et, d'autre part, celle relevant des plus-values des particuliers en fonction de la durée d'utilisation des biens pour l'exercice de l'activité professionnelle.

B. La qualification des revenus innommés

333- Les classifications, fondées sur la distinction de catégories opposées par leur nature en fonction d'un critère précis risquent d'engendrer une rigidité incompatible avec les réalités mouvantes du droit. La capacité d'absorption de phénomènes nouveaux par des catégories existantes est liée à leur définition. Aussi, parmi deux catégories antithétiques correspondant à une distinction, l'une d'elles doit être suffisamment ouverte pour attraire les situations nouvelles ou innommées. Apparaît alors la distinction entre catégorie limitative et catégorie résiduelle. La catégorie résiduelle est une catégorie « *bas de gamme* », une catégorie-balai « *à laquelle le juriste a recours faute de mieux* »[991]. Cette catégorie permet de saisir tous les objets n'entrant pas dans la catégorie principale. La pratique des catégories résiduelles se retrouve dans toutes les branches du droit. La catégorie des bénéfices non commerciaux joue, en droit fiscal, le rôle de la « catégorie-balai ». Elle permet d'attraire, dans le champ de l'imposition les revenus issus d'une exploitation lucrative (**1**) et les revenus issus d'une source de profits (**2**).

1- Les revenus issus d'une exploitation lucrative

334- La notion d'« exploitation lucrative ». Constituent des bénéfices non commerciaux les gains issus d'une exploitation ou d'une occupation lucrative. Ces gains peuvent être des gains professionnels à la condition que la profession soit exercée de façon indépendante, individuellement ou en groupe. L'activité ne comporte pas, en elle-même, une spéculation sur les éléments mis en œuvre pour exercer la profession. L'exigence minimale d'une activité à l'origine du revenu constitue un facteur d'extension du champ de l'imposition dans la mesure où elle permet d'appréhender le résultat d'opérations isolées accomplies par le contribuable. L'exigence d'un *minimum* d'activité ne joue qu'un rôle résiduel dans l'opération de qualification. En outre, les gains peuvent être des gains non professionnels. La qualification de ces gains en bénéfices non commerciaux est justifiée par l'existence d'une activité lucrative, souvent imposée sous d'autres

[991] Ch. Atias, *Épistémologie juridique*, op. cit., n° 328, p. 195

qualifications fiscales, mais pour laquelle la catégorie des bénéfices non commerciaux permet de généraliser l'imposition à des gains ne relevant pas des autres catégories de revenus. Cette généralisation permet d'éviter des discriminations injustifiées sur le principe de l'imposition.

335- L'attraction des plus-values de cession de droits sociaux dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Par le biais de l'article 92 du CGI, la jurisprudence a élargi le champ de la catégorie résiduelle des bénéfices non commerciaux aux plus-values. La disqualification d'une plus-value de cession de valeurs mobilières en bénéfices non commerciaux se produit lorsque le cédant est le dirigeant de la société dont les titres sont l'objet de la cession. Une telle disqualification se fonde sur la notion d'« occupation lucrative » de l'article 92-1 du CGI. Une plus-value de cession de valeurs mobilières réalisée par le dirigeant de la société constitue le produit d'une opération lucrative lorsqu'elle correspond à la contrepartie d'une activité déployée, à titre personnel, par le dirigeant, ayant permis d'accroître la valeur des titres entre leur acquisition et leur revente. La prise de valeur effective de la société constitue alors la rémunération des démarches et diligences accomplies par le dirigeant-cédant. Le profit dégagé par la cession est alors assimilé à la rémunération d'un acte d'intermédiation auquel s'est livré le dirigeant au profit de la société cessionnaire, nonobstant l'absence de mandat[992]. Le caractère ponctuel d'une activité d'entremise[993] ne fait pas obstacle à ce que la rémunération perçue soit qualifiée de bénéfice non commercial, dès lors que l'opération est, par nature, susceptible de se renouveler. Par exemple, les actions et chèques rémunèrent une telle activité dès lors que le contribuable a favorisé la cession des actions[994]. Au contraire, ne caractérisent pas l'exercice d'une occupation lucrative le maintien dans l'entreprise des anciens dirigeants après cession de leurs actions et la condition de réalisation d'objectifs, à laquelle les versements échelonnés sont subordonnés[995]. Ces éléments sont en effet insuffisants à caractériser une activité nouvelle des anciens dirigeants, différente de leur activité personnelle habituelle, et distincte de leur activité professionnelle. En d'autres termes, si la plus-value résulte d'une participation active du contribuable, dans un cadre professionnel, afin de valoriser les droits sociaux, alors elle est soumise au régime d'imposition des bénéfices non commerciaux. En conséquence, l'appréciation de la nature fiscale de la plus-value repose sur l'analyse de l'objet du contrat de cession laquelle suppose, d'une part, une lecture attentive des stipulations contractuelles et, d'autre part, la recherche de la finalité de l'opération de cession.

---

992 CE, 27 juill. 2009, n° 300456, *Billon* : Dr. fisc. 2009, n° 46, comm. 535, concl. E. Glaser ; RJF 2009, n° 1085 ; chron. V. Daumas, p. 949 et s. ; BDCF 12/09, n° 137, concl. E. Glaser

993 CE, 16 mai 2011, n° 322123, *Mercadier* : RJF 2011, n° 916 ; BDCF 8-9/11, n° 94, concl. Cl. Legras ; CE, 25 mars 1991, n° 57421, *Yaffi* : Dr. fisc. 1991, n° 41, comm. 1846, concl. Hagelsteen ; RJF 1991, n° 598

994 CE, 7 déc. 1983, n° 30650 : RJF 1984, n° 146

995 CE, 7 nov. 2008, n° 301642, *Fontana et de Framond* : RJF 2009, n° 56 ; BDCF 1/09, n° 11, concl. L. Olléon

Lorsque la cession des droits sociaux est réalisée par un actionnaire majoritaire ou par un contrôlaire, la nature du profit dégagé par la cession des droits sociaux dépend du cadre dans lequel le cédant agit. Il s'agit dès lors de rechercher l'intention véritable du cédant. Lorsqu'il agit en tant qu'intermédiaire, le profit dégagé par la cession est qualifié en bénéfice non commercial, peu importe à cet égard l'existence d'un contrat de mandat. Il convient également de se référer aux conditions du versement du prix de cession afin de caractériser l'exercice d'une exploitation lucrative. Au contraire, lorsque le contrôlaire agit pour son propre compte, le profit dégagé par la cession constitue une plus-value correspondant à la prise de valeur effective de la société dont les titres sont cédés. Partant, une plus-value sera qualifiée de profit taxable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux lorsqu'elle traduit la valorisation des droits sociaux, consécutivement à l'intervention active du cédant. L'intervention active doit répondre aux critères de qualification de l'activité économique, à savoir une intention spéculative et une répétition des opérations concourant à la valorisation des droits sociaux. *A contrario*, la plus-value constitue un gain en capital lorsque la valorisation résulte d'un élément indépendant de toute intervention du contribuable dans la prise de valeur de son bien. Aussi, le simple fait que le dirigeant ait travaillé activement au développement de l'activité de la société dont les titres sont cédés en profitant de sa notoriété et du soutien financier du groupe auquel appartient la société ne suffit pas à caractériser une occupation lucrative[996].

2- Les gains issus d'une source de profits

336- Sont qualifiés de bénéfices non commerciaux les gains tirés d'une source de profits, c'est-à-dire les gains se poursuivant sur une certaine durée. Ainsi en est-il des subsides[997]. Les subsides sont hors du champ d'application de l'impôt si et seulement s'ils constituent de pures libéralités. Le juge prend alors en considération l'intention des parties afin de déterminer s'il s'agit d'une pure libéralité. La qualification de pure libéralité est soumise à deux critères cumulatifs. La somme versée ne doit comporter aucune contrepartie pour le donateur, « *ni pour le passé ni pour l'avenir* »[998]. Cependant, cette condition est susceptible de deux interprétations. Soit elle signifie que le donateur ne doit recevoir aucune contrepartie pécuniaire. Soit elle emporte que le donateur ne doit rien retirer de son don. Le Conseil d'État adopte une position médiane. Il estime donc que le donateur peut retirer une satisfaction de sa libéralité sans que celle-ci soit qualifiée de gain

[996] CE, 18 janv. 2006, n° 265790, *Serfaty* : Dr. fisc. 2006, n° 41, comm. 649, concl. C. Verot, note E. Meier
[997] CE, plén., 25 nov. 1981, n° 15495 : Dr. fisc. 1982, n° 14, comm. 761, concl. J.-F. Verny ; RJF 1981, n° 581, chron. D. Léger, p. 551 ; CE, plén., 29 juill. 1983, n° 34233 : Dr. fisc. 1983, n° 49, comm. 2255, concl. J.-F. Verny ; RJF 1983, p. 538, chron. P.-F. Racine, p. 491
[998] P.-F. Racine, *BNC. Subsides perçus d'un tiers*, RJF 1983, p. 491 et s., spéc. p. 492

imposable, à la condition que ce don conserve un caractère bénévole. Ainsi apparaît la seconde condition. Pour être bénévole, l'aide doit avoir été apportée sans aucune obligation juridique. Pour caractériser le don bénévole, le Conseil d'État tient compte du comportement du bénéficiaire : sera bénévole la libéralité ne découlant pas d'un certain comportement adopté par le bénéficiaire[999]. Néanmoins, la casuistique des faits à laquelle doit se livrer le juge emporte une imprévisibilité de la qualification de pure libéralité. Si la pure libéralité est la libéralité faite sans obligation juridique, elle correspond alors à la notion juridique d'obligation naturelle. L'obligation naturelle répond à un devoir moral[1000]. « *Il y a obligation naturelle chaque fois qu'une personne effectue, sans y être juridiquement tenue, un paiement correspondant à un devoir moral ou de conscience* »[1001]. Le détour par le droit privé permet alors de pallier les incertitudes du droit fiscal.

[999] J.-F. Verny, concl. sous CE, plén., 25 nov. 1981, n° 15495, Dr. fisc. 1982, n° 14, comm. 761 : « *La notion de source de profits (imposables) suppose un aménagement de la situation pour le bénéficiaire. Une simple aubaine ne peut devenir un profit provenant d'une source susceptible d'en renouveler la réalisation que par l'action et le comportement du bénéficiaire qui s'aide lui-même pour être aidé par le ciel* ».

[1000] G. Ripert, *La règle morale dans les obligations civiles*, 4ème éd., 1949, n° 416 et s.

[1001] Ph. Malinvaud et D. Fenouillet, *Droit des obligations*, LexisNexis, 12ème éd., 2012, n° 29, p. 16

Conclusion chapitre II

337- Le droit fiscal est empreint d'une logique économique conduisant à abandonner certains postulats juridiques. Cependant, l'analyse économique opérée par le droit fiscal des qualifications de droit substantiel n'est pas un épiphénomène. Les notions juridiques de propriété, de bien et de contrat font aujourd'hui l'objet de remises en cause par la doctrine civiliste. Si la propriété juridique n'est pas totalement absente du droit fiscal en ce qu'elle constitue un critère de qualification du stock et de détermination du titulaire du droit d'amortir, elle a été soumise à la pratique fiscale, aux normes comptables internationales et au juge européen. Celui-ci met en œuvre un raisonnement économique impactant directement sur les qualifications fiscales internes en raison de la primauté du droit de l'Union européenne. Le droit fiscal joue alors un rôle de droit révélateur de nouvelles figures juridiques que le droit privé se doit de systématiser, sinon d'accepter. En effet, ce dernier ne saurait rester hermétique à l'analyse économique du droit.

Conclusion Titre II

338- Par l'instrumentalisation de la qualification, le législateur compose avec l'objet à qualifier et témoigne d'un certain détachement envers l'objet à qualifier. En tant que politique juridique, la qualification manifeste les limites de la rationalité dans l'élaboration et l'application du Droit. La disqualification méconnaît la réalité en ce qu'elle permet l'attraction d'un objet dans une catégorie juridique alors même qu'il ne remplit pas les critères nécessaires pour y entrer. L'instrumentalisation de la qualification introduit une subjectivité dans le processus de réalisation du droit. En effet, l'opération de qualification juridique des faits est alors subordonnée aux conséquences juridiques dont elle serait susceptible de déclencher la mise en œuvre. L'instrumentalisation de la qualification autorise une adaptation de l'objet à qualifier, mais emporte une inadéquation entre la nature véritable de celui-ci et la catégorie juridique normalement applicable.

339- L'analyse économique sous-jacente au droit fiscal emporte un renouvellement de l'approche purement juridique de la propriété, du bien et du contrat. Celui-ci n'est plus envisagé sous l'aspect unique d'un lien d'obligations entre deux personnes mais comme une opération économique dans laquelle chacun des contractants escompte un avantage lié à la conclusion et à l'exécution du contrat. Le contrat se présente alors comme « *un instrument d'échange de richesses ou de services* »[1002].

[1002] C. Thibierge-Guelfucci, *Libres propos sur la transformation du droit des contrats*, RTD civ. 1997, p. 357 et s., n° 12

Conclusion 1ère partie

340- La volonté du juge de l'impôt et du législateur fiscal d'acclimater la loi fiscale à la réalité économique et sociale se heurte à la cohérence et l'unité du droit fiscal au sein du système juridique. Un conflit apparaît alors entre l'objectif d'adaptation du droit fiscal et l'objectif de cohérence du droit. Ce conflit met à mal l'impératif de sécurité juridique et porte atteinte à la prévisibilité des qualifications.

341- La fiscalisation de la qualification de droit privé emporte une déformation du sens originaire et donne lieu à l'émergence de polysèmes. Entre disciplines juridiques distinctes, il appert que des appellations identiques peuvent ne pas se recouper exactement dans leur contenu. L'examen des diverses conceptions retenues d'un même terme entre branches différentes du Droit permet de mettre en relief les préoccupations propres à chaque discipline. En effet, le sens d'un terme est largement tributaire de l'objet de la discipline dans laquelle il est employé. Le droit fiscal a un objet spécifique, l'obligation fiscale. Dès lors, il peut déformer les notions empruntées au droit privé en raison de ses impératifs propres dans la mesure où ces notions ne rentrent pas dans sa logique ou ne permettent pas la mise en œuvre de certains objectifs[1003]. Le droit fiscal « *capte* »[1004] des mots appartenant à d'autres domaines du vocabulaire français en leur imprimant sa marque particulière afin de remplir son objet. Les sens donnés par chaque discipline ne se présentent alors que comme des espèces voisines d'un sens générique, commun[1005]. Les divers sens saisissent des aspects spéciaux du terme. À l'instar de Monsieur Jean Pujol, il est possible d'affirmer que « *le droit fiscal et le droit civil constituent deux aspects d'une seule et même réalité* »[1006].

342- Le droit fiscal doit nécessairement emprunter des moyens proprement juridiques à l'ordre juridique général, alors même qu'il en modifierait plus ou moins l'application et l'emploi en conformité de son but propre[1007]. La polysémie des termes emporte des conséquences sur la détermination de la nature juridique et fiscale de la situation de droit ou de fait. Lorsqu'un même

---

1003 M.-C. Bergerès, *Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale*, op. cit., n°3

1004 L. Agron, *Histoire du vocabulaire juridique*, préf. M. Cozian, LGDJ, t. 36, 2000, n 14, p. 18

1005 G. Cornu, *Linguistique juridique*, op. cit., n° 23, p. 111 ; J.-L. Sourioux et P. Lerat, *Le langage du droit*, PUF, 1975, n° 33, p. 58

1006 J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale ? Recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, préf. J. Schmidt, LGDJ, t. XXV, 1987, n° 46, p. 49

1007 F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, op. cit., spéc. p. 816, n° 13 : « *Sans heurter délibérément le droit établi, la loi fiscale peut employer, pour définir les personnes ou les matières imposables, des déterminations qui s'écartent, peu ou prou de celle du droit commun ou qui n'empruntent à celui-ci que des éléments, incomplets ou quelque peu dénaturés, permettant un assouplissement téléologique des règles positives du droit civil ou commercial* ».

terme est employé dans des énoncés normatifs déterminant des régimes juridiques différents, répondant à des intérêts distincts, ce terme peut fonder des catégories juridiques distinctes auxquelles correspondent autant d'opérations de qualification différentes[1008]. La polysémie ouvre la voie à des conflits de qualification entre le contribuable et l'administration fiscale.

343- La polysémie est non seulement juridique mais aussi fiscale. Le droit fiscal étant composé d'autant de branches que d'impositions, voire de régimes d'imposition créant des « sous-branches », un même terme fiscal peut recouvrir des réalités différentes et emporter l'application de régimes fiscaux distincts. L'indépendance des impositions et, partant l'indépendance des qualifications substantielles portées par chaque branche du droit fiscal emportent l'apparition de divergences internes entre les qualifications fiscales. Il s'ensuit qu'un même fait ou un même acte devra subir une opération de qualification fiscale dont la prémisse majeure variera en fonction de l'imposition en cause.

[1008] V. en ce sens : S. Frossard, *Les qualifications juridiques en droit du travail*, préf. J.-M. Béraud, LGDJ, Bibliothèque de droit social, t. 33, 2000

2NDE PARTIE – LES CONCEPTS SPÉCIFIQUES AU DROIT FISCAL

344- « *Les mots ne sont pas innocents* »[1009]. Le sens d'un mot ou d'une expression varie suivant le contexte juridique dans lequel il est utilisé. Cette autonomie s'explique par les intérêts distincts s'attachant à ces qualifications. Au sein même du droit fiscal, les conceptions d'une même notion peuvent varier suivant l'imposition en cause. Derrière une apparente cohérence se cache le caractère protéiforme des qualifications fiscales. Ces divergences sont justifiées par le principe d'indépendance des impositions et son corollaire, le principe d'indépendance des définitions[1010]. Il en ressort alors une indépendance des impositions et, partant, une indépendance des qualifications fiscales, celles-ci relevant du bien-fondé de l'imposition. Un même fait peut recevoir deux qualifications différentes car il est envisagé sous deux angles différents, en fonction des critères et des objectifs propres aux impositions concernées de sorte qu'un même fait peut être soumis à des régimes fiscaux différents. Dès lors, les qualifications fiscales divergent, tant dans leur contenu que dans leur mise en œuvre (**Titre I**).

345- La rationalité propre à chaque imposition explique que chaque concept en droit fiscal n'a qu'une valeur fonctionnelle[1011]. Ainsi apparaît l'opposition entre les notions conceptuelles et les notions fonctionnelles. Les notions fonctionnelles « *procèdent directement d'une fonction qui leur confère une véritable unité* »[1012]. Il manque toujours aux notions fonctionnelles les caractères de précision et de prévisibilité que seule la prédétermination de leur contenu pourrait leur assurer. Comme le constate Monsieur le Professeur Guillaume Wicker, « *alors que les notions conceptuelles apparaissent comme des outils techniques mis en œuvre ab initio, les notions fonctionnelles ne peuvent s'appliquer qu'*a posteriori *; elles sont seulement représentatives d'effets de droit dont elles donnent la justification sans pouvoir élucider les modes de réalisation de ces effets* »[1013]. Certes les notions fonctionnelles se définissent par leur régime mais leur application récurrente et leur interprétation par le juge fiscal œuvrent dans le sens d'une convergence des qualifications fiscales. Aussi, la récurrence de l'application des

---

[1009] V. Klemperer, *Lti, la langue du IIIe Reich*, Pocket, 2003
[1010] B. Plagnet, *in* C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit., p. 729
[1011] J.-J. Bienvenu, *Droit fiscal*, op. cit., n° 191, p. 178
[1012] G. Vedel, *La juridiction compétente pour prévenir, faire cesser ou réparer la voie de fait administrative*, JCP 1950, I, 851, n° 4
[1013] G. Wicker, *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, op. cit., n° 6-1, p. 18

qualifications fiscales fonctionnelles conduit à l'émergence de qualifications fiscales transversales (**Titre II**).

TITRE I- LA DIVERGENCE DES QUALIFICATIONS FISCALES

346- Les divergences internes au droit fiscal se justifient par l'objet propre, les fondements propres et les objectifs propres à chacune des impositions. Ceci implique que « *le régime d'un impôt ne peut être appliqué à un autre impôt sans disposition légale expresse en ce sens* »[1014]. Le juge fiscal refuse d'appliquer les normes fiscales relatives à un prélèvement déterminé en fonction des normes fiscales relatives à un autre prélèvement, nonobstant l'identité des termes employés dans la formulation des normes fiscales en cause. À une catégorie d'imposition correspond un corps de règles fiscales propres que sont les règles d'assiette, de liquidation, de contrôle et de recouvrement. Les règles d'assiette sont les règles permettant la détermination de la base imposable. La détermination de la base imposable suppose l'identification de la personne imposable et de la matière imposable. Or une telle identification repose sur les catégories fiscales. Chaque catégorie fiscale se distingue par un critère précis. Un tel critère permet, dès lors, d'opérer une classification des catégories fiscales, l'appartenance à une catégorie fiscale excluant, *ipso facto*, son appartenance à une autre catégorie. Pour autant, l'exercice de classification des catégories fiscales ne peut prospérer et présenter une efficacité pertinente qu'à la condition de mettre en exergue un critère précis permettant de nettement distinguer l'une et l'autre des catégories fiscales. Chaque imposition a des techniques d'imposition propres. Le domaine des bénéfices industriels et commerciaux et, partant, celui de l'impôt sur les sociétés ne se confondent pas avec celui de la TVA. L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, bien qu'atteignant un objet identique, le bénéfice, possèdent un champ d'application matériel, personnel et spatial différent. Apparaissent alors des divergences des qualifications liées au caractère des impositions (**Chapitre I**) et à leur logique propre (**Chapitre II**).

[1014] B. Hatoux, *Les affres de la qualification du trust ou de Charybde en Scylla (à propos de Cass. com., 5 mai 2007)*, RJF 2007, pp. 813 à 817, spéc. p. 815

CHAPITRE I- LES DIVERGENCES LIÉES AUX CARACTÈRES DES IMPOSITIONS

347- Les impositions peuvent être classées en fonction de leur caractère, réel ou personnel. La classification des impositions réelles et des impositions personnelles est la plus ancienne mais demeure pertinente. L'impôt réel se définit comme « *celui qui frappe une opération, un bien ou une somme d'argent uniquement dans sa nature, sa valeur monétaire ou sa quantité, abstraction faite de la personne du contribuable* »[1015]. Seuls les actes et les faits juridiques sont pris en considération pour l'établissement de l'imposition. Ceci suppose, dès lors, de ne s'intéresser qu'à la qualification fiscale des actes sans se soucier de la personne (**Section 2**). Aujourd'hui, la personne même du contribuable n'est plus considérée comme une matière imposable mais constitue un critère de qualification fiscale dans la mesure où l'impôt prend en considération la qualité juridique pour déterminer l'impôt applicable (**Section 1**).

Section 1- La qualification en matière d'impôt personnel

348- La structure juridique de l'entreprise influe sur son mode d'imposition. Les bénéfices sont imposés de manière différente selon qu'ils proviennent d'une entreprise individuelle ou d'une société. L'exploitation sous forme individuelle emporte l'application de l'impôt sur le revenu, tandis que l'exploitation sous forme sociétaire emporte l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Dès lors, la personne même de l'exploitant, qu'il s'agisse de l'exploitant individuel (**§1**) ou d'une société (**§2**), constitue un critère de qualification fiscale.

§1- L'exploitant individuel, critère de qualification fiscale

349- La structure cédulaire de l'impôt sur le revenu suppose de distinguer entre les différentes sources de revenus. Un tel système se présente comme « *un système dans lequel les différents types de revenus (ou « cédules ») des personnes (physiques ou morales) sont imposés de façon distincte* »[1016]. L'impôt sur le revenu correspond à la somme corrigée de l'ensemble des revenus cédulaires. La détermination

[1015] J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, Litec, 2ème éd., 2011, n° 166, p. 83
[1016] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 167, p. 90

du revenu global intervient postérieurement à la qualification et à la quantification des revenus catégoriels dégagés tant par les activités patrimoniales que par les activités professionnelles du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu. Chaque catégorie de revenus est soumise à des règles d'imposition différentes. L'imposition des bénéfices réalisés par l'entreprise individuelle suppose de distinguer entre les biens relevant de l'actif privé et ceux relevant de l'actif professionnel de l'entrepreneur car la nature du revenu dépend de la nature du bien. Se trouve ainsi mise en exergue la *summa divisio* entre la fiscalité des ménages et la fiscalité des entreprises. Celle-ci est liée aux activités professionnelles, tandis que celle-là est liée à la gestion du patrimoine privé. Cette distinction revêt une acuité particulière en présence d'un entrepreneur individuel. Il convient donc, dans un premier temps, de déterminer la source des revenus (**A**). Une fois opérée la distinction entre les revenus de source patrimoniale et les revenus de source professionnelle, il convient de déterminer la catégorie du bénéfice professionnel. En effet, l'application du régime d'imposition varie d'une cédule de bénéfice professionnel à l'autre, en fonction de la nature de l'activité exercée par l'entrepreneur individuel. L'activité professionnelle constitue, en conséquence, un critère de qualification du bénéfice professionnel (**B**).

A. La source des revenus

350- Afin de déterminer le régime d'imposition des différents revenus, il convient de distinguer entre les revenus provenant de l'activité professionnelle de l'entrepreneur individuel et les revenus provenant d'une gestion de patrimoine. En vertu du principe de l'unité du patrimoine, l'entrepreneur individuel n'est titulaire que d'un seul patrimoine au sein duquel se trouve son entreprise individuelle. La séparation de l'actif privé et de l'actif professionnel se matérialise par la mise en œuvre du principe de liberté d'affectation comptable (**1**). Ce principe conduit à la reconnaissance d'une fiction fiscale : le patrimoine professionnel (**2**).

1- Le principe de la liberté d'affectation

351- En principe, tous les éléments composant le patrimoine de l'exploitant peuvent faire l'objet d'une affectation comptable (**a**) sous réserve des limites fixées par le législateur et le juge (**b**).

a) Le principe comptable de la liberté d'affectation

352- Le principe de la liberté d'affectation comptable signifie que l'exploitant a le choix d'inscrire ou non un bien ou une dette à l'actif ou au passif du bilan de l'entreprise individuelle, indépendamment de sa destination réelle. Le juge fiscal admet, en effet, que « *lorsqu'une personne physique qui exploite une entreprise industrielle ou commerciale contracte une dette à l'égard d'un tiers, elle peut décider soit de regarder l'opération comme étrangère à l'entreprise et ne point la retracer dans les écritures de celle-ci, soit au contraire regarder l'opération comme effectuée par l'entreprise et retracer les écritures de celle-ci tant l'encaissement de la somme prêtée que le montant de la dette contractée* »[1017]. En d'autres termes, l'entrepreneur individuel est libre, d'un point de vue comptable, de déterminer le périmètre des éléments d'actif et de passif affectés à l'exploitation en décidant de les inscrire ou non au bilan de l'entreprise. La liberté d'affectation comptable joue pleinement dans les deux sens. En effet, l'exploitant peut inscrire à l'actif professionnel un bien non utilisé dans un cadre professionnel ou s'abstenir de procéder à l'inscription d'un bien exclusivement utilisé dans ce cadre. En d'autres termes, les biens affectés à l'exploitation de l'entreprise individuelle bénéficient d'une autonomie comptable et fiscale laquelle se fonde sur la détermination du résultat fiscal imposable.

353- La liberté d'affectation résulte en effet de la théorie du bilan codifiée à l'article 38-2 du CGI et est un corollaire du principe de la liberté de gestion[1018]. Afin de déterminer le résultat imposable de l'exploitation des biens affectés à son entreprise, l'entrepreneur individuel doit former deux masses distinctes de biens au sein de son patrimoine : les biens relevant de son actif privé et les biens relevant de son actif professionnel. Comme le constatent certains auteurs, « *c'est le libéralisme poussé jusqu'à ses extrêmes au point d'autoriser des choix cocasses, contraires à la nature des choses ; ce qui pourrait à la limite le qualifier de principe de " pagaille "* »[1019]. Cependant, ce libéralisme est limité par la nature juridique de l'affectation comptable dans la mesure où l'inscription au bilan est une décision de gestion opposable à l'administration fiscale. Par l'arrêt Aubin du 5 décembre 2005[1020], le Conseil d'État vient rappeler un tel principe en jugeant que, s'il est possible à l'entrepreneur individuel de reprendre dans son actif privé l'addition de constructions, l'absence de toute écriture comptable retraçant un tel prélèvement lui interdit d'opposer à l'administration fiscale une décision de gestion. En effet, une décision de gestion n'est régulière et, partant, opposable à l'administration fiscale, que si le législateur offre un choix entre deux solutions au contribuable. Dès lors, l'entrepreneur individuel commet une erreur comptable s'il ne comptablise pas le

[1017] CE, 10 déc. 1999, n° 164982, *Freulon* : RJF 2000, n° 167
[1018] Supra n°s 53 et s.
[1019] M. Cozian et Fl. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., n° 75, p. 39
[1020] CE, 5 déc. 2005, n° 263505, *M. Aubin* : Dr. fisc. 2006, n° 41, comm. 652, concl. E. Glaser

supplément de loyer à la valeur vénale de l'addition de constructions. La notion de décision de gestion constitue une première limite au principe de liberté d'affectation comptable. D'autres limites tiennent à la nature même des biens et au régime d'imposition de l'entrepreneur individuel.

b) Les limites au principe comptable de la liberté d'affectation

354- Le principe de la liberté d'affectation comptable est écarté pour les biens affectés par nature à l'exploitation, c'est-à-dire les biens irréfragablement présumés affectés à l'exploitation. Le bien professionnel par nature s'entend du bien si étroitement lié à l'exploitation qu'il apparaîtrait dénué de pertinence économique de le laisser en dehors de l'actif professionnel. Il peut être défini comme l'élément essentiel de l'exploitation sans lequel celle-ci n'est pas concevable ou comme le bien nécessaire à l'exploitation lorsqu'il ne peut servir à un autre usage. Comme le souligne le Commissaire du gouvernement Bernard Martin Laprade, dans ses conclusions sous l'arrêt du 21 avril 1989*, « pour qu'un bien soit, par sa nature même, affecté à la profession, il faut que son appartenance au patrimoine privé soit (fiscalement) inconcevable, c'est-à-dire que l'exploitation du bien par le contribuable ne puisse générer autre chose que des revenus professionnels* »[1021]. Ainsi sont qualifiés de bien professionnel par nature les biens ne pouvant faire, en raison de leur agencement ou de leur aménagement, l'objet d'une utilisation en dehors de l'exploitation. Partant, doivent obligatoirement être inclus dans l'actif professionnel les biens affectés par nature à l'activité même s'ils n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle. L'exemple topique de bien affecté par nature est celui du fonds de commerce[1022]. La nature même du fonds de commerce commande son appartenance automatique au patrimoine professionnel, nonobstant l'absence de toute inscription à l'actif du bilan de l'entreprise. N'étant pas susceptible d'une exploitation civile, le fonds de commerce appartient inéluctablement à l'actif de l'entreprise individuelle. En effet, même lorsqu'il ne procède pas lui-même à l'exploitation de son fonds et le donne en location-gérance, le propriétaire du fonds de commerce exerce une activité commerciale et en retire des profits ayant le caractère de bénéfices industriels et commerciaux. Constituent également des biens affectés par nature les éléments incorporels du fonds de commerce, ainsi que les droits de propriété industrielle créés dans le cadre des activités de l'entreprise ou dont l'exploitation est l'objet même de l'entreprise. Selon le Conseil d'État, dans un arrêt du 17 octobre 1990, le droit au bail « *doit être regardé, même s'il ne figure pas au bilan de l'exploitation, comme un des éléments de l'actif*

[1021] B. Martin Laprade, concl. sous CE, 21 avr. 1989, n° 60502, Patrice, Dr. fisc. 1989, n° 39, comm. 1670
[1022] CE, 10 juin 1970, n° 75161 : Dr. fisc. 1971, n° 8, comm. 249, concl. Delmas-Marsalet

immobilisé, dès lors qu'il ne peut être utilisé qu'en vue de l'exercice d'une profession »[1023]. La jurisprudence judiciaire adopte une position divergente puisqu'elle n'analyse pas le droit au bail comme un élément essentiel du fonds de commerce[1024]. Cependant, le droit au bail commercial ne peut juridiquement être utilisé que pour l'exercice de la profession. Qu'il soit inscrit ou non à l'actif du bilan de l'entreprise, le droit au bail constitue, par sa nature même, un actif professionnel. Le Conseil d'État transpose cette jurisprudence à la licence de 4ème catégorie[1025] et adopte une position identique à la Haute juridication judiciaire. Celle-ci en déduit notamment qu'en cas de cession du fonds de commerce, la licence est présumée cédée avec le fonds de commerce[1026]. Toutefois, la Cour de cassation juge que la licence de débit de boissons n'est qu'un élément du fonds de commerce mais n'en est pas l'élément essentiel et indétachable. En conséquence, le fonds peut être cédé sans la licence[1027]. En matière de bénéfices non commerciaux, constituent des biens affectés par nature à l'exercice de la profession le droit de présentation de la clientèle.

355- Le principe de la liberté d'affectation comptable ne joue pleinement qu'à l'égard des entrepreneurs individuels soumis à un régime réel d'imposition[1028], sous réserve des dispositions de l'article 155-II du CGI. L'article 155-II du CGI, issu de l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 2010[1029] neutralise les effets de la théorie du bilan pour les entreprises soumises au régime réel, relevant de l'impôt sur le revenu et exerçant une activité commerciale ou agricole. La réforme instaure une « *tunnelisation* » des déficits et une « *sectorisation* » des profits générés par les biens affectés par la volonté à l'exploitation. D'un point de vue fiscal, seuls les éléments affectés à l'exploitation sont pris en considération pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise individuelle. *A contrario*, tous les éléments non affectés à l'exploitation doivent être extournés du résultat comptable. Le bénéfice net imposable doit dès lors être diminué des produits ne provenant pas de l'activité exercée à titre professionnel et augmenté des charges non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle. Il n'est donc plus possible de comprendre les produits et charges ne se rattachant pas à l'exercice de l'activité professionnelle dans le bénéfice imposable. Dorénavant, les produits générés par le bien privé inscrit à l'actif du bilan de

[1023] CE, 17 oct. 1990, n° 56991, *Ahner* : RJF 1990, n° 1434
[1024] Cass. civ., 20 juin 1979 : Bull. civ. II, n° 186
[1025] CE, 28 déc. 2007, n° 271895, *Vuarand* : Dr. fisc. 2008, n° 10, comm. 194, concl. E. Glaser
[1026] Cass. com., 26 avr. 1984 : Bull. civ. 1984, IV, n° 136
[1027] Cass. com., 29 mai 1953 : JCP G 1953, II, 7720, note A. Cohen ; D. 1953, p. 599
[1028] Le principe de la liberté d'affectation est écarté en cas d'application du régime des micro-entreprises et de l'autoentrepreneur. Le juge fiscal retient un critère matériel d'affectation par nature dans la mesure où l'absence d'obligation fiscale de tenir un bilan ne permet pas de mmatérialiser un choix opposable à l'administration fiscale. Cependant, cette dernière ne dénie pas totalement une telle liberté d'affectation comptable dans la mesure où elle admet que le contribuable soumis au régime des micro-entreprises peut voir son actif professionnel composé de biens affectés par nature mais aussi de biens affectés par destination.
[1029] L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 13 : JO 30 déc. 2010 ; Dr. fisc. 2011, n° 5, comm. 150

l'entreprise individuelle ne sont plus attraits dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux dès lors que les revenus issus du bien ne résultent pas de son exploitation. Ils conservent leur nature fiscale originelle, nonobstant leur affectation comptable. À ce titre, sont visés les produits et charges générés par des actifs de nature patrimoniale ne concourant pas à l'exercice de l'activité professionnelle. Aussi, sont considérés comme des actifs non utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle les immeubles de placement, les portefeuilles de valeurs mobilières sans lien avec l'activité professionnelle et les immeubles d'exploitation cessant d'être utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle[1030]. Les biens non affectés à l'exploitation sont présumés demeurés dans le patrimoine privé de l'exploitant. Se pose alors la question de savoir si des biens non strictement nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle mais présentant pour celui-ci un intérêt, tels que les titres d'une société exerçant une activité complémentaire ou les valeurs mobilières de placement acquises au moyen de la trésorerie de l'entreprise, sont visés par la neutralisation des effets de la théorie du bilan. L'administration fiscale estime que « *les produits et charges afférents des actifs qui ne sont pas utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle, même s'ils se situent dans le prolongement de celle-ci, ne sont pas pris en compte dans le résultat professionnel en raison du fait qu'ils ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel* »[1031]. Toutefois, les revenus perçus à l'occasion des actes nécessaires à l'activité professionnelle demeurent inclus dans le résultat imposable, tels que les intérêts de retard. Les dispositions de l'article 155-II du CGI pose néanmoins une exception lorsque ces produits n'excèdent pas 5% du total des produits de l'exercice, le seuil étant porté à 10% lorsque le seuil de 5% a été respecté au titre de l'exercice précédent. Afin d'apprécier le seuil, l'ensemble des produits de l'exercice comprend les produits tirés de l'activité professionnelle principale, les produits de toute activité professionnelle accessoire et les produits issus de l'activité non professionnelle. Dans ce cas, la portée fiscale de la liberté d'affectation comptable de l'exploitant individuel demeure pleine et entière. L'introduction de l'article 155-II du CGI emporte une divergence entre la règle comptable et la règle fiscale. Surtout, le texte ne se prononce pas sur les biens affectés à l'exploitation mais non inscrits au bilan. La jurisprudence initiée par l'arrêt Meissonnier semble conserver toute sa portée[1032].

[1030] BOI-BIC-BASE-90, 9 janv. 2013, § 200
[1031] Ibid
[1032] CE, 8 juill. 1998, n° 164657, *Meissonnier*, op. cit.

2- Le patrimoine d'affectation de l'entrepreneur individuel

356- Même si le législateur ne consacre pas pleinement le critère matériel de l'affectation tel qu'il est retenu en matière de bénéfices non commerciaux, il opère un rapprochement entre ces deux catégories de bénéfices professionnels (**a**) et aligne, *in fine*, la composition du patrimoine affecté à une exploitation individuelle de caractère industriel et commercial sur celle du patrimoine affecté que constitue l'EIRL (**b**).

a) Le patrimoine d'affectation de l'entrepreneur exerçant une activité non commerciale

357- Le critère de la nécessité a été mis en exergue dans le cadre des bénéfices non commerciaux aux fins de qualifier des droits sociaux en bien professionnel. La question s'est en effet posée de savoir si des droits sociaux d'une société de capitaux détenus par un titulaire de bénéfices non commerciaux et au sein de laquelle il exerce son activité professionnelle peuvent être qualifiés de bien professionnel par nature. Par un arrêt du 22 juin 1988[1033], le Conseil d'État estime que les actions constituent un élément d'actif incorporel affecté, en raison de sa nature même, à l'exercice de la profession de l'intéressé, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'il n'en ait pas fait mention sur le registre des immobilisations. La qualification de bien professionnel découle de ce que la détention des actions acquises était, en vertu des règles appliquées par la société exploitant la clinique, une condition nécessaire à l'exercice de sa profession au sein de l'établissement.

358- La volonté du titulaire de bénéfices non commerciaux ne peut porter que sur les biens utiles à l'exercice de sa profession. Encore faut-il définir la notion d'utilité à l'exercice de la profession. Un bien peut être considéré comme utile dès lors qu'il présente un intérêt professionnel. Le juge fiscal ne fait pas entièrement sien ce critère mais emploie un critère proche, celui de l'utilité de la détention. En effet, il estime qu'il résulte des dispositions combinées des articles 93-1 et 99 du CGI « *qu'il appartient au contribuable, lorsque celui-ci souhaite inclure dans la base de ses revenus imposables dans la catégorie des BNC les gains et les pertes afférents à la détention d'un élément d'actif non affecté par nature à l'exercice de son activité non commerciale, de justifier, d'une part, que cet actif est inscrit au registre des immobilisations professionnelles, dans les conditions prévues à l'article 99 susmentionnée, d'autre part, que cette détention est utile à l'exercice de ladite activité* »[1034]. Il en résulte que la détention des droits

[1033] CE, 22 juin 1988, n° 60228, *Chardac* : Dr. fisc. 1988, n° 52, comm. 2365, note Ph. Marchessou et Th. Schmitt ; RJF 1988, n° 979 ; concl. Ph. Martin, p. 516

[1034] CE, 30 avr. 2004, n° 247436, *M. Paulin* : Dr. fisc. 2004, n° 50, comm. 880 ; RJF 7/04, n° 714 ; BDCF 2004, n° 89, concl. P. Collin ; CE, 10 févr. 2006, n° 265117, *Aurray* : Dr. fisc. 2007, n° 11, comm. 277, concl. P. Collin; RJF 5/06, n° 528, concl. P. Collin, BDCF 5/06, n° 61 ; Dr. et patr., déc. 2006, n° 154, p. 90 et s., obs. D. Gutmann

sociaux doit être utile à l'exercice de l'activité afin que ceux-ci soient qualifiés de biens professionnels. Plus précisément, l'utilité de la détention doit permettre au titulaire d'exercer une influence sur la marche de la société dans laquelle il exerce son activité professionnelle. En conséquence, la détention des droits sociaux est considérée comme utile à l'exercice de la profession dès lors que les droits sociaux confèrent un pouvoir d'influence et de contrôle sur la marche de l'exploitation.

b) Le patrimoine affecté à l'EIRL

359- La composition du patrimoine de l'EIRL n'est pas sans rappeler le patrimoine fiscal réputé affecté à l'exploitation afin de déterminer l'impôt sur le revenu de l'exploitant individuel en distinguant entre les biens sources des revenus. En effet, l'article L. 526-6, alinéa 2 du Code de commerce reprend les critères de l'article 93 du CGI tels qu'interprétés par le Conseil d'État : « *ce patrimoine est composé de l'ensemble des biens, droits, obligations ou sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire, nécessaires à l'exercice de son activité professionnelle. Il peut comprendre également les biens, droits, obligations et sûretés dont l'entrepreneur individuel est titulaire, utilisés pour l'exercice de son activité professionnelle et qu'il décide d'y affecter* ». Le critère de la nécessité est conforme à la spécialité du patrimoine considéré[1035]. Le patrimoine d'affectation qu'est l'EIRL est destiné à garantir les dettes professionnelles. En tant qu'assiette du gage des créanciers, le patrimoine doit comprendre les biens sans lesquels la profession ne saurait être exercée. L'utilité renvoie, quant à elle, à l'utilisation effective des biens à l'activité professionnelle. Ainsi se retrouvent les deux catégories de biens composant l'actif de l'entreprise individuelle soumise aux bénéfices non commerciaux : les biens affectés par nature à la profession et les biens affectés par destination à la profession[1036]. Les critères d'affectation de la nécessité et de l'utilité des biens à l'activité professionnelle trouvaient ainsi à s'appliquer si l'EIRL exerçait une activité agricole ou une activité industrielle ou commerciale. S'agissant des bénéfices industriels et commerciaux, la liberté d'affectation reconnue en matière d'EIRL s'opposait à l'acception extensive retenue par le juge fiscal en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Aussi le patrimoine fiscal de l'entreprise individuelle pouvait-il comprendre des biens ne concourant pas à l'activité, tandis que le patrimoine de l'EIRL exerçant une activité commerciale ne pouvait comprendre de tels biens. La dissension potentielle

[1035] Th. Revet, *Rapport introductif,* in *L'EIRL : la nouvelle donne pour l'entrepreneur*, Dr. et patr. 2011, n° 202

[1036] Dans le rapport de la commission des affaires économiques de l'Assemblée Nationale, il était indiqué que « *la composition du patrimoine affecté est ensuite rigoureusement définie. Il comprend : - obligatoirement, tous les biens " nécessaires à l'activité professionnelle ", c'est-à-dire, d'après la doctrine et la jurisprudence fiscale, ceux qui sont affectés par nature ; - optionnellement, les autres biens " utilisés pour les besoins de l'activité professionnelle ", cette notion renvoyant elle aussi à la doctrine et la jurisprudence fiscale, notamment en matière de bénéfices non commerciaux, et recouvrant les biens à usage mixte* ».

entre le patrimoine commercial d'une entreprise individuelle et son patrimoine fiscal disparaît suite à la réforme législative supprimant les effets fiscaux de la théorie du bilan. Le dispositif de l'article 155-II du CGI présente l'intérêt d'opérer un rapprochement entre le patrimoine fiscal professionnel et la composition du patrimoine de l'EIRL. Tous les biens spécifiques à l'activité doivent être inclus dans le patrimoine affecté à l'activité professionnelle.

B. L'activité professionnelle, critère de qualification du bénéfice

360- Chaque catégorie de revenus obéit à des règles de qualification précises en assurant l'autonomie. Par exemple, lorsqu'une même personne physique perçoit des revenus de nature différente, chacun de ces revenus est traité fiscalement en fonction du régime de la catégorie à laquelle il appartient. Les revenus issus de plusieurs activités professionnelles font l'objet d'une imposition séparée en fonction de la catégorie fiscale des revenus. La qualification du revenu dépend de la nature de l'activité. Aussi, l'activité professionnelle constitue-t-elle le critère de qualification des bénéfices (**1**). Néanmoins, l'autonomie des revenus peut être remise en cause soit par la nature des choses, soit par la loi (**2**).

1- La qualification de l'activité professionnelle

361- La détermination de la catégorie fiscale du bénéfice suppose de mettre en exergue les critères de l'activité professionnelle (**a**), puis la nature de l'activité exercée par l'entrepreneur individuel (**b**).

a) Les critères de l'activité professionnelle

362- Le critère de l'indépendance. Le critère de l'indépendance permet de distinguer entre le travail effectué à titre indépendant et le travail effectué dans le cadre d'un lien de subordination. Le critère du lien de subordination permet ainsi de distinguer entre les revenus issus d'une profession exercée à titre indépendant et les revenus d'une profession salariée. Ce critère est commun aux trois catégories de bénéfices professionnels et permet dès lors de distinguer les revenus selon qu'ils proviennent d'une activité salariée ou d'une activité exercée de manière indépendante, au nom et pour son compte.

363- Le critère de l'habitude. Le critère de l'habitude permet de distinguer l'activité professionnelle de l'activité non professionnelle. L'absence du caractère professionnel de l'activité emporte, d'un strict point de vue juridique, la qualification d'acte civil[1037]. Toutefois, la condition de l'habitude n'est pas toujours aisée à caractériser. En effet, l'administration fiscale estime que « *la condition d'habitude n'est pas nécessairement liée à la répétition fréquente des mêmes opérations* »[1038]. La périodicité ou l'exécution sur une longue durée d'opérations isolées peuvent également caractériser l'exercice d'une activité professionnelle. En effet, une activité est qualifiée d'activité professionnelle si l'opérateur économique accomplit, dans des conditions caractéristiques de l'exercice d'une activité professionnelle, des actes réputés de commerce par le Code de commerce[1039]. Un problème particulier se pose s'agissant de la qualification de marchand de biens car distinguer le marchand de bien du simple particulier agissant dans un cadre patrimonial est parfois délicat. Si l'activité revêt un caractère civil, le revenu est qualifié de plus-value et est soumis au régime des plus-values immobilières des particuliers. Au contraire, si l'activité revêt un caractère professionnel, le profit dégagé est un bénéfice industriel et commercial. L'article 35-I, 1° du CGI vise, en effet, les bénéfices réalisés par les personnes physiques « […] *1° qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre des immeubles* ». La qualification de marchand de biens requiert donc deux conditions : une intention spéculative et un critère d'habitude. Son activité se caractérise par la fréquence des opérations d'achat et de revente d'immeubles et par la brièveté des délais séparant l'achat de la revente de l'immeuble. Le critère de l'habitude s'apprécie au regard de la continuité et du nombre de transactions accomplies par le contribuable[1040]. En d'autres termes, il suppose la répétition d'opérations juridiques identiques. Dès lors que fait défaut le caractère répétitif des opérations, la cession de l'immeuble est qualifiée d'acte civil et relève, à ce titre, de la fiscalité des ménages. La caractérisation de l'habitude repose sur l'appréciation de l'intention du contribuable au moment de la conclusion du contrat. Envisage-t-il de conserver le bien dans son patrimoine ou de le revendre dans un bref délai ? Une opération s'inscrivant dans le cadre d'une gestion de patrimoine ne caractérise pas l'intention spéculative nécessaire à la qualification de marchand de biens. Dès lors que sont remplis les deux critères, la qualification de marchand de biens emporte présomption de la nature commerciale des opérations qu'il accomplit. À ce titre, la preuve du caractère commercial de la cession de l'immeuble découle du transfert de l'immeuble de l'actif privé à l'actif professionnel ainsi que de l'accomplissement d'actes s'inscrivant dans le cadre de

[1037] CE, 29 janv. 1975, n° 86892 : Dr. fisc. 1975, n° 20, comm. 674, concl. P. Cabanes ; RJF 4/75, n° 160
[1038] BOI-BIC-CHAMP-10, 12 sept. 2012, § 20
[1039] CE, 6 juin 1984, n° 49031 : RJF 1984, n° 930
[1040] CE, 25 avr. 2003, n° 205099, *Blonde* : RJF 2003, n° 837 ; BDCF 7/03, n° 93, concl. L. Vallée

l'activité de marchand de biens[1041]. Toutefois, cette présomption n'est pas irréfragable. Le vendeur peut démontrer que l'immeuble a été acquis puis détenu pour satisfaire à des besoins personnels et familiaux ou qu'il constitue sa résidence principale[1042]. Une telle preuve permet d'écarter la présomption du caractère professionnel de l'activité et de l'absence d'intention spéculative du contribuable, cette dernière étant caractérisée dès lors que le contribuable n'apporte pas la preuve que l'opération d'achat et de revente de l'immeuble s'inscrit dans le cadre d'une gestion de patrimoine.

b) Les critères de l'activité commerciale

364- La nature commerciale de l'activité. La qualification de bénéfices industriels et commerciaux procède de l'analyse de l'activité exercée, comme y invite l'article 34 du CGI. Cet article retient une définition similaire à celle retenue par le Code de commerce pour caractériser l'activité commerciale. En effet, l'article 34, alinéa premier du CGI renvoie implicitement aux dispositions de l'article L. 121-2 du Code de commerce. Partant, peuvent être considérées comme des professions commerciales par nature toutes celles réalisant des actes de commerce au sens de l'article L. 110-1 Code de commerce. Autrement dit, la commercialité s'apprécie au regard de l'accomplissement d'actes de commerce. Le critère de l'accomplissement d'actes de commerce permet de qualifier la gestion d'affaires en activité industrielle et commerciale, tandis que les agents commerciaux relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux[1043]. La qualification fiscale d'activité commerciale renvoie en conséquence à la qualification juridique de commerçant, démontrant par là même une convergence du droit fiscal et du droit commercial.

365- Les conditions d'exercice de l'activité. Outre la nature de l'activité, doivent également être prises en considération les conditions de l'exercice de l'activité[1044]. L'activité commerciale s'entend alors de l'activité par laquelle sont mis en œuvre des moyens matériels et humains, d'une manière habituelle, dans le but de réaliser des profits. Le droit fiscal est amené à distinguer entre l'activité industrielle et l'activité commerciale, notamment dans le cadre du régime d'exonération des articles 44 *sexies* et suivants du CGI mais aussi dans le cadre de la contribution économique territoriale afin de distinguer entre établissement industriel et commercial. Est ainsi prise en

[1041] CE, 6 avr. 2007, n° 269402, *Clermont* : Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 652, concl. S. Verclytte
[1042] CE, 14 déc. 2007, n°s 262695 et 277835, *Michel* : Dr. fisc. 2008, n° 13, comm. 239, note J.-L. Pierre
[1043] CE, 25 juill. 1980, n° 13890 : RJF 1980, n° 873 ; CE, 15 oct. 1997, n° 146931, *SA Ordif* et n° 152448, *Sté civile Pierre Gauthier* : RJF 1997, n° 1111
[1044] CE, 15 oct. 1997, n° 146931, *SA Ordif*, op. cit. ; CE, 7 janv. 2000, n° 180308, *M. Gallet* : Dr. fisc. 2000, n° 22-23, comm. 455 ; RJF 2/00, n° 170 ; CE, 11 avr. 2005, n° 241973, *Sté Vibratec* : RJF 07/05, n° 670

compte la nature intrinsèque de l'activité et peut conduire à opérer une requalification d'une activité non commerciale *lato sensu* en activité commerciale[1045]. Surtout, le critère de la mise en œuvre des moyens matériels et humains permet de distinguer les bénéfices industriels et commerciaux des bénéfices agricoles d'une part et des bénéfices non commerciaux d'autre part.

366- La distinction des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices agricoles. La notion de bénéfice agricole recouvre les produits de l'exploitation à titre principal, les revenus de la propriété à titre accessoire et certains profits relevant d'autres catégories fiscales. La définition de l'article 63 du CGI privilégie l'origine foncière des bénéfices agricoles. Or, depuis la loi du 30 décembre 1998, l'article L. 311-1 du Code rural adopte une définition extensive de la notion d'activité agricole laquelle englobe toutes les opérations concourant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique. Entendus largement, les bénéfices agricoles recouvrent les profits provenant de la culture et de l'élevage. Les ventes de produits issus directement de l'activité agricole relèvent, par principe, de la catégorie des bénéfices agricoles quand bien même elles s'effectuent hors exploitation en employant des procédés commerciaux[1046]. Cependant, sont qualifiées d'activité industrielle et commerciale les ventes nécessitant l'emploi d'un personnel permanent ou s'effectuant au détail sur une installation commerciale permanente. Les ventes de produits transformés sont qualifiées d'activité agricole sous réserve, d'une part, que les produits proviennent de l'exploitation et, d'autre part, qu'ils servent à l'alimentation humaine ou animale ou qu'ils constituent des matières premières. Le non-respect de ces conditions emporte la qualification d'activité commerciale[1047]. Par sa nature, l'entraînement de chevaux en vue de les préparer à participer à des courses ne constitue pas l'exploitation d'un bien rural. Dès lors, les revenus procurés par cette activité revêtent la nature de bénéfices non commerciaux dans la mesure où l'activité peut être qualifiée d'« *occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* », à moins que l'importance du personnel et des moyens matériels employés en fasse une entreprise commerciale[1048].

367- La distinction des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux. Le critère de qualification de bénéfices non commerciaux est la prédominance de l'activité intellectuelle. La loi relative à la simplification du droit du 22 mars 2012 définit la profession libérale de la manière suivante : « *les professions libérales regroupent les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile, ayant*

[1045] M.-Ch. Bergerès, *Une arme silencieuse du fisc : la disqualification des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles en bénéfices industriels ou commerciaux*, JCP E 1987, II, 14842
[1046] BOI-BA-CHAMP-10-10-20, 12 sept. 2012, § 140
[1047] Ibid, § 20
[1048] CE, 11 avr. 1986, n° 43686 : RJF 1986, n° 590 ; concl. Ph. Crouzet, p. 350 et s.

pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques et d'une déontologie professionnelle, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant »[1049]. L'exercice d'une profession libérale implique la réunion de deux éléments consistant en la réalisation d'actes libéraux, lesquels s'inscrivent dans le cadre d'une activité professionnelle. Cette activité professionnelle suppose la répétition de ces actes, leur réalisation à titre habituel dans un cadre supposant des moyens spécifiques en matériel et/ou en personnel, en vue de se procurer une rémunération, dans le respect d'une déontologie professionnelle. Les bénéfices non commerciaux ne résultent pas de la mise en œuvre d'un capital ou d'une activité industrielle mais sont issus de la connaissance et de la pratique des « savoirs honorables ». Ils résultent d'une activité où le travail et les connaissances intellectuelles jouent un rôle primordial en ce qu'elles consistent dans la pratique, à titre onéreux, d'une science, d'un art ou de connaissances techniques exclusives de toute spéculation sur le travail d'autrui[1050]. Les actes caractérisant la profession libérale présentent eux-mêmes des traits particuliers dans la mesure où la réalisation des prestations intellectuelles est très souvent réglementée. En outre, les rapports entre le praticien et son client reposent sur un lien de confiance spécifique justifiant que l'acte libéral, de par sa nature et son objet, exige d'être exécuté par le praticien lui-même[1051].

368- En pratique, la délimitation entre des opérations commerciales et des opérations non commerciales n'est pas toujours aussi tranchée. Il est parfois nécessaire d'examiner les conditions de fait dans lesquelles est exercée l'activité pour déterminer dans quelle catégorie doivent être imposés les bénéfices en résultant. Cet examen peut conduire à assimiler à des activités commerciales des activités présentant intrinsèquement un caractère libéral. Tel est le cas lorsque l'importance des capitaux investis dans l'exploitation, de la main d'œuvre employée et des moyens matériels utilisés est telle que l'activité procède de la spéculation sur la main d'œuvre et le matériel utilisé. En ce cas, les conditions d'exercice de l'activité économique conduisent à une déqualification par dénaturation de l'activité non commerciale en activité commerciale alors même que, dans son essence, l'activité est libérale. Lorsqu'il ressort des faits que les revenus procèdent de l'exploitation de moyens humains ou matériels, la profession ne correspond plus « *à la pratique d'une science, d'un art ou l'exercice d'une activité intellectuelle ; c'est la gestion des moyens et c'est une activité de nature industrielle et commerciale* »[1052]. Les critères de l'importance des moyens matériels et l'usage de

---

1049 L. n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démcrahes administratives, art. 29-1 : JO 23 mars 2012, p. 5226

1050 CE, 8 juill. 2009, n° 304815, *Mlle Cazenave* : Dr. fisc. 2009, n° 38, comm. 469, concl. J. Burguburu

1051 V. sur ce point : F. Alcade, *La profession libérale en droit fiscal*, Litec, 1984

1052 P. Rivière, concl. sous CE, plén., 4 févr. 1971, n° 95800, *Centre de médecine physique et de rééducation fonctionnelle*, RJF 1977, p. 99 et s.

méthodes publicitaires présentent aujourd'hui un critère secondaire dans la mesure où le critère de la spéculation sur le travail d'autrui est utilisé de manière prioritaire par le juge. En conséquence, une activité non commerciale par nature peut être réputée commerciale si les conditions de mise en œuvre de cette activité révèlent la spéculation sur le travail d'autrui[1053].

2- La remise en cause de l'autonomie des revenus

369- En principe, lorsque l'entreprise exerce une pluralité d'activités, les bénéfices issus de chaque activité sont soumis à un régime d'imposition propre eu égard à la nature de l'activité exercée. En effet, selon l'article 13-3 du CGI, « *le bénéfice ou revenu net de chacune des catégories de revenus […] est déterminé distinctement suivant les règles propres à chacune d'elles* ». Cependant, les revenus peuvent perdre leur nature fiscale originelle lorsque l'activité dont ils sont issus présente un caractère accessoire par rapport à l'activité industrielle et commerciale. Des revenus peuvent être attraits dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans la catégorie des bénéfices non commerciaux sur le fondement de l'article 155-I du CGI consacrant l'attractivité de ces catégories (**a**) ou sur le fondement de la théorie du complément indissociable d'une activité accessoire par rapport à une activité principale (**b**).

a) L'attraction des revenus accessoires dans les revenus principaux

370- L'article 155-I, 1 du CGI constitue une application de la théorie de l'accessoire en droit fiscal[1054]. En vertu de ce texte, « *lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu* ». L'introduction de l'article 155-I du CGI rompt avec le principe de l'adéquation de la nature du revenu et du cadre de son imposition et fait de la qualification du revenu « *une réalité vide de sens* »[1055]. La théorie de l'accessoire en tant que technique d'agrégation permet de regrouper en une seule masse des revenus de natures diverses et d'appliquer les règles d'assiette propres à une seule catégorie fiscale[1056]. Néanmoins,

[1053] CE, 7 janv. 2000, n° 181308, *Gallet* : Dr. fisc. 2000, n° 22-23, comm. 455 ; RJF 2000, n° 170 ; CE, 26 mai 2004, n° 243121, *Sté Specinov* : Dr. fisc. 2005, n° 6, comm. 176, concl. P. Collin
[1054] La loi de finances rectificative pour 2010 a également étendu la théorie de l'accessoire aux bénéfices non commerciaux.
[1055] M.-Ch. Bergerès, *Une manifestation du caractère attractif des BIC : l'article 155 CGI*, Dr. fisc. 1983, n° 11, 100012
[1056] A. Bonnet, *La théorie de l'accessoire en droit fiscal*, Thèse Bordeaux I, 1987, p. 341

l'applicabilité de l'article 155-I du CGI à des revenus tirés d'une exploitation agricole ou non commerciale n'emporte pas novation des opérations génératrices de ces revenus. Selon le Conseil d'État, en vertu des dispositions dudit article, les résultats compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux conservent leur nature originaire dans les autres domaines[1057] dévoilant, *in fine*, l'indépendance des qualifications fiscales. L'effectivité de l'attractivité des bénéfices industriels et commerciaux est subordonnée à deux conditions : l'activité commerciale doit être prépondérante par rapport à l'activité agricole ou non commerciale et il doit exister des liens étroits voire complémentaires entre les deux activités.

371- La prépondérance de l'activité commerciale. L'activité non commerciale ou agricole doit être rattachée aux bénéfices industriels et commerciaux si et seulement si l'activité commerciale présente un caractère prépondérant par rapport à l'ensemble des activités exercées par l'entrepreneur. La question se pose de savoir quel critère doit être mis en œuvre pour déterminer quelle est l'activité prépondérante. Le critère physique est parfois retenu lorsque les activités peuvent être mesurées en fonction d'une unité de mesure unique et homogène pondérant les recettes[1058]. Le plus souvent, le juge s'attache à un critère financier. La nature de ce critère pose néanmoins problème. S'agit-il du bénéfice procuré par chacune des activités ou du chiffre d'affaires ? La prépondérance est déterminée au regard des chiffres d'affaires générés par chacune des activités[1059]. À ce titre, sera prépondérante l'activité procurant la majeure partie du chiffre d'affaires de l'entreprise. La préférence du juge fiscal pour ce second critère se justifie par la simplicité de sa mise en œuvre. En effet, les bénéfices commerciaux et les bénéfices non commerciaux ne sont pas déterminés de manière similaire. Les premiers relèvent du système de la comptabilité d'engagement, tandis que les seconds sont soumis au système de la comptabilité d'encaissement. Adopter le bénéfice comme critère de l'activité prépondérante est vain dans la mesure où les éléments de comparaison ne sont pas identiques. Retenir un critère quantitatif permet ainsi d'éviter toute subjectivité et sécurise la qualification fiscale des revenus accessoires.

372- Le lien de connexité et de complémentarité entre l'activité commerciale et l'activité non commerciale. L'appréciation de la connexité s'opère à la fois objectivement par l'activité déployée dans les deux entreprises et subjectivement par rapport au lien établi par le contribuable entre ces deux activités. L'appréciation objective prend en compte l'identité du secteur d'activité des deux entreprises. Le lien étroit est caractérisé eu égard aux conditions d'exercice de l'activité. Ainsi, l'utilisation du même matériel pour les besoins de l'ensemble des

[1057] CE, 19 déc. 1975, n° 88119 : Dr. fisc. 1976, n° 38, comm. 1249, concl. D. Fabre
[1058] CE, 23 juin 1982, n° 28059 : Dr. fisc. 1983, n° 8, comm. 284, concl. P. Rivière
[1059] CE, 5 déc. 1979, n° 9325 : Dr. fisc. 1980, n° 9, comm. 440

activités constitue-t-elle un indice du lien entre les deux activités. Autrement dit, es activités secondaires doivent être considérées comme une simple extension de l'activité industrielle ou commerciale. Par exemple, dans un arrêt du 3 juin 1988, le Conseil d'État estime que l'article 155-I du CGI est applicable au commerçant de détail de boucherie-charcuterie exerçant simultanément une activité d'élevage[1060]. En l'espèce, l'activité commerciale représentait plus de 70% du chiffre d'affaires global et était prépondérante par rapport à l'activité agricole d'élevage dont les produits étaient absorbés en proportion importante par le commerce de boucherie-charcuterie. L'uniformisation des revenus générés par des activités connexes et complémentaires se retrouve également dans la théorie du « complément indissociable ».

b) La théorie du complément indissociable

373- La théorie du « *complément indissociable* » est une illustration du lien d'indivisibilité. Lorsque le contribuable exerce une pluralité d'activités, chaque activité est soumise à son propre régime d'imposition. Par exception, si l'une des activités présente un caractère accessoire ou un lien direct, elle perd sa nature originaire pour être attraite dans la catégorie de l'activité principale. Lorsqu'un complément indissociable est caractérisé, chaque activité est soumise à un régime d'imposition unique. La caractérisation du complément indissociable suppose, dans un premier temps, de déterminer l'activité principale et sa nature puis, dans un second temps, de rechercher l'existence d'un lien d'indivisibilité ou d'accessoire entre l'activité principale et les autres activités. Une activité exercée à titre accessoire est qualifiée de commerciale si elle constitue le complément indissociable d'une activité commerciale exercée à titre principal. Elle suit, en conséquence, le même régime que l'activité principale. Il s'agit d'une application classique de l'adage « *accessorium principale sequitur* ».

374- L'application du complément indissociable dans le cadre de l'article 44 *sexies* du CGI. Dans le cadre de l'article 44 *sexies* du CGI, se pose la question de savoir si les activités accessoires d'un commerçant peuvent bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices[1061]. Le juge fiscal retient une interprétation stricte de l'article 44 *sexies* du CGI afin d'exclure du bénéfice de ce régime de faveur les entreprises nouvelles dont les bénéfices proviennent, en tout ou partie, d'activités d'une autre nature. Cependant, si les activités d'une autre nature constituent

[1060] CE, 3 juin 1988, n° 54007 : Dr. fisc. 1989, n° 7, comm. 246
[1061] CE, 15 déc. 2010, n° 314915, *Mardini* : RJF 2011, n° 286 ; CE, 11 avr. 2008, n° 284921, *Vaughan* : RJF 2008, n° 785 ; CE, 21 déc. 2007, n° 287662, *Rocq* : RJF 3/08, n° 283, concl. C. Vérot BDCF 3/08, n° 33 ; CE, 22 nov. 2006, n° 286156, *Sté Artis* : RJF 2007, n° 130 ; CE, 12 juin 2006, n° 266848, *Lavergne* : RJF 10/06, n° 1161 ; BDCF 10/06, n° 113, concl. F. Séners

le complément indissociable de l'activité commerciale exonérée, alors elles peuvent bénéficier du régime de faveur. Le caractère accessoire des activités d'une entreprise s'apprécie au regard de la similarité ou de la complémentarité de son objet social avec celui de l'entreprise préexistante et des liens de dépendance entre les deux entreprises. Le lien de dépendance s'apprécie au regard de la détention, directe ou indirecte, de la société bénéficiaire de l'article 44 *sexies* du CGI par une autre société[1062]. Si ces deux critères cumulatifs sont remplis, alors l'absence d'autonomie de l'entreprise nouvelle est caractérisée. L'entreprise nouvelle ne constitue alors qu'une simple émanation de l'exploitation préexistante. Par exemple, lorsque l'entreprise préexistante est une exploitation agricole et que l'entreprise nouvelle a pour objet l'exploitation de la notoriété d'un cavalier, champion olympique, il n'existe aucune similitude ou complémentarité des objets sociaux des deux entreprises[1063]. Dès lors que l'activité principale revêt une nature industrielle, commerciale ou artisanale, l'activité complémentaire emprunte la qualification de l'activité principale. Le caractère complémentaire de l'activité non-commerciale s'apprécie au regard du pourcentage du chiffre d'affaires généré par cette activité, le caractère prépondérant des bénéfices non commerciaux excluant la qualification d'activité accessoire. La nature fiscale propre des revenus procurés par les activités accessoires se trouve alors négligée. Il est dès lors indifférent que les activités non-commerciales soient indissociables d'une opération relevant d'une activité commerciale exonérée. Le critère de la complémentarité revêt un caractère impératif. Afin d'être attraites dans le champ de l'article 44 *sexies* du CGI, les activités accessoires non-commerciales doivent être en lien avec l'activité commerciale principale. L'appréciation du lien repose sur le but poursuivi par l'accomplissement des activités accessoires non-commerciales.

375- L'application du complément indissociable dans le cadre du régime des SARL de famille. La notion de complément indissociable est également mise en œuvre dans le cadre de l'option pour le régime fiscal des SARL de famille lorsque la société exerce une pluralité d'activités. Selon l'article 239 *bis* AA du CGI, « *les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du Code civil, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8. L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés. Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent des associés* ». Le Conseil d'État pose en principe, dans un arrêt du 7 août 2008, que « *le législateur a ainsi entendu réserver le régime fiscal des sociétés de personnes à des sociétés à responsabilité limitée de famille exerçant une activité d'une autre nature, à moins, le cas échéant, qu'une telle*

[1062] CE, 27 juill. 2005, n° 260578, *SA Hélipaca* : Dr. fisc. 2006, n° 11, comm. 247, concl. M.-H. Mitjaville
[1063] CE, 6 avr. 2007, n° 271563, *Durand* : RJF 7/07, n° 795

activité ne présente pas un caractère accessoire et ne constitue le complément indissociable d'une activité industrielle, commerciale ou artisanale exercée par la société »[1064]. L'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes est soumise à deux conditions : d'une part, la SARL doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et, d'autre part, elle doit être constituée par des membres d'une même famille. *A priori*, l'option est exclue pour toute SARL exerçant une activité non-commerciale à savoir une activité libérale ou une activité civile. Toutefois, qu'en est-il lorsque la SARL exerce à la fois des activités dans le champ de l'article 239 *bis* AA du CGI et des activités hors du champ de l'option ? Dans l'hypothèse d'activités mixtes, le juge fiscal met en œuvre le critère du complément indissociable afin de valider l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Le critère du complément indissociable suppose, dans un premier temps, de déterminer quelle est la nature de l'activité principale de la SARL. Si l'activité principale est une activité de nature civile, alors l'option pour le régime des sociétés de personnes semble exclue. Pour autant, il convient de vérifier si la SARL dont l'activité est de nature civile ne s'immisce pas dans la gestion de la société dont l'activité est de nature commerciale. En effet, l'immixtion dans la gestion d'une société commerciale emporte la qualification de commerciale de l'activité exercée par la société civile[1065]. Dans l'arrêt précité du 7 août 2008, le Conseil d'État s'attache à démontrer ces deux éléments. L'activité de la SARL consistait en une prise de participation dans le capital social d'une société commerciale. Or la prise de participation est une activité civile. À cette activité civile, la SARL avait adjoint une activité commerciale consistant en la location de mobilier à la société filiale. La question se posait, en conséquence, de savoir si l'activité civile était l'accessoire et le complément indissociable de l'activité commerciale. Afin de se déterminer, le juge analyse l'objet social de la SARL. Celle-ci a pour objet social l'exploitation directe ou indirecte d'hôtels, de résidences de tourisme et d'établissements d'accueil pour personnes âgées. Eu égard à son objet, la société n'a qu'une activité civile. Le juge ne prend pas en considération le caractère prépondérant des recettes issues de l'activité commerciale. Il apparaît, en conséquence, que le critère du complément indissociable s'apprécie au regard de deux éléments alternatifs : l'objet social ou le chiffre d'affaires. Le choix en faveur de l'un ou l'autre de ces éléments repose sur un raisonnement dialectique et la volonté du juge de restreindre le champ de l'option pour le régime des sociétés de personnes aux seules véritables activités non-commerciales constituant réellement l'accessoire indissociable de l'activité commerciale. En effet, l'option pour le régime des sociétés de personnes par une SARL permet, *in fine*, une remontée des déficits engendrés par l'activité entre

[1064] CE, 7 août 2008, n° 283238, *Joly* : RJF 2008, n° 1211 ; BDCF 11/08, n° 135, concl. E. Glaser
[1065] Infra n° 388

les mains des associés de la SARL de famille. L'approche restrictive retenue par le juge fiscal se pose en tant que limite à une optimisation fiscale des déficits.

376- Si la nature de l'activité revêt une acuité particulière lorsque l'entreprise est sous forme individuelle, elle est *a priori* indifférente lorsqu'elle est exercée sous forme sociétaire dans la mesure où les sociétés sont réputées réaliser des bénéfices industriels et commerciaux. Surtout, le législateur dresse une liste énumérative des entités soumises à l'impôt sur les sociétés.

§2- L'entreprise sociétaire, critère de qualification fiscale

377- Le critère de l'impôt permet d'opérer, au sein des sociétés, une distinction entre les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dotées d'une pleine personnalité fiscale et celles soumises à l'impôt sur le revenu assimilées à des entrepreneurs individuels. Cependant, le législateur cite de manière exhaustive les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. La société apparaît, d'une part, comme un critère de qualification du bénéfice permettant la détermination de l'impôt applicable (**A**). Cependant, la société ne peut être envisagée de manière isolée. Son régime d'imposition influe directement sur le statut fiscal de ses membres (**B**).

A. La société, critère de qualification du bénéfice

378- Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés est déterminé par l'article 206 du CGI. *A priori*, ne sont concernées par l'impôt sur les sociétés que les personnes morales (**1**). Cette affirmation doit toutefois être nuancée. La nature de l'activité exercée est, en principe, un critère secondaire n'interférant pas dans la délimitation du domaine d'application de l'impôt sur les sociétés. Toute société à risque limité est soumise aux règles de détermination des bénéfices industriels et commerciaux même si l'activité exercée ne correspond pas, par nature, à cette catégorie de bénéfices. L'exercice de certaines activités par des personnes morales en principe non assujetties à l'impôt sur les sociétés emporte leur assujettissement à cet impôt. Dans de telles hypothèses, la nature de l'activité, qualifiée de commerciale par la loi ou par la jurisprudence, prédomine sur la considération de la personnalité juridique par le droit fiscal, pour emporter leur entrée dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés (**2**).

1- La forme de la société, critère premier d'imposition des bénéfices

379- La dichotomie des sociétés entre celles relevant de l'impôt sur les sociétés et celles relevant de l'impôt sur le revenu repose *a priori* sur la classification juridique des sociétés (**a**). Cependant, la personnalité juridique des sociétés de personnes n'est pas pleinement reçue par le droit fiscal. Apparaît alors un critère de classification propre au droit fiscal, celui de la personnalité fiscale (**b**).

a) La classification juridique des sociétés

380- Le critère de la responsabilité illimitée. Le droit fiscal retient le critère juridique de la responsabilité illimitée comme critère de démarcation entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. En droit des sociétés, les sociétés sont classées en fonction de la responsabilité des associés, du « *risque* »[1066] pris par eux. Le critère juridique d'identification des sociétés de personnes est la responsabilité illimitée. Le régime juridique de ces sociétés, fondé sur l'*intuitus personae*, implique la responsabilité indéfinie et solidaire de chaque associé. Les associés garantissent la totalité du passif social, leur apport n'ayant qu'une importance relative. Toutes les sociétés gouvernées par le principe d'une responsabilité illimitée sont, par hypothèse, soumises à l'impôt sur le revenu. Les sociétés de capitaux sont, quant à elles, soumises à l'impôt sur les sociétés car la responsabilité des associés n'est que limitée.

381- La classification juridique des sociétés a, toutefois, une portée fiscale limitée. En effet, le jeu des options offertes par le législateur perturbe la *summa divisio* des sociétés. Les sociétés de personnes peuvent opter pour l'impôt sur les sociétés[1067] et, corrélativement, certaines sociétés de capitaux peuvent opter pour l'impôt sur le revenu[1068]. L'exercice de l'option emporte alors une déconnexion entre la nature juridique de la société et le régime d'imposition des bénéfices réalisés par celle-ci.

382- Le critère de la personnalité morale. Les groupements dépourvus de personnalité morale sont, par extension, soumis au régime des sociétés de personnes. Ainsi en est-il, notamment, des indivisions, des sociétés en participation ou de l'EIRL.

383- Les membres d'une indivision sont, en principe, qualifiés de coexploitant de l'entreprise indivise. Lorsque des biens indivis sont affectés à l'exploitation de l'entreprise, la situation fiscale

---

[1066] P. Le Cannu et B. Dondero, *Droit des sociétés*, Montchrestien, 4ème éd., 2011, n° 2, p. 3
[1067] CGI, art. 239
[1068] CGI, art. 239 *bis* AA et art. 239 *bis* AB

des indivisaires est définie en considération de leur seule qualité de membre de l'indivision. De la qualité de coïndivisaire découle la qualité de coexploitant[1069]. Dès lors, le coïndivisaire réputé coexploitant doit être assujetti à l'impôt sur le revenu, au titre des bénéfices professionnels, dans la mesure où lui est attribuée une fraction des résultats de l'entreprise. Cependant, une telle vision est réductrice dans la mesure où la réalité de la situation des indivisaires est marquée par l'hétérogénéité de leurs statuts[1070]. La qualité de coexploitant se justifie par les pouvoirs de diriger et de contrôler l'entreprise indivise ainsi que par le droit de participer aux résultats de l'exploitation. Deux situations doivent alors être distinguées suivant que la jouissance des biens indivis est reconnue aux indivisaires. L'exclusion de la jouissance des biens indivis et la perte corrélative de tout pouvoir de contrôle et de droit aux résultats de l'exploitation empêche de conférer la qualité de coexploitant à l'indivisaire. Au contraire, la qualification de coexploitant se révèle insuffisante à chaque fois que l'un des indivisaires participe activement à l'activité économique de l'entreprise indivise. Cette participation économique est caractéristique d'une profession au sens fiscal du terme. La qualification de coexploitant repose sur les seules prérogatives dont chaque indivisaire est titulaire, peu importe que leur exercice soit effectif. Le copropriétaire indivis d'un fonds de commerce est un coexploitant d'un point de vue fiscal. Il est alors redevable de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, à la condition que les bénéfices aient été effectivement mis à sa disposition[1071]. Toutefois, il existe une exception à ce principe lorsqu'une société créée de fait est constituée entre les coïndivisaires[1072]. La société créée de fait étant assimilée à une société de personnes, elle n'est contribuable que de l'imposition. En conséquence, l'associé est redevable de l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices correspondant à sa participation dans le capital social de la société[1073].

384- La société en participation n'est pas dotée de la personnalité morale dans la mesure où elle n'est pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés. Bien que non dotée de la personnalité morale, la société en participation repose sur la conclusion expresse ou tacite d'un contrat de société entre les différents partenaires. Elle résulte d'un choix délibéré, celui de ne pas l'immatriculer. « *La société en participation est à la société immatriculée ce que le concubinage est au mariage ; avec ses deux variantes : à la liaison clandestine correspond la société occulte et au concubinage notoire la société ostensible* »[1074]. Deux alternatives se présentent alors : soit elle est révélée aux tiers, soit elle demeure

[1069] CE, 23 juin 1978, n° 4834 : Dr. fisc. 1978, n° 43, comm. 1645 ; RJF 1978, n° 336, concl. J.-F. Verny, p. 227 et s.
[1070] Fl. Deboissy et G. Wicker*, La situation fiscale de l'indivisaire selon sa participation à l'activité de l'entreprise indivise*, JCP E 2000, n° 13, p. 549, n° 1
[1071] CE, plén., 6 mars 1991, n° 61863, *G. Baudrand* : Dr. fisc. 1992, n° 26, comm. 1242 ; RJF 1991, n° 544 ; concl. J. Gaeremynck, p. 325
[1072] CE, 26 juill. 1991, n° 74297, *Delavau* : RJF 10/91, n° 1261
[1073] CE, 22 avr. 1992, n° 72934, *Belhocine* : RJF 6/92, n° 853
[1074] M. Cozian, A. Viandier et Fl. Deboissy, *Droit des sociétés*, Litec, 26ème éd., 2013, n° 1211, p. 528

occulte. Ces deux situations emportent des régimes d'imposition distincts. Lorsque les nom et adresse des associés de la société sont communiqués à l'administration fiscale, la société en participation est soumise au régime des sociétés de personnes. La révélation de l'identité des associés de la société en participation est réalisée par la présentation à la formalité de l'enregistrement prévue à l'article 638 A du CGI de l'acte constitutif de la société. Or l'article 206-4 du CGI n'impose aucune condition de forme pour indiquer le nom des associés à l'administration fiscale[1075]. Lorsque l'identité des associés demeure inconnue de l'administration fiscale, la société en participation est soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions des articles 206-4 et 218, alinéa 2 du CGI.

385- Un EIRL non doté de la personnalité morale peut être soumise à l'impôt sur les sociétés. L'assimilation fiscale de l'EIRL soumis à un régime réel d'imposition à l'EURL ou à l'EARL est une faculté résultant d'une option exercée par l'entrepreneur[1076]. Lorsqu'elle est exercée, l'option pour l'assimilation à l'EURL emporte automatiquement l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, l'option et l'assujettissement étant irrévocables. Le traitement fiscal de l'EIRL fait écho à la distorsion entre le traitement juridique et fiscal de la société créée de fait. L'assimilation confère une « personnalité morale » à l'EIRL d'un point de vue fiscal conduisant, *in fine*, à l'assujettissement d'une personne physique à l'impôt sur les sociétés[1077]. Partant, cette situation est « *étonnante car l'impôt sur les sociétés est un impôt sur les personnes morales, personnalité qui exclut le recours au patrimoine d'affectation* »[1078]. Cependant, en offrant le choix de l'option pour l'impôt sur les sociétés, le législateur assure une parfaite neutralité fiscale entre la patrimonialisation et la personnalisation, ces deux moyens ayant pour objectif de limiter les risques subis par l'entrepreneur.

b) La classification fiscale des sociétés

386- Il est traditionnellement admis que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont les sociétés opaques. Le terme « opaque » renvoie à l'écran formé entre la société et ses membres. Seule la société est contribuable et redevable de l'imposition et est pleinement dotée de la personnalité fiscale. À l'opacité est opposée la transparence fiscale laquelle connaît divers

[1075] É. Desmorieux, *L'indication au fisc de l'identité des associés d'une société en participation (à propos de l'arrêt Danone du 30 janvier 1996 de la Cour administrative d'appel de Paris)*, Dr. fisc. 1997, n° 14, pp. 492 à 494
[1076] L. fin. rect. 2011, n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 15 modifiant l'article 1655 *sexies* du CGI : JO 3 juill. 2011 ; Dr. fisc. 2011, n° 30, comm. 446 ; Dr. sociétés 2011, n° 11, comm. 204, obs. J.-L. Pierre – A. Arnaud-Emery, *Focus sur la fiscalité de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée*, JCP N 2012, n° 2, 1018
[1077] G. Baffoy, *De la nécessité de permettre à l'entrepreneur individuel l'option à l'impôt sur les sociétés*, RFN 2009, n° 7, alerte 56
[1078] P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 505, p. 319 ; P. Serlooten, *Patrimoine d'affectation, personnalité morale ? L'enjeu fiscal pour les PME*, Gaz. Pal. 2003, n°s 339-340, p. 57

degrés[1079]. Une société est opaque lorsque le droit fiscal tire l'ensemble des conséquences de la personnalité juridique et, en particulier, la double imposition de la société au titre du bénéfice réalisé et de l'associé à raison des bénéfices distribués. Au contraire, la société est dite transparente lorsque le droit fiscal ignore purement et simplement sa personnalité juridique et traite les associés comme des copropriétaires[1080]. Seules les sociétés civiles immobilières de copropriété visées à l'article 1655 *ter* du CGI sont des sociétés véritablement transparentes. Une telle transparence répond à un souci de neutralité fiscale. S'immisce entre les sociétés opaques et les sociétés transparentes une catégorie hybride, les sociétés semi-transparentes. Le régime de la semi-transparence se fonde sur la combinaison des articles 8 et 60 du CGI. Facteur de divergence entre le droit substantiel et le droit fiscal, ce régime répond à un objectif de neutralité fiscale par une assimilation de l'associé d'une société de personnes à un exploitant individuel[1081]. Avant 1948, pour l'application de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, le critère de l'assujettissement était la personnalité juridique de l'exploitant. En conséquence, l'opacité prévalait pour l'application de l'impôt cédulaire aux sociétés de personnes. Cependant, pour l'application de l'impôt général sur le revenu, le Conseil d'État jugeait qu'« *à raison tant du caractère propre et du mode de gestion des sociétés en nom collectif que de l'assimilation des membres de ces sociétés aux commerçants ou industriels exploitant seuls […] pour l'imposition des revenus de leurs entreprises* » [1082], les bénéfices mis en réserves par la société étaient imposables entre les mains des associés. Il en résulte que la société de personnes présente un versant opaque quant à la détermination du bénéfice imposable et un versant transparent quant à l'imposition des bénéfices entre les mains des associés en ce que seuls les associés supportent l'imposition des résultats.

387- Le déni fiscal de la personnalité juridique de la société impose de dissocier la détermination du bénéfice imposable à l'échelon de la société et l'imposition du bénéfice à l'échelon des associés. Comme le constate Madame Emmanuelle Deglaire, « *le régime fiscal de la semi-transparence, propre aux sociétés de personnes, impose donc un raisonnement à un double niveau : celui de la société lorsque la personnalité fiscale est pleine et entière, puis celui de l'associé lorsque la personnalité est affectée* »[1083]. Le véritable critère de qualification des sociétés de personnes présentant une efficience suffisante est l'imposition des bénéfices entre les mains des associés. Dès lors, « *sont des sociétés de personnes les sociétés pour lesquelles le droit fiscal organise, de plein droit ou sur option, une imposition des résultats entre les mains des associés* »[1084].

[1079] M. Cozian, *Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés (doc. 20)*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 271 à 277
[1080] J. P. Casimir, *L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question*, op. cit., p. 159
[1081] P. Serlooten, *Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes*, Dr. fisc. 2007, n° 27, 700
[1082] CE, 5 févr. 1925 : Rec. CE, p. 120
[1083] E. Deglaire, *La situation fiscale de l'associé d'une société de personnes*, op. cit., n° 18, p. 21
[1084] Ibid, n° 10, p. 16

Les sociétés de capitaux sont les seules sociétés en droit fiscal à se voir reconnaître la possibilité de distribuer des dividendes[1085]. En conséquence, il existe un lien direct entre le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés et le bénéfice distribué aux associés lesquels subissent l'imposition de ce revenu désinvesti en fonction de leur statut fiscal. Du point de vue de l'associé de la société de personnes, la semi-transparence organise un système d'imposition largement autonome des principes régissant habituellement la fiscalité des entreprises. Le système de l'exploitation directe et le système des sociétés de personnes sont fiscalement proches dans la mesure où la notion de distribution n'est pas prépondérante. Fiscalement, la société de personnes est réputée ne pas procéder à une distribution de dividendes. La fiction fiscale de l'absence de distribution de dividendes se justifie par l'appréhension indirecte des bénéfices par les associés[1086]. L'associé est réputé avoir acquis une quote-part des bénéfices sociaux dès la clôture de l'exercice et ce, indépendamment de tout mouvement juridique véritable. Les associés ne sont pas imposés à raison d'un revenu disponible mais sur le revenu d'un tiers, la société. Dès la constatation d'un bénéfice, le transfert fiscal du résultat de la société à l'associé est opéré. Les associés d'une société de personnes sont dès lors considérés comme étant son prolongement. De cette logique de globalité, la notion de distribution, c'est-à-dire la réalisation pratique du transfert de résultat de la société vers l'associé, devient un phénomène secondaire que le droit fiscal ignore. Comme le souligne Madame Emmanuelle Deglaire, « *fiscalement donc, la semi-transparence se justifie par la fusion des personnalités de la société et de ses membres qui ne laisse plus voir qu'une seule entité, qu'un seul intérêt qu'elle présume être commun* »[1087]. En droit fiscal, la société est réputée ne pas procéder à une distribution de dividendes. Aussi la présomption de revenus distribués pesant sur les sommes inscrites au compte d'associé dans les écritures d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ne joue pas en matière de sociétés de personnes. Il en découle que l'associé est réputé l'appréhender directement. La somme inscrite au crédit du compte d'associé d'une société de personnes revêt le caractère d'un revenu imposable lorsqu'elle résulte d'un prélèvement sur les résultats sociaux dans la même catégorie que celle dont relèvent les résultats de la société de personnes[1088]. Toutefois, l'associé peut apporter la preuve que la somme en cause ne relève pas d'un prélèvement sur le résultat social mais d'un apport personnel. Il appartient alors à l'administration fiscale de rechercher si les sommes inscrites au crédit d'un compte d'associé ouvert dans les écritures d'une société de personnes proviennent d'une source autre que des prélèvements sur les résultats sociaux. Si les sommes ne proviennent pas d'un tel prélèvement, elle est en droit de les imposer comme revenus

[1085] CGI, art. 108
[1086] E. Deglaire, *La situation fiscale de l'associé d'une société de personnes*, op. cit., n° 52, p. 52
[1087] Ibid, n° 219, p. 157
[1088] CE, 30 déc. 2009, n° 307131, *M. Bragaglia et Mme di Savino* : Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 226, concl. E. Geffray

innommés. La question s'est également posée de la qualification de la rémunération ou d'un avantage occulte versé par une société de personnes à un associé soumis à l'impôt sur les sociétés. Dans un arrêt du 12 avril 2012[1089], le Conseil d'État juge que les sommes versées à l'associé personne morale soumis à l'impôt sur les sociétés doivent être réputées constituer des sommes mises à la disposition par la société opaque au profit de ses associés et, partant, doivent être imposées dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. La personnalité de la société de personnes est ignorée, seule importe la qualité de l'associé personne morale soumis à l'impôt sur les sociétés. À une semi-transparence fait place une transparence permettant d'ignorer la société de personnes intercalée afin de sanctionner l'avantage que l'associé commun aux sociétés s'est accordé à lui-même.

2- Les conditions d'exercice de l'activité, critère secondaire d'imposition des bénéfices

388- Par exception, sont soumises à l'impôt sur les sociétés les sociétés civiles à objet commercial[1090]. L'activité de la société civile est alors fiscalement déqualifiée en activité commerciale dès lors qu'est caractérisée une exploitation ou des opérations de nature industrielle et commerciale. Cette déqualification suppose d'analyser l'activité de la société civile. En effet, aux termes de l'article 206-2 du CGI, les sociétés civiles sont passibles de l'impôt sur les sociétés si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35 du CGI. Le législateur fiscal qualifie une société civile dont l'activité est juridiquement de nature civile en société passible de l'impôt sur les sociétés en raison des conditions de son activité. Ainsi est mise en exergue une « *commercialité par ambiance* »[1091].

389- Sont particulièrement visées par la « *commercialité par ambiance* » les sociétés civiles immobilières louant un immeuble nu à une société commerciale, par la forme ou par l'objet, ainsi que les sociétés civiles immobilières exerçant une activité de marchand de biens. Les critères de qualification de marchand de biens sont repris dans le cadre de la déqualification de l'activité civile en activité commerciale d'une société civile immobilière[1092]. Le critère de l'intention spéculative est apprécié à la date de l'acquisition de l'immeuble et découle directement de l'objet social de la

[1089] CE, 12 avr. 2012, n° 325329, *M. et Mme Vaudois* : Dr. fisc. 2012, n° 26, comm. 350, note A. de Bissy
[1090] V. sur ce point : M. Cozian, *Un « traquenard » : les sociétés civiles à objet commercial (doc. 24)*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 358 à 371
[1091] M. Cozian, *Indexation et commercialité (doc. 18)*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 243 à 257, n° 2, p. 244
[1092] Supra n° 363

société civile[1093]. En effet, l'objet social peut impliquer l'acquisition de terrains destinés à la construction d'immeubles en vue d'une vente. Le critère de l'habitude suppose la continuité et un certain nombre de transactions, nonobstant leur étalement sur une longue période[1094]. En principe, la réalisation d'une opération spéculative unique ne peut caractériser l'habitude. Cependant, il est fait exception à ce principe lorsque les associés de la SCI se livrent, eux-mêmes, de façon habituelle à des opérations d'achats et de reventes[1095]. Référence est dès lors faite à la notion d'acte de commerce. La commercialité de l'activité repose, notamment, sur l'importance du matériel et des agencements loués[1096].

390- La location de biens ou d'immeubles nus, acte de nature civile, est déqualifiée en activité commerciale lorsque les conditions particulières de l'espèce mettent en exergue une participation indirecte du bailleur à la gestion ou aux résultats d'une entreprise commerciale exploitée par le preneur[1097]. Un indice du caractère spéculatif de la location d'un immeuble nu réside dans la stipulation d'une clause d'indexation dans le contrat de bail[1098]. Toutefois, la clause de variation de prix ne saurait constituer, en droit fiscal, un critère de commercialité. En effet, le recours à une clause d'échelle mobile ne dénature pas le caractère civil de l'acte juridique dans lequel la stipulation est insérée. La clause demeure sans influence sur la qualification fiscale des revenus procédant de son exécution. Tel n'est pas le cas de la clause-recettes. La stipulation d'une clause-recettes, pratique fréquente dans les baux commerciaux, permet d'associer le bailleur au chiffre d'affaires de son preneur. La soumission aux impositions commerciales du bailleur bénéficiant d'une clause d'indexation vise deux hypothèses particulières : d'une part, la clause d'indexation peut masquer un transfert de bénéfice du preneur au bailleur[1099] ; d'autre part, la clause d'indexation peut entraîner une contribution aux pertes du preneur par le bailleur[1100]. Or le transfert de bénéfice et la contribution aux pertes sont deux éléments caractéristiques du statut de l'associé. Partant, le bailleur se comporte comme un véritable associé de la société preneur, un

[1093] CE, 19 nov. 2008, n° 291040, *SCI Victor Hugo* : RJF 2009, n° 107 ; CE, 13 juill. 2011, n° 311178, *Cendra* : RJF 2011, n° 1273
[1094] CE, 12 juin 1992, n° 67758, *SCI du 6 rue de l'Aude* : RJF 1992, n° 1109
[1095] CE, 23 juin 1993, n° 69587, *SCI Le Prieuré* : RJF 1993, n° 1133
[1096] CE, 9 mai 1990, n° 87503, *SCI Sainte-Catherine Alsace-Lorraine* : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1382 ; RJF 1990, n° 811 ; CE, 28 déc. 2012, n° 347607, *SCI Le Mas des Sources* : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 189, concl. E. Cortot-Boucher ; RJF 2013, n° 257 ; BDCF 3/13, n° 26, concl. E. Cortot-Boucher
[1097] CE, 3 mars 1976, n° 94801 : RJF 1976, n° 236 ; CE, 28 sept. 1984, n° 40666 : Dr. fisc. 1984, n° 51, comm. 2335 ; RJF 1984, n° 1311 ; CE, 9 déc. 1991, n° 65556, *SCI Route de Brinay* : Dr. fisc. 1992, n° 13, comm. 666 ; JCP E 1993, II, 398, note M. Deslandes ; RJF 2/92, n° 190
[1098] V. : R. Gouyet, *Indexation et fiscalité*, LPA 1998, n° 25, p. 8 ; R. Gouyet, *Clauses de variation de prix et fiscalité des sociétés civiles procédant à la location d'immeubles nus*, Dr. fisc. 2001, n° 28, 100162
[1099] CE, 28 mai 1984, n° 36308 : Dr. fisc. 1984, n° 41, comm. 1718, concl. P.-F. Racine ; RJF 7/84, n° 817
[1100] CE, 28 sept. 1984, n° 40666, op. cit.

« *associé de fait* »[1101]. La participation indirecte aux résultats de la société est caractérisée au regard de la composition du capital social du bailleur et du preneur. Ainsi sont pris en considération les liens de dépendance entre les deux sociétés et le pourcentage que représentent les loyers dans le chiffre d'affaires de la société bailleresse[1102]. Apparaît dès lors la différence entre la fructification d'un capital relevant d'une gestion patrimoniale et la spéculation générant un revenu relevant de la fiscalité des entreprises.

391- Bien que sanctionnant dans certaines hypothèses des transferts indirects de bénéfices du preneur au bailleur, la commercialité par détermination de la loi fiscale d'une SCI est particulièrement critiquable. Au regard du droit des sociétés, une SCI à objet commercial encourt de plein droit la nullité. Juridiquement, la société civile a un objet civil tandis que, fiscalement, elle possède un objet commercial. Surgit alors une dissension entre le droit des sociétés et le droit fiscal. En outre, une telle solution manque de logique dans la mesure où des sociétés commerciales par la forme ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, y compris lorsqu'elles exercent une activité commerciale. Ainsi en est-il, par exemple, des SNC. L'attraction de la société civile dans la commercialité emporte la soumission des revenus dégagés par son activité, non à la fiscalité des ménages, mais à la fiscalité des entreprises. Les profits revêtent la nature juridique de loyers mais sont fiscalement qualifiés de bénéfices industriels et commerciaux. Corrélativement, l'assujettissement des bénéfices de la SCI ayant une activité fiscalement commerciale à l'impôt sur les sociétés emporte pour conséquence que les revenus mis à la disposition de l'associé par la SCI constituent, non pas des revenus fonciers, mais des revenus de capitaux mobiliers[1103]. Outre l'attraction dans le champ de la fiscalité des entreprises, le bailleur commerçant par ambiance est astreint à l'ensemble des obligations comptables et fiscales découlant de son statut fiscal de commerçant. Les dispositions de l'article 206-2 du CGI sont d'autant plus attentatoires à la sécurité juridique que la requalification de l'activité de la société civile s'opère à l'issue d'une vérification de comptabilité, à l'insu des associés. Ce faisant, le droit fiscal joue pleinement son rôle de révélateur des qualifications, celles-ci apparaissant *a posteriori*.

B. La société, critère du statut fiscal de ses membres

392- La forme juridique et fiscale de la société détermine le statut fiscal de ses membres, à savoir ses associés (**1**) et son dirigeant (**2**).

[1101] M. Cozian, *Indexation et commercialité* (doc. 18), op. cit., n° 15, p. 248
[1102] CE, 11 déc. 2009, n° 301504, *SCI Aristide Briand* : Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 213, concl. L. Olléon
[1103] CE, 3 mars 1976, n° 94801 : RJF 1976, n° 236

1- Le statut fiscal des associés

393- Le statut fiscal des associés varie suivant que la société est soumise à l'impôt sur le revenu (**a**) ou à l'impôt sur les sociétés (**b**).

a) Le statut fiscal des associés de sociétés de personnes

394- Selon l'article 60 du CGI, le bénéfice social est déterminé, dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels. Plus précisément, il est établi suivant les règles propres à la catégorie de bénéfices ou de revenus dont relève l'activité de la société. Toutefois, ce principe souffre d'une exception résultant des dispositions de l'article 238 *bis* K du CGI lorsque les associés de la société de personnes sont des entreprises. Dans cette hypothèse, la quote-part de résultat leur revenant doit être déterminée conformément aux règles d'imposition régissant leur statut. Transparaît alors toute la complexité, le « *sac d'embrouilles* »[1104] du régime fiscal applicable aux bénéfices mais aussi aux plus-values résultant de la cession des parts sociales tant en droit interne[1105] qu'en droit international[1106]. L'article 238 *bis* K du CGI énonce deux méthodes de détermination du bénéfice imposable tenant compte du statut fiscal de l'associé. La détermination de la quote-part de bénéfice revenant à chaque associé d'une société de personnes est dépendante, d'une part, du statut des associés lesquels peuvent être des entreprises ou des particuliers et, d'autre part, de l'inscription à l'actif du bilan de l'associé-entreprise des parts sociales de la société de personnes.

395- Les méthodes de détermination du régime fiscal applicable à la quote-part de bénéfices ont évolué. Initialement, l'administration fiscale estimait que, dans les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, la part des bénéfices sociaux revenant aux associés devait être

---

[1104] M. Cozian, *Un « sac d'embrouilles » : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu (doc. 21)*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 289 à 315, n° 1, p. 290

[1105] Le projet de loi de finances rectificative pour 2010 avait prévu de substituer au régime de la semi-transparence celui de la transparence, communément appliqué dans les autres États. Cependant, ce dispositif n'a pas été retenu par le Parlement. L'incidence de cette réforme aurait été considérable puisque l'interposition d'une société de personnes, d'une indivision ou d'une fiducie n'aurait pas rompu la chaîne des distributions et des régimes d'imposition. En outre, le périmètre du régime de l'intégration fiscale n'aurait plus été limité par l'interposition d'une société semi-transparente.

[1106] L'application du principe de territorialité aux sociétés de personnes pose des problèmes spécifiques en droit fiscal conventionnel dans la mesure où le bénéfice est déterminé au stade de la société pour ensuite être imposé entre les mains des associés en fonction de leur statut fiscal. Dès lors que son activité est exercée en France, les bénéfices d'une société de personnes sont en principe imposables en France en tant que revenus de source française, entre les mains de leurs membres, y compris des non résidents français, à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société (CE, 11 juill. 2011, n° 317024, *Sté Quality Invest* : Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 496, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin).

déterminée selon les règles propres à leur statut fiscal et non selon les règles afférentes à la nature de l'activité exercée par la société. Une telle solution impliquait de tenir une comptabilité à des fins purement fiscales. Par un arrêt du 24 février 1978[1107], le Conseil d'État infirma cette interprétation administrative en affirmant que l'évaluation fiscale du bénéfice réalisé par les sociétés de personnes devait être réalisée en fonction de leur activité, quel que soit le statut des associés. Seule importait, en conséquence, la nature de l'activité exercée par la société de personnes. La solution renforçait la personnalité fiscale des sociétés de personnes et simplifiait les règles de qualification du résultat social. Cependant, le législateur contrecarra cette jurisprudence par la loi de finances rectificative pour 1979[1108] en introduisant l'article 238 *bis* K du CGI et légalisa la position administrative. Il estimait, en effet, que la jurisprudence de 1978 était « *à l'origine d'une certaine évasion fiscale* » en incitant « *les entreprises qui, en application de l'article 38 du CGI, tiennent compte pour la détermination de leur résultat imposable des produits de l'ensemble des éléments inscrits à leur actif, à constituer des « sociétés écran » pour bénéficier des règles d'assiette plus favorables que celles qui leur sont directement applicables (détermination forfaitaire des revenus professionnels ou fonciers)* »[1109]. Face à la rigueur de la règle fiscale, les praticiens avaient, en effet, imaginé un montage juridique consistant à interposer une société de personnes entre la société de personnes de base et l'entreprise associée. L'article 27 de la loi du 26 juillet 1991[1110] institue un mécanisme permettant de faire obstacle à un tel schéma d'optimisation fiscale à l'article 238 *bis* K-I du CGI. Toutefois, la qualité de commerçant des associés d'une société en nom collectif n'est pas de nature à justifier à elle seule l'application des dispositions de l'article 238 *bis* K-I du CGI[1111].

396- Lorsque les parts sociales sont inscrites à l'actif immobilisé de l'entreprise-associé, la quote-part de bénéfice lui revenant est déterminée suivant son statut fiscal. Lorsque le titulaire des parts sociales est une société soumise à l'impôt sur les sociétés, la quote-part de bénéfice lui revenant est déterminée et imposée suivant les règles de l'impôt sur les sociétés. Lorsque les parts sociales sont inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle exerçant une activité commerciale, artisanale ou agricole, la quote-part de bénéfice revenant à l'exploitant individuel est déterminée suivant les règles d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles. Se pose alors la question de l'articulation des dispositions de l'article 238 *bis* K-I du CGI avec les dispositions de l'article 155-II du CGI supprimant les effets de la théorie du

[1107] CE, 24 févr. 1978, n° 99347 : Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558, concl. P. Rivière ; RJF 04/78, n° 160, chron. M.-D. Hagelsteen ; Rev. sociétés 1978, n° 4, p. 785, note M. Cozian ; CE, 15 déc. 1976, n° 94886 : Dr. fisc. 1977, n° 11, comm. 395 ; RJF 02/77, n° 75
[1108] L. fin. rect. n° 79-1102 du 21 déc. 1979, art. 8 : Dr. fisc. 1980, n° 2-3, comm. 84
[1109] JO Débats, AN, Rapport fait par M. Icart au nom de la commission des finances, déposé le 27 novembre 1979, p. 27
[1110] L. n° 91-716 du 26 juill. 1991, art. 27 : D. 1991, 347
[1111] CE, 17 nov. 2006, n° 254597, *Bec* : RJF 2/07, n° 173

bilan. Il existe, en effet, une « *contradiction apparente* »[1112] entre ces deux dispositions. La détermination de la quote-part de bénéfice revenant à l'entreprise individuelle exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une activité agricole doit tenir compte de la règle posée par l'article 155-II dudit code. Il convient alors de s'interroger sur le point de savoir si les parts sociales inscrites constituent des biens utiles à l'activité commerciale exercée sous forme individuelle. Si les parts sociales présentent une utilité pour l'entreprise individuelle, alors les revenus issus de ces parts seront compris dans le bénéfice imposable. Dans l'hypothèse où ces parts ne constituent pas des biens utiles à l'activité commerciale, il convient d'extourner les revenus provenant de ces parts du bénéfice imposable. Un problème surgit alors quant au traitement de ces produits. Une première solution consiste à envisager que les revenus extournés conservent leur nature de bénéfices industriels et commerciaux. À ce stade, s'opère la qualification de ces bénéfices en bénéfices industriels et commerciaux professionnels ou en bénéfices industriels et commerciaux non professionnels. La qualification des bénéfices dépend alors de la qualité d'associé actif de l'exploitant individuel dans la société de personnes. Si l'associé exploitant individuel participe de façon personnelle, continue et directe à l'activité de la société, alors les bénéfices seront qualifiés de bénéfices industriels et commerciaux professionnels au sens de l'article 156 du CGI. Une seconde solution consiste à qualifier les produits extournés en fonction de la nature de l'activité exercée par la société de personnes. Une telle solution rejoint la situation dans laquelle les parts sociales ne sont pas inscrites à l'actif du bilan de l'entreprise. Dans ce cas, l'article 238 *bis* K-II du CGI prévoit que la quote-part de bénéfice revenant à l'associé est déterminée en fonction de la nature de l'activité exercée par la société de personnes. Si la société de personnes exerce une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, la détermination du bénéfice imposable devra tenir compte des dispositions de l'article 155-II du CGI. Ceci implique que la société devra extourner les produits issus de biens ne concourant pas à son activité professionnelle. Partant, se pose la question de la qualification de ces produits. Lorsque les parts sociales appartiennent à l'actif privé des associés, la qualification du résultat social repose sur la mise en œuvre combinée de la qualité des associés et de la nature de l'activité exercée par la société. Si l'objet de la société tient à une activité de gestion de patrimoine, la qualification du bénéfice dépend de la nature du patrimoine en cause. Lorsque le patrimoine est composé de biens immeubles, les profits réalisés par la société de personnes se rattachent à la catégorie des revenus fonciers. Au contraire, l'activité de gestion de patrimoine mobilier dégage des revenus de capitaux mobiliers. Pour les parts de sociétés de personnes exerçant une activité non professionnelle inscrites à l'actif d'une entreprise individuelle relevant du régime des bénéfices

[1112] O. Debat, *La neutralisation partielle des effets de la théorie du bilan et les sociétés de personnes*, Bull. Joly 2013, n° 6, p. 434

industriels et commerciaux, une incertitude demeure quant à l'applicabilité de l'article 155-II du CGI. Si cet article prévaut sur l'article 238 *bis* K-I du CGI, ceci implique que la quote-part des résultats de la société de personnes devra être extournée pour être imposée dans la catégorie des revenus fonciers ou des revenus de capitaux mobiliers. Dans le cas contraire, la quote-part des résultats relèvera de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux par application de l'article 238 *bis* K-I dudit code.

397- Lorsque la société exerce une activité professionnelle, il convient de distinguer selon que les associés détiennent directement les parts sociales ou s'il y a interposition d'une société de personnes entre eux et la société de base. La détention directe ou indirecte des parts sociales influe sur la solution fiscale. Dans l'hypothèse d'une détention directe par l'associé, la combinaison des articles 60 et 238 *bis* K-II du CGI privilégie la nature de l'activité exercée comme critère du régime fiscal applicable. Le Conseil d'État applique ce principe dans un arrêt du 7 août 2008 afin de déterminer la nature fiscale des déficits engendrés par deux sociétés de personnes agricoles. Il estime qu'« *il résulte des dispositions combinées des articles 38 et 238* bis *K du CGI que, dès lors que des parts détenues dans des sociétés sont inscrites au bilan d'une société ayant une activité commerciale, les revenus liés à la détention de ces parts relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et sont déterminés selon les règles applicables au bénéfice réalisé par l'entreprise qui détient ces droits* »[1113]. Les déficits provenant de la variation de l'actif net d'une SARL ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, mais ayant une activité commerciale, présentent un caractère industriel et commercial même s'ils trouvent leur origine dans l'activité agricole d'une société de personnes dont cette société est l'associé. En conséquence, les dispositions de l'article 156 du CGI ne sont pas applicables pour la détermination du revenu global de cette société. Les dispositions du I de l'article 238 *bis* K du CGI font obstacle à ce que le résultat correspondant aux droits détenus par l'associé-entreprise soit regardé comme un déficit d'exploitation pour l'application du 1° de l'article 156 du CGI. Les résultats correspondant aux droits détenus par l'associé-SARL sont déterminés selon les règles applicables aux bénéfices industriels et commerciaux et non selon les règles applicables aux bénéfices agricoles. Lorsque les parts sociales sont détenues au moyen d'une société interposée, l'alinéa 2 de l'article 238 *bis* K-I du CGI permet de déterminer la quote-part de résultat provenant de la société de personnes primaire et destinée à la société interposée selon les règles de l'impôt sur les sociétés. Cette disposition pose une présomption simple de contournement de la loi au moyen d'une société écran. S'il est démontré que des participations appartiennent, directement ou indirectement, à des associés particuliers ou à des associés entreprises non visés par les dispositions dudit article, la part de bénéfice revenant à ces associés est qualifiée et déterminée en

[1113] CE, 7 août 2008, n° 290465 et n° 290555, *Laffort* : RJF 2008, n° 1209 ; concl. E. Glaser, pp. 991 à 995

fonction de l'activité de la société de personnes primaire. Dans les autres hypothèses, la part de bénéfices est déterminée suivant la nature de l'activité exercée par la société de personnes. Lorsque les personnes physiques détiennent des parts d'une société de personnes exerçant une activité industrielle et commerciale par le biais d'une autre société de personnes dont l'objet est la gestion de la participation des associés dans la société primaire, la qualification des résultats doit être différenciée. Pour la société primaire, le régime des bénéfices industriels et commerciaux demeure applicable. En revanche, la société de personnes interposée est réputée exercer une activité civile. En conséquence, le résultat fiscal est déterminé selon les règles de la fiscalité des ménages.

398- Bilan. Le statut fiscal des associés de sociétés de personnes traduit le versant transparent de celles-ci. La qualification des bénéfices et, partant, la détermination du régime fiscal est dépendante de la qualité de l'associé, personne physique ou personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, et de son rôle au sein de la société, actif ou passif.

b) Le statut fiscal des associés de sociétés opaques

399- Le statut fiscal des associés personnes physiques. Le régime d'imposition des associés d'une société opaque varie suivant qu'il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales. S'agissant des associés personnes physiques, les flux financiers existant entre eux et la société entrent dans le champ de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Constituent des revenus de capitaux mobiliers les revenus distribués et les revenus issus de placement. Se retrouvent alors la distinction entre les dividendes et les intérêts. Ces deux sous-catégories de revenus de capitaux mobiliers sont soumises à des régimes d'imposition différents. L'imposition des dividendes donne lieu à l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu à hauteur d'une fraction égale à 60 % du dividende versé. Depuis la loi de finances pour 2013[1114], les intérêts sont soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

400- Le statut fiscal des associés personnes morales. S'agissant des associés personnes morales, la circulation des flux financiers intragroupes est prise en compte soit pour neutraliser la double imposition, soit pour lutter contre les phénomènes de sous-capitalisation. Alors que le traitement fiscal des dividendes en matière de fiscalité des ménages est particulièrement pénalisant pour l'associé, le législateur fiscal fait preuve de plus de mansuétude à l'égard des dividendes distribués par une filiale à sa société mère. Selon l'article 145 du CGI, le régime des

[1114] L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2013, art. 9 : JO 30 déc. 2012 ; Dr. fisc. 2013, n° 1, comm. 18

« sociétés mères filles » s'applique aux sociétés et organismes soumis à l'impôt sur les sociétés détenant des titres en propriété, revêtant la forme nominative ou déposés dans un établissement désigné par l'administration et représentant, à la date de mise en paiement, au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société filiale. Les titres doivent avoir été conservés pendant deux ans. S'agissant des conditions tenant à la filiale, celle-ci doit être soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent, en France ou dans un État étranger. Bénéficient du régime de l'article 216 du CGI les produits nets de participation, à l'exception d'une quote-part de frais et charges. La notion de produits nets de participation, propre à l'impôt sur les sociétés se situe « *à mi-chemin entre le concept extensif de désinvestissement et la notion restrictive de dividendes* »[1115]. Cette notion vise les dividendes et les produits perçus par la société mère en sa qualité d'actionnaire ou de porteur de parts[1116], tels que les distributions de réserves ou les répartitions de *boni* de liquidation. Sont, en revanche, exclues du bénéfice du régime « mère fille » les distributions irrégulières car elles ne sont pas directement procurées par la détention de droits sociaux[1117]. Le versement d'intérêts à un associé personne morale pose la question de la sous-capitalisation et, plus généralement, du traitement fiscal des charges financières[1118]. Il est, en effet, plus intéressant pour la société de verser des intérêts plutôt que des dividendes dans la mesure où les premiers sont déductibles du bénéfice imposable tandis que les seconds ne le sont pas. Peut alors apparaître une sous-capitalisation c'est-à-dire « *une disproportion marquée entre le capital ou les fonds propres d'une société et le montant de son endettement auprès de ses associés* »[1119]. L'article 212 du CGI concerne les prêts et avances entre entreprises liées et non plus les seuls prêts entre une filiale et ses associés directs n'ayant pas la qualité de société mère. Sont, en revanche, exclus les intérêts versés à des associés personnes physiques. Il prévoit que les intérêts respectant le taux mentionné à l'article 39-1, 3° du CGI doivent être réintégrés en cas de constatation d'une sous-capitalisation définie sur la base de trois

---

1115 G. Blanluet, *Chronique de fiscalité des entreprises*, in *L'année fiscale*, PUF, 2003, n° 4, p. 320

1116 BOI-IS-BASE-10-10-20, § 30

1117 CE, 6 juin 1984, n°s 35415 et 36733, *Suez* : RJF 1984, n° 940

1118 S'agissant des acquisitions intragroupes, la limitation de la déductibilité des frais financiers liés à l'acquisition de titres de participation résulte de l'« amendement Charasse ». Cette mesure anti-abus a pour objet de limiter les opérations consistant pour une société à céder à une société dont elle a le contrôle les titres qu'elle détient dans une troisième société, cette dernière société étant ou devenant membre du même groupe fiscal que la société cessionnaire. L'alinéa sept de l'article 223 B du CGI prévoit la réintégration, au cours de l'exercice d'acquisition jusqu'au huitième exercice suivant, au résultat d'ensemble du groupe, d'une fraction des charges financières afférentes à l'acquisition intragroupe. S'inspirant du dispositif de l'« amendement Charasse », l'article 209-IX du CGI limite la déduction des charges financières afférentes à l'acquisition de titres de société lorsque l'acquéreur n'exerce pas un pouvoir de décision ou de contrôle effectif. Les charges financières ne sont déductibles qu'à hauteur du rapport existant entre le prix d'acquisition des titres et le montant moyen, au cours de l'exercice, de la dette de la société. La fraction non déductible doit faire l'objet d'une réintégration dans le bénéfice imposable. Ce dispositif vise à lutter contre les abus consistant à rattacher au résultat imposable en France des charges financières alors que la décision d'acquisition des titres est initiée par une société étrangère. Néanmoins, la société cessionnaire peut apporter la preuve qu'elle dirige ou contrôle de manière effective la société cible.

1119 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 545, p. 317

critères cumulatifs : un critère tenant au ratio d'endettement[1120], un critère de couverture des intérêts[1121] et un critère tenant au volume des intérêts reçus des autres sociétés du même groupe[1122]. La fraction des intérêts excèdant la plus élevée de ces limites est rapportée au résultat. Cependant, aucune réintégration n'est à effectuer si cette fraction excédentaire est inférieure à 150 000 € ou si l'entreprise démontre que son endettement global est inférieur ou égal à celui du groupe auquel elle appartient. La fraction des intérêts réintégrés peut être déduite au titre des exercices suivants sous certaines conditions[1123].

401- Parmi les associés, l'un d'eux peut être désigné comme dirigeant social. Celui-ci peut également être un membre extérieur à la société. Il convient, dès lors, de s'interroger sur son statut fiscal.

2- Le statut fiscal du dirigeant

402- Le terme « dirigeant d'entreprise » s'applique à des personnes placées dans des situations de droit ou de fait variées. Tant les textes que la jurisprudence le définissent de manière extensive, révélant ainsi la diversité des situations regroupées sous ce terme. Le statut fiscal du dirigeant d'entreprise est fonction de multiples variables : la forme, le type de l'entreprise, son assujettissement ou non à l'impôt sur les sociétés[1124]. La fiscalité du dirigeant d'entreprise est à la croisée de la fiscalité des ménages et de la fiscalité des entreprises. Conformément à l'article 60 du CGI, le gérant d'une société de personnes est fiscalement traité comme un exploitant individuel. De cette assimilation découle la non déductibilité des rémunérations. Cette solution est rigoureuse lorsqu'une rémunération particulière est versée en contrepartie de l'exécution d'un service rendu par le bénéficiaire à la société et non en sa qualité d'associé[1125]. Ainsi existe une distorsion entre le traitement fiscal des dirigeants de sociétés de personnes et celui des dirigeants de sociétés de capitaux. Dans ces sociétés, le dirigeant est assimilé à un salarié car les rémunérations perçues correspondent à la contrepartie d'un travail effectif fourni à une personne distincte, la société,

[1120] Les avances consenties par des entreprises liées excèdent une limite fixée à une fois et demie le montant des capitaux propres de la société, appréciée au choix de l'entreprise à l'ouverture ou la clôture de l'exercice.
[1121] Le montant des intérêts servis à ces entreprises excède 25 % de son résultat courant avant impôt.
[1122] Le montant des intérêts versés à des sociétés liées excède celui des intérêts reçus de ces mêmes sociétés.
[1123] La fraction peut être déduite dans la limite du seuil de 25 % du résultat courant avant impôts corrigé, diminué du montant des intérêts admis en déduction au titre de l'exercice. À compter de la deuxième année de report, une décote annuelle de 5 % s'applique à la fraction des intérêts reportables.
[1124] V. : H. Merle, *Les dirigeants d'entreprises et l'impôt*, Thèse Lille II, 1973 ; J. Tronchet, *Le régime fiscal des rémunérations des dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés*, Thèse Nice, 1990 ; G. Tixier et J.-P. Maublanc, *La fiscalité des dirigeants d'entreprise*, Dalloz, 1996
[1125] V. en ce sens : P. Puyraveau, *La fiscalité des sociétés de personnes*, préf. M. Cozian, FIDAL, 1986, n° 1316, p. 75

portant les rémunérations en charge pour la détermination du bénéfice net imposable à l'impôt sur les sociétés. L'assujettissement de la société à l'impôt sur les sociétés influe sur la qualification des rémunérations allouées aux dirigeants et sur leur caractère de charge déductible. La qualification des rémunérations allouées est dépendante du type de société de capitaux, de la dénomination et de la nature des fonctions exercées ainsi que du montant des rémunérations. Les rémunérations allouées au dirigeant d'une société sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires conformément aux dispositions de l'article 62 du CGI. L'activité salariée du dirigeant l'exclut, en conséquence, des champs d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et de la cotisation foncière des entreprises. En effet, alors que le statut juridique de l'entreprise est déterminant quant à son imposition et à celle de ses membres, il s'avère indifférent s'agissant des impositions présentant un caractère réel, plus précisément de l'imposition de la dépense.

Section 2- La qualification en matière d'impôt réel

403- Une imposition réelle appréhende, non pas la personne, mais l'objet. Il peut s'agir soit d'un acte juridique, soit d'un état de fait. La taxe sur la valeur ajoutée se présente comme une imposition réelle saisissant non pas l'entreprise mais les opérations effectuées dans le cadre de l'exploitation. Le statut juridique de l'entreprise se révèle alors indifférent. Les opérations dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée sont les livraisons de biens et les prestations de services réalisées à titre onéreux. En d'autres termes, l'opération imposable à la taxe sur la valeur ajoutée suppose qu'elle remplisse deux critères conditions : l'une tenant au caractère de l'opération, son onérosité (**§1**) ; l'autre ayant trait à la personne accomplissant l'opération, l'assujetti (**§2**).

§1- L'onérosité des opérations imposables

404- La qualification d'opération effectuée à titre onéreux suppose remplies deux conditions : l'existence d'une contrepartie (**A**) et l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (**B**).

A. Le critère de la contrepartie

405- L'opération effectuée par un assujetti n'est imposable que si elle présente un caractère onéreux. L'opération effectuée à titre onéreux s'entend de celle comportant la fourniture par l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature ou la valeur. La caractérisation de l'onérosité repose sur l'existence d'une contrepartie. L'opération imposable à la TVA correspond, *a priori*, au contrat à titre onéreux tel que défini à l'article 1106 du Code civil. Dans les contrats à titre onéreux, l'engagement de chacun trouve sa raison d'être dans la contrepartie attendue ou reçue de l'autre. En d'autres termes, les contrats à titre onéreux sont des « *actes intéressés* »[1126]. À ces contrats s'opposent les contrats à titre gratuit. L'acte à titre gratuit se caractérise par l'absence de contrepartie. Il constitue, pour son auteur, un appauvrissement. La cause abstraite de l'acte à titre gratuit réside dans l'intention libérale. Le critère de la contrepartie permet d'exclure du champ de la TVA toutes opérations effectuées à titre gratuit. Par exemple, la qualité d'assujetti doit être refusée à un prestataire réalisant habituellement des opérations à titre gratuit dans la mesure où, faute de contrepartie, il n'existe pas de base d'imposition[1127]. Dans cette hypothèse, le prestataire se trouve dans la situation d'un consommateur final.

406- Les opérations taxables supposent l'existence d'une transaction entre les parties comportant stipulation d'un prix ou d'une contre-valeur. Dans l'arrêt Tolsma du 3 mars 1994, la Cour de justice de l'Union européenne estime qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux « *que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire* »[1128]. La nécessité d'un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées suppose l'existence d'une convention entre les parties et un lien entre la prestation et les versements auxquels elle donne lieu. Doit, en outre, être stipulée une rémunération. Comme le constate l'avocat général Carl Otto Lenz, dans ses conclusions sous l'arrêt Tolsma, « *le fondement du système communautaire de la TVA réside dans une convention portant sur un échange de prestations – livraison ou prestation de services d'une part, contrepartie d'autre part – réciproques* »[1129]. Ces exigences renvoient à la notion civiliste de contrat synallagmatique. Dans les contrats synallagmatiques, la cause de l'obligation de chacune des parties réside dans l'obligation de l'autre.

[1126] F. Terré, Ph. Simler et Y. Lequette, *Droit civil. Les obligations*, op. cit., n° 339, p. 384
[1127] CJCE, 1er avr. 1982, aff. C-89/81, *Hong Kong Trade Development Council* : Rec. CJCE, p. 1277
[1128] CJCE, 3 mars 1994, aff. C-16/93, *R.J. Tolsma*, pt 14 : Dr. fisc. 1995, n° 11, comm. 525, concl. C. O. Lenz
[1129] C. O. Lenz, concl. sous CJCE, 3 mars 1944, aff. C-16/93, *R.J. Tolsma*, pt 10, Dr. fisc. 1995, n° 11, comm. 525

L'obligation perd sa cause lorsque la contrepartie fait défaut. La notion de cause crée une interdépendance entre les deux obligations. Plus largement, entrent dans le champ d'application de la TVA les commutations impliquant un échange à titre onéreux de prestations réciproques.

B. Le critère du lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue

407- La notion de lien direct a pour origine la problématique des prestations rendues par des organismes professionnels à leurs entreprises cotisantes. Dans l'arrêt Apple and Pear Development Council du 8 mars 1988[1130], la Cour de justice de l'Union européenne pose que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux implique l'existence d'un lien direct entre la prestation et la contre-valeur. Dans cette affaire, elle juge que l'exercice par un organisme de droit public d'une activité de publicité, de promotion et d'amélioration de la qualité des pommes et des poires financée par une taxe annuelle obligatoire ne constitue pas une prestation de services effectuée à titre onéreux. Au soutien de sa solution, le juge européen relève deux éléments. D'une part, les fonctions de l'organisme concernent les intérêts communs des producteurs. Les avantages découlant de ses services profitent à l'ensemble du secteur professionnel. Dès lors, si les producteurs individuels bénéficient d'avantages, ils les tirent indirectement de ceux revenant à l'ensemble du secteur. D'autre part, il n'existe pas de relation entre le niveau des avantages que les producteurs individuels tirent des services rendus par l'organisme et le montant des taxes obligatoires. Celles-ci sont dues indépendamment du point de savoir si un service spécifique confère un avantage au redevable de la taxe. Le critère du lien direct concerne de manière similaire les livraisons de biens. Cependant, à l'égard des critères dégagés par la jurisprudence, la catégorie des livraisons de biens suscite, par sa nature même, moins de difficultés. Pour déterminer si une opération entre dans le champ de la TVA, il convient de rechercher si elle procure un avantage au client, un service individualisé et si le prix est en relation avec l'avantage reçu. Le critère du lien direct mis en exergue par le juge européen et repris par le juge interne (**1**) suscite la critique quant à son application (**2**).

1- Les critères du lien direct

408- L'existence d'un service individualisé rendu au profit du bénéficiaire. La condition tenant à existence d'un service individualisé est remplie lorsqu'il y a un engagement exprès du

[1130] CJCE, 8 mars 1988, aff. C-102/86, *Apple and Pear Development Council* : Dr. fisc. 1989, n° 15, comm. 813

fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne assurant le financement. En l'absence d'engagement exprès, une action doit avoir été entreprise ou des moyens doivent avoir été mis en œuvre. L'absence de services individualisables fait obstacle à la caractérisation du lien direct et, partant, exclut les sommes perçues du champ d'application de la TVA. Dans l'arrêt Codiac du 6 juillet 1990[1131], le Conseil d'État établit une distinction entre une activité dans le champ de la TVA consistant pour un comité à réaliser au profit d'une ville une étude dans le cadre d'une convention particulière et moyennant une rémunération spécifique et une activité hors du champ de la TVA consistant à favoriser l'expansion économique de la région et financée par des subventions versées globalement par la ville et la chambre de commerce. Cette activité ne correspond pas à une prestation de services individualisée. La prestation individualisée doit être rendue à l'auteur de la subvention lequel doit en retirer un avantage personnel et direct. Cependant, l'avantage retiré par le bénéficiaire de la prestation n'est pas nécessairement mesurable avec précision. En effet, les prestations de services peuvent se caractériser par une obligation de moyens. Aussi, l'impact d'une opération de promotion peut être incertain. Il suffit alors qu'un avantage direct puisse être attendu par le client.

409- L'existence d'un paiement en relation avec le service rendu. Après avoir déterminé l'existence d'un avantage direct, il faut rechercher si le prix payé est en relation avec l'avantage reçu par le bénéficiaire du service. Il doit exister une équivalence entre la prestation rendue et la contre-valeur reçue, la Cour de justice de l'Union européenne imposant « *une relation nécessaire entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service et la contre-valeur qu'il verse au prestataire* »[1132]. La relation entre le prix et le service peut exister en cas d'opération à perte. En effet, il n'est pas nécessaire que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien ou du service pour qu'une opération entre dans le champ de la TVA, à la condition que le prix ne soit pas d'un niveau très inférieur au prix du marché et dans des circonstances telles qu'il caractériserait une libéralité. En outre, le prix peut être acquitté sous forme de rabais[1133].

[1131] J. Turot, *Organismes professionnels et assujettissement à la TVA. – Ou comment la jurisprudence a trop longtemps coupé les pommes et les poires en deux*, Dr. fisc. 1995, n° 7, 100010 ; S. Demangel, *Le lien direct est-il encore le critère de détermination du champ d'application de la TVA ?*, Dr. fisc. 2002, n° 7, 6

[1132] CJCE, 8 mars 1988, aff. C-102/86, *Apple and Pear Development Council* : Dr. fisc. 1989, n° 15, comm. 813 ; RJF 1988, n° 970 ; CJCE, 12 sept. 2000, aff. C-276/97, *Commission c/ France*, op. cit. ; CJCE, 29 oct. 2009, aff. C-246/08, *Commission c/ Finlande* : Europe 2010, comm. 37, obs. A. Bouveresse

[1133] CJCE, 23 nov. 1988, aff. C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics* : Dr. fisc. 1989, n° 15, comm. 815, concl. M. Do Cuz Vilaça ; RJF 3/89, n° 294

2- Critiques du lien direct

410- Le lien direct est un critère à double fonction en ce qu'il est à la fois déterminant du champ d'application de la TVA et de sa base imposable. En d'autres termes, il relève à la fois de la nature juridique de l'opération et de son régime juridique. Ainsi apparaît la faiblesse juridique de ce critère de nature économique. Avant l'introduction du critère du lien direct, toutes les subventions perçues dans le cadre d'une activité taxable étaient en elles-mêmes considérées comme taxables. Dorénavant, une subvention peut être attraite dans le champ de la TVA dès lors qu'elle présente un lien direct avec le bien ou le service fourni au bénéficiaire. La caractérisation de ce lien suppose de vérifier que les acheteurs ou les preneurs tirent profit de la subvention octroyée au bénéficiaire de celle-ci. À cet égard, il appartient au juge d'examiner si, objectivement, la circonstance qu'une subvention est versée au vendeur ou au prestataire permet à celui-ci de vendre le bien ou de fournir le service à un prix inférieur à celui qu'il devrait exiger en l'absence de subvention[1134]. Il convient alors d'apprécier le caractère significatif de l'avantage octroyé au contractant du bénéficiaire de la subvention. La qualification de la subvention en contrepartie d'une opération imposable suppose que le prix du bien ou du service soit déterminé quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur de la TVA. Seule la partie de la subvention identifiable comme la contrepartie de l'opération taxable peut être soumise à la TVA. Afin de vérifier si la contrepartie représentée par la subvention est déterminable, le juge fiscal dispose de deux méthodes. Soit il compare le prix auquel les biens sont vendus par rapport à leur prix normal de revient. Soit il recherche si le montant de la subvention a été diminué à la suite de l'absence de la production des biens. En outre, l'engagement de verser la subvention doit avoir pour corollaire le droit pour l'entreprise de la percevoir dès lors qu'une opération taxable a été réalisée.

411- Une subvention ne constitue la contrepartie d'une opération imposable et n'est à inclure dans l'assiette de la TVA que si l'organisme versant conclut avec le bénéficiaire de la subvention un accord. Ce dernier doit en tant que promettant s'engager à fournir des prestations individualisées à des tiers bénéficiaires moyennant une contrepartie versée sous forme de subvention par l'organisme en tant que stipulant. La disposition effective de la subvention par son bénéficiaire permet de caractériser le lien direct au prix de l'opération taxable. La caractérisation du lien entre la subvention et le prix repose sur une analyse au cas par cas des circonstances à l'origine du versement de cette contrepartie. Dès lors que le critère du lien direct est rempli, le

[1134] CE, 27 janv. 2010, n° 299113, *SARL Les Jardins de Beauce* : Dr. fisc. 2010, n° 21, comm. 329

juge fiscal n'est pas tenu de rechercher si la subvention est, en outre, directement liée au prix des opérations, le critère du complément de prix n'intervenant qu'à titre subsidiaire.

412- Une subvention de fonctionnement est imposable à la TVA lorsqu'elle constitue un complément de prix[1135]. La notion de subvention directement liée au prix se définit comme la subvention constituant la contrepartie totale ou partielle d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services et versée par un tiers au fournisseur du bien ou au prestataire de services. En d'autres termes, une subvention complément de prix repose sur une situation triangulaire. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, « *l'article 11-A de la 6ème directive vise des situations où trois personnes sont en cause, à savoir l'autorité qui accorde la subvention, l'organisme qui en bénéficie et l'acheteur du bien ou le preneur du service respectivement livré ou fourni par l'organisme subventionné* »[1136]. Sont donc exclues de la qualification de subvention complément de prix les opérations accomplies au profit de l'autorité octroyant la subvention dans la mesure où la subvention correspond au prix attendu des prestations fournies. La qualification de subvention directement liée au prix suppose que la subvention soit la contrepartie d'un engagement pris par le bénéficiaire quant au prix des prestations fournies. L'existence d'un lien direct suppose de vérifier si les acheteurs ou les preneurs tirent profit de la subvention octroyée au bénéficiaire. Le prix à payer doit être fixé de telle manière qu'il diminue à proportion de la subvention. Dans cette hypothèse, la subvention constitue un élément de détermination du prix exigé par le bénéficiaire de la subvention. La contrepartie représentée par la subvention doit être déterminable. Afin d'apprécier un tel caractère, le juge peut soit examiner les comptes annuels des deux opérateurs, soit comparer la contrepartie au regard du prix du marché, soit rechercher si le montant de la subvention a été diminué à la suite de l'absence de production de biens. Le rapport entre la diminution du prix et le montant de la subvention doit être significatif. Une telle subvention doit permettre objectivement au bénéficiaire de vendre le bien ou de fournir le service à un prix inférieur à celui normalement exigé en l'absence de subvention. En d'autres termes, le client doit payer un prix inférieur au prix du marché ou, à défaut, au prix de revient. Le principe du versement de la subvention doit exister, en droit ou en fait, avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle constitue la contrepartie. Le caractère imposable de la subvention est établi s'il résulte de l'intention des parties, des modalités de versement des subventions et des circonstances à l'origine du versement une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la réduction du prix pratiqué par le bénéficiaire à sa clientèle. La seule circonstance qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens ou des services fournis par l'organisme ne suffit pas à rendre cette subvention

[1135] CJCE, 22 nov. 2001, aff. C-184/00, *Office des produits wallons ABSL*, op. cit.
[1136] Ibid, pt 10

imposable. Il convient qu'elle soit spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé. En ce cas seulement, la subvention peut être considérée comme la contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. En conséquence, sont exclues de la base d'imposition les subventions globales de fonctionnement attribuées sans affectation précise à la production de biens ou de services. Seule est incluse dans l'assiette de la TVA la subvention représentant totalement ou partiellement le prix payé par un tiers. Ce tiers peut être le débiteur de la subvention. Cette opération triangulaire n'est pas sans rappeler le mécanisme de la stipulation pour autrui. Comme le constate Madame le Professeur Yolande Sérandour, « *une subvention ne rémunère une opération imposable et, par conséquent, n'augmente l'assiette de la TVA que si l'organisme versant, en qualité de stipulant, conclut avec un opérateur économique prenant la qualité de promettant, un accord aux termes duquel le promettant s'engage à fournir des prestations précises à telles catégories de tiers bénéficiaires moyennant une contrepartie versée sous forme de subvention par le stipulant* »[1137]. La stipulation pour autrui autorise à établir le lien direct nécessaire à la qualification de l'opération imposable et à la détermination de l'assiette imposable.

413- Selon l'interprétation administrative, ne constituent pas des subventions directement liées au prix « *les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser* a posteriori *un déficit résultant de la conjoncture économique, d'erreurs de gestion imputables à l'entreprise ou de tout événement ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été proposées par un tiers* »[1138]. Ne peut être qualifiée de subvention directement liée au prix la subvention d'équilibre[1139]. Celle-ci a pour but de compenser les pertes et les déficits sans qu'aucune prestation de services individualisée ne soit fournie par le bénéficiaire. Dans un arrêt du 16 avril 2012, le Conseil d'État se prononce sur la qualification d'un abandon de créances consenti par une société mère à sa filiale déficitaire soit en subvention d'équilibre, soit en complément de prix. Il se prononce en faveur de cette seconde qualification. En l'espèce, l'abandon de créances consenti par la société mère a permis à sa filiale, en exécution d'une convention de groupe antérieurement conclue, d'offrir aux unités opérationnelles du groupe des prestations à un prix inférieur à leur coût de revient, la filiale n'ayant pas la maîtrise des tarifs de ses prestations. La qualification de subvention directement liée au prix est critiquable en ce qu'elle remet en cause la distinction entre les subventions accordées *a priori* en contrepartie de contraintes tarifaires soumises à la TVA et les subventions accordées *a posteriori* au vu d'un déficit constaté en l'absence de sujétions particulières non soumises à la TVA. Le juge fiscal sous-entend

---

[1137] Y. Sérandour, *Les critères d'identification de la subvention à inclure dans l'assiette de la TVA*, Dr. fisc. 2003, n° 3, 2, n° 18
[1138] BOI-TVA-BASE-101-10-20, § 370 et 410
[1139] CE, 10 juill. 1991, n° 61575, *CCI de Perpignan et des Pyrénées-Orientales* : RJF 1991, n° 1215 ; CE, 30 mars 1996, n° 139062, *SARL Informations Juives – Le Journal des Communautés* : RJF 1996, n° 567 ; CE, 18 sept. 1998, n° 152656, *Sté d'économie mixte de construction de La-Roche-sur-Yon* : Dr. fisc. 1999, n° 4, comm. 68, concl. G. Goulard

qu'une subvention accordée *a posteriori* peut n'être qu'une subvention implicitement mais nécessairement convenue *a priori*. Le concept de complément de prix joue alors, dans les relations intragroupes, « *le rôle de correcteur à l'inapplicabilité de la théorie de l'acte anormal de gestion en matière de TVA* »[1140]. Face aux craintes nées de cet arrêt, l'administration fiscale a modifié son interprétation s'agissant de la condition tenant à la contrepartie[1141]. Elle précise, d'une part, que la subvention doit être spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé et, d'autre part, que les acheteurs du bien ou les preneurs du service doivent tirer profit de la subvention octroyée au bénéficiaire. Ce faisant, l'administration fiscale fait sien les critères dégagés par le juge européen.

414- Ainsi ressort-il que l'exigence du lien direct est « *une source de complication plutôt que de clarification des critères de qualification des opérations soumises à la TVA* »[1142] dans la mesure où le lien direct constitue un critère factuel, contingent, de détermination du champ d'application de la TVA. Le paradoxe d'un tel critère a été mis en exergue par le Commissaire du gouvernement Pierre-François Racine dans ses conclusions sous l'arrêt Codiac[1143]. Il observe que, d'un côté, le juge européen affirme de manière constante sa volonté d'élargir le champ d'application de la TVA afin d'englober toutes les activités économiques et, d'un autre côté, il subordonne l'assujettissement des prestations de services à une appréciation subjective du lien direct devant exister entre la prestation et les sommes reçues par le prestataire. C'est pourquoi il est suggéré de substituer au critère fiscal de lien direct le critère juridique de contrat[1144]. En effet, le critère fiscal du lien direct renvoie au critère juridique de la réciprocité des obligations en ce qu'il démontre l'interdépendance d'obligations réciproques. Il permet, à ce titre, de démontrer l'existence d'obligations réciproques caractérisées par l'avantage directement procuré au bénéficiaire en contrepartie du paiement devant être en relation avec le service rendu. Cependant, retenir un tel critère pose la question de la nature juridique du contrat. S'agit-il d'un contrat à titre onéreux ou d'un contrat synallagmatique ? Le critère du lien direct n'est pas sans rappeler la définition du contrat synallagmatique[1145]. L'article 1102 du Code civil dispose que « *le contrat est synallagmatique ou bilatéral lorsque les contractants s'obligent réciproquement les uns envers les autres* ». Le lien direct semble renvoyer à la cause du contrat synallagmatique dans la mesure où la cause justifie l'interdépendance des obligations réciproques. Partant, le lien direct caractérise la réciprocité et

[1140] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 872, p. 567
[1141] BOI-TVA-BASE-10-10-10, 15 nov. 2012, § 370
[1142] E. Droin, *Les fondements juridiques de la TVA en droit des obligations*, op. cit.
[1143] P.-F. Racine, concl. sous CE, 6 juill. 1990, n° 88224, *CODIAC*, RJF 8-9/90, p. 543 et s.
[1144] Y. Sérandour, *Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA*, op. cit.
[1145] V. en ce sens : E. Droin, *Les fondements juridiques de la TVA en droit des obligations*, op. cit.

l'interdépendance des obligations définissant l'opération imposable. La qualification de l'opération imposable suppose alors de se référer à la cause objective du contrat. Toutefois, la notion de contrat synallagmatique ne coïncide pas nécessairement avec la notion de lien direct. Dès lors, la qualification de contrat à titre onéreux paraît plus adaptée dans la mesure où sont visés par la jurisprudence européenne des avantages réciproques[1146]. Néanmoins, le Conseil d'État n'a jamais fait sienne l'approche en terme de contrat de la notion d'opération imposable. Par exemple, en matière de subventions accordées par des personnes morales de droit public ou de prestations rendues par des organismes professionnels, le juge interne ne se réfère pas à la notion de contrat mais à celle de lien direct. D'autres auteurs suggèrent de substituer le critère de l'activité économique au critère du lien direct[1147]. Seul ce critère permettrait de déterminer de manière tangible les opérations entrant dans le champ d'application de la TVA. En effet, le critère du lien direct n'est pas le seul critère de détermination du champ d'application de la TVA. La Cour de justice de l'Union européenne utilise le critère de l'activité économique aux fins d'exclure du champ de la TVA le trafic de stupéfiants ou de fausse monnaie[1148]. Pour être considérées comme des opérations imposables, les livraisons de biens et les prestations de services doivent se rattacher à une activité économique et être effectuées par un assujetti agissant en tant que tel.

§2- L'accomplissement des opérations imposables par un assujetti

415- La Cour de justice de l'Union européenne pose en principe que « *selon les termes de l'article 4, paragraphe 1, de la 6ème directive, la notion d'asujetti est définie en relation avec celle d'activité économique. En effet, c'est l'existence d'une activité qui justifie la qualification d'assujetti qui se voit reconnaître, par la 6ème directive, le droit à déduction* »[1149]. La qualification d'assujetti repose, en conséquence, sur l'exercice d'une activité économique (**A**). Encore faut-il qu'il agisse en tant que tel, c'est-à-dire dans le cadre de son activité économique (**B**).

1146 V. en ce sens : A. Daniel-Thézard, *L'harmonisation du champ d'application de la TVA : aspects de droit français*, op. cit., n° 754, p. 260

1147 J. Turot, *Organismes professionnels et assujettissement à la TVA. – Ou comment la jurisprudence a trop longtemps coupé les pommes et les poires en deux*, Dr. fisc. 1995, n° 7, 100010 ; S. Demangel, *Le lien direct est-il encore le critère de détermination du champ d'application de la TVA ?*, Dr. fisc. 2002, n° 7, 6

1148 Supra n° 83

1149 CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, *I/S Fini H*, op. cit.

A. La notion d'assujetti

416- L'article 256 A du CGI dispose que la qualité d'assujetti résulte de la réalisation de manière indépendante d'opérations relevant d'une activité économique. La qualification d'assujetti suppose remplis deux critères, l'exercice à titre indépendant (**1**) d'opérations relevant d'une activité économique (**2**).

1- L'indépendance de l'assujetti

417- L'indépendance de l'exercice de l'activité se subdivise en deux éléments : l'indifférence du statut juridique (**a**) et l'absence de lien de subordination (**b**).

a) L'indifférence du statut juridique de l'assujetti

418- L'indifférence de la nature de l'activité. L'ancien article 256 du CGI posait en principe général que les affaires faites en France étaient passibles de la TVA lorsqu'elles relevaient d'une activité industrielle ou commerciale, les buts ou les résultats étant indifférents. En conséquence, les activités relevant de l'exercice d'une profession libérale étaient exclues, sauf option, du champ d'application de la TVA. Le Conseil d'État estimait que l'exercice d'une activité libérale par l'intermédiaire d'une société n'emportait pas, par lui-même, la requalification de l'activité dans la catégorie des opérations commerciales imposables aux taxes sur le chiffre d'affaires. Ainsi admettait-il le principe de l'exercice d'une activité libérale dans le cadre d'une activité commerciale. puisqu'il considérait que la société devenait transparente et s'effaçait derrière les personnes physiques. La requalification de l'activité libérale en opération commerciale soumise à la TVA supposait remplies certaines conditions. Les critères retenus tels que l'absence de recours à des méthodes commerciales et la participation directe et active des dirigeants de la société à la réalisation des opérations de l'entreprise étaient fondés sur l'absence de dénaturation de l'activité libérale. Cependant, de tels critères soulevaient un certain nombre de difficultés dans leur application. Par exemple, une même société, exerçant plusieurs activités, pouvait être exonérée de TVA au titre de l'une de ses activités en raison de la participation active de son dirigeant et, pour une autre, soumise à la TVA en raison de la nature même de cette activité. Afin de mettre un terme à la complexité des règles retenues pour distinguer entre les opérations imposables à la TVA et les opérations non soumises à la TVA, le Conseil d'État chercha à définir des critères simples

de requalification. En présence d'une société anonyme, il jugeait que les recettes d'exploitation d'une telle société relevaient d'une activité commerciale « *même lorsqu'il s'agit de prestations qui, accomplies par une personne physique, relèveraient d'une activité non commerciale* » et ce « *sans qu'il y ait lieu de rechercher […] si des praticiens détiennent ou non la majorité du capital* »[1150]. Ce faisant, la Haute juridiction administrative renonçait à la théorie de la transparence. Par suite, est posé le principe suivant lequel les activités libérales perdent leur caractère pour devenir commerciales dès qu'intervient une société anonyme, quel que soit l'objet social de la société. Une telle solution portait, toutefois, atteinte au caractère réel de la TVA dans la mesure où était prise en compte la nature commerciale des sociétés anonymes pour déterminer le caractère commercial des opérations qu'elle effectuait. En outre, elle établissait un lien direct entre le champ d'application de l'impôt sur les sociétés et la TVA. Or, depuis le décret du 9 décembre 1948, le sort du contribuable au regard des impôts directs n'est plus pris en considération, seul important la nature des opérations réalisées. Enfin, les sociétés commerciales par la forme ne recevaient pas un traitement fiscal identique au regard de la TVA. En effet, le juge fiscal appliquait la théorie de la transparence aux SARL exerçant une activité libérale[1151]. Cette jurisprudence globalisante permettait l'attraction de l'ensemble des opérations réalisées par une société commerciale opaque dans le champ de la TVA. L'article 256 du CGI transposant la 6ème directive TVA met fin à l'approche globalisante antérieure. Dorénavant, il n'est plus fait référence à la nature commerciale de l'activité puisqu'est attraite dans le champ de la TVA toute activité économique, quelle que soit sa nature, à la condition qu'elle soit exercée à titre indépendant.

419- L'indifférence de la personnalité morale. À l'exception des salariés et des travailleurs à domicile considérés comme agissant de manière dépendante, le statut juridique des personnes est sans influence sur la qualification d'assujetti. Peuvent, dès lors, être qualifiés d'assujetti les associations et les groupements d'intérêt économique. En principe, l'absence de personnalité juridique n'est pas un obstacle à la qualification d'assujetti. Dans ses conclusions sous l'arrêt du 20 mai 1999, l'avocat général Georges Cosmas estime que « *le fait qu'il y ait une personnalité morale ne constitue pas non plus une condition* sine qua non *de la qualification d'« assujetti » à la taxe d'une union de personnes* »[1152]. Aussi les sociétés en participation ont-elles la qualité d'assujetti[1153]. La Cour de justice de l'Union européenne reconnaît également la qualité d'assujetti aux SICAV dans la mesure où leurs opérations consistent dans le placement collectif en valeurs mobilières des capitaux recueillis

[1150] CE, 20 févr. 1974, n° 89237, *SA Elsa* : Dr. fisc. 1974, n° 24, comm. 738, concl. Latournerie ; CE, 16 oct. 1974, n° 88585, *Cogefra* : Dr. fisc. 1975, n° 31, comm. 1093
[1151] CE, 5 mars 1975, n° 88601, *SARL Bergerès Auto-école* : Dr. fisc. 1975, n° 17, comm. 609, concl. Fabre
[1152] G. Cosmas, concl. sous CJCE, 27 janv. 2000, aff. C-23/98 présentées le 20 mai 1999
[1153] CE, 27 mars 1963, n° 53433, *Sté Les Films Ariane* : Dr. fisc. 1963, n° 20, comm. 531

auprès du public[1154]. Ils ont pour mission de constituer et de gérer pour le compte des souscripteurs et contre rémunération des portefeuilles composés de valeurs mobilières. L'ensemble de ces opérations excédant une simple gestion de patrimoine constitue, en conséquence, une activité économique. La question se pose alors de savoir si les fonds communs de placement peuvent également se voir reconnaître la qualité d'assujetti. L'avocat général Miguel Poiares Maduro semble considérer, dans ses conclusions sous l'arrêt BBL, que, faute de personnalité juridique distincte de celle des investisseurs, les fonds communs de placement pourraient ne pas recevoir la qualité d'assujetti[1155]. Une telle exclusion ne va pas de soi. En effet, le juge européen reconnaît une portée absolue de la qualification d'assujetti aux SICAV. Or, dans la mesure où les FCP et les SICAV appartiennent à la catégorie des OPCVM, il convient de considérer que les fonds communs de placement sont également des assujettis dans la mesure où le principe de neutralité commande une telle solution.

b) L'absence de lien de subordination

420- Les termes « *d'une façon indépendante* » excluent de la TVA les personnes liées à leur employeur par tout rapport juridique créant des liens de subordination s'agissant, notamment, des conditions de travail, de rémunération et de la responsabilité de l'employeur. L'administration fiscale estime qu'« *agit d'une manière indépendante toute personne qui exerce son activité sous sa propre responsabilité et jouit d'une totale liberté dans l'organisation des travaux qu'elle comporte* »[1156]. Il n'y a pas de lien de subordination lorsque les risques économiques de l'activité professionnelle sont supportés par les deux protagonistes. L'absence de lien de subordination est caractérisée lorsque l'opérateur économique agit en son nom et pour son compte, sous sa propre responsabilité[1157]. Par exemple, la Cour de justice de l'Union européenne estime que n'est pas un assujetti la personne physique exécutant l'ensemble des travaux au nom et pour le compte d'une société assujettie en exécution d'un contrat de travail la liant à cette dernière dont elle est, par ailleurs, l'unique actionnaire, administrateur et salarié[1158]. La question se pose de savoir si les dépositaires agréés d'une société sont des opérateurs économiques indépendants ou subordonnés à la société. Dans un arrêt du 20 décembre 2011[1159], le Conseil d'État estime qu'il existe un lien de subordination entre les

[1154] CJCE, 21 oct. 2004, aff. C-8/03, *BBL* : Dr. fisc. 2004, n° 51, comm. 908, note M. Guichard et W. Stemmer
[1155] M. Poiares Maduro, concl. sous CJCE, 21 oct. 2004, aff. C-8/03, *BBL*, pts 1 et 15
[1156] BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, 20 nov. 2013, § 20
[1157] CJCE, 27 janv. 2000, aff. C-23/98, *Heerma* : RJF 2000, n° 438
[1158] CJCE, 18 oct. 2007, aff. C-355/06, *J.-A. van der Steen* : RJF 2008, n° 101
[1159] CE, 20 déc. 2011, n° 322295, *Sté Baillardran Spécialités* : Dr. fisc. 2012, n° 10, comm. 177, concl. P. Collin

dépositaires agréés et la société. Afin de caractériser le lien de subordination, le juge fiscal se réfère aux stipulations contractuelles. À cet égard, caractérisent un lien de subordination un tarif unique de vente, le reversement quotidien des recettes à la société, la restitution quotidienne des invendus ainsi que l'usage du matériel portant la marque de la société mis à leur disposition, y compris indirecte, par celle-ci. Il importe peu qu'une clause de non-concurrence liant la société aux dépositaires soit stipulée dans le contrat. La stipulation d'une clause de non-concurrence ne suffit pas à elle seule à exclure l'existence d'un lien de subordination. Ainsi apparaît-il que la qualification du lien de subordination est dépendante des critères juridiques retenus par la matière matrice. En effet, la jurisprudence judiciaire a progressivement dégagé trois critères du lien de subordination : les conditions dans lesquelles le travail est exécuté, la nature des relations du salarié avec l'employeur et le mode de rémunération du salarié[1160]. Les conditions de rémunération sont appréciées au regard de la prise en charge du risque économique de l'activité. Le critère de l'indépendance repose en conséquence sur la charge des risques liés à l'exploitation. Le critère du risque économique est mis en œuvre par le juge européen afin de déterminer si un établissement stable doit être considéré comme autonome et, partant, être qualifié d'assujetti[1161]. Cette qualification doit être refusée dès lors que l'établissement stable ne constitue pas une entité juridique distincte de sa société mère dans la mesure où il ne constitue qu'une simple émanation de celle-ci. Étant une simple émanation de la société mère, la succursale ne supporte pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de l'activité. Aussi, société mère et succursale constituent un assujetti unique. En d'autres termes, peuvent être considérées comme un seul assujetti les personnes juridiquement indépendantes mais étroitement liées d'un point de vue financier, économique et organisationnel.

421- La question se pose également de savoir si les prestations rendues au sein d'une même entité juridique sont assujetties à la TVA. Le droit fiscal ne reconnaît pas la notion de contrat à soi-même, sauf fiction jurisprudentielle tenant au bail fiscal[1162] et fictions légales tenant à la reconnaissance des livraisons de biens à soi-même et des prestations de services à soi-même. Il s'ensuit *a priori* que toute prestation rendue au sein d'une même entité juridique est exclue du champ d'application de la TVA faute de tiers contractant. Aussi les prestations offertes par une société mère à sa succursale ne sauraient entrer dans le champ de la TVA. Par l'arrêt FCE Bank Plc du 23 mars 2006, la Cour de justice de l'Union européenne pose le principe du caractère non imposable des prestations de services rendues au sein d'une même entité juridique en jugeant qu' « *un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un*

[1160] Cass. soc., 13 nov. 1996, n° 94-13.187 : JCP E 1997, II, 911, note J. Barthélémy et J.-J. Dupeyroux
[1161] CJCE, 23 mars 2006, aff. C-210/04, *FCE Bank* : Dr. fisc. 2006, n° 48, comm. 748 ; RJF 2006, n° 806
[1162] Supra n° 196

autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations »[1163]. Dans l'arrêt Berkholz du 4 juillet 1985, le juge européen définit l'établissement stable comme l'établissement présentant une « *consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées* »[1164]. Cette définition n'est pas sans rappeler la notion conventionnelle d'installation fixe d'affaires[1165]. Cependant, la notion conventionnelle d'installation fixe d'affaires n'exige pas la présence de moyens humains. En effet, les commentaires de la convention modèle OCDE sous-entendent que la présence humaine peut être légère si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique. En outre, le juge européen exige que les moyens disponibles dans l'établissement doivent lui permettre de rendre les services de manière autonome[1166]. L'autonomie doit s'apprécier par rapport à la capacité matérielle de l'établissement à rendre lui-même les services mais aussi au regard de la gestion interne et de la préparation des contrats. Or une telle condition n'est pas requise en matière d'imposition des bénéfices[1167]. La Cour de justice subordonne la qualification d'une filiale en établissement stable à l'autonomie d'une telle filiale vis-à-vis de sa société mère[1168]. Dès lors que la filiale agit en tant que simple auxiliaire de la société, elle doit être qualifiée d'établissement stable. *A priori*, la requalification d'une filiale en agent dépendant semble commune à l'imposition des bénéfices et à la TVA. Cependant, le critère de l'agent dépendant ne présente pas un caractère alternatif de l'établissement stable en matière de TVA. Seul le critère matériel de la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à la réalisation des prestations doit s'appliquer, y compris lorsque l'établissement stable est constitué par un agent intervenant dans la réalisation des prestations. La capacité de l'agent de conclure des contrats engageant l'entreprise n'est pas prise en considération. En matière de TVA, la situation de dépendance d'une filiale par rapport à une société suffit à écarter sa personnalité morale.

1163 CJCE, 23 mars 2006, aff. C-210/04, *FCE Bank plc,* op. cit.
1164 CJCE, 4 juill. 1985, aff. C-168/84, *Berkholz* : Rec. 1985, p. 2251 ; CJCE, 28 juin 2007, aff. C-73/06, *Planzer Luxembourg SARL* : RJF 11/07, n° 1367 ; CE, 31 janv. 1997, n° 170164 : RJF 3/97, n° 217 ; CE, 30 juill. 2010, n° 306318, *M. Pasco* : Dr. fisc. 2010, n° 50, comm. 596 – B. Plagnet, *La définition de l'établissement stable en matière de TVA*, BF 12/97, étude, pp. 735 à 739
1165 Infra n° 554
1166 CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-190/95, *Aro-Lease* : RJF 10/97, n° 999
1167 V. pour une application : CE, 7 sept. 2009, *Sté Stamping International* : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 581, concl. L. Olléon
1168 CJCE, 20 févr. 1997, aff. C-260/95, *DFDS* : RJF 4/97, n° 406

2- L'exercice d'une activité économique

422- L'activité économique constitue le second critère de qualification d'assujetti. Elle suppose l'exploitation de biens, notion qu'il conviendra d'approfondir (**a**). Le législateur exclut de manière expresse les autorités publiques de la qualité d'assujetti (**b**).

a) La notion d'exploitation de biens

423- La nature objective de l'activité économique. La notion d'activité économique se définit par sa nature et non par les objectifs poursuivis[1169]. En d'autres termes, elle est une notion objective, indépendante de ses buts ou de ses résultats. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, l'expression « toutes les activités » suggère que l'activité économique peut consister en plusieurs opérations consécutives[1170]. Dès lors, la notion d'activité économique ne consiste pas nécessairement en un seul acte mais peut consister en une série d'actes consécutifs. Aussi les activités préparatoires telles que l'acquisition de moyens d'exploitation doivent être considérées comme des activités économiques. Par exemple, la réalisation d'une étude sur les aspects techniques et économiques de l'acte envisagé peut être qualifiée d'activité économique même si cette étude a pour but d'examiner la rentabilité de l'activité exercée[1171]. Le traitement fiscal des opérations préparatoires d'une activité économique a été étendu aux opérations de liquidation d'une telle activité. En conséquence, les opérations effectuées au cours de la période de liquidation de l'activité économique doivent être considérées comme relevant de cette activité[1172]. L'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise mais peut exiger que cette intention soit confirmée par des éléments objectifs. Ces solutions sont parfaitement justifiées au regard du principe de neutralité lequel commande que les premières et dernières dépenses d'investissement effectuées en vue d'une entreprise ou pour ses besoins soient considérées comme des activités économiques. En effet, il serait contraire à un tel principe que les activités économiques ne débutent qu'au moment où un bien d'investissement est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Le système commun de la TVA garantit la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques,

[1169] CJCE, 20 juin 1996, aff. C6155/94, *Wellcome Trust Ltd* : RJF 8-9/96, n° 1111
[1170] CJCE, 14 févr. 1985, aff. C-286/83, *Rompelman* : Rec. CJCE, p. 655
[1171] CJCE, 29 févr. 1996, aff. C-110/94, *INZO* : Dr. fisc. 1996, n° 43, comm. 1303
[1172] CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, *I/S Fini H*, pt 20, op. cit.

quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à la condition que celles-ci soient elles-même soumises à la TVA.

424- Les critères de l'exploitation. Selon l'alinéa 5 de l'article 256 A du CGI, l'activité économique s'entend d'« *une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ». Selon la Cour de justice de l'Union européenne, le terme « exploitation » se réfère, conformément aux exigences du principe de neutralité du système commun de la TVA, à toutes opérations, quelle que soit leur forme juridique, visant à retirer du bien des recettes ayant un caractère de permanence. La notion d'exploitation permet d'exclure du champ d'application de la TVA toutes les opérations découlant de l'exercice d'un droit de propriété. En d'autres termes, afin d'être qualifiée d'activité économique, l'activité doit dépasser le simple cadre de la gestion patrimoniale. Par exemple, constitue une exploitation l'octroi d'un droit de superficie[1173] ou encore la concession d'autoroute[1174]. Afin d'être qualifiée d'activité économique, la location ou la concession d'un bien doit présenter une durée effective, une rémunération de la mise à disposition du bien. En présence d'un bien mixte, une difficulté peut surgir sur le point de savoir si l'exploitation dudit bien relève d'une exploitation privée ou d'une exploitation économique. Dans cette hypothèse, la Cour de justice de l'Union européenne fournit une grille d'analyse : « *si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées, il conviendra d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence* »[1175]. À cet égard, il convient de prendre en considération la durée effective de la location du bien, l'importance de la clientèle et le montant des recettes. En d'autres termes, afin de qualifier l'exploitation d'un bien mixte en activité économique, il convient d'opérer une comparaison entre les conditions dans lesquelles l'intéressé exploite le bien et les conditions dans lesquelles un tel bien est habituellement exploité dans l'activité correspondante. Dès lors que les conditions d'exploitation ne correspondent pas à une activité économique, la location du bien manifeste l'exercice d'un droit de propriété. La qualification de bien professionnel emporte qualification de son exploitation en activité économique. Le critère des recettes ayant un caractère de permanence exclut *a priori* les activités exercées à titre occasionnel. Or, dans l'arrêt Befort[1176], le Conseil d'État semble implicitement considérer que le caractère économique de l'activité exercée découle de la nature du bien. Il en résulte que la cession isolée d'un bien professionnel constitue une activité économique. En l'espèce, il s'agissait d'une marque commerciale concédée à un tiers mais n'ayant

[1173] CJCE, 4 déc. 1990, aff. C-186/89, *Van Tiem* : RJF 1991, n° 380
[1174] CJCE, 12 sept. 2000, aff. C-276/97, *Commission c/ France* : RJF 2000, n° 1536
[1175] CJCE, 26 sept. 1996, aff. C-230/94, *Enkler*, pt 27 : RJF 1996, n° 1370
[1176] CE, 3 sept. 2008, n°s 300420, 300421 et 300422, *Befort* : RJF 2008, n° 1292 ; BDCF 2008, n° 42, concl. L. Vallée

fait l'objet d'aucune exploitation par le concédant. Cette solution s'inscrit dans la jurisprudence Cambon[1177]. Par cette dernière, il avait été admis que le fait pour un inventeur de céder un brevet à titre onéreux, quel que soit le mode de rémunération de la cession et alors même qu'il n'en aurait retiré qu'une recette unique, constitue une opération relevant d'une activité économique. Toute cession d'un bien professionnel non susceptible de faire l'objet d'un usage mixte est considérée comme une activité économique, y compris lorsque ce bien n'a fait l'objet d'aucune exploitation antérieure. L'approche extensive adoptée fait « *apparaître une tension entre la logique des impôts directs (qui qualifie d'actif professionnel immobilisé un bien sur la base de sa capacité à produire des recettes dans le futur) et la logique de la TVA (qui semble davantage tournée vers le constat d'actes économiques accomplis dans le passé)* »[1178].

425- L'exclusion de l'exercice d'un droit de propriété. Manifestent l'exercice du droit de propriété la perception de dividendes ainsi que l'acquisition, la détention[1179] ou la cession[1180] de participations ou d'obligations[1181]. Certes, certaines opérations portant sur des actions, des parts ou des obligations peuvent relever du champ d'application de la TVA. Ainsi en est-il des opérations effectuées dans le cadre d'une activité commerciale de négociation de titres au sens de l'article 135 de la directive TVA. Apparaît alors la distinction entre l'investisseur privé et l'investisseur dont les opérations constituent une activité économique. À cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne estime que ni l'ampleur d'une vente d'actions, ni le recours dans le cadre d'une telle vente à des sociétés de conseil ne sauraient constituer des critères de distinction entre l'activité d'un investisseur privé et l'activité d'un investisseur professionnel. En effet, admettre un tel critère « *reviendrait à faire dépendre la qualification d'une opération comme activité économique de l'habileté et des compétences de l'investisseur* »[1182]. Afin d'être qualifiée d'activité économique, l'acquisition, la détention ou la cession de participations doit dépasser le cadre d'un simple placement lequel manifeste l'exercice d'un droit de propriété. La perception de dividendes ne peut être considérée comme une activité économique en raison de la nature juridique des dividendes. Le juge européen prend soin de souligner qu'« *il est constant que l'attribution des dividendes présuppose normalement l'existence de bénéfices distribuables et dépend ainsi du résultat de l'exercice de la société. Ensuite, le* prorata *de dividende est déterminé en fonction du type de participation, notamment des séries d'actions, et non en raison de l'identité du détenteur de telle ou telle participation. Il convient de relever, enfin, que les dividendes*

[1177] CE, 20 oct. 2000, n° 204129, *Cambon* : RJF 2001, n° 19 ; BDCF 2001, n° 5, concl. E. Mignon
[1178] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 853, p. 548
[1179] CJCE, 20 juin 1990, aff. C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV* : Dr. fisc. 1991, n° 41, comm. 1911, note E. Kornprobst; RJF 10/91, n° 1324 ; CJCE, 21 oct. 2004, aff. C-8/03, *BBL* : Dr. fisc. 2004, n° 51, comm. 908, note M. Guichard et W. Stemmer
[1180] CJCE, 20 juin 1996, aff. C-155/94, *Wellcome Trust Ltd*, op. cit.
[1181] CJCE, 6 févr. 1997, aff. C-80/95, *Harnas et Helm CV* : RJF 1997, n° 407, concl. N. Fennelly, p. 216 et s.
[1182] CJCE, 20 juin 1996, aff. C-155/94, *Wellcome Trust Ltd*, pt 37, op. cit.

représentent, par leur nature même, le fruit de la participation dans une société et résultent de la simple propriété de ce bien »[1183]. Deux enseignements doivent être tirés de cette jurisprudence. D'une part, les dividendes constituent des fruits civils découlant de l'exercice des droits d'un associé. D'autre part, la distribution de dividendes présente un caractère aléatoire dans la mesure où la mise en distribution des bénéfices est subordonnée à une décision de l'assemblée générale des actionnaires. Dès lors qu'une telle distribution n'est pas décidée, l'actionnaire ne peut recevoir de dividendes ce qui ôte tout caractère de permanence aux revenus constitués par les dividendes. De même, la simple acquisition et la simple vente d'autres titres négociables ne constituent pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence, l'unique rétribution de ces opérations étant constituée par un éventuel bénéfice lors de la vente de ces titres.

426- La qualification de l'activité exercée par une holding. L'acquisition de participations par une holding peut constituer une activité économique à la condition que la participation soit « *accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation, sans préjudice des droits que détient l'auteur des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé* »[1184]. Il en découle que la perception de dividendes, n'étant la contrepartie d'aucune activité économique, n'entre pas dans le champ de la TVA[1185]. La perception de dividendes par une holding mixte peut toutefois entrer dans le champ de la TVA dès lors que les dividendes représentent la contrepartie de services rendus aux filiales par la holding dans le cadre de son activité de gestion. En effet, la Cour de justice de l'Union européenne admet que « *l'immixtion d'une holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles elle a pris des participations constitue une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la 6ème Directive, dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette Directive, telles que la fourniture de services administratifs, financiers, commerciaux et techniques* »[1186]. La simple immixtion d'une holding dans la gestion de ses filiales, sans la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA, ne saurait être qualifiée d'activité économique[1187]. Dans ses conclusions sous l'arrêt Cibo, l'avocat général Christine Stix-Hackl estime « *qu'il y a immixtion dans la relation entre une société holding et sa filiale lorsque la holding, outre l'exercice des droits dont elle dispose en sa qualité d'actionnaire, exerce également pour sa filiale des activités économiques au sens de l'article 4, paragraphe2, de la 6ème directive* ». Il en déduit que « *l'assujettissement à la taxe sur la valeur*

[1183] CJCE, 14 nov. 2001, aff. C-142/99, *Floridienne SA*, pt 22 : Dr. fisc. 2001, n° 3, comm. 21, note Ph. Derouin
[1184] CJCE, 20 juin 1991, aff. C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, pt 14 : RJF 10/91, n° 1324
[1185] CJCE, 22 juin 1993, aff. C-333/91, plén., *SA Satam* : RJF 7/93, n° 986 ; concl. W. van Gerven, p. 548
[1186] CJCE, 27 sept. 2001, aff. C-16/00, *Cibo Participations SA*, pt 22 : Dr. fisc. 2001, n° 47, comm. 1083 ; RJF 12/01, n° 1611
[1187] CJCE, 12 juill. 2001, aff. C-102/00, *Welthgrove BV*: RJF 2001, n° 1474

ajoutée d'une société holding ne peut donc dépendre ni du point de savoir si la holding anime le groupe ou influe sur sa conduite, ni si elle a une influence déterminante sur la conduite de l'entreprise »[1188]. Le critère de l'immixtion est source de nombreuses critiques[1189]. En premier lieu, la requalification des dividendes pourrait être à l'origine d'une confusion avec la rémunération des prestations d'assistance que des sociétés rendent à leurs filiales. En effet, les holdings exerçant la conduite politique et stratégique d'un groupe sont fréquemment rémunérées par des « *managements fees* ». Une rupture risque alors d'apparaître en matière d'impôt sur les sociétés au regard de la théorie de l'acte anormal de gestion. À cet égard, Monsieur Alexandre Daniel-Thézard estime qu'il faudrait que l'activité d'immixtion puisse être nettement différenciée des actes de simple actionnaire et de la rémunération des « *management fees* »[1190]. En second lieu, le critère de l'immixtion s'avère d'un maniement délicat. Puisque l'immixtion se définit comme le fait d'intervenir dans les affaires d'autrui, un associé peut s'immiscer dans la gestion de la société en raison même de son droit de vote. Toutefois, l'immixtion comme critère de qualification de l'activité économique d'une holding semble dépasser le simple exercice du droit d'un associé. En effet, la holding doit exercer une influence déterminante sur la marche de la filiale en lui fournissant des prestations. À ce titre, la filiale doit être sous l'entière dépendance juridique, économique, administrative et financière et doit se conformer aux lignes de direction prise par la holding tête de groupe.

b) L'exclusion des autorités publiques

427- L'exclusion des autorités dotées de prérogatives de puissance publique[1191]. L'article 13, paragraphe 1, alinéa 1er de la directive TVA constitue une exception à l'article 9, paragraphe 1 de ladite directive. Il exclut les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public de la notion d'assujetti concernant certaines de leurs activités « *même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions* ». Deux conditions doivent être remplies cumulativement pour que la règle de non-assujettissement joue : l'exercice d'activités par un organisme public et l'exercice d'activités en tant qu'autorité publique. Cette dernière condition ne saurait être définie par l'objet ou le but de l'activité de l'organisme public. En effet, l'objet ou le but de certaines activités relevant du domaine

[1188] Ch. Stix-Hakl, concl. sous CJCE, 6 mars 2001, aff. C-16/00, *Cibo*, pt 12
[1189] O. Boutellis, *Les placements financiers des entreprises au regard de la TVA. Les notions d'activités économiques et d'activités accessoires dans la jurisprudence récente de la Cour de justice des Communautés européennes*, Dr. fisc. 1997, n° 27, 100039
[1190] A. Daniel-Thézard, *L'harmonisation du champ d'application de la TVA : aspects de droit français*, Thèse Nantes, 2000, n° 648, p. 226
[1191] E. Kornprobst, *L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public (CGI, art. 256-B)*, Dr. fisc. 1990, n° 14, 100011

d'application de la TVA ont un caractère déterminant, d'une part, pour restreindre la portée du non-assujettissement des organismes de droit public et, d'autre part, pour déterminer les exonérations. Seules les modalités d'exercice des activités permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes de droit public[1192]. En conséquence, la qualification de l'activité de l'organisme de droit public dépend du critère de l'exercice « *en tant qu'autorité publique* ». Les activités exercées « *en tant qu'autorités publiques* » sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre de leur régime juridique particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés. Sont exclues du non-assujettissement les activités accomplies par ces organismes, non pas en leur qualité de sujets de droit public, mais en tant que sujets de droit privé. Par exemple, la mission de collecte et d'actualisation de données relatives au cheptel confiée par contrat à un syndicat de contrôle laitier constitue une activité économique propre, distincte des missions confiées par la loi aux chambres d'agriculture et pour lesquelles ces dernières sont dotées de prérogatives de puissance publique[1193].

428- Le critère de la distorsion de concurrence, critère d'assujettissement des autorités publiques. Le deuxième alinéa de l'article 13, paragraphe 1 de la directive TVA prévoit une dérogation à la règle de non-assujettissement des organismes de droit public pour des activités ou opérations qu'ils accomplissement en tant qu'autorités publiques dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Ceci implique que des autorités publiques doivent être assujetties à la TVA dès lors que les activités et opérations qu'elles accomplissent conduisent à des distorsions de concurrence. Les distorsions de concurrence d'une certaine importance doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local particulier[1194]. Afin d'apprécier les distorsions de concurrence, sont prises en compte la nature de l'activité et les conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite. Une telle dérogation permet d'assurer la neutralité de la TVA. Doit être prise en compte la concurrence actuelle mais aussi la concurrence potentielle. La Cour de justice de l'Union européenne précise que « *toutefois, la possibilité purement théorique pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent, qui ne serait étayée par aucun élément de fait, aucun indice objectif ou aucune analyse de marché, ne saurait être assimilée à l'existence d'une concurrence potentielle. Pour qu'elle le soit, cette possibilité doit être réelle, et non purement hypothétique* »[1195]. Afin d'emporter l'assujettissement de

[1192] CJCE, 17 oct. 1989, aff. C-231/87 et 129/88, *Communes de Carpaneto Piacento et de Rivergaro* : RJF 1990, n° 103
[1193] CE, 30 déc. 2009, n° 304954, *Syndicat de contrôle laitier de la Vienne* : Dr. fisc. 2010, n° 14, comm. 262
[1194] CE, 23 déc. 2010, n° 307856, *Cne de Saint-Jorioz* : Dr. fisc. 2011, n° 13, comm. 287, concl. Cl. Legras, note C. Sniadower ; RJF 2011, n° 296 ; BDCF 3/11, n° 30, concl. Cl. Legras
[1195] CJCE, 16 sept.2008, aff. C-288/07, *Isle of Wight Council et autres*, pt 64 : RJF 2009, n° 100

l'autorité publique à la TVA, la distorsion de concurrence doit présenter une certaine importance. Le juge européen interprète l'expression d'une « *certaine importance* » comme la distorsion de concurrence non négligeable. Il estime, en effet, que « *si cette expression devait être comprise comme signifiant notable, voire exceptionnelle, le champ d'application du non-assujettissement des organismes de droit public serait indûment élargi. En revanche, le non-assujettissement de ces derniers n'était admis que dans le cas où il ne conduirait qu'à des distorsions de concurrence négligeables, sa portée serait effectivement circonscrite* »[1196]. Le principe de neutralité de la TVA commande de traiter de manière identique une autorité de droit public se comportant comme un opérateur économique à un opérateur de droit privé, la TVA frappant toute opération intervenant dans un circuit économique[1197].

B. Un assujetti agissant en tant que tel

429- L'exigence de la réalisation d'une opération par un assujetti agissant en tant que tel peut paraître redondante. Cette exigence a pour objet d'étendre le champ d'application de la TVA en s'appliquant à toute personne exerçant une activité économique de façon indépendante mais aussi d'en restreindre la portée en excluant du champ de la TVA toute personne agissant comme un particulier. La notion d'assujetti agissant en tant que tel « *se situe en aval de la définition de l'assujetti* »[1198]. Elle suppose de déterminer, dans un premier temps, si l'opération est effectuée par un assujetti et, si tel est le cas, dans un second temps, de regarder si l'opération a été effectuée par l'assujetti dans le cadre de son activité économique ou dans un cadre patrimonial.

430- L'ouverture du principe du droit à déduction. L'acquisition d'un bien par un assujetti agissant en tant que tel détermine l'application de la TVA et le mécanisme de déduction[1199]. L'attraction de l'opération juridique dans le champ de la TVA suppose alors de rechercher l'intention de l'assujetti au moment de l'acquisition. La notion d'« *assujetti agissant en tant que tel* » conduit à un « *assujettissement par contamination rampante* »[1200]. L'opération juridique doit s'inscrire dans le cadre d'un objectif d'entreprise. La notion de but commercial n'est pas sans rappeler la théorie de l'acte de commerce fondée sur la spéculation. Cependant, un tel rapprochement n'est pas autorisé dans la mesure où la recherche de profit n'est pas un critère pertinent pour la détermination des opérations imposables à la TVA. En réalité, le critère du but commercial paraît

---

1196 CJCE, 16 sept.2008, aff. C-288/07, *Isle of Wight Council et autres*, pt 74, op. cit.
1197 Supra n°s 214 et s.
1198 E. Mignon, concl. sous CE, 20 oct. 2000, n° 204129, *Cambon*, Dr. fisc. 2001, n° 18, comm. 431
1199 CJCE, 11 juill. 1991, aff. C-97/90, *Lennartz* : Dr. fisc. 1992, n° 1, comm. 45; RJF 10/91, n° 1235
1200 A. Daniel-Thézard, *TVA : du nouveau à propos de la notion d'activité économique*, Dr. fisc. 2001, n° 19, 100110, n°s 30 et s.

redondant. En effet, le but commercial caractérisé par un souci de rentabilisation des capitaux investis s'inscrit nécessairement dans un objectif d'entreprise. Monsieur Alexandre Daniel-Thézard suggère, afin de rendre effectif le critère du but commercial, de se référer à la clientèle[1201]. Selon l'auteur, les opérations taxables sont les opérations fournies à des tiers.

431- Seule une personne ayant la qualité d'assujetti et agissant en tant que tel au moment où elle acquiert un bien dispose d'un droit à déduction au titre de ce bien et peut déduire la TVA due ou acquittée pour ce bien si elle l'utilise pour les besoins de ses opérations taxées. Toute autre interprétation serait contraire au principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle mettrait à la charge de l'opérateur économique le coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire. Ceci impliquerait une distinction arbitraire entre des dépenses d'investissement effectuées avant l'exploitation effective d'une entreprise et celles réalisées au cours de l'exploitation. Agissant en tant que tel, l'assujetti a le droit de déduire immédiatement la taxe sur la valeur ajoutée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations envisagées et ouvrant droit à déduction sans que l'exploitation effective de l'entreprise ait débuté[1202]. Le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée reste acquis même lorsque l'administration fiscale sait, dès la première liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée, que l'activité économique envisagée devant donner lieu à des opérations taxées ne sera pas exercée[1203]. De même, la déduction reste acquise même si, ultérieurement, il a été décidé, au vu des résultats d'une étude de rentabilité, de ne pas passer à la phase opérationnelle et de mettre la société en liquidation de sorte que l'activité envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées. Il en découle que des paiements effectués pendant la période de liquidation de l'activité économique doivent être considérés comme faisant partie de l'activité économique et ce, conformément au principe de neutralité[1204]. La Cour de justice de l'Union européenne pousse cette logique à son extrême dans l'arrêt Faxworld du 29 avril 2004[1205]. Agit en tant qu'assujetti une société créée dans le seul but de la constitution d'une société de capitaux. Dès lors, elle est en droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des opérations destinées à préparer l'activité économique d'une autre entité juridique à créer. Seule importe l'intention d'affecter les dépenses engagées à l'exercice d'une activité économique. La circonstance que les activités de prestataires de services soient limitées à la préparation d'une activité pour un autre assujetti ne prive pas la société préparatoire de sa qualité

[1201] A. Daniel-Thézard, *TVA : du nouveau à propos de la notion d'activité économique*, op. cit., n° 17
[1202] CJCE, 21 mars 2000, aff. C-110/98 à 147/98, *Gabalrisa SL e.a.* : RJF 2000, n° 872 ; CJCE 8 juin 2000, aff. C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schlossstrasse Gb*R : RJF 2000, n° 1393
[1203] CJCE, 8 juin 2000, aff. C-400/98, *Brigitte Breitsohl* : RJF 2000, n° 1394
[1204] CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, *I/S Fini H*, op. cit.
[1205] CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-137/02, *Faxworld*, op. cit.

d'assujetti. En revanche, une personne non assujettie ne dispose pas du droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur l'achat d'un bien dans la mesure où son activité n'entre pas dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée. Lorsque des organismes de droit public agissent en qualité d'autorité publique au moment de l'achat d'un bien d'investissement, ils ne disposent pas en principe d'un droit à déduction en relation avec ce bien. La circonstance qu'un tel organisme agit par la suite en tant qu'assujetti ne saurait avoir pour conséquence de rendre déductible la taxe sur la valeur ajoutée acquittée par cet organisme au titre des opérations effectuées en tant qu'autorité publique[1206].

432- En principe, une opération effectuée par un assujetti à titre privé échappe à la taxe sur la valeur ajoutée[1207]. Dans l'arrêt Sudfer du 29 décembre 1995, le Conseil d'État estime que « *le simple fait par une société, même commerciale par son objet ou par sa forme, de revendre des biens, tels, en l'espèce, que des lingots d'or, qu'elle avait acquis non comme objet de négoce mais à titre de simple placement, […], ne constitue pas une opératin effectuée par un assujetti agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée hors du champ d'application de cette taxe* »[1208]. Une personne n'agit en tant qu'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée que lorsque les opérations effectuées présentent un caractère économique c'est-à-dire lorsqu'elles ne présentent pas le caractère d'un simple placement de sa trésorerie. Un assujetti peut effectuer, à titre accessoire, des opérations à caractère privé, lesquelles restent hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. L'exclusion des opérations effectuées par un assujetti agissant comme un particulier se justifie au regard de la finalité de la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, agissant comme un particulier, l'assujetti devient consommateur final. Ce faisant, la Haute juridiction administrative abandonne le raisonnement globalisant en application duquel toutes les opérations effectuées par un assujetti entraient dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

433- Le cas particulier des holdings mixtes[1209]. La question s'est posée de savoir si l'octroi de prêts à des filiales par une holding constitue une opération accomplie dans le cadre d'une activité économique ; si la holding agit en tant qu'opérateur économique ou si elle réalise un réinvestissement de son capital. La Cour de justice de l'Union européenne considère que « *pour que l'activité d'un holding consistant à mettre un capital à disposition de ses filiales puisse être considérée comme une activité économique par elle-même, consistant à exploiter ce capital en vue d'en retirer des recettes à caractère permanent sous la forme d'intérêts, il est nécessaire que cette activité ne soit pas exercée à titre occasionnel seulement et qu'elle ne se limite pas à gérer des investissements à l'instar d'un investisseur privé mais qu'elle soit effectuée dans*

[1206] CJCE, 2 juin 2005, aff. C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* : Dr. fisc. 2006, n° 11, comm. 252
[1207] CJCE, 4 oct. 1995, aff.C-291/92, plén., *Dieter Armbrecht* : RJF 12/95, n° 1447
[1208] CE, 29 déc. 1995, n° 118754, *Sté Sudfer* : RJF 1996, n° 186
[1209] M.-Ch. Bergerès et M. Guichard, *Les holdings mixtes et la TVA*, Dr. fisc. 2003, n° 5, 4

le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial, caractérisé notamment par un souci de rentabilisation des capitaux investis »[1210]. La caractérisation de la gestion commerciale des actifs repose sur la méthode du faisceau d'indices, en particulier la nature et l'objectif de l'activité. Une opération sera considérée comme imposable en fonction du contexte économique dans lequel elle s'inscrit. Le critère de l'objectif d'entreprise entérine l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée en raison d'un comportement d'entrepreneur. Le critère de l'objectif d'entreprise permet de rejeter les opérations ponctuelles du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et d'y attraire des opérations ponctuelles voire uniques. En effet, s'il s'inscrit dans le circuit économique de production et de distribution des biens et services, l'acte unique entre dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée. Par exemple, dans l'arrêt Cambon[1211], le Conseil d'État juge que la cession d'un brevet constitue une activité économique alors même que l'inventeur n'en aurait retiré qu'une recette unique. D'une manière générale, la gestion commerciale des actifs repose sur la recherche d'une rentabilisation des capitaux investis. La volonté de rentabilisation des capitaux investis est caractérisée lorsqu'une entreprise « *utilise des fonds faisant partie de son patrimoine pour accomplir des prestations de services constituant une activité économique au sens de la 6ème directive, telles que l'octroi de prêts rémunérés par un holding à des sociétés dans lesquelles il détient des participations, que ces prêts soient octroyés en tant que soutien économique auxdites sociétés ou en tant que placement d'excédents de trésorerie* »[1212]. Une entreprise agit en tant qu'assujetti lorsqu'elle utilise des fonds faisant partie de son patrimoine. Dès lors, l'octroi annuel par un holding de prêts rémunérés aux sociétés dans lesquelles il détient une participation ainsi que les placements de celui-ci dans des dépôts bancaires ou dans des titres, tels que des bons du Trésor ou des certificats de dépôt constituent des activités économiques effectuées par un assujetti agissant en tant que tel[1213].

434- Lorsque l'activité à caractère patrimonial constitue « *le prolongement direct, permanent et nécessaire* »[1214] de l'activité taxable, elle est attraite dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée. Par exemple, les intérêts perçus par un syndic à raison du placement des sommes reçues de ses clients dans le cadre de la gestion de leurs immeubles entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée car ils constituent la contrepartie d'une mise à disposition d'un capital à un tiers.

1210 CJCE, 14 nov. 2000, aff. C-142/99, *Floridienne SA*, pt 28, op. cit.
1211 CE, 20 oct. 2000, n° 204129, *Cambon* : Dr. fisc. 2001, n° 18, comm. 431, concl. E. Mignon ; RJF 1/01, n° 19 ; BDCF 1/01, concl. E. Mignon, p. 16 et s.
1212 CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-77/01, *EDM*, pt 68 : Dr. fisc. 2004, n° 29, comm. 631, note M. Guichard et B. Jeannin
1213 CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-77/01, *EDM*, pt 70, op. cit.
1214 CJCE, 11 juill. 1996, aff. C-306/94, *Régie dauphinoise* : RJF 8-9/96, n° 1112 ; BDCF 5/96, concl. C. Otto Lenz ; CE, 29 déc. 1997, n° 140829, *SA Billon* : RJF 1998, n° 151 ; CE, 11 févr. 1998, n° 142871, *SA Étude Havre Trochet* : RJF 4/98, n° 255 – V. sur ce point : J. Turot, *Produits financiers et prorata de TVA : la grande évasion. À propos de l'arrêt du 11 juillet 1996 de la CJCE (Régie Dauphinoise et Cabinet A. Forest)*, Dr. fisc. 1996, n° 45, 100085 ; S. Verclytte, *Produits financiers des entreprises et TVA : activités économiques et activités accessoires*, RJF 1998, chron. pp.75 à 80

De tels placements ne seraient pas inclus dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée si l'assujetti n'agissait pas dans le cadre de son activité économique. C'est pourquoi l'octroi de prêts à des filiales par une holding ne s'inscrit pas dans le prolongement direct, permanent et nécessaire de la fourniture de prestations de services dans le cadre de l'activité de gestion de la holding. Aussi, la Cour de justice de l'Union européenne estime que ces prêts « *ne sont ni nécessairement ni directement liés aux services ainsi fournis* »[1215]. Le critère du prolongement direct, permanent et nécessaire n'est pas sans soulever des difficultés d'appréciation dans la mesure où il sert, à la fois, à caractériser les activités dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée et les produits relevant d'opérations accessoires au sens de l'article 174-2, b) de la directive TVA. À cet égard, le juge européen estime que « *l'ampleur des revenus générés par les opérations financières relevant du champ d'application de la 6ème directive peut constituer un indice de ce que ces opérations ne doivent pas être considérées comme accessoires au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la 6ème directive. Toutefois, le fait que ces revenus supérieurs à ceux produits par l'activité indiquée comme principale par l'entreprise concernée sont générés par de telles opérations ne saurait à lui seul exclure la qualification de celles-ci d' " opérations accessoires " au sens de ladite disposition* »[1216]. Le caractère accessoire d'une opération financière résulte d'un critère quantitatif apprécié au regard de l'utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est due. La solution de l'arrêt EDM remettait, de prime abord, en cause le critère du « prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable » tel que mis en exergue par l'arrêt Régie Dauphinoise[1217]. Seules semblaient concernées par ce critère les entreprises de gestion d'immeubles. Cependant, par un arrêt du 29 octobre 2009[1218], la Cour de justice de l'Union européenne combine les critères issus de ces deux jurisprudences. Elle juge qu'une activité économique ne saurait être qualifiée d'accessoire, au sens de l'article 174-2 de la directive TVA, si elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise ou si elle implique une utilisation significative de biens ou de services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est due. Faisant sienne cette jurisprudence, le Conseil d'État estime, dans un arrêt du 21 octobre 2011[1219], que des opérations financières ne peuvent être qualifiées d'accessoires car elles constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable. Dès lors que ce critère est rempli, il n'est guère besoin de se référer au critère quantitatif tel que mis en exergue par l'arrêt EDM. L'administration fiscale tire les conséquences des jurisprudences européenne et interne en rapportant son interprétation quant à la limitation du critère du prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable aux seuls syndics de

[1215] CJCE, 14 nov. 2000, aff. C-142/99, *Floridienne SA*, pt 29, op. cit.
[1216] CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-77/01, *EDM*, pt 77, préc. cit.
[1217] CJCE, 11 juill. 1996, aff. C-306/94, *Régie dauphinoise*, op. cit.
[1218] CJCE, 29 oct. 2009, aff. C-174/08, *NCC Construction Danmark* : RJF 2010, n° 92
[1219] CE, 21 oct. 2011, n° 315469, *SNC Ariane* : RJF 2012, n° 24

propriété[1220]. Cependant, nonobstant l'élargissement de l'application administrative de ce critère, l'administration estime que les opérations liées à la gestion financière du groupe se distinguent de l'activité principale de la société holding mixte, de sorte que ces opérations ne peuvent être considérées comme étant dans le prolongement de l'activité de gestion de la holding. Il en découle que le champ d'application d'un tel critère demeure restreint. Afin de limiter les incertitudes liées au critère du prolongement direct, permanent et nécessaire, il est possible de lui substituer le critère du lien indissociable de l'opération avec l'activité économique[1221]. Ainsi seraient des opérations accessoires entrant dans le champ de la TVA les opérations se présentant comme le complément indissociable de l'activité principale.

[1220] Instr. 15 févr. 2013 : BOI-TVA-DED-20-10-20,15 févr. 2013, § 210 ; FR 9/13, inf. 4
[1221] V. en ce sens : A. Daniel-Thézard, *L'harmonisation du champ d'application de la TVA : aspects de droit français*, op. cit., n° 704, p. 242

Conclusion chapitre I

435- La détermination du régime d'imposition des bénéfices dépend de la qualité de l'exploitant, personne physique ou personne morale, et du mode d'exploitation, direct ou indirect. D'une manière générale, l'impôt sur les sociétés opère par renvoi aux bénéfices industriels et commerciaux. Sont dès lors réputés de nature commerciale les bénéfices dégagés par une société de capitaux. Cependant, des requalifications fiscales s'opèrent lorsqu'une société civile exerce une activité de nature commerciale ou met en œuvre des méthodes commerciales. Le champ de l'impôt sur les sociétés est dès lors élargi dans une perspective de sanction. Néanmoins, la requalification fiscale légale emporte une divergence entre la nature juridique et la nature fiscale de la société. Toute société exerçant une activité commerciale se voit, en effet, soumise aux impositions commerciales que sont, outre l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et la contribution foncière des entreprises. Cependant, ces deux dernières impositions se distinguent en raison de leur caractère réel. Le statut juridique de l'entreprise est indifférent, seule important la nature des opérations et de l'activité exercée. À une nature fiscale correspond un régime fiscal mais seulement au regard d'une imposition. Eu égard à ces trois impositions commerciales, un même fait est susceptible de recevoir trois natures fiscales différentes, emportant l'application de règles d'assiette différentes. Dès lors, les divergences des qualifications fiscales sont irréductibles.

CHAPITRE II- LES DIVERGENCES LIÉES A LA LOGIQUE DES IMPOSITIONS

436- La divergence peut découler de la polysémie des termes fiscaux. En effet, un seul terme peut désigner des qualifications parfaitement autonomes, s'appuyant sur des critères différents et correspondant à des catégories nettement individualisées. Les qualifications des opérations juridiques retenues dans une imposition ne sont pas transposables dans une autre imposition. L'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée diffèrent au regard de leur objet. Une telle différence implique que la qualification du profit dans le cadre de l'impôt sur les sociétés puisse diverger de la qualification retenue en matière de taxe sur la valeur ajoutée. À ce titre, le Conseil d'État rappelle que « *la circonstance que les sommes ayant rémunéré ces prestations aient été, en matière d'impôt sur les sociétés, qualifiées par le service de revenus distribués et réintégrés dans le bénéfice imposable de la société est, s'agissant de deux impositions distinctes, sans influence sur la qualification desdites sommes au regard de la TVA et soulève une question étrangère au bien-fondé de l'imposition contestée* »[1222]. L'impôt sur les sociétés vise à imposer le bénéfice réalisé, tandis que la taxe sur la valeur ajoutée est une imposition de la dépense. Il en découle une spécificité quant aux régimes d'imposition applicables à un même fait (**Section 1**). Cependant, la logique inhérente à chaque imposition suppose de réitérer, dans chaque domaine fiscal, une opération de qualification juridique des faits laissant alors apparaître une pluralité de qualifications fiscales applicables à une même opération (**Section 2**).

Section 1- La spécificité des régimes d'imposition applicables à un même fait

437- De la nature fiscale d'un fait se déduit le régime fiscal. Celui-ci varie suivant selon les impositions en cause. Les règles d'assiette illustrent la spécificité des impositions. La spécificité des impositions se manifeste, en premier lieu, dans le traitement fiscal de la recette (**§1**) et, en second lieu, dans le traitement fiscal de la dépense (**§2**).

[1222] CE, 2 avr. 1990, n° 89414, *SARL Ferro* : RJF 1990, n° 535

§1- La manifestation de la spécificité dans le traitement fiscal de la recette

438- La taxe sur la valeur ajoutée n'a pas pour objet d'imposer une recette mais uniquement une opération économique. Cependant, son assiette est constituée par le prix reçu en contrepartie de l'opération effectuée à titre onéreux, une valeur subjective déterminée librement par les parties. Au contraire, l'imposition des bénéfices retient une approche globale, l'ensemble des produits perçus par l'entreprise constituant le bénéfice brut. En d'autres termes, alors que la taxe sur la valeur ajoutée a pour assiette une recette (**B**), l'imposition sur les bénéfices a pour assiette un bénéfice (**A**).

A. Le régime fiscal du bénéfice imposable

439- Des raisons historiques justifient que le résultat s'inspire très largement des règles applicables à la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. L'impôt sur les sociétés et autres personnes morales est issu du décret du 9 décembre 1948[1223], modifié par la loi du 28 décembre 1958[1224]. Trois théories se sont faites jour pour légitimer la création de l'impôt sur les sociétés[1225]. Selon une première théorie, l'impôt sur les sociétés constitue un moyen indirect de prélever un impôt sur les associés de sociétés de capitaux à raison des bénéfices réalisés par la société. Une telle théorie conçoit la société comme une entité juridique organisant les relations entre les associés, un mode d'exploitation indirecte au sein de laquelle les associés exercent leur activité économique. Cette théorie implique une double imposition économique des bénéfices distribués aux associés. La pratique de l'avoir fiscal relevait d'une telle théorie. Selon une deuxième théorie, l'impôt sur les sociétés se justifie par l'idée de l'impôt comme prix des services dont bénéficie la société en tant que membre de la société. Une telle idée se retrouve dans la théorie de l'allégeance économique. En effet, parce que la société étrangère dispose d'une entreprise exploitée en France, elle doit acquitter l'impôt au titre des prestations qu'elle reçoit de l'État. Incidemment, cette conception se retrouve en matière de lutte contre les pratiques abusives dans un cadre européen. Une dernière théorie justifie l'assujettissement des sociétés à l'impôt par l'idée que leurs activités génèrent de la richesse. Économiquement, les sociétés présentent une capacité

[1223] D. n° 48-1986 du 9 décembre 1948
[1224] L. n° 59-1472, 28 déc. 1959 : D. 1960. 19, rect. 83
[1225] V. pour une présentation de ces trois théories : D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n°s 222 à 224, pp. 138 à 140

contributive supérieure à celle des personnes physiques. Ainsi apparaît un lien de descendance directe[1226] entre la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur les sociétés.

440- L'application des règles retenues en matière de bénéfices industriels et commerciaux découle en elle-même de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés[1227]. L'application de règles identiques pour déterminer le bénéfice imposable d'un entrepreneur individuel et celui d'une société assujettie à l'impôt sur les sociétés vise à assurer « *la neutralité de l'impôt au regard des choix de l'entrepreneur et l'égalité des opérateurs devant les charges publiques* »[1228]. Toutefois, il existe des règles fiscales dérogatoires tenant à la spécificité de l'impôt sur les sociétés. « *Pour simplifier, on peut dire qu'il existe un bénéfice industriel et commercial « de base », celui réservé aux entreprises individuelles, et un bénéfice industriel et commercial « amélioré », qui a vocation à être soumis à l'impôt sur les sociétés* »[1229]. Contrairement à l'impôt sur le revenu lequel tunnélise les revenus en fonction de leur nature, l'impôt sur les sociétés uniformise les résultats en privilégiant la technique des bénéfices industriels et commerciaux. Le mode de détermination du résultat des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est uniforme dans la mesure où celui-ci sert de base à un seul et même impôt. Le principe de l'appréhension uniforme des résultats ressort clairement des dispositions de l'article 205 du CGI aux termes duquel « *il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206* ». La nature intrinsèque des bénéfices ou revenus réalisés par une société soumise à l'impôt sur les sociétés se révèle indifférente dans la mesure où le bénéfice réalisé par une société opaque est présumé commercial. L'article 209 du CGI apparaît alors comme une application de la théorie de l'accessoire. Selon Madame Emmanuelle Deglaire, « *tous les résultats dégagés par une société soumise à l'impôt sur les sociétés sont réputés par la loi être le complément direct et nécessaire d'une activité du type des BIC* »[1230]. Dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices forment un tout indivisible. Au titre du bénéfice industriel et commercial amélioré peuvent être citées les règles spécifiques tenant à la prise en compte de la société dans le cadre d'un groupe. Dès lors, les modalités d'imposition s'avèrent différentes en présence d'une société prise isolément et d'un groupe de sociétés liées ou non.

[1226] J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, op. cit., n° 1341, p. 711
[1227] Ibid, n° 1406, p. 745
[1228] J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, op. cit., n° 105, p. 88
[1229] J.-P. Casimir, *L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question*, in *Le droit de l'entreprise dans ses relations externes à la fin du XX*ème *siècle*, Mélanges en l'honneur de Claude Champaud, Dalloz, 1997, pp.159 à 175, n° 8, p. 162
[1230] E. Deglaire, *La situation fiscale de l'associé d'une société de personnes*, op. cit., n° 131, p. 102

B. Le régime fiscal de la recette en matière d'imposition de la dépense

441- Les éléments inclus dans la base d'imposition. Aux termes de l'article 266-1-a du CGI, la base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de l'opération réalisée, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. Le juge européen définit la contrepartie comme « *la valeur subjective, à savoir réellement perçue et non une valeur estimée selon des critères objectifs* »[1231]. Cette solution se justifie par le caractère réel de la taxe sur la valeur ajoutée et conduit à ce que l'assiette imposable soit constituée par la somme réellement encaissée, c'est-à-dire une valeur subjective. La détermination de la base d'imposition est soumise *in fine* au principe de la liberté contractuelle[1232]. À cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne juge de manière constante que « *dès lors qu'une contrepartie a été convenue et réellement versée à l'assujetti en échange direct du bien qu'il a livré ou du service qu'il a rendu, cette opération doit être qualifiée d'opération à titre onéreux, quand bien même elle est effectuée entre parties liées et que le prix convenu et réellement versé est manifestement inférieur au prix normal du marché. La base d'imposition d'une telle opération doit, par conséquent, être déterminée conformément à la règle générale énoncée à l'article 11 A, § 1, sous a) de la 6ème directive* »[1233]. Dès lors, l'administration fiscale n'est pas en droit d'incorporer dans l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée des sommes non réellement perçues mais pouvant l'être si des tarifs normaux avaient été pratiqués[1234].

442- Les éléments exclus de la base d'imposition. Aux termes de l'article 267-II, 1° du CGI, sont en principe exclus de la base d'imposition les rabais, ristournes et autres réductions de prix, sauf s'ils constituent la contrepartie d'une prestation de services. Sont qualifiés de réductions de prix l'escompte de caisse pour paiement comptant, les remises et ristournes pour quantité, les pénalités contractuelles pour retard de livraison. Selon la Cour de Justice de l'Union européenne, l'expression « rabais ou ristournes de prix » s'applique à la différence entre le prix de vente normal au détail des articles livrés et la somme d'argent effectivement reçue par le détaillant pour ces articles lorsque celui-ci accepte du client un bon ayant été donné au client par le détaillant lors d'un achat antérieur effectué au prix de vente normal[1235]. En effet, il résulte des caractéristiques juridiques et économiques du bon de réduction que, bien que celui-ci indique une valeur nominale,

---

1231 CJCE, 23 nov. 1988, aff. C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, op. cit. ; CJCE, 29 mars 2001, aff. C-404/99, *Commission c/France*, pt 38 : Dr. fisc. 2001, n° 15, p. 621

1232 Y. Sérandour, *Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA*, op. cit., n° 13, p. 1066

1233 CJUE, 9 juin 2011, aff. C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio* : Dr. fisc. 2011, n° 21, act. 194

1234 CE, 19 févr. 1975, n° 93262, *SARL Entreprise Bonnafous Frères* : Dr. fisc. 1975, n° 23, comm. 799, concl. M.-A. Latournerie

1235 CJCE, plén., 27 mars 1990, aff. C-126/88, *Boots Company PLC c/ Commissionners of Customs and Excise* : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1431; RJF 1990, n° 774

il n'est pas acquis à titre onéreux par l'acheteur et ne constitue qu'un document dans lequel s'incorpore l'obligation assumée par l'entreprise de consentir au porteur du bon, et en échange de celui-ci, une réduction au moment de l'achat d'un article à prix réduit. La valeur indiquée sur le bon n'indique que le montant de la réduction promise. Le vendeur accepte alors de se priver d'encaisser la somme représentée par le rabais afin d'inciter le client à acheter le produit. L'avantage consenti par le fournisseur ne constitue une réduction de prix que s'il profite réellement à son client. La Cour de justice estime ainsi que l'article 79, c de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la base d'imposition pour les biens fournis par correspondance à partir d'un catalogue à un client pour son propre usage, lorsque le fournisseur accorde une ristourne sur le prix catalogue, est l'intégralité du prix catalogue des biens vendus au client réduit à due concurrence du montant de la ristourne au moment où celle-ci est retirée ou utilisée d'une autre manière par le client[1236]. Même en l'absence de relation directe entre le fabricant et le détaillant ou le consommateur, les sommes remboursées par un fabricant au titre des bons de réduction constituent des rabais venant en diminution de la base d'imposition[1237]. L'administration fiscale a pris acte de cette solution[1238]. Aussi, les fabricants sont autorisés à diminuer leur base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des sommes remboursées au titre des bons de réduction qu'ils ont émis à destination des consommateurs, dès lors que les opérations auxquelles se rapportent les bons sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

443- Toutefois, si la réduction de prix rémunère une prestation de services, celle-ci doit être incluse dans la base d'imposition. L'inclusion de la réduction de prix dans la base d'imposition suppose l'établissement d'un lien direct entre la réduction de prix et le service rendu. Par exemple, la réduction de prix peut être liée à des prestations accomplies par l'acheteur, telles que des actions marketing[1239], l'occupation des locaux mis à disposition, la manutention et le transport, la bonne conservation et garde des matériels, la gestion administrative[1240], la prise en charge de la garantie due par le fabricant par le commissionnaire en douanes[1241]. Au contraire, les primes d'objectif sont à exclure de la base d'imposition dans la mesure où elles ne rémunèrent aucune prestation de services. Ces primes ne constituent pas la contrepartie d'une telle prestation quand bien même

[1236] CJCE, 29 mai 2001, aff. C-86/99, *Freemans* : Dr. fisc. 2001, n° 38, comm. 828
[1237] CJCE, 24 oct. 1996, aff. C-214/94, *Elida Gibbs Ltd* : Rec. CJCE, I, p. 5239 ; CJCE, plén., 15 oct. 2002, aff. C-427/98, *Commission c/ Allemagne* : Dr. fisc. 2003, n° 6, comm. 88
[1238] BOI-TVA-BASE-10-20-10, 12 sept. 2012, § 50
[1239] CE, 10 avr. 2002, n° 212014, *SA Somagri* : Dr. fisc. 2002, n° 50, comm. 994
[1240] CE, 29 juill. 2002, n° 233966, *SA Grundig Electronique* : Dr. fisc. 2002, n° 51, comm. 1016
[1241] Cass. com., 11 juill. 2006, *SA Calberson Europe* : Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 657

leur montant serait calculé en fonction du nombre d'immatriculations[1242]. Une telle solution s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence Naturally Yours Cosmetics[1243].

444- Bilan. La notion de valeur subjective n'est valable que pour la taxe sur la valeur ajoutée. Elle ne peut être transposée en matière d'impôts directs car les manques à gagner doivent être pris en compte pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices. En outre, elle justifie d'exclure l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion en matière de taxe sur la valeur ajoutée de sorte qu'une même opération peut être analysée différemment pour le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée et pour l'application des impôts directs. Il appert que la valeur subjective est indépendante du montant du bénéfice obtenu.

§2 – La manifestation de la spécificité dans le traitement fiscal de la dépense

445- En matière d'imposition des bénéfices, les charges sont déductibles à la condition qu'elles correspondent au coût facturé des biens ou prestations de services effectivement livrés ou rendus à l'entreprise. À ce titre, les frais généraux sont déductibles s'ils remplissent deux conditions de fond et une condition de forme. En premier lieu, ils doivent représenter une charge effective. En deuxième lieu, ils doivent être exposés dans l'intérêt de l'entreprise. En troisième lieu, ils doivent être suffisamment justifiés. L'anormalité d'une dépense au sens de l'imposition des bénéfices n'emporte pas anormalité au sens de la taxe sur la valeur ajoutée[1244]. En ce domaine, il suffit que la dépense soit affectée à une opération imposable pour que la taxe sur la valeur ajoutée d'amont soit déductible. Si les conditions de fond diffèrent, les impositions retiennent néanmoins un critère de forme identique : la facture permettant une justification suffisante de la dépense engagée. En conséquence, il convient de voir, dans un premier temps, les critères de qualification de la charge déductible en matière d'imposition des bénéfices (**A**), puis, dans un second temps, les critères de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée d'amont (**B**).

[1242] CE, 30 déc. 2002, n° 205131, *SA Rennesson* : Dr. fisc. 2003, n° 10, comm. 183, concl. G. Bachelier, note M. Guichard et B. Jeannin
[1243] CJCE, 23 nov. 1988, aff. C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, op. cit.
[1244] CE, 30 juill. 2004, n° 232004, *Sté Azur Industrie* : Dr. fisc. 2004, n° 11, comm. 338, concl. P. Collin ; RJF 2003, n° 1273

A. Le régime de déductibilité des charges en matière d'imposition des bénéfices

446- L'imposition des bénéfices repose sur deux logiques comptables distinctes : la comptabilité d'engagement et la comptabilité d'encaissement. Ces logiques emportent une définition distincte de la charge déductible selon qu'est en cause l'imposition d'un bénéfice industriel et commercial ou celle d'un bénéfice non commercial (**1**). Au sein de l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, la qualification de charge déductible varie suivant la structure juridique de l'entreprise. La charge exposée par une entreprise individuelle soumise au régime réel d'imposition se distingue de la charge engagée par une société soumise à l'impôt sur les sociétés mais se rapproche, *in fine*, de la dépense exposée par l'entreprise individuelle exerçant une profession non commerciale (**2**).

1- La catégorie de bénéfice professionnel, critère de qualification de la charge déductible

447- La notion de charge déductible n'est pas uniforme, chaque cédule de revenu retenant sa propre conception. En matière de bénéfices industriels et commerciaux, la charge déductible est une charge normale (**a**), tandis qu'en matière de bénéfices non commerciaux, la charge déductible est une dépense nécessitée par l'exercice de la profession (**b**).

a) Le critère de la normalité

448- La combinaison des articles 38 et 155-II du CGI et des articles 38 et 209 du CGI fait apparaître une divergence de la notion de charge déductible selon que la charge est engagée par une entreprise individuelle exerçant une activité commerciale ou par une société soumise à l'impôt sur les sociétés. S'agissant de la charge déductible par l'entreprise individuelle, un rapprochement s'opère entre les bénéfices non commerciaux et les bénéfices industriels et commerciaux. La théorie de l'acte anormal de gestion semble n'avoir vocation qu'à s'appliquer dans le cadre de l'impôt sur les sociétés. À cet égard, l'appréciation de la normalité de l'acte de gestion varie selon que la société est considérée individuellement ou comme membre d'un groupe.

449- Les relations financières et commerciales entre entreprises doivent reposer sur un équilibre d'avantages réciproques. Tout déséquilibre rend alors la relation entre les entreprises suspecte. En principe, les sociétés membres d'un groupe sont juridiquement et fiscalement indépendantes. Il s'ensuit qu'une société consentant une aide à l'une des sociétés membres du groupe ne peut la

déduire que si elle justifie d'un intérêt propre. En effet, la société ne peut exciper d'un intérêt du groupe à consentir une aide pour autoriser la déductibilité de l'aide. En d'autres termes, c'est au regard du seul intérêt propre de la société que doit être apprécié si les charges assumées en vue d'assurer certains avantages à d'autres sociétés correspondent à des actes de gestion commerciale normale[1245]. Toutefois, l'application du principe de l'autonomie juridique des sociétés au sein d'un groupe est malaisée quant à l'appréciation de la normalité de l'acte de gestion. L'administration fiscale et le juge fiscal apprécient de manière libérale les opérations accomplies entre sociétés liées. Bien que ne consacrant pas l'intérêt du groupe en tant que tel, le juge examine si l'intérêt de la société est respecté au regard du contexte dans lequel intervient l'opération juridique ou financière. Ainsi sont prises en compte les « *relations privilégiées* »[1246] entre les sociétés membres du groupe. Afin de caractériser l'existence d'un groupe poursuivant un intérêt propre, le juge combine le critère de la participation financière à un faisceau d'indices, tels que la communauté d'associés ou de dirigeants, les contrats conclus entre les sociétés. La réalité économique du groupe est acceptée lorsque le juge admet que les relations commerciales entre une société mère et ses filiales peuvent déroger au principe de pleine concurrence[1247] ou lorsqu'il considère que la facturation à prix coûtant de prestations de services rendues par une société à ses associés ne constitue pas un acte anormal de gestion[1248]. Cependant, les actes de gestion accomplis entre deux filiales appartenant à un même groupe sont appréciés plus strictement. En effet, les filiales sont considérées comme deux entités indépendantes, peu important l'identité d'associés ou de dirigeants. La jurisprudence dénie en conséquence la possibilité pour une société filiale de réaliser avec ses sociétés sœurs des

---

[1245] CE, 1er mars 2004, n° 237013, *Sté AS Représentation* : Dr. fisc. 2004, n° 37, comm. 669, concl. G. Goulard ; CE, 30 mai 2007, n° 285575, *SA Peronnet* (1ère esp.) et n° 285573, *SARL Peronnet et a.* (2nde esp.), op. cit.

[1246] C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit., n° 31.7, pp. 608-609

[1247] CE, 24 févr. 1978, n° 2372 : Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1212, concl. Rivière ; RJF 4/78, n° 161 ; chron. M.-D. Hagelsteen, RJF 5/78, p. 146 et s. : Dans le cas d'opérations commerciales courantes, la jurisprudence pose le principe selon lequel des entreprises étroitement liées ne peuvent pas s'octroyer des avantages sans contrepartie mais peuvent réaliser des opérations neutres, c'est-à-dire des opérations facturées à leur prix de revient. Cette solution repose sur deux postulats. En premier lieu, la seule circonstance que les bénéficiaires de services rendus gratuitement sont des filiales dont les résultats reviennent pour leur quasi-totalité à la société mère est sans influence sur l'application de la loi fiscale dès lors que, juridiquement, l'autonomie des deux sociétés entraîne inéluctablement deux impositions distinctes voire différentes selon leur date et leur nature. En second lieu, aucune disposition du CGI n'impose l'obligation de faire des bénéfices dès lors que l'avantage de la société mère à adopter une telle attitude est justifié. Ainsi est reconnue la possibilité pour une société mère de pratiquer à l'égard d'une filiale, dans laquelle les intérêts minoritaires sont négligeables, une politique de prix préférentiels voire une absence de facturation du coût réel des marchandises ou des services.

[1248] CE, 25 nov. 2009, n° 307227, *Cie Rhénane de Raffinage* : Dr. fisc. 2010, n° 7, comm. 186, concl. E. Geffray, note R. Schneider ; RJF 2/10, n° 106 ; BDCF 2/10, n° 15, concl. E. Geffray – V. sur ce point : V. Daumas, *Sociétés de capitaux constituée en vue d'organiser la coopération entre ses associés : la jurisprudence sur l'acte anormal de gestion se raffine*, RJF 2010, chron. pp. 165 à 170 : Dès lors qu'il est de l'intérêt de la société de réaliser, sans marge bénéficiaire, des prestations destinées à ses actionnaires au motif que cette tarification est inhérente aux conditions d'exploitation de la société telles que définies, dans le respect des dispositions de l'article 1832 du Code civil, dans le pacte social, la facturation à prix coûtant ne saurait constituer, par elle-même, un acte anormal de gestion.

opérations neutres. Ainsi est adoptée une conception stricte de la normalité de l'aide. Une telle conception permet de rejeter l'idée selon laquelle l'intérêt du groupe ne saurait justifier le sacrifice d'une société sœur au profit d'une autre en difficultés[1249]. Règne dès lors un principe d'« *égoïsme sacré* »[1250].

450- Eu égard aux différences juridiques existant entre une succursale et une filiale, les règles relatives à la prise en compte, pour l'imposition d'une société dont le siège est en France, des aides qu'elle apporterait à une filiale dont le siège est à l'étranger ne sont pas applicables aux aides qu'une telle société apporte à une succursale implantée à l'étranger. La différence de traitement des aides apportées à une filiale et celles apportées par une succursale se justifie par l'absence de personnalité juridique de cette dernière. Toutefois, le Conseil d'État pose une exception à ce principe lorsque la succursale entretient des relations commerciales favorisant le maintien ou le développement des activités en France de la société[1251]. La société mère peut alors déduire de ses résultats imposables les pertes, subies ou régulièrement provisionnées, résultant des aides apportées à la succursale dans le cadre de ces relations. Néanmoins, les abandons de créance consentis aux succursales étrangères, dépourvues de personnalité juridique, l'ont été nécessairement à la filiale à laquelle appartenaient ces succursales. Si la filiale est bénéficiaire, en dépit des difficultés financières de ses deux succursales, et verse à sa société mère des dividendes significatifs exonérés d'impôt sur les sociétés, alors les abandons de créance sont constitutifs d'un transfert indirect de bénéfice[1252].

451- Le caractère anormal d'un acte de gestion ne doit pas être apprécié globalement, à l'échelon du groupe intégré, mais individuellement, à l'échelon de la société consentant l'aide. L'option pour le régime de l'intégration fiscale ne dispense pas chacune des sociétés du groupe fiscal intégré de déterminer son résultat dans les conditions de droit commun, conformément aux dispositions de l'article 223 B, alinéa 1er du CGI, sauf dispositions spéciales contraires. Le régime de l'intégration fiscale n'autorise pas l'une des sociétés membres d'un groupe fiscal intégré à déduire, dans des conditions différant de celles du droit commun, une aide apportée à une société n'appartenant pas à ce groupe[1253]. La neutralisation d'un abandon de créance ou d'une subvention consenti entre sociétés du même groupe, conformément aux dispositions du 6ème alinéa de l'article 223 B du CGI, pour la détermination du résultat d'ensemble, intervient après l'établissement des

[1249] M. Cozian, *Peut-on immoler une société à l'intérêt du groupe ? – (L'arrêt Sofige du 21 juin 1995)*, JCP E 1996, n° 4, 524
[1250] J. Turot, *Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational*, RJF 1989, chron. pp. 263 à 271, spéc. p. 265
[1251] CE, 16 mai 2003, n° 222956, *Sté Télécoise* : RJF 2003, n° 823 ; BDCF 7/03, n° 91, concl. M.-H. Mitjavile ; L. Olléon, chron., p. 571
[1252] CE, 11 avr. 2008, n° 281033, *SA Guerlain* : Dr. fisc. 2008, n° 18, comm. 302, concl. C. Verot, note M. Taly
[1253] CE, 10 mars 2006, n° 263183, *Sté Sept* : Dr. fisc. 2006, n° 21, comm. 414, concl. F. Séners, note J.-L. Pierre

résultats individuels des sociétés membres du groupe[1254]. En conséquence, elle ne peut pas s'effectuer directement par l'absence de sa prise en compte dans les résultats individuels des sociétés en cause. Dès lors, il convient, dans un premier temps, de déclarer cette aide selon les règles de droit commun dans les résultats individuels de chacune des deux sociétés et, dans un second temps, de la neutraliser pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe. La jurisprudence fiscale se refuse à reconnaître un intérêt du groupe, quand bien même celui-ci existerait fiscalement et économiquement.

b) Le critère de la nécessité

452- En matière de bénéfices non commerciaux, la charge déductible est, selon les dispositions de l'article 93 du CGI, une charge nécessitée par l'exercice de la profession. Toutefois, le législateur ne précise pas le contenu de cette notion. Le juge fiscal est donc intervenu pour pallier une telle carence en admettant la déductibilité de la dépense lorsque l'opération la générant n'est pas étrangère à l'exercice normal de la profession[1255]. Aussi, les dépenses engagées en vue de l'exécution d'un cautionnement sont déductibles lorsqu'il s'inscrit dans le cadre normal de l'exercice de l'activité professionnelle et qu'il ne fait pas courir un risque entreprenarial anormal[1256]. Il s'ensuit que le cautionnement souscrit par le professionnel et le risque encouru doivent être nécessaires à l'activité professionnelle. Au contraire, dans un arrêt du 27 février 1991[1257], est rejetée la qualification de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession pour des dépenses engagées par le paiement d'un expert-comptable des amendes fiscales en lieu et place de ses clients. En l'espèce, les dépenses résultaient d'un défaut d'organisation du cabinet auquel, bien que l'ayant constaté, il n'y avait pas remédié. Cette solution diverge de la position adoptée par le Conseil d'État en matière de bénéfices industriels et commerciaux. En effet, dans l'arrêt Philippe du 7 janvier 2000, il censure les juges du fond lesquels avaient refusé la déductibilité des condamnations pénales et des frais de procès au regard des risques pris dans la gestion de son entreprise excédant manifestement ceux qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation. Il estime que « *ne relèvent pas nécessairement d'une gestion anormale tous les actes ou opérations que l'exploitant décide de faire en n'ignorant pas qu'il expose ainsi l'entreprise au risque de devoir supporter certaines charges ou dépenses ; que c'est seulement si de telles opérations ont été décidées à des fins*

[1254] CE, 10 nov. 2010, n° 309148, *Sté Corbfi* : RJF 2011, n° 153 ; BDCF 2/11, n° 18, concl. E. Cortot-Boucher
[1255] CE, 14 févr. 1979, n° 10812 : RJF 1979, n° 220
[1256] CE, 21 déc. 1990, n° 70499, *Boyer de la Tour* : RJF 1991, n° 167 ; CE, 29 juin 2011, n° 320163, *Faure* : RJF 2011, n° 1044 ; BDCF 10/11, n° 114, concl. E. Cortot-Boucher
[1257] CE, 27 févr. 1991, n° 69971, *M. Guet* : Dr. fisc. 1992, n° 5, comm. 145, concl. O. Fouquet

étrangères aux intérêts de l'entreprise qu'elles peuvent être réputées relever d'une gestion anormale »[1258]. Ainsi apparaît un traitement inégal des dépenses illicites en fonction de la catégorie de bénéfices concernée. La catégorie des bénéfices non commerciaux apparaît plus vertueuse que la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Les pertes subies par une entreprise soumise au régime des bénéfices non commerciaux, en raison de détournement de fonds commis par un préposé ne correspondent pas à un risque lié à la profession, à la condition que les irrégularités commises puissent être décelées par des contrôles qu'il appartient au dirigeant d'exercer normalement en temps utile[1259]. Autrement dit, l'opération ne doit pas faire courir un risque excessif à l'entrepreneur individuel exerçant une activité non commerciale. Le juge fiscal assigne, dès lors, une limite à la liberté de gestion en soumettant l'entrepreneur individuel à un devoir de diligence dans la conduite de ses affaires.

2- La nature de l'acte anormal de gestion

453- La gestion commerciale normale se distingue de la décision de gestion. Aussi une décision de gestion peut être parfaitement correcte mais présenter un caractère anormal. Comme le souligne Monsieur le Professeur Daniel Gutmann, « *lorsqu'on parle de décision de gestion, on ne s'intéresse en réalité qu'à une décision ayant trait au principe ou aux modalités de la comptabilisation d'une opération donnée ; lorsqu'on parle d'acte de gestion, on entend plus largement les opérations ayant trait à la vie de l'entreprise, à son " management " : contracter à telles ou telles conditions, rémunérer les dirigeants de telle ou telle manière, etc.* »[1260]. L'acte anormal de gestion ne présente pas un caractère purement comptable mais touche toutes les opérations accomplies par l'entreprise. Par exemple, une opération de dissolution sans liquidation peut être qualifiée d'acte anormal de gestion faisant alors obstacle à la déductibilité du *mali* résultant de la confusion de patrimoine[1261]. La définition de l'acte anormal de gestion résulte de la combinaison des articles 38 et 209 du CGI. Le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui provenant des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles étrangères à une gestion commerciale normale, en raison de leur objet ou de leurs modalités.

454- Un acte anormal par ses modalités. L'acte de gestion est dit anormal par ses modalités « *lorsque la charge ou le manque à gagner constatés par l'entreprise sont excessivement élevés* » [1262]. Sont qualifiés

[1258] CE, 7 janv. 2000, n° 186108, *M. et Mme Philippe*, op. cit. : Est admise la déductibilité des sommes versées suite à la condamnation pénale pour recel de marchandises.
[1259] CE, 30 mai 1979, n° 10545 : RJF 1979, n° 419
[1260] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 631, p. 369
[1261] CE, 9 déc. 2009, n° 301410, *SARL Mag* : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 96, concl. J. Boucher
[1262] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, préc. cit., n° 643, p. 376

d'acte anormal de gestion les dépenses faites dans l'intérêt personnel d'un associé ou dirigeant de l'entreprise, qu'elle soit individuelle ou sociétaire, les avances sans intérêts, les abandons de créances ainsi que les loyers anormaux. Dans un arrêt du 27 juillet 2006, le Conseil d'État affirme que « *les avances sans intérêts accordées par une entreprise au profit d'un tiers ne relèvent pas, en règle générale, d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt ; que cette règle doit recevoir application même si le bénéficiaire de ces avances est une filiale, hormis le cas où la situation des deux sociétés serait telle que la société mère puisse être regardée comme ayant agi dans son propre intérêt en venant en aide à une filiale en difficulté* »[1263]. En conséquence, une avance sans intérêts est considérée comme un acte de gestion normale à la condition qu'il existe une contrepartie pour la société attribuant l'avance et que la situation de la bénéficiaire soit obérée. Cette contrepartie peut être d'ordre moral, telle que la sauvegarde du renom de la société mère[1264], d'ordre commercial ou financier, telle que la recherche de nouveaux débouchés[1265]. Dans ces hypothèses, la société mère agit dans son propre intérêt lorsqu'elle vient en aide à une filiale en difficulté. La renonciation aux intérêts financiers par une société cédante de droits sociaux ne constitue pas un acte anormal de gestion dès lors que, dans la conjoncture défavorable du secteur d'activité, le cessionnaire était le seul acquéreur possible et qu'il était de l'intérêt propre de la société cédante de garantir le recouvrement de sa créance en obtenant de son débiteur une inscription hypothécaire sur des immeubles en contrepartie de sa renonciation aux intérêts[1266]. La qualification d'acte anormal de gestion repose sur une appréciation quantitative consistant à comparer les modalités de la transaction en cause avec celle d'une transaction s'inscrivant dans un cadre de pleine concurrence. L'anormalité suppose alors que les prestations portées par l'échange ne soient pas équivalentes ou que la contrepartie normalement attendue n'existe pas, auquel cas est caractérisé un contrat à titre gratuit constitutif d'un acte anormal de gestion par ses modalités. Par exemple, le fait de fournir des prestations de services à un tiers sans les lui facturer et sans autre contrepartie constitue, de la part d'une société commerciale, un acte étranger à une gestion commerciale normale[1267]. Au contraire, lorsqu'une société a notamment pour clients des filiales dans lesquelles les participations minoritaires sont négligeables, il n'est pas anormal qu'elle pratique à l'égard de ces filiales une politique de prix préférentiels au point de renoncer à réaliser des bénéfices sur cette catégorie d'affaires. À cet effet, elle peut être conduite à ajuster les prix facturés aux filiales sur ses prix de revient réels, ceux-ci comprenant, d'une part, les frais et charges

[1263] CE, 27 juill. 2006, n° 274762, *Mme Marchal* : Dr. fisc. 2007, n° 17-18, comm. 467, concl. E. Glaser
[1264] CE, 11 avr. 2008, n° 284, *Sté Guy Dauphin Environnement* : Dr. sociétés 2008, n° 8, comm. 193, note J.-L. Pierre
[1265] CE, 30 mai 2007, n° 285575, *SA Peronnet* (1ère esp.) et n° 285573, *SARL Peronnet et a.* (2nde esp.), op. cit.
[1266] CE, 19 nov. 2008, n° 291041, *Sté Auteuil Investissement* : Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 605
[1267] CE, 24 févr. 1978, n° 2372 : Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1212, concl. Rivière

proportionnels qu'entraîne chaque opération, d'autre part, une quote-part des charges fixes de l'entreprise. À ce titre, la question s'est posée de savoir si la facturation à prix coûtant de prestations par une société à ses actionnaires constitue un acte anormal de gestion[1268]. La renonciation par la société à facturer une marge bénéficiaire sur les prestations effectuées au profit de ses actionnaires ne relève pas d'une gestion anormale car il est de l'intérêt de la société de réaliser, sans marge bénéficiaire, les prestations destinées à ses actionnaires. En l'espèce, la tarification était inhérente aux conditions d'exploitation de la société telles que définies dans le pacte social, conformément aux dispositions de l'article 1832 du Code civil. Le fait de renoncer à obtenir une contrepartie financière lors de la signature d'une concession de licences de marque ou de savoir-faire ne relève pas, en règle générale d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt[1269]. En l'espèce, la convention de concession avait permis à la société de percevoir de sa filiale des dividendes importants et de bénéficier d'un accroissement de valeur des actifs de cette dernière. Or la perception escomptée de dividendes importants et l'accroissement potentiel de la valeur de l'actif de la filiale ne constituent pas un mode normal de rémunération d'une concession de licence, alors même qu'elle aurait été prévue au contrat. Le fait, pour une entreprise, de céder des éléments de son actif immobilisé à un prix inférieur à leur valeur vénale ne relève pas, en règle générale, d'une gestion normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant un tel avantage, l'entreprise a agi dans son propre intérêt. Ainsi en est-il de la cession d'actions par l'actionnaire majoritaire aux autres actionnaires. La circonstance qu'un avantage octroyé à un coassocié trouverait sa contrepartie dans le développement d'une filiale commune, laquelle ne rencontre pas de difficultés, ne suffit pas à elle seule à caractériser la poursuite d'un intérêt propre par l'entreprise consentant cet avantage[1270]. Dès lors que l'opération ne présente aucun intérêt propre pour la société cédante, la cession consentie pour un prix inférieur à la valeur vénale des actions doit être qualifiée d'acte anormal de gestion. Il appert que la qualification d'acte anormal de gestion par ses modalités repose sur une prise en compte de l'intérêt de l'entreprise, recoupant, *in fine*, la notion d'acte anormal de gestion par son objet.

455- Un acte anormal par son objet. L'acte de gestion est dit anormal par l'objet « *lorsqu'il n'est pas justifié par l'intérêt de l'entreprise* »[1271]. Sont qualifiées d'actes anormaux de gestion les avances sans intérêt versées par une société mère à sa filiale dès lors que le contribuable ne prouve pas

[1268] CE, 25 nov. 2009, n° 307227, *Cie Rhénane de Raffinage*, op. cit.
[1269] CE, 26 sept. 2011, n° 328762, *SARL Holding Financière Séguy* : Dr. fisc. 2011, n° 46, comm. 587, note P. Fumenier ; RJF 2011, n° 1275
[1270] CE, 19 nov. 2008, n° 308449, *SARL Financière François Dufour* : Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 605
[1271] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, préc. cit., n° 644, p. 377

qu'il existe une contrepartie directe permettant à la filiale d'utiliser sans coût les ressources de sa trésorerie et que l'avance n'a aucun impact sur la diversification des débouchés de la filiale[1272]. Outre la nécessité d'une contrepartie directe pour le bénéficiaire, le Conseil d'État exige que l'avantage retiré par la société mère soit direct. En effet, dans l'arrêt du 6 mars 2006, il affirme que « *le versement d'une entreprise de cotisations à une association ne relève d'une gestion commerciale normale que s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt ; qu'il en va ainsi notamment lorsque les avantages consentis peuvent être regardés comme la contrepartie des avantages que l'entreprise retire elle-même directement de son adhésion à une association ou à un groupement et du respect des conditions auxquelles l'appartenance à ce groupe est subordonnée* »[1273]. La jurisprudence retient une conception restrictive de la normalité de l'aide et réduit le domaine de la qualification de charge déductible. L'intérêt de l'entreprise en tant que critère de qualification de la notion prétorienne d'acte anormal de gestion trouve un écho dans les dispositions des articles 39, 5 et 39, 7, 1° du CGI. Cependant, le critère de l'intérêt de l'entreprise présente en lui-même une faiblesse en ce qu'il constitue un standard. En outre, la jurisprudence se réfère parfois au critère du risque manifestement excessif pour pallier l'insuffisance du critère de l'intérêt de l'entreprise.

456- Un acte présentant un risque manifestement excessif. Le critère du risque manifestement excessif trouve à s'appliquer lorsque l'intérêt de la société n'est pas méconnu par l'acte de gestion accompli mais se révèle insuffisant à évaluer la normalité de l'acte de gestion. Il conduit à considérer un acte de gestion comme anormal, alors même que l'entreprise trouve un intérêt à l'accomplissement de cet acte. Par exemple, l'avance de trésorerie consentie par une société à une autre société membre du groupe en difficulté avec laquelle elle n'entretient aucune relation commerciale ne relève pas d'une gestion commerciale normale dès lors que cette avance, même assortie du versement d'intérêts, est d'un montant manifestement hors de proportion avec la solvabilité du bénéficiaire[1274]. L'intérêt de l'entreprise est méconnu si, compte tenu des circonstances dans lesquelles il intervient et l'objet qu'il poursuit, un placement financier excède manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut, eu égard aux informations dont il dispose, être conduit à prendre, dans une situation normale, pour améliorer les résultats de son entreprise[1275]. En conséquence, la disproportion entre le montant du placement financier et le

[1272] CE, 23 mai 1990, n° 62274, *Sté Colibri-France* : Dr. fisc. 1990, n°28, comm. 1365 ; CE, 23 mai 1990, n° 61060 : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1366, concl. P.-F. Racine ; CE, 16 juin 2004, n° 235647, *SA Imprimerie Borel* : Les Nouvelles fiscales 2005, act. 936 ; CE, 21 déc. 2007, n° 288099, *SA de production et d'approvisionnement du plateau central « Rouergue-Auvergne-Gévaudan-Tarnais »* : Dr. fisc. 2008, n° 15, comm. 254

[1273] CE, 6 mars 2006, n° 281034, *SA Disvalor* : LPA 2006, n°136, p. 13, note A. Lefeuvre.

[1274] CE, 22 janv. 2010, n° 313868, *Sté d'acquisitions immobilières* : Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 230, concl. N. Escaut, note D. Bocquet et C. Cassan ; CE, 16 nov. 2011, n° 326913, *Sté Fralsen Holding* : RJF 2012, n° 799

[1275] CE, 27 avr. 2011, *Sté Legeps* : Dr. fisc. 2011, n° 25, comm. 399, concl. L. Olléon, note O. Fouquet ; RJF 2011, n° 783 ; BDCF 7/11, n° 81, concl. L. Olléon

chiffre d'affaires de la société ne saurait établir, par elle-même, le risque manifestement excessif. Pour apprécier le risque pris, le juge se réfère à la situation normale dans laquelle se trouve le chef d'entreprise disposant de toutes les informations utiles à sa prise de décision. La carence manifeste du contrôle interne est un critère pertinent de qualification en acte anormal de gestion des détournements de fonds commis par des salariés. Dès lors que les agissements des salariés n'ont pu être ignorés du dirigeant d'entreprise, les détournements ne sauraient être regardés comme réalisés à son insu et ne peuvent dès lors être qualifiés de charges déductibles[1276]. Il apparaît que le critère du « *risque excessif* » introduit une dimension subjective dans l'appréciation de la normalité de l'acte de gestion. Tant l'administration fiscale que le juge sont conduits à émettre un jugement de valeur sur la prise de risque engendrée par les décisions du chef d'entreprise. Or, en vertu du principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises, ils ne sauraient imposer aux chefs d'entreprise une conduite à tenir, notamment en matière de placements financiers. Donner un champ d'application large au critère du risque serait inopportun[1277] et critiquable[1278]. Le juge fiscal met à la charge du dirigeant d'entreprise une obligation de se renseigner et de diligence dans la gestion de son entreprise en matière de placements financiers et d'abandons de créances. L'administration fiscale disposerait alors de la faculté de se prononcer sur le respect d'une telle obligation en intervenant aux côtés des organes de contrôle interne et externe de la gestion et se verrait accorder un rôle de censeur de la gestion juridique, comptable, financière et sociale de l'entreprise. Dès lors que l'acte de gestion ne heurte pas directement les prescriptions de la loi fiscale, est-il dans sa fonction d'opérer un contrôle des choix d'opportunité pris par le dirigeant ? Face à de telles incertitudes, le Conseil d'État pose un « mode d'emploi » du critère du risque excessif dans son avis du 24 mai 2011[1279]. Une opération accomplie conformément à l'objet social de l'entreprise mais se traduisant par des pertes importantes constituent des « *accidents d'exploitation que le juge fiscal se défend de sanctionner* »[1280]. Le juge fiscal admet l'existence d'un risque dans la gestion d'une entreprise. Cependant, par un *minimum* de diligence, l'aléa peut être maîtrisé. Il s'agit alors de « *déterminer si, à la date de l'acte, existe un espoir de contrepartie suffisante susceptible de le faire considérer*

[1276] CE, 5 oct. 2007, n° 291049, *Sté Alcatel CIT* : Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 165, concl. N. Escaut, note A. de Bissy ; CE, 6 juin 2008, n° 285629, *SA Gustave Muller* : Dr. fisc. 2008, n° 39, comm. 507, concl. L. Olléon, note P. Fumenier
[1277] L. Olléon, concl. sous CE, 27 avr. 2011, *Sté Legeps*, Dr. fisc. 2011, n° 25, comm. 399, note O. Fouquet ; RJF 2011, n° 783 ; BDCF 7/11, n° 81, concl. L. Olléon : « *La première est qu'il est un peu facile de juger a posteriori de la réussite d'un projet d'investissement ou de placement. La seconde est que ce n'est pas le rôle de l'Administration de s'ériger en censeur des choix de gestion des dirigeants tant qu'ils ont, en première analyse, été effectués dans l'intérêt de l'entreprise* ».
[1278] A. de Bissy, note sous CE, 5 oct. 2007, n° 291049, *Sté Alcatel CIT*, Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 165, concl. N. Escaut ; Y. Rutschmann et J. Gayral, *Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise ou simple garde-fou ?*, Dr. fisc. 2012, n° 45, 500 – *contra* J. Turot, *L'entrepreneur, le risque et le fisc. La notion d'acte qui, sans être étranger à l'intérêt de l'entreprise, lui fait courir un risque excessif*, RJF 1990, chron. pp. 735 à 738, spéc. p. 737
[1279] CE, avis, 24 mai 2011, n° 385088, n° 1. c) : RJF 2012, n° 800
[1280] Ibid

comme étant pris dans l'intérêt de l'exploitation »[1281]. Le critère du risque apparaîtrait « *comme une clause de réserve utile quand les circonstances de l'espèce l'exigent* »[1282]. Cependant, l'appréciation du risque suscite des difficultés. Au regard de quels standards le dirigeant d'entreprise prend-il des risques dépassant inéluctablement ceux liés à la vie des affaires ? En droit des sociétés, une gestion devient anormale et, par là même, doit être sanctionnée lorsque le comportement du dirigeant est fautif. En d'autres termes, convient-il de transposer, en droit fiscal, le concept juridique de « *gestion fautive* » ? En matière de bénéfices non commerciaux, le juge fiscal apprécie le risque au regard des usages de la profession[1283]. Le risque pris doit-il, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, être apprécié au regard des usages de la profession ? Dans l'hypothèse d'une réponse affirmative, *quid* de la profession ? Le risque ne saurait être apprécié de manière identique en présence d'une entreprise individuelle ou d'une entreprise sociétaire, en fonction de la dimension familiale ou capitalistique de l'entreprise. Le bénéfice non commercial ne tient pas compte des dépenses se rattachant à une gestion fautive et anormale de la profession. Le refus de la déductibilité de la perte résultant des détournements de fonds réalisés par un salarié vise à sanctionner la carence manifeste du contrôle interne commise par le dirigeant d'entreprise. *A contrario*, dès lors que le détournement a été commis à l'insu du dirigeant et que celui-ci a fait montre de prudence et de diligence, la perte générée sera déductible de son résultat imposable. Cette jurisprudence rejoint celle rendue en matière d'impôt sur les sociétés. Cependant, autant il convient d'approuver l'obligation de diligence mise à la charge des sociétés, autant il est critiquable d'imposer une telle obligation à un entrepreneur individuel exerçant une professionnelle libérale. En effet, imposer une obligation de contrôle et de diligence revient à imposer des obligations similaires à des entreprises de type familial, de subsistance et à des entreprises de type capitalistique. L'assimilation serait justifiée si le juge fiscal modulait la nature de l'obligation de diligence, obligation de moyen simple dans l'hypothèse d'une entreprise individuelle ou familiale et obligation de moyen renforcée dans celle d'une entreprise sociétaire capitaliste.

457- La qualification d'acte anormal de gestion comme critère négatif de la qualification de charge déductible présente de nombreuses incertitudes dans la mesure où elle repose sur des critères subjectifs et s'avère d'une portée limitée. Seul l'impôt sur les sociétés semble actuellement concerné en raison du rapprochement entre les catégories des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux. En outre, la taxe sur la valeur ajoutée se montre

[1281] C. Raquin, *L'évaluation du risque pris par les entreprises conduit-elle l'administration à s'immiscer dans leur gestion ?*, RJF 2011, chron. pp. 699 à 704, spéc. p. 700
[1282] J. Burguburu, *Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ?*, RJF 2008, chron. pp. 331 à 336, spéc. p. 335
[1283] CE, 20 déc. 1978, n° 8233 : Dr. fisc. 1979, n° 369, comm. 1823, concl. Fabre

insensible à cette théorie même si certaines dispositions ne sont pas sans rappeler l'acte anormal par ses modalités.

B. Le régime de déductibilité en matière d'imposition de la dépense

458- L'autonomie entre les règles de déduction des charges pour le calcul du bénéfice imposable et les règles de déduction se justifient par l'absence de préjudice pour l'administration fiscale. La théorie de l'acte anormal de gestion n'est pas en tant que telle applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Deux conséquences doivent en être tirées. D'une part, la taxe sur la valeur ajoutée frappe un prix réellement versé, c'est-à-dire une valeur subjective. D'autre part, la taxe sur la valeur ajoutée déductible est la taxe sur la valeur ajoutée réellement facturée, peu importe le caractère anormalement élevé du prix. Si la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt objectif, toute appréciation subjective n'est pas exclue. En effet, la limite de la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée réside dans l'affectation à l'activité. Ce critère est, en réalité, proche de celui de la normalité. En conséquence, la taxe sur la valeur ajoutée déductible est la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux dépenses réellement engagées (**1**) et affectées à une opération imposable (**2**).

1- Une dépense réellement engagée

459- L'article 220 de la directive TVA dispose que « 1. *Tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers* ». La sanction des factures incomplètes ou irrégulières réside dans le refus d'exercer le droit à déduction afférent aux dépenses correspondantes. Néanmoins, toute régularisation n'est pas exclue[1284]. Dès lors que la taxe sur la valeur ajoutée est due, en vertu de l'article 283-3 du CGI reprenant les termes de l'article 203 de ladite directive, par celui la faisant figurer sur une facture, en raison de cette seule facturation, le montant de la taxe sur la valeur ajoutée perçue n'est pas affecté par la circonstance que le prix facturé en contrepartie d'une prestation serait trop élevé au regard d'une gestion normale[1285], seule important la réalité de la prestation et de la dette.

460- Le droit à déduction est exclu dans l'hypothèse d'une facture fictive. Le Conseil d'État estime que « *dans le cas où l'auteur de la facture était régulièrement inscrit au registre du commerce et des sociétés*

[1284] Y. Sérandour, *TVA et irrégularités de forme au sein de l'UE : illustrations récentes*, Dr. fisc. 2013, n° 41, 464
[1285] CE, 2 avr. 2003, n° 233375, *Sté d'exploitation de l'Hôtel des bains* : RJF 2003, n° 704 ; BDCF 2003, n° 78, concl. P. Collin ; CE, 27 avr. 2011, n° 319472, *Ferrand* : Dr. fisc. 2011, n° 26, comm. 403 ; RJF 2011, n° 806 ; chron. p. 669, C. Raquin ; BDCF 2011, n° 84, concl. L. Olléon

et assujetti à la TVA, il appartient à l'administration, si elle entend refuser à celui qui a reçu la facture le droit de déduire la taxe qui y était mentionnée, d'établir qu'il s'agissait d'une facture fictive ou de complaisance ; que si l'administration apporte des éléments suffisants permettant de penser que la facture ne correspond pas à une opération réelle, il appartient alors au contribuable d'apporter toutes justifications utiles sur la réalité de cette opération »[1286]. Par exemple, l'administration fiscale établit le caractère fictif des opérations en démontrant que l'auteur de la facture n'a pas d'activité réelle et que les factures émises sont utilisées soit pour justifier des prestations réellement effectuées par une personne autre, soit en vue de permettre la déduction de charges fictives[1287]. La preuve de la réalité des prestations immatérielles est plus délicate car elle dépend de leur impact sur le chiffre d'affaires ou le bénéfice, c'est-à-dire de leurs effets positifs pour l'entreprise[1288]. La condition tenant à l'exécution effective de la prestation facturée découle des dispositions combinées des articles 272-2 et 283-4 du CGI. Les prestations doivent être réellement acquises par l'entreprise et ne doivent pas revêtir un caractère fictif à l'égard de celle-ci. Cette condition s'applique également lorsque la prestation a été rendue à une personne autre que l'entreprise destinataire de la facture[1289]. Lorsque la taxe sur la valeur ajoutée grève le prix de la prestation fictive, il est impossible de considérer que cette taxe a grevé les éléments du prix d'une opération imposable. La jurisprudence établit une distinction entre la taxe sur la valeur ajoutée facturée à raison d'une prestation non effectivement rendue ou fictive ne pouvant être déduite et la taxe sur la valeur ajoutée facturée à raison d'une prestation réelle mais facturée à un prix anormalement élevé mais déductible. Si la taxe sur la valeur ajoutée grevant une opération dont le prix est anormalement élevé est déductible, tel n'est pas le cas de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux cessions de biens sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix.

461- L'article 206-IV, 3° du CGI exclut en effet du coefficient d'admission les biens cédés « *sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix, notamment à titre de commissions, salaires, gratifications, bonifications, cadeaux, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit de biens de très faible valeur* ». Ce texte sanctionne la cession de biens sans rémunération ou moyennant une contrepartie anormalement basse. Dans sa philosophie, il se rapproche de l'acte anormal de gestion tel qu'entendu en matière d'imposition des bénéfices et plus

[1286] CE, 13 janv. 2006, n° 267684, *SA Tiffon* : Dr. fisc. 2006, n° 20, comm. 397 ; CE, 21 oct. 2011, n° 323656, *Sté Mijomo* : RJF 2011, n° 218 ; CE, 16 avr. 2010, n° 316816, *SARL Green* : Dr. fisc. 2010, n° 37, comm. 477, concl. L. Olléon, note Y. Sérandour
[1287] CE, 18 sept. 1998, n° 149341, *SARL Diva* : Dr. fisc. 1999, n° 5, comm. 85, concl. G. Goulard
[1288] CE, 21 mai 2007, n° 284719, *Sté Sylvain Joyeux*, op. cit. ; CE, 6 oct. 2008, n° 283014, *SCOP Union technique du bâtiment* : Dr. fisc. 2009, n° 8, comm. 205, note M. Guichard et R. Grau : RJF 2008, n° 1315 ; CE, 19 déc. 2008, n° 286913, *SA SMSL Briens Lamoureux* : RJF 2009, n° 207 ; CE, 2 juin 2010, n° 309575, *Sté Clarins BV* : Dr. fisc. 2010, n° 27, comm. 411
[1289] CE, 23 avr. 1980, n° 11815 : RJF 1980, n° 486

particulièrement de l'acte anormal par ses modalités. Le Conseil d'État se prononce en ce sens dans l'arrêt SA Daunat du 6 octobre 2004 lorsqu'il affirme que les dispositions de l'ancien article 238 de l'annexe II au CGI « *ont pour objet d'exclure de la déduction de la taxe qui a grevé des biens dont la cession a été consentie par l'assujetti dans l'intérêt de son exploitation, mais sans la contrepartie directe d'une rémunération notable* »[1290]. En l'espèce, la question était de savoir si la taxe sur la valeur ajoutée afférente à des bons d'achat remis à ses revendeurs par la société à titre de gratification est déductible. Le juge fiscal rejette toute déductibilité car « *bien que les gratifications réalisées par elle à ses clients fussent calculées en fonction du chiffre d'affaires réalisé avec chacun d'eux, ceux-ci ne pouvaient être regardés comme lui ayant fourni la contrepartie de prestations de services constitutives d'une rémunération* »[1291]. Toutefois, il admet la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée en précisant la qualification juridique des biens visés par l'ancien article 238, 1° du CGI lequel ne concerne que les biens meubles corporels. Or les bons d'achats ne constituent que de simples documents comportant de la part de leur émetteur la reconnaissance à leur profit d'un avoir dans ses comptes à valoir sur le prix d'un bien ou d'un service dans son catalogue et dont ce porteur viendrait à lui commander la livraison ou l'exécution. En conséquence, la taxe sur la valeur ajoutée grevant les bons d'achat acquis par le fournisseur auprès de l'émetteur du bon d'achat est déductible. Il est néanmoins possible de contourner les dispositions de l'article 206-IV, 3° du CGI en procédant à des mises en dépôt[1292] puisque la remise de la chose à charge par le fournisseur de la restituer après son usage est exclu du dispositif. Sont seules visées les opérations emportant le transfert de la propriété du bien moyennant une contrepartie dérisoire ou inexistante. Toutefois, la taxe sur la valeur ajoutée due sur la prestation à soi-même nécessaire à la réalisation n'est pas déductible.

2- Une dépense affectée à une opération imposable

462- L'article 271 du CGI pose le principe général du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. La taxe sur la valeur ajoutée supportée par les assujettis est déductible dans la mesure où leurs dépenses sont utilisées pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction. La notion de « lien direct et immédiat » entre les dépenses et l'opération d'aval trouve son origine dans l'arrêt BLP Group[1293]. La Cour de justice pose que, pour ouvrir droit à déduction, les biens ou services doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées, le but ultime poursuivi par

[1290] CE, 6 oct. 2004, n° 250715, *SA Daunat* : Dr. fisc. 2005, n° 18-19, comm. 401, concl. S. Verclytte
[1291] Ibid
[1292] M.-D. Hagelsteen, *Taxe sur la valeur ajoutée. Dépenses de publicité*, RJF 1977, chron. pp. 275-276 ; Y. Sérandour, *L'échange biens contre publicité confronté à la TVA*, JCP E 1998, n° 48, p. 1872
[1293] CJCE, 6 avr. 2005, aff. C-4/95, *BLP Group*, pt 19 : RJF 1995, n° 804 ; concl. C. Otto Lenz, p. 408

l'assujetti étant indifférent[1294]. Par l'arrêt Midland Bank[1295], le juge européen précise la portée du critère du lien direct et immédiat et pose une exception à un tel critère autorisant la déduction des dépenses engagées. Elle admet le droit à déduction lorsque les coûts des services font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, constitutifs du prix des produits de l'entreprise. De tels services entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité de l'assujetti. La taxe sur la valeur ajoutée ne sera en conséquence déductible que si la dépense présente un lien direct et immédiat avec l'opération d'aval (**a**) ou, à titre subsidiaire, si la dépense est comprise dans les frais généraux (**b**).

a) Le critère principal du lien direct et immédiat

463- Pour que la taxe sur la valeur ajoutée soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent présenter un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fasse partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction. En d'autres termes, la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée n'est possible que si la dépense est en lien direct et immédiat avec l'activité économique de l'assujetti, peu important l'exercice effectif de celle-ci[1296] ou qu'elle ait été abandonnée[1297]. Au contraire, toute dépense engagée dans le cadre d'une activité patrimoniale exclut le droit à déduction. Cette distinction revêt une acuité particulière en présence d'une holding mixte. Le critère du lien direct et immédiat permet de tracer une ligne de partage entre les cessions de titres et les investissements en capital. Le droit à déduction s'ouvre à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont pour les prestations réalisées dans le cadre d'opérations financières si le capital acquis par ces dernières opérations a été affecté aux activités économiques de l'intéressé. Les frais engendrés dans le cadre d'une cession de titres de participation doivent trouver leur cause exclusive dans l'activité économique des activités taxables. En effet, dans l'arrêt Investrand, la Cour de justice de l'Union européenne estime que « *les coûts de services de conseil auxquels un assujetti a eu recours aux fins de la détermination du montant d'une créance faisant partie du patrimoine de son entreprise et liés à une vente d'actions antérieures à son assujettissement à la TVA ne*

[1294] CJCE, 22 févr. 2001, aff. C-408/98, *Abbey National*, pt 25 : RJF 2001, n° 894 ; BDCF 2001, n° 77, concl. F. G. Jacobs
[1295] CJCE, 8 juin 2000, aff. C-98/98, *Midland Bank* : RJF 2000, n° 1187 ; CJCE, 22 févr. 2001, aff. C-408/98, *Abbey National*, pt 28, op. cit.
[1296] CJCE, 14 févr. 1985, aff. C-268/83, *DA Rompleman-Van Deelen* : Rec. CJCE 1985, I, p. 655
[1297] CJCE, 29 févr. 1996, aff. C-110/94, *INZO* : Dr. fisc. 1996, n° 43, comm. 1303 ; RJF 1996, n° 690 ; CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-137/02, *Faxworld* : Dr. fisc. 2004, n° 27, comm. 603, note Y. Sérandour ; RJF 2004, n° 831

présentant pas, à défaut d'éléments de nature à établir que lesdits services trouvent leur cause exclusive dans l'activité économique, au sens de ladite directive, exercée par l'assujetti, un lien direct et immédiat avec cette activité et n'ouvrent, par conséquent, pas droit à déduction de la TVA qui les a grevés »[1298]. Il en résulte que la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les dépenses liées à l'émission d'actions ne saurait ouvrir droit à déduction que si le capital acquis est affecté aux activités économiques de l'intéressé. Dans l'arrêt SA Entreprise Franque[1299], le Conseil d'État interprète de manière restrictive la notion de lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique en estimant que les frais de garantie de passif liés à la cession ne constituent pas des frais de cession de titres. Le rejet de la déductibilité des frais liés à une clause de garantie de passif stipulée dans une cession de titres de participation est critiquable[1300]. Deux principaux arguments peuvent être élevés contre une telle solution. En premier lieu, la Cour de justice admet la déductibilité des dépenses obligatoires car celles-ci ne doivent pas se traduire par un surcoût de taxe sur la valeur ajoutée. En second lieu, la cession de titres constitue une cessation d'activités lorsqu'elle se traduit par le retrait de l'associé cédé. Or le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur les dépenses effectuées en vue de la cessation de l'activité demeure acquis, nonobstant l'absence de toute réalisation d'opérations taxées en aval. De telles dépenses sont qualifiées de frais généraux afférents à l'exploitation de l'activité. Or sont qualifiés de frais généraux les coûts des prestations acquises par une société dans le cadre d'une augmentation de capital[1301] et les dépenses liées aux prestations d'intermédiaire et de conseil effectuées à l'occasion de la cession des titres détenus dans le cadre de la restructuration du groupe. Il résulte de cette jurisprudence que s'il n'existe pas de lien direct et immédiat avec une opération économique d'aval, doit être recherchée l'existence d'un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique. Il convient alors de recourir à la notion de frais généraux ayant cours en matière d'imposition des bénéfices.

b) Le critère subsidiaire des frais généraux

464- En l'absence d'un tel lien, un assujetti est fondé à déduire l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque les dépenses liées à l'acquisition des biens ou services font partie des frais généraux et sont, en tant que telles, des éléments constitutifs du prix des biens produits ou des

[1298] CJCE, 8 févr. 2007, aff. C-435/05, *Investrand* : Dr. fisc. 2007, n° 29, comm. 759 – V. sur ce point : D. Villemot et E. Sarfati, *La TVA sur les frais liés à une cession de titres est-elle déductible ? – Arrêt CJCE du 8 février 2007, aff. C-435/5, Investrand*, Dr. fisc. 2007, n° 29, 753
[1299] CE, 13 juill. 2012, n° 345204, *SA Entreprises Franque* : Dr. fisc. 2012, n° 37, comm. 435, concl. B. Bohnert, note Y. Sérandour
[1300] Y. Sérandour, note sous CE, 13 juill. 2012, n° 345204, *SA Entreprises Franque*, Dr. fisc. 2012, n° 37, comm. 435, concl. B. Bohnert
[1301] CJCE, 26 mai 2005, aff. C-465/03, *Kretztechnik* : Dr. fisc. 2005, n° 44, comm. 720; RJF 2005, n° 982

services fournis par cet assujetti[1302]. Encore faut-il que ces frais généraux soient affectés à des opérations taxées[1303]. Lorsqu'une holding assujettie envisage de céder tout ou partie des titres de participation détenus dans une filiale et expose à cette fin des dépenses en vue de préparer cette cession, elle est en droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé ces dépenses, réputées faire partie de ses frais généraux et se rattacher aux éléments constitutifs du prix des opérations relevant de cette activité économique, y compris lorsque l'opération de cession ne se réalise pas[1304]. Les frais de préparation de la cession de titres de participation sont réputés faire partie des frais généraux s'ils ne sont pas inclus dans le prix et se rattachent au prix des opérations futures. Il convient alors de distinguer la cession de titres cotés de celle de titres non cotés. En effet, dans la première hypothèse, les frais de cession ne sont pas compris dans le prix stipulé dans la mesure où la cession s'opère selon la valeur de cotation sur un marché réglementé. Or, depuis la tranposition de la directive sur les marchés d'instruments financiers[1305] par l'ordonnance du 12 avril 2007[1306], les transactions relatives à des instruments financiers admis aux négociations sur un marché réglementé peuvent être réalisées en dehors de ce marché. La nouvelle organisation des marchés ouvre la possibilité d'une réelle négociation du prix de cession de titres de participation. Se pose alors la question de l'incorporation ou non des frais de préparation d'une cession dans le prix acquitté. Dans l'arrêt Thierry, le Conseil d'État distingue entre les dépenses inhérentes à la cession elle-même et les dépenses exposées en vue de la préparation de la cession[1307]. Une telle distinction a cours en matière de plus-values. S'agissant de la première catégorie de dépenses, les frais d'intermédiation bancaire ou de courtage présentent, en règle générale, un lien direct et immédiat avec la cession et ne peuvent donc ouvrir droit à déduction. Néanmoins, l'assujetti peut déduire de telles dépenses si, compte tenu de la nature des titres cédés ou par tous éléments probants tels qu'une comptabilité analytique, il établit que ces dépenses n'ont pas été incorporées au prix de cession et sont réputées faire partie des frais généraux. S'agissant des dépenses exposées en vue de la préparation de la cession, les frais d'expertise, d'étude ou de conseil sur l'opportunité de l'opération, il est fait application d'une présomption de déductibilité de la taxe d'amont à la condition que le contribuable puisse en justifier. Si la cession ne se réalise pas, la présomption de rattachement aux frais généraux joue pleinement. Si la cession se réalise, la présomption de

[1302] CJCE, 29 oct. 2009, aff. C-29/08, *AB SKF* : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 578, note Ph. Tournès ; CE, 23 déc. 2010, n° 307698, *Sté Pfizer Holding France* : RJF 2011, n° 301 – V. sur ce point : V. Daumat, *Déductibilité de la TVA grevant des prestations liées à la cession de titres par une société holding : le Conseil d'État précise les règles du jeu*, RJF 2011, chron ; pp. 235 à 239 ; Y. Sérandour, *La déductibilité de la TVA sur les frais de cession de titres de participation*, Dr. fisc. 2011, n° 6, 202

[1303] CJCE, 13 mars 2008, aff. C-437/06, *Securenta* : Dr. fisc. 2008, n° 12, act. 92 ; RJF 2008, n° 764

[1304] CE, 24 juin 2013, n° 350588, *Sté L'Air Liquide*, op. cit.

[1305] D. 2004/39/CE concernant les marchés d'instruments financiers

[1306] Ord. N° 2007-544 du 12 avril 2007 relative aux marchés d'instruments financiers : JORF 2007, n° 87, p. 6749

[1307] CE, 23 déc. 2010, n° 324181, *SA Michel Thierry* : RJF 2011, n° 302

rattachement étant simple, l'administration fiscale peut la renverser dans deux hypothèses. L'administration fiscale peut, en effet, remettre en cause la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle établit que l'opération a revêtu un caractère patrimonial dès lors que le produit de cette cession a été distribué ou que les dépenses ont été incorporées dans le prix de cession des titres. La distribution du produit de cession traduit alors le caractère patrimonial de l'opération de cession, les modalités de distribution étant, à cet égard, indifférentes. L'incorporation fait obstacle à ce que les dépenses engagées soient regardées comme des frais généraux. La question à se poser pour admettre la déductibilité des frais généraux est la suivante : les frais ont-ils été répercutés sur le cessionnaire ? En cas de réponse négative, il convient de vérifier si le produit de cession a été distribué. Si tel est le cas, la taxe sur la valeur ajoutée sur les frais préparatoires n'est pas déductible alors que celle grevant les frais de transaction est déductible sans condition de non-distribution. La condition de non-distribution est critiquable. Comme le constate Madame le Professeur Yolande Sérandour, « *si la notion de frais préparatoires justifie la déduction de la TVA sur les frais de préparation d'une cession de titres non-aboutie, pourquoi oublier cette notion en cas de succès du projet de cession et de distribution de son résultat ?* »[1308]. En effet, dans le second cas, la qualification de frais généraux dépend d'une sous-distinction tenant au sort du bénéfice retiré de la cession. Or une telle distinction entre les prestations heurte les principes de neutralité et d'égalité de traitement.

Section 2- La pluralité des qualifications fiscales applicables à un même fait

465- La logique propre de sa chaque imposition a pour conséquence de ne pas fournir une qualification tangible valable pour l'ensemble des impositions. Les indemnités en fournissent un exemple topique (**§1**). En outre, la répartition du contentieux fiscal s'opère entre la Cour de cassation connaissant des impôts indirects, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée, et le Conseil d'État compétent pour les litiges ayant trait à la fiscalité directe et à la taxe sur la valeur ajoutée. La dualité de juridiction fiscale peut conduire à des divergences jurisprudentielles (**§2**).

§1- La qualification fiscale des indemnités

466- L'indemnité est une notion juridique polysémique. En une première acception, elle peut se définir comme « *la somme destinée à dédommager une victime, à réparer le préjudice qu'elle a subi par attribution d'une valeur équivalente qui apparaît tout à la fois comme la réparation d'un dommage et la sanction*

[1308] Y. Sérandour, *Droit à déduction. Conditions de fond et de temps*, Jurisclasseur, Fasc. 2025-21, n° 177

d'une responsabilité »[1309]. Elle est alors synonyme de dommages-intérêts. En une seconde acception, l'indemnité vise d'une manière générale « *la somme d'argent, destinée à compenser toute espèce de dommage* »[1310], telle que l'indemnité de clientèle ou l'indemnité d'éviction. Ainsi apparaissent les deux natures de l'indemnité : une nature réparatrice et une nature compensatrice. À cette dualité de nature s'ajoute la complexité du droit fiscal. L'exercice fiscal de qualification d'une indemnité dévoile « *les méandres de la logique fiscale* »[1311]. En effet, la nature fiscale d'une indemnité varie en fonction de l'imposition, chacune ayant une logique propre. Alors que l'imposition des bénéfices retient une logique globalisante (**A**), la taxe sur la valeur ajoutée procède par une démarche analytique (**B**).

A. La qualification globalisante de l'indemnité en matière d'imposition des bénéfices

467- Le critère d'imposition de l'indemnité. Nonobstant la dénomination de dommages-intérêts, le juge fiscal recherche si l'indemnité vise à compenser une perte de recettes commerciales[1312]. L'attraction des indemnités dans l'assiette du bénéfice repose sur la théorie du bilan. Défini comme un enrichissement, le bénéfice inclut les indemnités. Le Conseil d'État pose en principe que les indemnités versées à un contribuable pour réparer une diminution de ses valeurs d'actif, une dépense qu'il a exposée ou une perte de recettes, dès lors que leur versement a été effectué non pour concourir à l'équilibre d'exploitation mais en vertu d'une obligation, légale ou conventionnelle, de réparation incombant à la partie versante constituent des recettes concourant à la formation du bénéfice imposable. Toutes les sommes acquises par un contribuable seront imposables dès lors qu'elles ont un lien direct avec l'activité professionnelle. La notion de lien direct permet de rattacher un bénéfice à une activité professionnelle du contribuable et d'appréhender ce bénéfice sous forme de revenu professionnel[1313]. Outre le lien avec l'activité professionnelle, l'indemnité doit être versée en lien avec la charge qu'elle représente pour la partie versante. Les indemnités ne sont imposables que si la perte ou la charge qu'elles ont pour objet de compenser revêt elle-même la nature d'une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable. Par exemple, le versement d'une indemnité, sur le fondement d'une convention d'intégration fiscale, ayant pour objet de compenser le supplément d'imposition que

[1309] G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Indemnité
[1310] Ibid
[1311] M. Cozian, *Les méandres de la logique fiscale ou comment jongler avec la fiscalité des indemnités ?*, Dr. fisc. 2001, n° 17, 100098
[1312] CE, 28 juill. 2000, n° 194153, *M. Xatruch* : Dr. fisc. 2001, n° 8, comm. 149 ; CE, 7 mai 2014, n° 359781, *M. et Mme Challancin* : Dr. fisc. 2014, n° 31-35, comm. 473, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note A. Bonnet
[1313] E. Cruvelier, *Les indemnités en droit fiscal*, op. cit., n° 181, p. 99

la filiale supportera après sa sortie du groupe en raison de l'impossibilité de reporter sur ses propres bénéfices les déficits dégagés par son activité pendant sa période d'appartenance au groupe et demeurant acquis à celui-ci, n'a pas la nature d'une recette imposable dans la mesure où elle compense un supplément d'impôt sur les sociétés lequel n'est pas une charge déductible pour la détermination du résultat[1314].

468- Le régime fiscal de l'indemnité. Définir l'indemnité comme une compensation d'un revenu conduit le droit fiscal à globaliser la notion d'indemnité et combine la théorie du bilan et le principe de subrogation[1315]. En droit privé, la notion d'indemnité apparaît comme de nature à remplacer un élément du patrimoine du contribuable. Le régime fiscal de l'indemnité est fonction de la nature du bien. Si l'indemnité compense un préjudice affectant l'actif circulant, elle devient imposable dans les conditions de droit commun, comme si le stock avait été vendu. Au contraire, si l'indemnité compense la perte d'un élément de l'actif immobilisé, elle sera soumise au régime des plus-values professionnelles. Aussi, toute indemnité venant compenser la perte d'un élément du fonds de commerce est soumise au régime des plus ou moins-values à long terme[1316]. Une difficulté particulière se présente lorsque l'indemnité est versée en contrepartie de la résiliation d'un contrat de concession exclusive. La détermination du régime de l'indemnité suppose de qualifier le contrat en élément incorporel de l'actif immobilisé[1317]. L'indemnité de résiliation compensant la perte d'un droit n'ayant pas la nature d'un élément de l'actif immobilisé constitue une recette d'exploitation[1318].

469- Les difficultés suscitées par l'indemnité d'éviction. La nature fiscale de l'indemnité d'éviction suscite certaines difficultés. La question se pose de savoir si l'indemnité d'éviction constitue une dépense déductible au sens de l'article 13 du CGI. L'indemnité d'éviction versée en cas de non-renouvellement du bail au locataire commerçant, en application de la législation relative aux baux commerciaux, n'entre pas dans les charges de la propriété énumérées par les dispositions de l'article 31 du CGI[1319]. En effet, une telle indemnité trouve sa contrepartie dans la libération de l'immeuble loué et dans l'accroissement en résultant de la valeur du capital immobilier du propriétaire de l'immeuble. En conséquence, le versement de l'indemnité d'éviction ne peut être regardé comme une dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation

[1314] CE, 11 déc. 2009, n° 301341, *Sté GE Healthcare Clinical Systems* , op. cit.
[1315] E. Cruvelier, *Les indemnités en droit fiscal*, op. cit., n° 686, p. 392
[1316] CE, 8 oct. 2010, n° 318832, *Sté Nice Hélicoptères*, op. cit.
[1317] Supra n° 328
[1318] CE, 31 janv. 1990, n° 63870, *SA Bethenod* : Dr. fisc. 1990, n° 17, comm. 855 ; CE, 23 juin 2000, n° 188297, *SARL Ski Tennis Diffusion* : Dr. fisc. 2000, n° 52, comm. 1059, concl. G. Bachelier ; CE, 26 févr. 2001, n° 221351, *M. Gagnaire* : Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 613 ; CE, 12 déc. 2012, n° 334516, *SA Technologies* : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 256 ; RJF 2013, n° 258 ; BDCF 3/13, concl. C. Legras, n° 27
[1319] CE, 4 nov. 1983, n° 33903 : RJF 1984, n° 42 ; CE, 29 mars 1989, n° 81836, *Duclaux de l'Estoille* : RJF 1989, n° 570

du revenu et déductible du revenu foncier. Dans la mesure où l'indemnité vise à augmenter le revenu tiré de l'immeuble, objet du contrat de bail, elle présente le caractère d'une charge déductible[1320]. La qualification de l'indemnité d'éviction en dépense nécessaire pour l'acquisition ou la conservation du revenu repose sur le but poursuivi par le débiteur de l'indemnité. L'analyse de l'intention du débiteur ressort de l'appréciation des circonstances de l'espèce. Il s'agit alors de savoir quelle est la contrepartie de l'indemnité d'éviction Lorsqu'elle représente la contrepartie de travaux d'amélioration, elle est déductible. Au contraire, lorsqu'elle indemnise les travaux de construction ou de reconstruction, l'indemnité d'éviction n'est pas déductible. La déductibilité de l'indemnité suppose en conséquence de déterminer la nature des travaux accomplis par le preneur. Dans un arrêt du 20 octobre 1978, le Conseil d'État pose les clés de l'analyse de la nature juridique de l'indemnité d'éviction en vue de savoir s'il s'agit d'une dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu au sens de l'article 13 du CGI. Pour déterminer si une indemnité d'éviction « *trouve sa contrepartie dans un accroissement du capital immobilier du bailleur ou doit être regardée comme une dépense effectuée par lui en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu, au sens de l'article 13 du CGI, ou encore si ladite indemnité entre, le cas échéant, dans l'une et l'autre de ces catégories selon des proportions à fixer, il y a lieu de tenir compte des circonstances de l'espèce* »[1321]. Afin d'opérer la qualification de l'indemnité versée par le bailleur au preneur du fonds de commerce, il convient de s'interroger sur le but poursuivi par le débiteur de l'indemnité. L'indemnité vise-t-elle à accroître la valeur du bien ou vise-t-elle à l'acquisition ou à la conservation du bien ? Le but d'une indemnité d'éviction est d'obtenir la libération des lieux et de donner ceux-ci en location à des conditions plus avantageuses. Ne constitue pas une indemnité d'éviction l'indemnité versée par le bailleur en contrepartie des travaux engagés par le preneur lorsqu'ils revêtent le caractère de travaux d'amélioration et d'agencement.

B. La qualification analytique de l'indemnité en matière d'imposition de la dépense

470- Le critère d'imposition de l'indemnité. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, le critère du lien direct se substitue à la théorie des préjudices commerciaux normaux dégagés par le Conseil d'État dans un arrêt du 25 juillet 1975[1322]. La théorie des préjudices commerciaux normaux conduisait à la taxation quasi-systématique des indemnités. Nonobstant l'objectif de réparation

[1320] CE, 8 juill. 2005, n° 253291, *Delon* : RJF 2005, n° 1194
[1321] CE, plén.,20 oct. 1978, n° 7157 : RJF 1978, n° 544 ; CE, 10 févr. 1993, n° 91545, *Masson* : RJF 1993, n° 540 ; CE, 20 févr. 2008, n° 287456, *M. Clor* : Dr. fisc. 2008, n° 13, comm. 234
[1322] CE, 25 juill. 1975, n° 91897, *Sicli* : Dr. fisc. 1975, n° 43, comm. 1417, concl. D. Fabre ; CE, 12 nov. 1990, n° 69259, *SA Etablissements Bussereau* : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 734

d'un préjudice, l'indemnité était soumise à la TVA dès lors qu'elle ne pouvait être détachée des risques et aléas que comporte normalement l'exercice d'une activité professionnelle. La méthode globalisante mise en œuvre par le juge interne était en contradiction avec la méthode utilisée par le juge européen[1323]. L'exigence nouvelle d'un lien direct conduit à exclure du champ d'application de la TVA de nombreuses recettes regardées traditionnellement comme imposables. Ce faisant, le juge européen procède à un alignement du traitement fiscal des indemnités sur celui des subventions[1324]. L'imposition à la TVA dépend d'une strice application de l'article 256 du CGI et non plus de la théorie de l'aléa normal. Sous l'influence du droit de l'Union européenne, le critère du caractère normal ou accidentel du préjudice devient inutilisable en raison de l'introduction du critère du lien direct pour déterminer le champ d'application de la TVA. Il en résulte que, pour qu'une indemnité soit soumise à la TVA, celle-ci doit représenter la contrepartie d'une prestation rendue et doit être en lien direct avec le service. En conséquence, la qualification de l'indemnité suppose de rechercher une équivalence entre la somme et le service rendu.

471- L'arrêt SNC Géfiroute du 29 juillet 1998 opère un abandon de la théorie des aléas normaux et remet ainsi en cause, du moins partiellement[1325], les solutions découlant des arrêts du 24 juillet 1987. Par ces arrêts, le Conseil d'État avait jugé que les indemnités directement versées par l'assureur du locataire à un crédit-bailleur « *compensent, en cas résiliation du bail, des préjudices commerciaux courants et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession exercée* » par ce dernier ; « *qu'ainsi ces versements constituent l'un des produits de l'activité commerciale de la société* » et non pas des dommages-intérêts échappant à l'imposition[1326]. Il en découlait qu'étaient imposables les indemnités compensant les préjudices commerciaux courants correspondant aux aléas normaux inhérents à la profession exercée par le contribuable. *A contrario*, les indemnités correspondant à la réparation d'un préjudice accidentel étaient exclues du champ de la TVA. Dans l'arrêt SNC Géfiroute précité, le Conseil d'État censure les juges du fond d'avoir assimilé « *à des sommes reçues en contrepartie de prestations de services effectuées à titre onéreux et devant, à ce titre, être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, en application de l'article 256 du CGI* », les indemnités d'assurance destinées à dédommager le crédit-bailleur de « *l'inexécution par ses locataires de leur obligation de restituer le bien loué en fin de location* ». En effet, les indemnités n'avaient pas pour effet de « *compenser le préjudice, distinctement indemnisé, ayant*

[1323] CJCE, 27 oct. 1993, aff. C-281/91, *Muy's en De Winter's Bouw* : Dr. fisc. 1994, n° 19, comm. 918 ; RJF 1/94, n° 116
[1324] Supra n° 411
[1325] Y. Sérandour, *L'indemnité pour vol ou destruction hors du champ d'application de la TVA. – À propos de l'arrêt Géfiroute, CE, 29 juillet 1998*, JCP E 1999, n° 2, p. 71 et s.
[1326] CE, 24 juill. 1987, n° 56658, *SA Sodibail* et n° 56660, *SA Loca-Din* : RJF 10/87, n° 980 ; CE, 12 nov. 1990, n° 69259, *SA Etablissements Bussereau*, op. cit.

résulté pour elle de l'interruption prématurée de cette location »[1327]. Il en résulte une dichotomie entre les indemnités ayant pour effet de compenser le préjudice résultant de la résiliation anticipée du contrat et les indemnités ayant pour effet de dédommager le préjudice résultant de l'inexécution de l'obligation de restitution. Une indemnité d'immobilisation stipulée dans une promesse unilatérale de vente est passible de la TVA car elle constitue la rémunération du service rendu de réservation du bien au profit du bénéficiaire de la promesse et présente un lien direct avec ce service[1328]. L'indemnité ne rémunère pas un préjudice mais représente la contrepartie d'un service rendu. L'arrêt SA Polyclad Europe du 15 décembre 2000[1329] vient préciser la portée de l'arrêt SNC Géfiroute. Le Conseil d'État juge que l'indemnité perçue par la société suite à la résiliation du contrat avant tout commencement d'exécution constitue la contrepartie directe et la rémunération – selon l'une des modalités dont les parties étaient convenues pour assurer l'équilibre économique du contrat – du service que cette société a fourni à son cocontractant, en prenant envers lui l'engagement de satisfaire à ses besoins d'approvisionnement. Ainsi sont consacrés les critères de l'existence d'une prestation individualisable et du lien direct entre cette prestation et la somme versée. Après un temps de résistance[1330], l'administration fiscale s'est résolue à abandonner la théorie des aléas normaux inhérents à la profession puisqu'elle estime que « *désormais, pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse. À l'inverse, une indemnité qui a pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, fût-il courant, n'a pas à être soumise à cet impôt, dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services* »[1331].

472- L'adoption du critère du lien direct comme critère d'attraction des indemnités dans le champ d'application de la TVA conduit à l'adoption d'un nouveau raisonnement. À cet égard, l'administration fiscale souligne que « *pour déterminer les règles de TVA applicables à une indemnité, il convient donc, dans chaque situation de fait, d'analyser les conditions du versement* »[1332]. Ainsi se substitue à une analyse globalisante et économique une analyse ponctuelle et juridique de l'indemnité

[1327] CE, 29 juill. 1998, n° 146333, *SNC Géfiroute* : JCP E 1998, n° 39, p. 1482 ; JCP G 1998, II, 10212, note B. Le Griel ; RJF 1998, n° 926 ; chron. S. Verclytte, p. 634 ; BDCF 1998, concl. F. Loloum, n° 4 – V. sur ce point : J.-Cl. Bouchard et P. Danis, *Indemnité et TVA : un débat relancé ?*, RJF 1998, Point de vue, pp. 848 à 850

[1328] CE, 23 oct. 1998, n° 154039, *Sté foncière et d'aménagement de l'Hautil* : Dr. fisc. 1998, n° 52, comm. 1179, concl. J. Arrighi de Casanova ; RTD com. 2001, p. 270, obs. Fl. Deboissy ; RJF 1998, n° 1406

[1329] CE, 15 déc. 2000, n° 194696, *SA Polyclad Europe* : Dr. fisc. 2001, n° 16, comm. 378, concl. G. Goulard, note R. Jouffroy

[1330] Instr. 8 sept. 1994 : BOI 3 CA-94 ; D. adm. 3 B-1111, 20 juin 1995 : pour l'administration fiscale, devaient relever de la TVA les sommes ayant pour objet de compenser des préjudices commerciaux courants et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire et dues, contractuellement ou non, par une personne avec laquelle le bénéficiaire de l'indemnité entretient des relations commerciales. Etaient ainsi imposables toutes les indemnités ayant pour objet d'assurer l'équilibre financier des prestations convenues entre les parties.

[1331] BOI-TVA-BASE-10-10-10, 15 nov. 2015, § 260

[1332] Ibid, § 270

impliquant de déterminer la qualification juridique de l'indemnité en combinaison avec le critère du lien direct dégagé par le juge européen. Le critère du lien direct est caractérisé dès lors que l'indemnité rémunère une prestation à laquelle le bénéficiaire s'est engagé. En d'autres termes, il convient d'analyser la cause de l'indemnité. La relation d'équivalence entre l'indemnité et la prestation promise démontre l'existence du lien direct. S'agissant d'une indemnité stipulée dans une clause contractuelle, la caractérisation du lien direct dépend du but assigné par les parties à l'indemnité et, *in fine*, de la qualification de la clause. Partant, l'attraction dans le champ de la TVA de la somme versée suite à la défaillance du contractant ne dépend pas simplement de son caractère purement indemnitaire. Il convient également de déterminer si l'indemnité a pour objet de dédommager l'inexécution du contrat ou de rémunérer l'exécution d'une prestation contractuelle. Cette détermination suppose d'analyser la volonté des parties. Si celles-ci ont stipulé une indemnité en cas d'inexécution du contrat afin d'assurer l'équilibre économique du contrat, l'indemnité versée constitue la contrepartie d'une prestation individualisée et entre dans le champ d'application de la TVA. Par exemple, dans l'arrêt SA Batinorest du 30 juillet 2003[1333], le Conseil d'État juge que la cour d'appel a inexactement qualifié les faits alors que les loyers complémentaires correspondant au surcoût des travaux avaient été acquittés en une seule fois par le versement du capital du prêt complémentaire de sorte que la société n'était exposée à aucun risque d'impayé. Le programme des travaux de construction ou de rénovation des bâtiments donnés à bail, définis d'un commun accord entre les parties, est conçu de manière à ce que le bien, objet du contrat, réponde aux besoins spécifiques de l'activité industrielle ou commerciale exercée par le preneur. Celui-ci bénéficie de la part du bailleur d'une prestation, distincte de la location proprement dite assortie d'une option d'achat, consistant en la réalisation d'un local individualisé à raison de laquelle, dans l'économie du contrat conclu par les parties, est institué un surloyer. Dans ces conditions, les sommes conservées par la société, en cas de résiliation anticipée du contrat, doivent être regardées non pas comme la réparation du préjudice subi par le bailleur du fait de la rupture prématurée du contrat mais comme la contrepartie directe et la rémunération de cette prestation d'individualisation. Au contraire, dans l'arrêt Société SA Magneti Maretti du 28 mai 2004[1334], le Conseil d'État estime qu'en jugeant que le versement avait constitué la rémunération d'une prestation de services, la cour d'appel a donné aux faits une qualification juridique inexacte. La somme versée en dédommagement des frais engagés dans le cadre d'un contrat a le caractère d'une indemnité de résiliation pour rupture du contrat et ne constitue pas la contrepartie directe d'une prestation de services à titre onéreux. En effet, l'indemnité versée suite à la résiliation du contrat, ne résultant pas des modalités dont les parties étaient convenues pour

[1333] CE, 30 juill. 2003, n° 241371, *SA Batinorest* : Dr. fisc. 2004, n° 7, comm. 246, concl. P. Collin
[1334] CE, 28 mai 2004, n° 250817, *Sté Magneti Marelli France* : Dr. fisc. 2005, n° 21, comm. 428, concl. G. Bachelier

assurer l'équilibre économique du contrat ne constituait pas la contrepartie directe et la rémunération d'une prestation individualisable mais avait pour objet de réparer le préjudice subi par la société en raison de la résiliation unilatérale du contrat.

473- La nature fiscale des arrhes. Une difficulté particulière se présente en matière d'arrhes. Les arrhes se définissent comme « *une somme d'argent qui, remise par une partie contractante à l'autre en garantie de l'exécution d'un marché conclu est destinée soit à s'imputer sur le prix, comme acompte, en cas d'exécution, soit à être perdue par celui qui l'a versée, s'il se départit de l'opération ou à lui être restituée au double par l'autre, si le dédit vient de son fait* »[1335]. Ainsi se présentent-elles à la fois comme un acompte et un moyen de dédit. La clause de dédit a pour objet de permettre à son bénéficiaire de se désengager du contrat. L'indemnité due en cas de mise en œuvre de cette faculté constitue le prix de cette possibilité de renoncer à la convention. En d'autres termes, l'indemnité versée est la contrepartie de la réservation. Ce service de réservation peut être rémunéré de deux façons : soit par l'exécution du contrat, soit par le versement de l'indemnité en cas d'inexécution du contrat. « *Il s'ensuit que toute indemnité visant à rémunérer ou à compenser l'engagement contractuel, c'est-à-dire ce service de réservation, représente le profit attendu du contrat et présente en conséquence un lien direct avec celui-ci* »[1336]. Par un arrêt Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains du 18 mai 2005[1337], le Conseil d'État saisit la Cour de justice de l'Union européenne de la question préjudicielle suivante : des sommes versées d'avance à titre d'arrhes dans le cadre de contrats de vente portant sur des prestations de services assujetties à la TVA doivent-elles être regardées, lorsque l'acquéreur fait usage de la faculté de dédit ouverte à lui et que ces sommes sont conservées par le vendeur, comme rémunérant la prestation de réservation et, comme telles soumises à la TVA, ou, comme des indemnités de résiliation versées en réparation du préjudice subi, à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, comme telles, non soumises à la TVA ? Le juge européen se prononce dans l'arrêt du 18 juillet 2007 et reprend les critères de la prestation individualisée et du lien direct afin de qualifier les arrhes. Dans un premier temps, il examine si les arrhes sont la contrepartie d'une prestation individualisable. À cet égard, il rappelle que « *la conclusion du contrat et, par conséquent, l'existence du lien juridique entre les parties ne dépendant pas normalement du versement d'arrhes. N'étant pas un élément constitutif du contrat d'hébergement, celles-ci n'apparaissent qu'en tant qu'élément facultatif relevant de la liberté contractuelle des parties* »[1338]. Ensuite, il estime que le

---

1335 G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Arrhes

1336 Fl. Deboissy et G. Wicker, *Indemnités dues à raison d'un contrat et TVA*, BF 8-9/02, étude, n° 15

1337 CE, 18 mai 2005, n° 263653, *Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains* : Dr. fisc. 2005, n° 49, comm. 791, concl. P. Collin

1338 CJCE, 18 juill. 2007, aff. C-277/05, *Société Thermale d'Eugénie-les-Bains c/ Min. de l'Economie et des finances*, pt 21 : JCP G 2007, II, 10185, note J. Ortscheidt – V. sur ce point : Y. Sérandour et I. Sérandour, *Les arrhes, hors du champ d'application de la TVA. Arrêt CJCE, 18 juill. 2007, aff. C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, Dr. fisc. 2007, n°36, 794

versement d'arrhes par un client et l'obligation de l'exploitant de l'établissement hôtelier de ne pas contracter avec autrui dans une mesure l'empêchant de respecter l'engagement pris envers son client ne sauraient être qualifiés de prestations réciproques car une telle obligation de ne pas faire découle directement du contrat d'hébergement et non du versement des arrhes. La Cour de justice de l'Union européenne justifie sa solution par le principe d'exécution de bonne foi du contrat par les parties, conformément aux dispositions de l'article 1134 du Code civil. Dès lors, les arrhes ne peuvent être considérées comme la contrepartie de l'exécution du contrat par l'hôtelier. En outre, elle souligne que « *la circonstance que le montant des arrhes, en cas d'occupation de la chambre réservée, est imputé sur le prix de ladite chambre confirme que ces arrhes ne sauraient constituer la contrepartie d'une prestation autonome et individualisable* »[1339]. Après avoir rejeté la qualification des arrhes en contrepartie d'une prestation individualisable, le juge s'interroge sur le point de savoir si les arrhes constituent une indemnité de résiliation versée en réparation du préjudice subi à la suite du dédit du client. Pour ce faire, il rappelle la fonction des arrhes. Celles-ci constituent l'indice de la conclusion d'un contrat, incitent les parties à l'exécution du contrat et constituent une indemnisation forfaitaire. En est déduit que « *le versement des arrhes ne constituant pas la rétribution perçue par un exploitant d'établissement hôtelier à titre de contrepartie effective d'un service autonome et individualisable fourni à son client, d'une part, et la conservation de ces arrhes, à la suite du désistement de ce client, ayant pour objet de réparer les conséquences de l'inexécution du contrat, d'autre part, il convient de considérer que ni le versement des arrhes, ni la conservation de celles-ci, ni leur restitution au double ne relèvent* »[1340] du champ d'application de la TVA. En conséquence, les arrhes versées par le client à la suite de son dédit doivent être qualifiées d'indemnité forfaitaire de résiliation. Le raisonnement du juge européen pour conclure à la nature d'indemnité forfaitaire de résiliation des arrhes achoppe sur plusieurs points. Les arrhes confèrent aux parties une faculté réciproque de dédit à titre onéreux et possèdent dès lors une fonction libératoire. Or la Cour de justice de l'Union européenne ignore le caractère onéreux du rapport juridique existant entre les parties. En outre, la réservation de la chambre par l'hôtelier constitue un service préalable à la mise à disposition effective du client. Il en résulte que la réservation apparaît comme une prestation individualisée laquelle trouve sa contrepartie dans les arrhes versées suite à l'exercice de la faculté de dédit. En cas de versement d'arrhes, le contrat de réservation emporte création d'obligations réciproques. Une telle analyse n'est pas adoptée par le juge européen, celui-ci estimant que l'obligation de réservation découle directement du contrat d'hôtellerie. Enfin, en qualifiant les arrhes d'indemnité forfaitaire de résiliation, la Cour de justice de l'Union européenne confond les arrhes avec la clause pénale. Or les arrhes ne présentent pas

[1339] CJCE, 18 juill. 2007, aff. C-277/05, *Société Thermale d'Eugénie-les-Bains c/ Min. de l'Économie et des finances*, pt 26, op. cit.
[1340] Ibid, pt 35

un caractère indemnitaire dans la mesure où ils représentent le prix d'un droit de repentir ou d'une faculté de dédit à titre onéreux.

474- La qualification de l'indemnité de résiliation repose sur l'analyse de l'économie générale du contrat. Cependant, le renvoi à l'économie générale du contrat est insatisfaisant. En effet, toute indemnité ne résultant pas du contrat mais fixée par voie judiciaire échapperait à la TVA, tandis que les indemnités convenues par les parties seraient imposables. Il convient de retenir comme critère l'exécution de la prestation au jour du fait générateur de la TVA. Si la prestation est exécutée, l'indemnité est imposable. Au contraire, les sommes perçues après la résiliation du contrat ne peuvent de manière raisonnable constituer la contrepartie d'une prestation dans la mesure où le contrat a disparu. Une fois cette première étape du raisonnement franchie, il convient de procéder à une analyse strictement juridique de l'indemnité, elle seule permettant de caractériser l'existence d'une contrepartie d'un service individualisé. Le droit des obligations joue alors un rôle unificateur des qualifications en matière de TVA.

§2- L'application divergente des qualifications fiscales

475- Chaque imposition étant porteuse de règles fiscales spécifiques, le fait objet à qualifier doit subir autant d'opérations de qualification juridique des faits que d'impositions applicables. De cette pluralité de règles peut en découler une qualification différente, perturbatrice de la prévisibilité des qualifications juridiques et attentatoire à la sécurité fiscale. La dualité de juridictions fiscales internes contribue au désordre. Le Conseil d'État et la Cour de cassation peuvent adopter une qualification fiscale mettant en exergue la spécificité de leur raisonnement. En effet, comme le constate Monsieur le Professeur Philippe Marchessou, « *selon qu'il est juge fiscal issu de la juridiction administrative ou juge fiscal issu de la juridiction judiciaire, son* corpus *doctrinal pourra différer* »[1341]. En résulte une possible divergence de jurisprudence résultant soit d'une qualification divergente des faits (**A**), soit d'une appréciation divergente des faits (**B**).

[1341] Ph. Marchessou, *En quoi le juge participe-t-il de la doctrine ?*, Dr. fisc. 2006, n° 24, 34, n° 20

A. La qualification divergente des faits

476- Les divergences jurisprudentielles quant à la qualification sont particulièrement saillantes en matière de bail à construire. Alors que le Conseil d'État[1342] adopte un raisonnement plus économique que juridique en analysant la cession du terrain objet du contrat de bail à construction en une résiliation fictive emportant une double mutation[1343], la Cour de cassation applique un raisonnement juridique conforme à la notion civiliste de confusion. La Haute juridiction judiciaire fait en effet application des seules dispositions du Code civil pour déterminer l'imposition aux droits d'enregistrement de la vente, avant le terme du bail à construction, par le bailleur au preneur du terrain objet du bail. À cet égard, elle juge que la valeur des constructions réalisées par le preneur n'entrent pas dans l'assiette des droits d'enregistrement à raison de la confusion des droits locatifs et de propriété qui conduit non pas à une résiliation anticipée du bail mais à son extinction par confusion des droits[1344]. L'attachement de la Cour de cassation à une analyse juridique serait justifiée par son refus d'admettre l'autonomie du droit fiscal[1345]. Cependant, dans certaines hypothèses, la Cour de cassation fait preuve d'autonomie lorsqu'elle prend le contre-pied des analyses fiscales classiques.

477- Dans l'arrêt Forocéan[1346], elle estime ainsi qu'une cession massive de droits sociaux constitue une cession du fonds de commerce. Une telle solution remet *a priori* en cause l'arrêt Beauvallet. Surtout, s'agissant de la même opération, le Conseil d'État retient une solution conforme à une logique juridique en estimant que les abandons de créances ne constituent pas le prix d'acquisition des éléments incorporels du fonds de commerce de la société filiale[1347]. En d'autres termes, la cession de fonds de commerce existe au regard des droits de mutation à titre onéreux, alors qu'elle est rejetée en matière d'imposition des bénéfices. La solution administrative a l'avantage de l'orthodoxie fiscale et juridique. La divergence de jurisprudence relative à une même affaire démontre, selon Monsieur le Professeur Olivier Debat, que « *l'autorité de la chose jugée*

1342 CE, 5 déc. 2005, n° 256916, *Fourcade*, op. cit. ; CE, 7 févr. 2007, n° 288067, *Sté Sogefib*, op. cit. ; CE, 21 déc. 2007, n° 289807, op. cit. ; CE, 11 avr. 2008, n° 297961, *Mme Martin*, op. cit. ; CE, 27 févr. 2013, n° 350663, *Sté armoricaine d'entretien naval* , op. cit.

1343 Supra n°s 196

1344 Cass. com., 12 juin 2012, n° 11-18978, *Sté Arc et a.* : Dr. fisc. 2012, n° 28, comm. 377 ; RJF 2012, n° 958 ; Cass. com., 4 déc. 2012, n° 11-25958, *Sté Fuxedis* : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 192, note J.-P. Maublanc ; RJF 2013, n° 358

1345 N. Escaut, concl. sous CE, 27 févr. 2013, n° 350663, *Sté armoricaine d'entretien naval*, Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 278, note J.-P. Maublanc

1346 Cass. com., 16 déc. 2008, n° 08-11419, *Sté Forocéan*, op. cit.

1347 CE, 23 juill. 2010, n° 317025, *SA Forocéan* : Dr. fisc. 2010, n° 42, comm. 534, note O. Debat ; RFN 2010, n° 10, comm. 86, note O. Debat

n'est qu'une fiction juridique »[1348] et « *combien la mise en œuvre de toute notion juridique et de toute règle de droit est irrémédiablement liée à l'appréciation judiciaire qui en est faite* »[1349].

B. L'appréciation divergente des faits

478- Le juge fiscal n'est pas lié par la qualification juridique des faits opérée tant par le juge judiciaire que par le juge pénal. L'autorité de la chose jugée des décisions répressives s'attache à la constatation matérielle des faits. La constatation matérielle des faits est nécessaire à la qualification pénale des faits. L'autorité de la chose jugée en matière pénale sur la constatation des faits n'a aucune incidence sur la qualification fiscale des faits[1350]. Les procédures contentieuses pénale et fiscale sont indépendantes. Le juge fiscal opère une nouvelle appréciation des faits à l'aune de la norme fiscale afin d'opérer la qualification fiscale des faits. Les qualifications pénale et fiscale sont, dès lors, indépendantes. En d'autres termes, des faits identiques peuvent recevoir une qualification différente car la norme, prémisse majeure de l'opération de qualification des faits adopte des critères différents au regard de l'objet de la branche du Droit en cause. Il en ressort une indépendance des qualifications fiscales au regard des qualifications juridiques et pénales mais également une indépendance des procédures judiciaires, pénales et fiscales. Chaque juge soumet les faits à sa norme et à elle seule.

[1348] O. Debat, *Un rappel d'évidence : une cession de droits sociaux n'est pas une cession de fonds de commerce*, note sous CE, 23 juill. 2010, n° 317025, *SA Forocéan*, Dr. fisc. 2010, n° 42, comm. 534
[1349] O. Debat, *Forocéan : quand le Conseil d'État prend le contre-pied de la Cour de cassation*, note sous CE, 23 juill. 2010, n° 317025, *SA Forocéan*, RFN 2010, n° 10, comm. 86
[1350] CE, 27 avr. 2011, n°319472, *Ferrand*, op. cit.

Conclusion chapitre II

479- Le système fiscal est composé d'un ensemble d'impositions ayant chacune leur logique propre. Ce faisant, un même terme désigne des réalités différentes, chacune des qualifications fiscales revêtant un sens particulier ne valant que dans la branche du droit fiscal en cause. En conséquence, il devra y avoir autant d'opérations de qualification juridique des faits que d'impositions applicables. La nature fiscale du fait apparaît à géométrie variable. Les « méandres de la logique fiscale » font *a priori* obstacle à toute tentative de systématisation et porte atteinte à la cohérence et à l'unité du droit fiscal. En outre, le juge fiscal interne se caractérise par son bicéphalisme. La dualité juridictionnelle ajoute au désordre par l'adoption de solutions et de raisonnements différents. Cependant, les divergences fiscales constituent l'exception, les juges s'influençant et s'empruntant leurs modes de raisonnement.

Conclusion Titre I

480- Les divergences de qualifications fiscales constituent une fatalité en droit fiscal. Les impositions ayant des objets distincts supposent des techniques fiscales propres permettant de mettre en exergue leur spécificité. L'uniformisation des impositions n'est pas souhaitable. Le système fiscal pour être compétent doit, certes présenter un nombre raisonnable d'impositions, mais doit comporter des impositions rationnelles prenant en considération l'objet et la personne dans le cadre de l'établissement de l'imposition. Chaque imposition est indépendante et est porteuse de qualifications fiscales recevant des définitions fiscales distinctes. Cependant, l'indépendance des qualifications en droit fiscal ne fait pas obstacle à la mise en exergue de qualifications fiscales générales. Un certain parallélisme s'établit entre l'imposition du bénéfice et l'imposition de la valeur ajoutée[1351]. En outre, le juge fiscal œuvre dans le sens d'une harmonisation des notions en mettant en œuvre des raisonnements cohérents favorisant la convergence des qualifications fiscales.

[1351] O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 204, p. 72

TITRE II- LA CONVERGENCE DES QUALIFICATIONS FISCALES

481- Les normes du droit fiscal se caractérisent par leur complexité et leur instabilité, portant alors atteinte à la sécurité juridique du contribuable en ce que la prévisibilité des régimes d'imposition et des modalités d'application n'est pas assurée. Comme le constate Monsieur Bernard Hatoux, « *dans un tel contexte, seul le juge peut être le régulateur efficace en donnant les interprétations conférant à l'application des régimes fiscaux la sécurité juridique indispensable* »[1352]. D'une manière générale, l'objectif d'unité et de cohérence vise à « *reconstruire le Droit comme un ensemble cohérent, intégré, monolithique, dont tous les éléments se tiennent et s'emboîtent harmonieusement* »[1353]. À ce titre, Monsieur Gilles Dedeurwaerder souligne qu'en droit fiscal, la recherche de l'unité et de la cohérence se dédouble en deux finalités d'interprétation[1354]. La première tend à promouvoir l'unité du système juridique en sauvegardant la cohérence du droit fiscal avec les autres disciplines juridiques. La seconde tend à rechercher une unité et une cohérence propre au droit fiscal. Nonobstant la diversité des juges de l'impôt, il existe un véritable « *dialogue des juges* »[1355]. Les divergences internes au droit fiscal sont éclipsées par l'influence réciproque qu'exercent les différentes juridictions les unes sur les autres. Ainsi apparaît une « *unité de la jurisprudence* »[1356]. Le juge fiscal œuvre à la construction d'une unité et d'une cohérence intrinsèque au droit fiscal. Ainsi y contribue-t-il en promouvant des raisonnements fiscaux et des notions fiscales transversales lors de son contrôle. L'application convergente de notions appartenant à des branches du droit fiscal distinctes (**Chapitre II**) concourt à l'émergence de qualifications fiscales transversales (**Chapitre I**).

[1352] B. Hatoux, *Le juge judiciaire, agent de sécurité fiscale des entreprises*, in *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Le Gall*, Dalloz, 2007, pp. 375 à 395, n° 4, p. 376

[1353] J. Chevallier, *Les interprètes du droit*, in *Interprétation et Droit*, P. Amselek (dir.) Bruylant Bruxelles-PUAM, 1995, p. 115 et s., spéc. pp. 125-126

[1354] G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, op. cit., n° 362, p. 379

[1355] Ibid, n° 377, p. 398

[1356] Ibid, n° 377, p. 399

CHAPITRE I- L'ÉMERGENCE DE QUALIFICATIONS FISCALES TRANSVERSALES

482- Les notions fonctionnelles apparaissent réfractaires à toute construction d'ensemble que seuls les concepts permettent. Néanmoins, le juge de l'impôt s'efforce de mettre en œuvre des raisonnements identiques pour l'interprétation de règles prévues par des dispositions fiscales[1357]. Par ce procédé, il façonne des notions fiscales transversales. En s'efforçant d'adopter une interprétation unitaire d'expressions identiques contenues dans des dispositions distinctes, le juge crée de véritables notions fiscales transversales. L'analyse de la jurisprudence met en lumière un rapprochement de la fiscalité des ménages et de la fiscalité des entreprises grâce à l'émergence de notions communes (**Section 1**). La jurisprudence touchant au domaine de la fiscalité des entreprises met en lumière des notions clés invitant à une réflexion sur la mise en place d'une fiscalité de l'entreprise (**Section 2**).

Section 1- Les qualifications communes à la fiscalité des ménages et à la fiscalité des entreprises

483- Les règles de la fiscalité des entreprises ont pénétré la fiscalité des ménages. La notion d'actif fiscal se présente, dans l'ensemble des catégories de revenus, comme une référence constante dans la démarche du juge pour qualifier les conditions de la déductibilité fiscale des charges. La notion d'actif fiscal constitue, en effet, une notion commune à l'ensemble des catégories de revenus, qu'il s'agisse des bénéfices non commerciaux[1358], des revenus fonciers[1359] ou encore des traitements et salaires, ainsi que des revenus de capitaux mobiliers s'agissant des intérêts d'emprunt. Le bien professionnel se révèle une qualification fiscale transcendant le clivage de la fiscalité des entreprises et de la fiscalité des ménages (**§1**). La qualification commune de bien professionnel emporte, corrélativement, la reconnaissance de la qualification fiscale de dépense professionnelle (**§2**).

[1357] G. Goulard, *Exonération des plus-values de cession des petites entreprises – La loi et la doctrine*, RJF 1995, p. 476 et s., spéc. p. 477 ; G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, op. cit., n° 385, p. 409

[1358] CGI, art. 99

[1359] CE, 20 oct. 1978, n° 7157 : RJF 1978, n° 544 : Les indemnités d'éviction ne sont pas déductibles lorsqu'elles ont pour contrepartie un accroissement du patrimoine immobilier.

§1- La qualification de bien professionnel

484- La notion de bien professionnel renvoie intuitivement à la notion d'actif immobilisé. Cependant, le concept d'immobilisation est trop strict pour englober l'ensemble des situations juridiques. La notion d'immobilisation repose, en effet, sur la tenue d'une comptabilité ou d'un registre équivalent. Or la jurisprudence adopte une conception détachée de toute emprise comptable lorsqu'elle reconnaît au salarié la possibilité de détenir des biens professionnels. En outre, les critères de qualification d'actif immobilisé que sont la nécessité et l'utilité sont d'un maniement délicat et traduisent une subtilité sémantique difficile à saisir. À la dualité des critères de qualification (**A**) doit être préféré un critère unique, celui de l'affectation réelle à l'activité professionnelle (**B**).

A. La dualité des critères de qualifications

485- L'analyse de la jurisprudence et de la législation fiscale fait apparaître un double critère de qualification : la nécessité et l'utilité. La nécessité a été mise en exergue pour qualifier les actifs professionnels par nature tandis que l'utilité a pour but de limiter le principe de liberté d'affectation comptable. Si la distinction entre nécessité et utilité paraît, dans la pratique jurisprudentielle, clairement établie, le législateur semble employer ces deux termes de manière indifférente (**1**). La proximité terminologique de ces deux notions et la difficulté de les mettre en œuvre dans certaines espèces complexes appellent la critique (**2**).

1- Nécessité et utilité du bien

486- La qualification de bien professionnel repose sur deux critères alternatifs : la nécessité ou l'utilité. En matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices non commerciaux, le critère de la nécessité caractérise les actifs professionnels par nature : est nécessaire le bien indispensable à l'exercice de l'activité professionnelle. D'une manière générale, les titres de société exerçant une activité commerciale ne peuvent être considérés comme des biens professionnels. Deux exceptions sont, néanmoins, admises : les parts de sociétés de personnes et les parts de sociétés civiles de moyens. En matière de bénéfices non commerciaux, constituent des biens affectés par nature les actions de sociétés de capitaux que le contribuable est tenues d'acquérir par

le règlement de son établissement[1360]. Les droits sociaux détenus par un professionnel libéral constituent un bien professionnel par nature en raison de leur nature même, la circonstance qu'ils ne soient pas inscrits sur le registre des immobilisations ne faisant pas obstacle à une telle qualification. Pour que des droits sociaux constituent un bien professionnel, il faut que leur détention soit nécessaire à l'exercice de la profession. Le critère de la nécessité se retrouve également en matière d'ISF.

487- En matière d'ISF, la distinction entre bien privé et bien professionnel repose sur un critère objectif, celui du caractère indispensable du bien aux fins de l'exercice de l'activité professionnel. Le bien professionnel s'entend alors des biens nécessaires à l'exploitation, c'est-à-dire ceux ayant un lien direct avec l'exploitation et effectivement utilisés pour les besoins de l'activité. L'alinéa premier de l'article 885 N du CGI dispose à cet égard que « *les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels* ». La qualification de bien professionnel en matière d'imposition du résultat de l'entreprise emporte une présomption simple de qualification de bien professionnel au sens de l'ISF[1361]. Ainsi, s'agissant d'une entreprise individuelle, le caractère professionnel du bien est présumé dès lors que les revenus sont soumis au régime d'imposition des bénéfices professionnels. En d'autres termes, la qualification de bien professionnel est liée à la qualification d'activité professionnelle principale. Le caractère principal de l'activité professionnelle repose sur l'appréciation du temps consacré à l'activité et sur les revenus dégagés par celle-ci. Dans un arrêt du 26 juin 2007, la Cour de cassation rappelle le principe suivant lequel « *l'imposition des revenus d'un domaine rural au titre des bénéfices agricoles établit le caractère professionnel de ce domaine si son exploitation constitue l'essentiel de son activité économique du contribuable ou lui procure la majeure partie de ses ressources* »[1362]. S'agissant d'une entreprise sociétaire, en principe, les biens figurant à l'actif du bilan de l'entreprise sont considérés comme des biens professionnels. L'inscription comptable du bien ne constitue néanmoins qu'un élément de présomption du caractère professionnel du bien. En effet, l'article 885 O *ter* du CGI dispose que « *seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien*

[1360] CE, 22 juin 1988, n° 60228, *Chardac* : Dr. fisc. 1988, n° 52, comm. 2365, note Ph. Marchessou et Th. Schmitt ; RJF 1988, n° 979 ; concl. Ph. Martin, p. 516

[1361] Cass. com., 15 juin 1993, n° 91-12745, *M. Paul Contant* : Dr. fisc. 1993, n° 39, comm. 1807 : La Cour de cassation affirme qu'il résulte de l'ancien article 885 N du CGI, « *dans son interprétation résultant de l'instruction administrative du 19 mai 1982, que constituent des biens professionnels, au regard de l'impôt sur les grandes fortunes, les biens, droits ou valeurs nécessaires à l'exercice de la profession ; que si, en ce qui concerne les entreprises individuelles, l'inscription de ces biens au bilan, ou leur mention sur le document en tenant lieu, en font présumer le caractère professionnel, l'adminsitration a la faculté de rapporter la preuve qu'ils ne sont pas nécessairement et effectivement affectés à l'exercice de la profession* ».

[1362] Cass. com., 26 juin 2007, n° 06-15133, *Naigeon* : RJF 2007, n° 1346

professionnel ». La condition de nécessité s'apprécie au regard de l'accomplissement de l'objet social de la société[1363]. À ce titre, l'acquisition de liquidités et de titres de placement doit découler de l'activité sociale ou résulter d'apports effectués sur des comptes d'associés[1364]. Ne sont nécessaires que les liquidités n'excédant pas les besoins de trésorerie. Le critère de nécessité est apprécié quantitativement au regard des besoins de financement de la société. Autrement dit, le montant des liquidités et des placements financiers figurant au bilan de la société doit être proportionnel avec ses besoins en trésorerie, le caractère nécessaire s'appréciant au regard de la fraction de trésorerie correspondant à la part du capital social détenue par le contribuable. L'excès ne saurait en conséquence être qualifié de bien professionnel[1365]. Le terme nécessité doit ici être entendu dans le sens d'utilité du bien. Se retrouve, *in fine*, une logique identique à celle de la taxe sur la valeur ajoutée. La taxe sur la valeur ajoutée n'est en effet déductible qu'à proportion de l'utilisation du bien pour la réalisation d'opérations imposables, la proportion d'utilisation traduisant l'utilisation réelle de chaque bien.

2- Critiques

488- Le critère de l'affectation par nature fait l'objet de nombreuses critiques en ce qu'il n'est pas un critère suffisamment tangible de la séparation des actifs privé et professionnel. Certains éléments ne sont pas forcément affectés par nature à l'entreprise mais se révèlent nécessaires à l'activité. Le critère de l'affectation par nature présente, en conséquence, un caractère lacunaire. Il suppose un lien de nécessité entre l'élément d'actif et l'activité de l'entreprise. En effet, le critère de la nécessité renvoie à une adaptation exclusive des éléments de l'actif à l'activité. Or, hormis les fonds d'exploitation et leurs composants, peu d'éléments sont susceptibles d'être qualifiés d'éléments affectés par nature à l'activité. Les auteurs prônent alors un recours modéré au critère de l'affectation par nature, celui-ci devant intervenir à titre subisidiaire lorsque le critère de l'affectation comptable est insuffisant ou pour contrôler la liberté d'affectation comptable de l'exploitant[1366]. Le plus souvent, ce critère se confond avec l'utilisation matérielle. Le critère de l'utilité intervient lorsque le lien entre l'élément de l'actif et l'activité professionnelle n'est pas explicite.

[1363] Cass. com., 26 mars 2008, *Sobrie* : RJF 2008, n° 902
[1364] Cass. com., 23 nov. 2010, n° 09-70465, *Gratzmuller* : RJF 2011, n° 385
[1365] Cass. com., 14 déc. 2010, n° 10-10139, *Hoquet* : Dr. fisc. 2011, n° 18-19, comm. 337, note J.-L. Pierre ; RJF 2011, n° 522 ; Cass. com., 27 avr. 2011, n° 10-16539, *Barberot* : RJF 2011, n° 1002
[1366] C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *La distinction du patrimoine professionnel et du patrimoine privé*, op. cit., n° 10, pp. 305-306

489- La dualité des critères du bien professionnel nuit à la prévisibilité des qualifications. En effet, s'agissant des droits sociaux détenus par un titulaire de bénéfices non commerciaux, il peut être délicat de faire la distinction entre les droits sociaux nécessaires à l'exercice de la profession et les droits sociaux utiles à l'exercice de la profession. À cet égard, messieurs les Professeurs Philippe Marchessou et Thierry Schmitt estiment que « *l'existence d'un " bien nécessaire " dans le patrimoine d'un contribuable ne se conçoit que si ce dernier exerce une profession déterminée, la liaison entre le bien et la profession est ici en quelque sorte obligatoire* »[1367].

490- Surtout la distinction entre nécessaire et utile renvoie au principe de la liberté d'affectation comptable. La liberté d'affectation comptable est un principe à géométrie variable. Neutralisée en matière d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux, toute liberté d'affectation comptable est exclue tant en matière d'impôt sur les sociétés qu'en matière d'ISF. Les sociétés, qu'elles soient de capitaux ou de personnes, ne disposent pas d'une telle faculté[1368] dans la mesure où elles doivent inscrire à leur bilan la totalité des biens dont elles sont propriétaires. L'absence d'un tel principe s'explique par la circonstance que l'ensemble des biens, droits et dettes d'une société est tourné vers un même objectif, la réalisation du profit. La société constitue déjà, par elle-même, un patrimoine d'affectation, celui-ci étant constitué des apports que les associés ont choisis d'affecter à la réalisation de profits ou d'économies conformément aux dispositions de l'article 1832 du Code civil. La seule possibilité pour une société de distinguer entre ses biens affectés à une activité économique et ses biens à caractère patrimonial est de filialiser ces derniers en vue de créer une société bénéficiaire de ces biens constitutive, à son tour, d'un patrimoine d'affectation. Règne alors en la matière le principe de l'unité du patrimoine. C'est ce même principe que la Cour de cassation réaffirme de manière constante en matière d'ISF. Elle se refuse à reconnaître toute possibilité d'affectation comptable en raison du principe de l'unité du patrimoine. La seule imposition connaissant un véritable principe d'affectation est la taxe sur la valeur ajoutée car ce principe est inhérent à l'article 168 de la directive TVA. Dans l'arrêt Lennartz du 11 juillet 1991, la Cour de justice de l'Union européenne estime que « *c'est l'acquisition des biens par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de la TVA et du mécanisme de déduction. L'utilisation faite des marchandises ou envisagée pour elles ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes* »[1369]. En cas d'utilisation d'un bien d'investissement à des fins professionnelles et privées, l'intéressé a

[1367] Ph. Marchessou et Th. Schmitt, note sous CE, 22 juin 1988, n° 60228, Dr. fisc. 1988, n° 52, comm. 2365
[1368] Fl. Deboissy, *Le principe de liberté d'affectation comptable peut-il être invoqué par une personne morale ?*, RTD com. 2001, p. 995
[1369] CJCE, 11 juill. 1991, aff. C-97/90, *H. Lennartz c/ Finanzamt München*, pt 15 : Dr. fisc. 1992, n° 1, comm. 45 ; RJF 1991, n° 1325

le choix soit d'affecter ce bien en totalité au patrimoine de son entreprise, soit de le conserver dans son patrimoine privé en l'excluant totalement du système de la taxe sur la valeur ajoutée, soit de ne l'intégrer dans son entreprise qu'à concurrence de l'utilisation professionnelle effective[1370]. Le droit à déduction ne se justifie qu'à proportion de l'utilisation du bien pour la réalisation des opérations imposables. L'article 206-IV-2, 1° de l'annexe II au CGI dispose que « *le coefficient d'admission est nul lorsque le bien ou le service est utilisé par l'assujetti à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise* ». Cet article ne reprend pas la condition de nécessité de l'ancien article 230-1 de l'annexe II au CGI. Il exige simplement que la dépense en cause soit affectée par l'assujetti à son activité économique, c'est-à-dire qu'elle réponde aux besoins de l'exploitation. Toute déduction est exclue lorsque le bien est utilisé à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise. Ainsi apparaît-il que le législateur et le juge oscillent entre les termes de nécessité et d'utilité pour ne viser qu'une seule et même réalité : l'affectation du bien à l'activité économique. Le recours à l'affectation pallie les carences de la dualité des critères traditionnels et supprime la subjectivité liée aux notions d'utilité et de nécessité. Comme le constate Monsieur Pascal Gour, « *la notion d'affectation professionnelle englobe virtuellement, quant à elle, tous les biens utiles, nécessaires, voire superflus, utilisés dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle* »[1371].

B. L'unité de critère de qualification

491- Une définition uniforme, du moins convergente entre les différentes impositions employant le terme « bien professionnel » suppose d'identifier le lien juridique existant entre l'exploitant et le bien *lato sensu*[1372]. Ce lien juridique se manifeste sous la forme d'un lien d'affectation du bien à l'exploitation (**1**). Une fois établie la nature du lien d'affectation, il convient d'envisager les fonctions du lien d'affectation (**2**).

1- La nécessité d'un lien d'affectation à l'activité professionnelle

492- La notion d'affectation. En un sens général, l'affectation se définit comme « *la détermination d'une finalité particulière en vue de laquelle un bien sera utilisé* »[1373]. Monsieur le Professeur Serge Guinchard entend l'affectation comme « *l'exercice d'une option entre plusieurs utilisations possibles*

[1370] CJCE, 21 avr. 2005, aff. C-25/03, *He*, pt 46 : Dr. fisc. 2005, n° 46, comm. 735 ; RJF 2005, n° 986
[1371] P. Gour, *Les biens professionnels : contribution à l'étude d'une notion émergente en droit fiscal*, op. cit., n° 519, p. 245
[1372] Ibid, n°s 490 et s., p. 230 et s.
[1373] G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, op. cit., v° Affectation

d'un bien »[1374]. Autrement dit, l'affectation est la soumission d'un bien à un usage déterminé. Elle est susceptible d'être décomposée en deux éléments : la détermination d'un but et la réalisation de ce but. La notion d'usage déterminé constitue le critère de l'affectation d'un bien. Le choix de l'usage renvoie au but de l'affectation, tandis que la réalisation de l'usage renvoie aux techniques de l'affectation[1375]. L'affectation se rapporte à la finalité envisagée par l'individu pour le bien, à une finalité spéciale, celle-ci variant d'un bien à l'autre[1376]. L'affectation implique que l'usage soit envisagé de manière précise et concrète. Monsieur le Professeur Serge Guinchard distingue deux catégories d'affectation : les affectations réelles et les affectations personnelles[1377]. Ainsi envisagée, l'affectation présente une double fonction : une fonction d'exploitation d'un bien sans considération de la personne et une fonction de protection de la personne. En tant que critère de qualification du bien professionnel, l'affectation ne peut être envisagée que sous l'angle d'une affectation réelle. Le bien est, en effet, affecté à l'activité professionnelle dans le but d'être exploité. L'affectation réalise alors, en elle-même, une fonction d'exploitation. Le terme d'exploitation doit être entendu *lato sensu* comme visant l'exercice d'une activité professionnelle ou d'une fonction dirigeante. En conséquence, le bien est professionnel en ce qu'il se rattache à une activité professionnelle. Autrement dit, est professionnel tout bien destiné à un usage professionnel[1378].

[1374] S. Guinchard, *L'affectation des biens en droit privé français*, préf. R. Nerson, LGDJ, t. CXLV, 1974, n° 24, p. 24

[1375] Ibid, n° 15, p. 15

[1376] Ibid, n° 23, p. 23

[1377] Ibid, n° 53, p. 42 : Il est « *possible de distinguer des affectations personnelles dont la caractéristique commune est l'utilisation d'un bien au profit d'une personne ou d'un groupe de personnes, et des affectations réelles qui tendent toutes à la réalisation d'une fonction sans que la personne soit prise en considération* ».

[1378] Les auteurs sont divisés sur le point de savoir si affectation et destination sont des termes synonymes. L'affectation ne constituerait qu'une espèce du genre qu'est la destination. Il y aurait ainsi des destinations de droit par finalité et des destinations de choses par affectation. Cette distinction est rejetée par Monsieur le Professeur Serge Guinchard. Il estime, en effet, qu' « *il n'est pas possible de prétendre que les droits ont une finalité mais pas d'affectation et que les choses ont une affectation mais pas une finalité* » (S. Guinchard, *L'affectation des biens en droit privé français*, op. cit., n° 40, p. 34). Pour cet auteur, les termes affectation et destination sont synonymes. Monsieur le Professeur Romain Boffa admet que, d'un point de vue subjectif, les notions d'affectation et de destination sont synonymes (R. Boffa, *La destination de la chose*, préf. M.-L. Mathieu-Izorche, Defrénois, Collection de Thèses, t. 32, 2008, n° 9, p. 10 : « *La destination n'est pas la destinée, le destin : elle renvoie à une action, émanant du sujet de droit, et suppose donc une manifestation de volonté pour voir le jour. Sans sujet de droit, la recherche d'un but n'existe pas ; n'ont lieu que des évolutions mécanistes déclenchées sans âme* »). Cependant, selon l'auteur, ces deux notions se distinguent quant à leur domaine et à leur signification. La notion d'affectation revêt une portée plus large que la destination dans la mesure où l'affectation peut être envisagée comme un moyen de protection de la personne en matière d'affectation personnelle, qu'il s'agisse de la personne opérant l'affectation ou des tiers bénéficiant de l'affectation. En outre, certaines hypothèses d'affectation réelle concernent l'affectation d'un bien à un autre bien, excluant ainsi toute affectation à une finalité d'exploitation. En d'autres termes, la destination ne vise que le cas spécifique de l'affectation d'un bien à un usage déterminé, spécifique de la chose. L'affectation désigne le stade du processus décisionnel de soumettre un bien à un usage déterminé. Au contraire, selon Monsieur le Professeur Romain Boffa, « *la destination se situe à un niveau supérieur, car elle ne désigne pas seulement la réalisation de cette soumission, mais le résultat permanent vers lequel l'usage de la chose doit tendre* » (R. Boffa, *La destination de la chose*, préc. cit., n° 11, p. 12). L'affectation se présente comme un épiphénomène, tandis que la destination se présente comme un phénomène durable, le résultat de l'affectation. L'auteur en conclut que « *l'affectation désigne en définitive la réalisation d'un lien entre une chose et un usage ou une entité de référence. La destination, une fois apparue dans la sphère juridique, renvoie pour sa part au passé : elle suppose une analyse rétrospective, qui consiste à étalonner sur la norme préalablement fixée l'usage actuellement effectuée de la chose. L'affectation exprime ce qui est, la destination ce qui doit être* » (R. Boffa, *La destination de la chose*, préc. cit., n° 11, p. 12).

Cette définition tautologique doit être affinée afin de mettre en exergue la nature du lien entre le bien et l'activité.

493- La nature du lien d'affectation. Les critères principaux d'affectation que sont le critère juridique, le critère de l'affectation par nature et le critère matériel renvoient à trois acceptions distinctes du patrimoine professionnel : le patrimoine juridique, le patrimoine fiscal et le patrimoine économique[1379]. L'acception juridique du patrimoine renvoie à la notion juridique de propriété. Est qualifié de bien professionnel tout bien dont l'exploitant détient la propriété juridique. Cependant, une telle acception est trop stricte et exclut tout bien affecté à l'exploitation mais dont l'exploitant n'a que la propriété économique. L'acception fiscale du patrimoine renvoie à l'inscription comptable du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. L'inscription d'un bien au bilan emporte une présomption du caractère professionnel de ce bien. Toutefois, une telle conception est trop large car tout bien serait considéré comme professionnel dès lors qu'il est inscrit à l'actif du bilan. Un tel critère se révèle aujourd'hui d'une application limitée tant en matière d'imposition des bénéfices qu'en matière d'ISF. L'acception économique du patrimoine renvoie, quant à elle, au critère de l'utilité. Est qualifié de bien professionnel tout bien présentant une utilité certaine pour l'exploitation.

494- Chacune de ces conceptions prises isolément ne saurait permettre de définir avec certitude la notion de bien professionnel. Néanmoins, la combinaison de ces critères permet de cerner la qualification de bien professionnel. Positivement, le critère de l'affectation autorise le rattachement du bien à l'actif du bilan de l'entreprise. L'affectation renvoie alors à l'utilisation effective du bien à des fins professionnelles, celles-ci lui conférant son caractère professionnel. L'analyse objective devient dès lors obsolète dans la mesure où seule cette utilisation constitue le critère de qualification du bien professionnel. Négativement, le critère de l'affectation permet d'exclure de l'actif les éléments étrangers à l'exercice de la profession. L'actif professionnel ne peut alors comprendre que les éléments utilisés à l'exercice de la profession.

495- Le critère du bien professionnel, l'affectation réelle. Le bien professionnel peut être entendu comme le bien réellement affecté à l'activité professionnelle[1380]. L'affectation dite réelle repose « *sur l'idée de réalisation d'une fonction d'exploitation* »[1381]. La fonction d'exploitation de l'affectation réelle peut résulter soit de l'affectation d'un ensemble de biens à une exploitation

[1379] P. Serlooten, *La notion de biens professionnels : naître ou ne pas naître, voilà la question*, in *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 153 à 170, spéc. p. 167
[1380] Ibid, spéc. p. 168 et s.
[1381] S. Guinchard, *L'affectation des biens en droit privé français*, op. cit., n° 58, p. 47

commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale, soit d'un apport en nature d'un ou plusieurs biens à une société, soit de l'affectation d'un bien isolé à un certain usage. L'affectation d'un bien à un emploi déterminé « *permet, en conférant à une chose une destination particulière, de produire une utilité qui s'ajoute à celles qu'elle comporte ou qui accentue une utilité existante* »[1382]. L'affectation d'un bien doit toutefois être distinguée de l'affectation de la propriété. La première porte sur un bien ou sur une masse de biens, tandis que la seconde porte sur la qualité de la chose d'appartenir à une personne. Seule l'appartenance du bien peut être mise au service d'un but déterminé car elle procure une nouvelle utilité. Une première définition peut dès lors être proposée : serait un bien professionnel tout bien affecté économiquement et matériellement à l'activité professionnelle. En principe, les actions détenues dans une SA ne sont pas des biens professionnels[1383]. Toutefois, la qualification des actions en bien professionnel est possible lorsque trois conditions cumulatives sont remplies[1384].

496- L'activité économique dans le cadre d'une société opaque renvoie à la notion de « *fonction dirigeante* » visée à l'article 885 O *bis* du CGI. Cet article qualifie de biens professionnels les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, lorsque leur titulaire remplit deux conditions. En premier lieu, leur titulaire doit être gérant d'une SARL ou d'une SCA, associé en nom d'une société de personnes, soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions. Ces fonctions doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale c'est-à-dire qu'elle doit représenter plus de la moitité des revenus dans les catégories fiscales du revenu du travail. La fonction de direction doit constituer l'activité professionnelle principale du contribuable, l'exercice des fonctions de direction s'appréciant sur la tête de chaque membre du foyer fiscal assujetti à l'ISF[1385]. Le contribuable doit avoir une participation active dans la gestion de la société. Aussi, doit satisfaire à ces conditions le propriétaire d'actions d'une société en commandite par actions dont il est le président du conseil de surveillance[1386]. En effet, la gestion est assurée par le directoire tandis que le conseil de surveillance exerce le contrôle permanent de la gestion. Ainsi, le gérant d'une SCA et le dirigeant d'une SA nommée gérante d'une SCA ne sont pas dans une situation analogue[1387]. En conséquence, les droits sociaux détenus par le gérant d'une SCA sont

[1382] F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, op. cit., n° 236, p. 383
[1383] Cass. com., 17 mars 2009, n° 08-11030, *Patoureau* : Dr. fisc. 2009, n° 23, comm. 359, note P. Fumenier ; RJF 2009, n°702
[1384] Cass. com., 23 sept. 2008, n° 07-16843, *Boissonot* : RJF 2009, n° 84
[1385] Cass. com., 26 févr. 2008, n° 07-10515, *Vigneron* : RJF 2008, n° 751
[1386] Cass. com., 11 oct. 2005, n° 04-13063, *Sauvin* : Dr. fisc. 2005, n° 50, comm. 812 ; JCP E 2005, 1834, n° 9, obs. Fl. Deboissy et G. Wicker
[1387] Cass. com., 23 janv. 2007, n° 04-18618, *Bourgine* : RJF 2007, n° 633 ; BJS 2007, n° 5, § 151, p. 601, note P. Serlooten

des biens professionnels, tandis que les droits sociaux détenus par le dirigeant d'une SA nommée gérante d'une SCA ne constituent pas des biens professionnels. Les titres détenus dans une société opaque ne peuvent être qualifiés de biens professionnels qu'à la condition que leur propriétaire personne physique remplisse personnellement les fonctions de direction. L'exercice de tout contrôle de fait dans une société par actions exclut la qualification de bien professionnel. De même, l'exercice de fonctions de direction par l'intermédiaire d'une société interposée exclut la qualification de bien professionnel[1388]. Le montant de la rémunération s'apprécie à la date du fait générateur de l'ISF[1389]. La normalité de la rémunération ne peut résulter de la seule prise en charge des cotisations sociales du dirigeant par la société car elle ne constitue pas une rémunération[1390]. Le dirigeant doit, en second lieu, posséder, directement ou indirectement, plus de 25% des droits de vote attachés aux titres émis par la société. Les titres doivent être détenus par une entité ayant une personnalité juridique. Un FCP ne pouvant être qualifié de société interposée, les parts détenues dans celui-ci ne sauraient être qualifiées de bien professionnel[1391].

497- Le critère de l'affectation réelle renvoie à une approche économique du bien. Le bien professionnel est un bien affecté réellement à l'activité professionnelle de son propriétaire – juridique ou économique – et source pour celui-ci de valeur revêtant soit la nature d'un revenu, soit la nature d'un capital. L'affectation donnée aux biens supplante leur nature juridique et oriente le Droit vers une nouvelle classification des biens dans la mesure où l'utilité varie d'une personne à l'autre. Un même bien trouvera, au sein du patrimoine de son propriétaire, une utilité différente selon ses besoins.

2- La fonction du lien d'affectation à l'activité économique

498- Le lien d'affectation joue un rôle essentiel dans l'hypothèse de biens mixtes afin de déterminer l'utilisation à titre professionnel et à titre privé du bien (**a**). Si l'affectation marque l'entrée du bien dans l'actif professionnel, l'entrepreneur peut prendre la décision inverse, celle de désaffecter le bien pour le faire entrer dans son actif privé. Se présente alors la problématique des biens migrants (**b**).

1388 Cass. com., 20 sept. 2011, n° 10-19775, *Crts Barillé* : RJF 2011, n° 1385
1389 Cass. com., 7 avr. 2009, n° 08-12641, *Mailleux* : Dr. fisc. 2009, n° 27, comm. 395, note P. Fumenier ; RJF 2009, n° 796
1390 Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-11701, *Vuillième* : RJF 10/07, n° 1173
1391 Cass. com., 18 janv. 2011, n° 10-11941, *Derville* : Dr. fisc. 2011, n° 17, comm. 330, note J.-L. Pierre ; RJF 2011, n° 521

a) La notion de bien mixte

499- Le critère de l'affectation matérielle permet de faire le départ entre les biens professionnels et les biens étrangers à l'activité professionnelle. Surtout, il joue un rôle fondamental en matière de biens mixtes c'est-à-dire les biens utilisés à la fois dans un cadre professionnel et privé. Le caractère mixte du bien suppose de mettre en œuvre le principe de l'affectation. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, l'utilisation faite des biens ou envisagée ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 168 de la directive TVA et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes[1392]. En droit interne, l'assujetti doit, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement[1393]. Ce coefficient pour les biens mixtes est égal à la proportion d'utilisation du bien pour la réalisation d'opérations imposables. Outre ce coefficient, doit être calculé un coefficient de taxation traduisant le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction[1394]. Il est déterminé forfaitairement dès l'instant où le bien est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction. Cette détermination forfaitaire correspond au *prorata* de l'ancien article 212 de l'annexe II au CGI. Ce coefficient conduit à un traitement identique des immobilisations et des autres biens, la présomption d'affectation étant supprimée. Cette solution consacre la jurisprudence Socofrein du 21 février 1979. Par cet arrêt, le Conseil d'État juge que les dispositions de l'ancien article 212 de l'annexe II au CGI « *prises sur le fondement de l'article 273-1 du CGI, qui prévoit que des décrets en Conseil d'État pourront apporter des restrictions aux droits à déduction en ce qui concerne les biens non exclusivement utilisés à la réalisation d'affaires taxables, ne vise pas les biens affectés exclusivement à des affaires non taxables* »[1395]. Ce faisant, le juge étend aux biens constituant des immobilisations la règle de l'ancien article 219 de l'annexe II au CGI et restreint la portée de l'ancien article 213 de l'annexe II au CGI. Lorsqu'un assujetti acquiert initialement des biens d'investissement uniquement à des fins privées mais qu'il les utilise ensuite pour les besoins de son entreprise, il peut demander la déduction partielle de la taxe sur la valeur ajoutée d'achat par la voie de la régularisation. L'article 168 *bis* de la directive TVA est destiné à clarifier et à renforcer la limitation de la naissance du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les biens non exclusivement affectés à un

[1392] CJCE, 11 juill. 1991, aff. C-97/90, *H. Lennartz c/ Finanzamt München m*, pt 15, op. cit.
[1393] Annexe II au CGI, art. 206-II
[1394] Annexe II au CGI, art. 206-III
[1395] CE, 21 févr. 1979, n° 8070, *SA Socofrein* : Dr. fisc. 1979, n° 44, comm. 2150 ; Dr. fisc. 1980, n° 5, comm. 246, concl. Fabre ; CE, 26 juill. 1985, n° 34907, *SA « L. Devoiselle »* : Dr. fisc. 1985, n° 47, comm. 2071

usage professionnel. Cette mesure permet de simplifier le traitement fiscal de l'usage privé d'un immeuble affecté à l'exploitation. Néanmoins, la France n'a pas transposé cet article, les articles 206 et 207 de l'annexe II au CGI jouant un rôle équivalent. Bien que non transposé, l'administration fiscale admet l'application de l'article 168 *bis* de la directive TVA aux immeubles[1396]. La régularisation exclut alors le mécanisme des prestations de services à soi-même.

b) La notion de bien migrant

500- Le régime fiscal des biens migrants s'applique lorsque l'exploitant individuel cède des biens ayant figuré successivement dans l'actif privé et dans l'actif professionnel de son patrimoine[1397]. Deux cas de figures sont envisageables. Soit un bien figurant dans la masse privée est inscrit au bilan puis est cédé. En ce cas, deux plus-values doivent être distinguées : la plus-value réalisée entre la date d'acquisition initiale du bien et la date de son inscription à l'actif du bien est soumise au régime des plus-values des particuliers d'une part, et la plus-value réalisée entre la date d'inscription à l'actif du bilan et la date de cession soumise au régime des plus-values professionnelles d'autre part. Soit un bien figurant initialement à l'actif du bilan est repris dans l'actif privé puis cédé. Le retrait de l'actif du bilan est générateur d'une plus-value professionnelle, imposable sous réserve de bénéficier de régimes d'exonération. En conséquence, seule la plus-value constatée entre la date de retrait et la date de cession fera l'objet d'une imposition au titre des plus-values des particuliers. La notion de bien migrant recouvre ainsi deux hypothèses : l'affectation du bien à l'exploitation ou sa désaffectation.

501- L'affectation d'un bien à un EIRL s'opère sans transfert de propriété dans la mesure où la modification du statut du bien n'implique aucun changement de propriétaire. La création *ex nihilo* de l'EIRL n'entraîne pas la constatation de plus-value lors de l'affectation au patrimoine de biens provenant de l'actif privé de l'entrepreneur. Ces biens sont soumis au régime fiscal des « biens migrants ». Envisager la technique d'affectation dans le cadre d'une entreprise individuelle comme un transfert implique la possibilité d'un contrat à soi-même et l'idée d'un transfert de propriété avec soi-même[1398]. Le législateur reconnaît à l'entrepreneur exerçant son activité au sein d'un EIRL la possibilité d'opter pour l'impôt sur les sociétés. Or, dans la société, l'apport s'analyse comme un acte translatif de propriété. Surgit alors une interrogation : l'option pour l'impôt sur les sociétés opère-t-elle un simple changement à portée fiscale ou dénature-t-elle la nature juridique de l'apport

[1396] BOI-TVA-IMM-10-10-30, 1er août 2013, § 30
[1397] CGI, art. 156 *sexies*
[1398] J. Laurent, *Les mutations non translatives – À propos de l'EIRL (I)*, Droit et patr. 2012, n° 219

des biens à l'EIRL ? L'option emporte-t-elle assimilation de l'affectation du bien à l'EIRL en un apport translatif de propriété ? Symétriquement, quel est le sort de la désaffectation du bien entraînant un retour dans le patrimoine non professionel ? La décision de désaffecter un bien du patrimoine professionnel pour le réaffecter ensuite à son patrimoine non professionnel est un acte d'abrogation de l'affectation auparavant réalisée. Apparaît ici une carence dans le traitement des biens quittant le patrimoine d'affectation qu'est l'EIRL dans la mesure où le législateur ne traite ni du régime juridique ni du régime fiscal de la désaffectation[1399].

§2- La qualification de dépense professionnelle

502- La qualification de dépense professionnelle suppose que cette dépense représente une perte en revenu professionnel (**A**) et qu'elle soit affectée à la profession (**B**).

A. La dépense professionnelle, une perte en revenu professionnel

503- Toute perte en capital subie dans une catégorie de revenus non professionnels se voit refuser la possibilité d'être déduite, alors que la perte subie dans le cadre d'une activité est admise en déduction. Apparaît alors un traitement dissymétrique de la perte selon qu'il s'agit d'une perte en capital (**1**) ou d'une perte en revenu (**2**).

1- Le refus de la déductibilité de la perte en capital

504- Le caractère complémentaire des dispositions de l'article 13-1 du CGI. L'article 13 du CGI est applicable, à défaut de dispositions contraires, pour la détermination du revenu net des différentes catégories de revenus. Il existe deux lectures possibles de la portée de cet article. En premier lieu, il peut être considéré que l'article 13-1 du CGI constitue un article d'annonce, un cadre général permettant d'amorcer la présentation des différents régimes d'imposition des revenus imposables au titre de l'impôt sur le revenu. Il permettrait alors une interprétation téléologique des autres articles lorsque ceux-ci présentent une carence quant au traitement fiscal de certaines dépenses. En second lieu, soit il peut être considéré que l'article 13-1 du CGI constitue une disposition supplétive, applicable en l'absence de dispositions spécifiques ; soit il

[1399] V. pour une étude des insuffisances de la loi relativement aux mutations de l'EIRL : R. Mortier, *Les mutations de l'EIRL*, in *L'EIRL : la nouvelle donne pour l'entrepreneur*, Dr. et patr. 2011, n° 202

peut être estimé que cet article représente une disposition complémentaire aux dispositions catégorielles spécifiques. Le juge fiscal ne s'est pas prononcé en faveur de l'analyse de l'article en tant que disposition supplétive mais a progressivement fait émerger son caractère complémentaire. Par un arrêt du 20 juin 1969[1400], le Conseil d'État juge que lorsqu'une dépense déterminée n'est ni expressément prévue ni expressément exclue par le texte catégoriel, il convient d'examiner si cette dépense est conforme à la définition des charges déductibles donnée par les dispositions de l'article 13-1 du CGI. Cet article autorise la déduction d'une dépense non prévue par les règles de déduction catégorielles. Dans un arrêt du 24 octobre 1969, le juge fiscal estime que « *si l'article 13 du CGI définissant le revenu annuel du contribuable prévoit la déduction des frais exposés pour l'acquisition ou la conservation du revenu, il résulte de l'ensemble des dispositions dudit code que ne peuvent être admises en déduction, outre les dépenses limitativement énumérées à l'article 156, II comme des charges du revenu global du contribuable, que les frais qui ont, pour l'une des catégories énumérées audit code, le caractère de charges déductibles, soit que leur déduction ait été prévue par les dispositions propres à ladite catégorie, soit qu'ils aient le caractère de frais exposés pour l'acquisition ou la conservation des revenus compris dans cette catégorie* »[1401]. Cette jurisprudence fut par la suite précisée. Le Conseil d'État adopte une lecture restrictive de l'article 13-1 du CGI. Dans un arrêt du 20 juillet 1971, il juge que doivent être regardées comme des dépenses déductibles « *les intérêts d'emprunt contractés pour acquérir ou conserver les éléments d'actif qui sont affectés aux entreprises exploitées ou aux professions exercées par le contribuable ; qu'en revanche, et sauf disposition contraire expresse, les frais engagés pour maintenir ou accroître le patrimoine privé du contribuable ne peuvent être déduits des revenus retirés de certains éléments de ce patrimoine ; qu'il en est ainsi notamment des intérêts des emprunts contractés par des particuliers en vue de maintenir ou accroître leur portefeuille privé de valeurs mobilières, lorsque les produits éventuellement retirés par les contribuables d'opérations de bourse réalisées à titre non habituel n'entrent pas dans la catégorie des bénéfices non commerciaux définis à l'article 92-2 du Code* »[1402]. Ainsi est opérée une dichotomie entre les emprunts contractés en vue de maintenir ou accroître le patrimoine professionnel et les emprunts contractés en vue de maintenir ou accroître le patrimoine privé. Seuls les intérêts d'emprunt contracté pour l'acquisition d'un outil de travail sont déductibles. La qualification de bien professionnel emporte la déductibilité des dépenses engagées

[1400] CE, 20 juin 1969, n° 73204 : Dr. fisc. 1969, n° 30, comm. 953 ; Dupont 1969, p. 343
[1401] CE, 24 oct. 1969, n° 69226, *Assoc. Nice Nature* : Dupont 1970, p. 40
[1402] CE, 20 juill. 1971, n° 81146 : Dr. fisc. 1971, n° 38, comm. 1236 ; Dr. fisc. 1972, n° 50, comm. 1821, concl. J. Delmas-Marsalet ; Dupont 1971, p. 355 ; CE, plén., 4 juin 1976, n° 97732 : Dr. fisc. 1977, n° ??, comm. 1976, concl. G. Schmeltz ; RJF 1976, n° 370 ; CE, 15 déc. 1976, n° 94886 : Dr. fisc. 1977, n° 11, comm. 395 ; RJF 1977, n° 75 ; CE, 7 déc. 1983, n° 32735 : RJF 1984, n° 113 ; CE, 4 juill. 1984, n° 34988, *M. Tarayre* : Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. 592, concl. Ph. Bissara ; RJF 1984, n° 1133 ; CE, plén., 26 juill. 1985, n°s 41798 et 41799 : Dr. fisc. 1985, n° 51, comm. 2244 ; RJF 1985, n° 1268, concl. Ph. Bissara, p. 662

pour acquérir ou conserver ledit bien. *A contrario*, la déductibilité des dépenses engagées pour maintenir ou accroître le patrimoine privé est exclue.

505- L'interprétation restrictive des dispositions de l'article 13-1 du CGI. Le juge retient une interprétation restrictive des charges déductibles au titre de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, révélant ainsi une certaine défiance à l'égard des revenus du capital. Dans un arrêt du 30 juin 2008, le Conseil d'État limite la portée de l'article 13-1 du CGI en estimant que « *les intérêts d'un emprunt contracté par un particulier en vue de maintenir ou d'accroître son portefeuille de valeurs mobilières ne peuvent être déduits des revenus de capitaux mobiliers, alors même que ces valeurs sont productives de revenus imposables ou que leur acquisition serait […] de nature à permettre au contribuable d'accéder à un mandat de participation aux organes de direction de la société émettrice* »[1403]. Il en résulte que le remboursement d'une dette par un associé non salarié d'une SCI constitue une perte en capital et non une dépense exposée en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu professionnel dans la mesure où les parts sociales détenues revêtent le caractère d'élément de l'actif privé[1404]. Le juge s'en tient à une stricte distinction entre les revenus du capital et les revenus du travail. Les administrateurs sont ainsi considérés comme de véritables bailleurs de fonds conduisant à considérer leurs droits sociaux comme des biens de placement et non comme des biens d'investissement. Les administrateurs ou les actionnaires ne peuvent déduire les sommes versées en exécution d'un engagement de caution car elles constituent une perte en capital[1405]. L'exclusion de la déductibilité de la somme versée en exécution de l'engagement de caution par un administrateur se justifie *a priori* par le caractère civil du cautionnement. L'administrateur est réputé agir dans son intérêt propre et non dans l'intérêt de la société pour laquelle il se porte caution. Son engagement de caution présente alors un caractère strictement patrimonial visant à préserver son capital. Deux critiques peuvent être émises à l'égard d'une telle solution. D'une part, le juge fiscal admet qu'un administrateur de société anonyme, condamné à payer le passif social suite à une action en comblement de passif est en droit de déduire les sommes versées de ses revenus de capitaux mobiliers[1406]. Dirigeant salarié et administrateur sont alors fiscalement traités de manière identique. La déduction de la somme versée en contrepartie de la prise en charge de la dette sociale est en lien direct avec la fonction de l'administrateur. Cependant, qu'advient-il lorsque le dirigeant détient la majorité du capital social cumulant à la fois les qualités de salarié et d'administrateur ? L'exécution de l'engagement de caution est alors doublement motivée par la volonté de

[1403] CE, 30 juin 2008, n° 274480, *M. et Mme Henri* : Dr. fisc. 2008, n° 39, comm. 503, concl. E. Glaser
[1404] CE, 7 juill. 2010, n° 318936, *M. Ringeisen* : Dr. fisc. 2010, n° 41, comm. 521, concl. J. Burguburu
[1405] CE, 9 avr. 1986, n°s 49992 et 68863 : Dr. fisc. 1986, n° 25, comm. 1213, concl. M.-A. Latournerie ; RJF 6/86, n° 565
[1406] CE, 29 avr. 1977, n° 808 : Dr. fisc. 1977, n° 38, comm. 1313, concl. Rivière ; Rev. sociétés 1977, n° 3, p. 433 et s., note M. Cozian ; RJF 7-8/77, n° 379

sauvegarder son capital et par celle de maintenir son revenu salarié. Le traitement fiscal de l'engagement de caution suppose alors de déterminer la qualité dans laquelle agit le dirigeant. En présence d'un doute, le Commissaire du gouvernement Bruno Martin Laprade estime qu'il doit être réputé agir en tant que salarié car « *il existe une force attractive du lien salarial qui unit le contribuable et la société aidée, par rapport au lien du capital* »[1407]. Le juge fiscal fait prévaloir la qualité de dirigeant salarié sur la qualité d'actionnaire majoritaire, nonobstant la volonté du dirigeant de préserver la valeur de sa participation dans la société[1408]. Une solution symétrique devrait s'appliquer à l'administrateur souhaitant préserver ses revenus de capitaux mobiliers. D'autre part, les rémunérations allouées aux administrateurs que sont les jetons de présence sont certes qualifiées de revenus de capitaux mobiliers mais rémunèrent en réalité une véritable activité professionnelle. La perte subie par un administrateur ou un actionnaire doit, pour être déductible, pouvoir être regardée comme une charge au titre des revenus de capitaux mobiliers. Or le CGI ne contient aucune disposition quant aux charges déductibles au titre de cette catégorie. Face à un tel silence, il convient de se reporter au principe général énoncé à l'article 13-1 du CGI. Afin d'être déductible, la dépense doit être nécessaire à l'acquisition ou à la conservation des revenus de capitaux mobiliers.

506- Critique de l'interprétation restrictive des dispositions de l'article 13-1 du CGI. L'interprétation restrictive de l'article 13-1 du CGI est critiquable en ce que le juge opère une distinction entre revenu du capital et revenu professionnel alors que le législateur ne distingue aucunement entre ces deux catégories de revenus. En adoptant une lecture au-delà de la lettre et de l'esprit du texte, le juge coupe le lien traditionnel entre le revenu et la charge[1409]. À défaut de dispositions expresses, toute charge engagée pour acquérir un revenu devrait être déductible. Une telle distinction conduit alors à qualifier le bien source de revenu. Le bien relève-t-il de l'actif professionnel ? Si la réponse est positive, il est productif de revenu professionnel. Les dépenses engagées conduisent-elles à accroître ou maintenir le revenu professionnel ? Si la réponse est positive, les dépenses sont déductibles. Cependant, ces deux étapes du raisonnement quant à la qualification de dépense déductible sont elles-mêmes sources de difficultés. La loi fiscale admet la déductibilité des intérêts des emprunts contractés pour acquérir des parts sociales si les nouveaux associés ont la qualité de salarié ou de gérant majoritaire d'une SARL notamment en matière de RES[1410]. Or ces intérêts d'emprunt revêtent la nature de charges se rapportant à

[1407] B. Martin Laprade, concl. sous CE, 7 déc. 1987, n° 65891, RJF 2/88, p. 88 et s.
[1408] CE, 3 juill. 1989, n° 88745, *Mainsel* : RJF 1989, n° 1103 ; chron. J. Turot, p. 543 et s.
[1409] Fl. Deboissy, *Inégalité des contribuables face à la déduction des intérêts d'emprunts souscrits pour financer l'acquisition de droits sociaux*, RTD com. 2000, p. 209 et s.
[1410] CGI, art. 83 *bis*

l'acquisition d'un patrimoine privé. Apparaît alors l'idée selon laquelle des revenus de capitaux mobiliers peuvent revêtir la nature de revenu professionnel lorsque les parts sociales constituent des outils de travail. La catégorie des revenus de capitaux mobiliers présente un caractère largement artificiel et se fonde sur l'idée que les biens productifs de revenus mobiliers constituent des placements à vocation patrimoniale. Ainsi se retrouve l'opposition entre les biens professionnels et les biens non professionnels, entre bien d'investissement et bien de placement. Cette distinction présente en elle-même un caractère largement factuel reposant sur la participation significative et active du détenteur des droits sociaux dans la vie sociétaire. Comme le souligne Monsieur Jérôme Turot, « *si le droit fiscal tend à prendre en considération cette distinction de fait, il devra admettre que les pertes en capital subies par un administrateur ont le caractère de pertes professionnelles déductibles de la catégorie des RCM* »[1411].

507- La qualification de perte en capital. Constituent une perte en capital, sauf dispositions expresses, les moins-values subies par un investisseur agissant dans un cadre privé à l'occasion de la cession de biens lui appartenant. La moins-value subie lors de la cession, par une personne physique ou une société de personnes, de biens immobiliers ou de droits immobiliers ne peut être déduite[1412]. Est également qualifiée de perte en capital, non déductible du revenu global du contribuable, la moins-value subie lors de la revente d'immeuble acheté pour le revendre. Les moins-values subies lors de la cession à titre onéreux de droits sociaux sont imputables exclusivement sur les plus-values de même nature réalisées au cours des dix années suivantes. Cependant, certains textes dérogent à cette interdiction de principe, lorsque la perte en capital est certaine pour le contribuable. Apparaît ainsi un point de divergence entre le traitement fiscal des moins-values privées et des moins-values professionnelles. En outre, il existe un traitement fiscal dissymétrique entre la plus-value privée, imposée en toute circonstance, et la moins-value privée, déductible à titre exceptionnel. Cette différence de traitement heurte le principe suivant lequel une charge doit pouvoir être déduite dans la mesure où elle est subie lors de la recherche d'un gain imposable. La perte en capital résulte fréquemment d'une dépense réalisée en vue d'accroître le capital ou le revenu imposable. La déductibilité des moins-values privées devrait, en toute logique fiscale, être admise[1413]. En effet, il n'existe plus d'opposition entre gains professionnels et gains privés en raison de la généralisation de l'imposition des plus-values réalisées par les ménages depuis la loi du 19 juillet 1976. Le critère de distinction entre perte en capital et dépense

---

1411 J. Turot, *La prise en charge du passif social par un dirigeant : charge déductible ou perte en capital ?*, RJF 1989, chron. pp. 543 à 549, spéc. p. 549

1412 CGI, art. 150 VD, I

1413 C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Non-déductibilité des pertes en capital (thème 15)*, op. cit., n° 15.4, p. 333 ; J. Ledan, *L'investisseur en droit privé et droit fiscal français*, op. cit., n° 537, p. 359

d'acquisition du revenu est incertain dans la mesure où une même dépense peut être, tour à tour, qualifiée de perte en capital ou de dépense d'acquisition des revenus. Les distinctions actuelles sont très largement inspirées par une opposition entre gains du capital, gains du travail et gains mixtes conduisant à un régime défavorable réservé aux pertes en capital des ménages subies en dehors de toute activité professionnelle. Cette rigueur devrait être assouplie en permettant au contribuable d'établir que le capital en cause a été acquis en vue d'accroître ses revenus imposables.

2- L'admission de la déductibilité de la perte en revenu

508- Passant d'une application supplétive de l'article 13-1 du CGI à une application complémentaire, le juge fiscal a étendu le champ des dépenses déductibles dès lors qu'elles permettent l'acquisition ou la conservation d'un revenu professionnel. Aussi le dirigeant de société se voit-il reconnaître la possibilité de déduire les sommes versées en exécution de son engagement de caution (**a**). Le salarié est, dans cette même logique, autorisé à déduire les intérêts d'emprunt contracté pour l'acquisition de droits sociaux nécessaires à l'exercice de sa profession (**b**).

a) La déductibilité de la caution versée par le dirigeant de société

509- Le dirigeant-caution. Les banques demandent fréquemment au dirigeant de la société de s'engager personnellement afin de cautionner le montant des prêts accordés dans la mesure où l'insuffisance structurelle des fonds propres des sociétés et la faiblesse du capital social sont inaptes à assurer la garantie des emprunts contractés par la société. S'opère alors un glissement des garanties du patrimoine de la société vers le patrimoine des dirigeants[1414]. Lors de la mise en œuvre de la caution, les fonds seront prélevés sur le patrimoine du dirigeant à la demande de la banque suite à la défaillance de la société. Le droit fiscal ne s'intéresse qu'aux effets du cautionnement et à son exécution[1415]. La question se pose alors de savoir si les sommes versées en exécution de son engagement de caution par le dirigeant sont déductibles de son revenu imposable[1416]. Autrement dit, l'exécution d'un engagement de caution par un dirigeant est-elle constitutive de frais inhérents à la fonction au sens de l'article 83-3 du CGI, applicable par

[1414] V. sur ce point : Fl. Deboissy, *Le dirigeant contraint d'emprunter pour le compte de sa société (ou les vertus fiscales de la délégation imparfaite)*, JCP E 1996, 579
[1415] V. : M.-Ch. Bergerès, *Les aspects fiscaux du cautionnement*, Dr. fisc. 1998, n° 22, 100210
[1416] M. Cozian, *Le dirigeant contraint d'acquitter un passif social peut-il déduire de ses revenus imposables les paiements qu'il a effectués ?*, JCP E 2002, 366

extension aux dirigeants salariés sur le fondement de l'article 62 du CGI ? Le juge fiscal retient une position libérale, conforme à la réalité économique et autorise la déduction des sommes versées en exécution d'un engagement de caution dans la limite du raisonnable. La déductibilité de la somme versée en exécution de l'engagement de caution est néanmoins soumise à trois conditions.

510- Une caution souscrite dans l'intérêt de la société. Tout d'abord, l'engagement de caution doit avoir été souscrit dans l'intérêt de la société employant le dirigeant et doit se rattacher aux fonctions exercées. Le but social de l'engagement de caution et son rattachement aux fonctions de dirigeant sont présumés. La seule hypothèse dans laquelle la déduction des sommes versées en exécution d'un engagement de caution ou d'une action en comblement de passif est refusée au dirigeant est celle où celui-ci a commis des erreurs de gestion, notamment des malversations[1417]. S'opère alors une distinction suivant que le dirigeant a commis des erreurs de gestion sans porter atteinte à l'intérêt de la société et la fraude découlant d'une méconnaissance de l'intérêt de la société. Admettre la déductibilité de la somme versée en raison d'un comportement frauduleux du dirigeant reviendrait à « *faire supporter par la collectivité une partie des charges résultant de fautes qui lui sont personnellement imputables* »[1418]. La prise de risque excessif par un dirigeant outrepasse les pouvoirs liés à sa fonction. Dès lors, les frais engendrés par une telle prise de risque ne sauraient entrer dans la catégorie des frais inhérents à la profession. Aussi se pose la question de la déductibilité de la somme versée en faveur d'un client de la société. Un dirigeant de société peut, en effet, être contraint, pour sauvegarder sa société et sa source de revenus, d'accorder une caution à un partenaire économique dont l'activité est nécessaire à la survie de la société. La nécessité d'un lien direct entre l'engagement de caution et les fonctions exercées semble *a priori* contrariée dans le cadre d'un cautionnement donné par le dirigeant en faveur d'un tiers. Afin d'admettre la déductibilité de la somme, le juge prend en considération le contexte particulier dans lequel est souscrit l'engagement de caution et l'enjeu que revêt cet engagement eu égard aux relations entre la société et le tiers bénéficiaire[1419]. Le dirigeant doit également justifier que la société ne peut se porter caution personnellement et que son engagement vise à éviter que les activités de la société ne soient mises en péril par une éventuelle défaillance du tiers débiteur, permettant ainsi de préserver ses propres rémunérations[1420]. Autrement dit, le dirigeant doit avoir un intérêt professionnel à la poursuite des activités de la société. L'engagement de caution souscrit

[1417] CE, 7 déc. 1987, n° 65891 : RJF 2/88, n° 174, concl. B. Martin Laprade, p. 88 et s.
[1418] M.-D. Hagelsteen, *Impôt sur le revenu. Déficits déductibles.- condamnations supportées par les administrateurs de sociétés et les dirigeants d'entreprise à raison des fonctions qu'ils exercent*, RJF 1977, chron., pp. 234-235, spéc. p. 235
[1419] Ph. Martin, concl. sous CE, plén., 9 oct. 1992, n° 116181, *Sérafini*, RJF 1992, concl. pp. 868 à 870
[1420] CE, plén., 9 oct. 1992, n° 116181, *Sérafini* : Dr. fisc. 1994, n° 18, comm. 836 ; RJF 1992, n° 1506, concl. Ph. Martin, p. 868 et s.

par le dirigeant est un acte entrant dans l'exercice normal de ses fonctions dès lors qu'il ne présente pas un caractère disproportionné par rapport à sa rémunération[1421].

511- La « *règle du triple* ». Ensuite, la déduction des sommes versées est subordonnée au respect de la « *règle du triple* ». Elle n'est possible que si la proportion entre le montant de l'engagement et celui des salaires n'excède pas un rapport de trois à un[1422]. Le contrôle de la proportionnalité s'effectue, non pas au regard du seul dirigeant, mais en considération de l'ensemble du foyer fiscal. Un dirigeant salarié engageant sa caution pour un montant supérieur au triple de son salaire poursuit à la fois un but de nature salariale et un objectif capitaliste. Cette dissociation des objectifs conduit à une déduction partielle de la somme versée en exécution de l'engagement de caution. Cependant, elle présente un caractère artificiel. La caution doit être placée dans un lien de subordination à l'égard de la société. Cette condition exclut les dirigeants ne percevant aucune rémunération à raison de l'exercice de leurs fonctions. Toutefois, la condition de la rémunération est appréciée souplement par la jurisprudence. En effet, il est admis qu'une rémunération future suffit à caractériser cette condition. L'article 13-1 du CGI n'exclut pas l'hypothèse où la dépense précède le revenu[1423]. La perspective d'un revenu futur peut justifier l'engagement de caution et la déductibilité de la somme éventuellement versée[1424]. En outre, l'absence de rémunération peut être justifiée par une renonciation volontaire du dirigeant, notamment en début d'activité de la société, ou par la disparition de la société. Se pose alors la question du traitement des « *déductions à retardement* ». Le Conseil d'État admet que la somme mise à sa charge peut être payée à une époque où le dirigeant a cessé de percevoir une rémunération. Toutefois, un tel retardement soulève des difficultés au regard du principe de l'annualité dans la mesure où la somme mise à la charge du dirigeant ne remet pas en cause l'imposition des rémunérations perçues et taxées au titre des années antérieures. Cette somme est considérée comme une charge déductible au titre de l'année où elle est versée.

512- L'exigence d'un lien de subordination. Enfin, l'exigence d'un lien de subordination permet d'exclure du bénéfice de la déductibilité des sommes versées en exécution d'un engagement de caution tant les conjoints du dirigeant salarié que les administrateurs de la société. La solution se justifie quant au conjoint du dirigeant salarié. En effet, aux termes de l'article 83,

---

1421 CE, 28 juin 1989, n° 79342, *Pranlas Descours* : RJF 1989, n° 1064 ; chron. J. Turot, p. 543 et s.
1422 CE, 12 déc. 1990, n° 113038, *Moreau* : Dr. fisc. 1991, comm. 1075, concl. O. Fouquet
1423 En matière de revenus fonciers, le Conseil d'État juge que les frais de réparation et d'amélioration d'un immeuble destiné à la location sont déductibles alors même que le contribuable n'a trouvé un locataire qu'après une durée de deux ans. V. : CE, 13 févr. 1974, n° 86174 : Dr. fisc 1974, n° 25, comm. 751, concl. Schmeltz
1424 CE, 22 déc. 1989, n° 56905, *Biau* : Dr. fisc. 1990, n° 17-18, comm. 858, note G. Tixier et Th. Lamulle, concl. Racine ; RJF 2/90, n° 105 ; RJF 1993, chron. G. Goulard, p. 815 et s.

3° du CGI, seuls les frais inhérents à la fonction sont déductibles. Or le conjoint exécutant en lieu et place du dirigeant l'engagement de caution ne saurait déduire du revenu global du foyer fiscal la somme versée. En effet, la jurisprudence affirme de manière constante que les revenus catégoriels s'apprécient individuellement et non globalement et doivent être déterminés distinctement par chacun des membres du foyer fiscal. Se pose la question de savoir si un actionnaire, époux du dirigeant salarié, peut déduire les sommes versées en exécution de l'engagement de caution en faveur de la société. Dès lors que l'époux caution n'exerce aucune fonction salariée au sein de la société, il lui sera refusé la possibilité de déduire la somme versée en exécution de son engagement. Il serait, dès lors, indifférent qu'au moment de l'engagement, l'époux caution ait en vue la sauvegarde du revenu salarial du ménage. Dans l'arrêt Acquaviva du 9 octobre 1992, le Conseil d'État pose en principe que « *s'agissant des traitements et salaires, les frais résultant de l'engagement pris par l'un d'entre eux ne peuvent donc être regardés comme inhérents à la fonction ou à l'emploi d'un autre et déduits à ce titre de revenus salariaux de ce dernier* »[1425]. Il en découle qu'« *une caution donnée par l'un des époux, lui-même actionnaire non salarié d'une société mais dont le conjoint perçoit un salaire de cette société, puisse être regardée comme consentie pour la compensation du revenu salarié de l'autre époux, et à ce que les sommes payées à ce titre puissent être déductibles des revenus imposables* »[1426]. Dès lors, la somme versée par le conjoint du dirigeant salarié constitue une perte en capital et n'est pas déductible du revenu imposable du foyer fiscal. Seuls les frais engagés en vue d'acquérir ou de maintenir le revenu personnel du dirigeant et non ceux engagés pour maintenir le revenu du foyer fiscal sont déductibles. Le juge fiscal admet que le gérant majoritaire puisse apporter la preuve de ce qu'il a supporté finalement la charge des versements en raison du régime matrimonial, en particulier de la communauté de biens[1427]. Un arrêt du 27 mars 2009 semble *a priori* retenir une solution différente en affirmant que « *le régime matrimonial des conjoints et la solidarité entre époux est sans incidence sur le principe résultant ainsi de la combinaison des articles 13, 83 et 156 du code général des impôts* »[1428]. Cependant, les faits de l'espèce étaient différents. Le conjoint s'était, à l'occasion d'une cession de fonds de commerce acquis par la société dont son épouse était la gérante, lui-même détenant 49% du capital social, solidairement porté caution des sommes dues au vendeur du fonds avec les deux autres associés de la société. Le rejet de la déductibilité de la somme versée en exécution de l'engagement de caution se justifie par sa qualité d'actionnaire minoritaire.

[1425] CE, plén., 9 oct. 1992, n° 113045, *Acquaviva* : Dr. fisc. 1993, n° 27, comm. 1385 ; RJF 1992, n° 1456, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 870 et s.
[1426] Ibid
[1427] CE, 18 déc. 2008, n° 292387, *M. et Mme Belmonte* : Dr. fisc. 2009, n° 6, comm. 176, concl. J. Burguburu
[1428] CE, 27 mars 2009, n° 309792, *M. et Mme Joliot* : Dr. fisc. 2009, n° 23, comm. 353

b) La déductibilité des intérêts d'emprunt contracté par un salarié

513- Le juge fiscal s'est fondé sur l'article 13-1 du CGI afin d'admettre la déductibilité des intérêts d'emprunt contracté par un salarié pour acquérir les droits sociaux de la société dans laquelle il exerce son activité professionnelle. Par la combinaison des articles 13-1 et 83, 3° du CGI, le Conseil d'État pose le principe selon lequel « *un salarié peut déduire de ses revenus les dépenses qui, eu égard à leur objet et à leur ampleur, peuvent être regardées comme directement utiles à l'acquisition ou à la conservation de ses revenus, alors même que ni les circonstances de fait ni aucun texte ne les rendraient obligatoires* »[1429]. Les dépenses sont qualifiées de dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu lorsque l'acquisition des droits sociaux dans la société employeur est de nature à faciliter directement la poursuite du contrat de travail. La déductibilité des intérêts de l'emprunt contracté pour acquérir les droits sociaux de la société dans laquelle le contribuable exerce sa profession est subordonnée à l'utilité des dépenses à l'acquisition ou à la conservation des revenus salariés. En outre, les dépenses doivent être proportionnées au revenu. La règle de proportionnalité permet de faire le départ entre l'acquisition de droits sociaux opérée dans un cadre patrimonial et celle opérée dans un cadre professionnel. Se retrouve, *in fine*, la règle du triple conditionnant la déductibilité de la caution versée par un dirigeant[1430]. Le législateur fait sienne cette jurisprudence et autorise les salariés et les dirigeants assimilés fiscalement à des salariés à déduire, au titre des frais réels, les frais et intérêts d'emprunt exposés pour acquérir des parts sociales ou actions d'une société exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dans laquelle ils exercent leur activité professionnelle[1431]. Auparavant, le salarié déduisant les frais et intérêts d'emprunt de ses traitements et salaires devait renoncer aux réductions d'impôt sur le revenu et d'ISF au titre de la souscription au capital d'une PME et à la réduction d'impôt sur le revenu au titre des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise. Cette règle du non cumul a été assouplie. La déduction des intérêts est seulement interdite à hauteur de la fraction des versements ayant ouvert droit à déduction d'impôt sur le revenu. Afin de renforcer les fonds propres des PME, est accordée une réduction d'impôt de 25% aux contribuables souscrivant, en numéraire, au capital d'une PME, soit au moment de sa constitution, soit lors d'une augmentation de capital. Le dispositif de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI est réservé aux souscriptions au capital de sociétés en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion,

[1429] CE, 25 oct. 2004, n° 255092, *M. Bourtoulinsky* et n° 255093, *M. François* : Dr. fisc. 2005, n° 8, comm. 224, concl. E. Glaser ; RJF 2005, n° 5 ; RJF 2006, chron. Y. Bénard, p. 607 ; BDCF 1/05, n° 6, concl. E. Glaser ; CE, 23 avr. 2007, n° 271246, *Maurice* : RJF 2007, n° 803
[1430] M. Cozian, *Les experts-comptables salariés peuvent enfin déduire le coût du financement de l'acquisition de titres de leur société*, JCP E 2005, n° 11, 444
[1431] CGI, art. 83-3°

respectant des conditions de chiffre d'affaires et de masse salariale. La société doit être soumise à l'impôt sur les sociétés, ne pas être cotée, être opérationnelle et répondre à la définition européenne des PME et être immatriculée. La réduction est soumise à un plafond de déductibilité. En matière d'ISF, le contribuable investissant dans une PME en souscrivant à son capital peut déduire 50 % des sommes souscrites, dans la limite de 40 000 €, sous réserve de respecter certaines conditions tenant, notamment, à la société. Cette réduction est exclusive de tout autre mécanisme de réduction en ce qu'elle ne peut être cumulée avec la réduction d'impôt sur le revenu au titre des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise prévue à l'article 199 *terdecies*-0 B du CGI. Si les conditions posées par cet article sont remplies, le repreneur bénéficie d'une réduction d'impôt égale à 25% des intérêts dus au titre de chaque année. Elle est néanmoins plafonnée dans la mesure où elle est calculée sur un montant d'intérêts annuels. Cette réduction tend à devenir résiduelle puisque ne sont concernés que les emprunts souscrits avant 2012.

B. La dépense professionnelle, une dépense affectée à la profession

514- Du rapprochement des bénéfices non commerciaux et des traitements et salaires. En matière de bénéfices non commerciaux, seules sont déductibles les dépenses nécessitées par la profession par opposition aux dépenses personnelles. Les critères de distinction entre ces deux catégories de dépenses ont été dégagés par un arrêt du 5 octobre 1973. L'interprétation de la notion de dépense personnelle repose sur la combinaison des articles 13 et 93 du CGI. Le Conseil d'État juge que la réception organisée par le professionnel libéral, à l'occasion de sa nomination dans l'ordre de la Légion d'honneur, « *ne saurait résulter d'une obligation professionnelle, ni donner aux frais qu'elle entraîne le caractère de dépenses engagées dans l'intérêt de la profession* »[1432]. La dépense personnelle repose sur des choix de convenance personnelle. S'agissant de la déductibilité des frais de double résidence, la dépense peut être qualifiée de dépense nécessitée par l'exercice de la profession si le choix du lieu de la résidence principale résulte, notamment, d'une obligation légale, de motifs familiaux déterminants ou des conditions d'exercice de la profession[1433]. Ainsi s'opère un rapprochement entre les bénéfices non commerciaux et les traitements et salaires. En effet, le Conseil d'État juge que revêtent le caractère de frais professionnels, déductibles du revenu brut imposable, sur le fondement de l'article 83-3 du CGI, les dépenses qu'un contribuable occupant un emploi salarié dans une localité éloignée de celle où la résidence de son foyer est établie doit exposer pour se loger à proximité du lieu de son travail dès lors que la double résidence ne résulte

[1432] CE, 5 oct. 1973, n° 83211 : Dr. fisc. 1974, n° 3, comm. 30, concl. D. Mandelkern
[1433] CE, 12 mars 2007, n° 281951, *Bernheim* : Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 653, concl. P. Collin

pas d'un choix de simple convenance personnelle mais est justifiée par une circonstance particulière[1434]. Poursuivant le rapprochement opéré par le juge, l'administration fiscale aligne le traitement des frais de déplacement des titulaires des bénéfices non commerciaux sur celui des salariés. Toutefois, le juge retient une analyse stricte des dépenses nécessitées par l'exercice d'une profession libérale. La déductibilité des frais vestimentaires, de coiffure, d'esthétique et de blanchissage n'est admise que si les frais générés excèdent ceux correspondant normalement au niveau de ses revenus[1435]. Dès lors qu'une disproportion apparaît la qualification de frais professionnels déductibles est rejetée, la dépense devant présenter un « *lien de causalité* »[1436] direct avec l'exercice de la profession.

515- Au rapprochement des bénéfices non commerciaux et des bénéfices industriels et commerciaux. L'article 155-II, 2° du CGI opère un rapprochement entre la notion de dépense déductible au sens des bénéfices non commerciaux et la notion de dépense déductible au sens des bénéfices industriels et commerciaux. En effet, seules sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable au sens de l'article 38 du CGI les charges nécessitées par l'exercice de l'activité à titre professionnel. Les charges non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle doivent être extournées du résultat et suivre le régime fiscal propre à leur nature, dans la catégorie d'imposition correspondante. L'extension de la sévérité régnant en matière de bénéfices non commerciaux aux bénéfices industriels et commerciaux et aux bénéfices agricoles apparaît critiquable en raison de la logique propre à chacune de ces catégories[1437]. Le caractère réglementé de la profession ne se retrouve pas en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices agricoles. En matière de bénéfices non commerciaux, l'article 93-1 du CGI retient une définition restrictive de la charge déductible laquelle s'entend des « *dépenses nécessitées par l'exercice de la profession* ». La dépense doit se rattacher aux obligations professionnelles du contribuable. La jurisprudence ne prend pas en compte l'*animus* du professionnel libéral. Seul importe le résultat. En effet, afin d'admettre ou non la déductibilité d'une dépense engagée par un titulaire de bénéfices non commerciaux, le juge fiscal se réfère, non à l'intérêt de l'exploitation, mais à l'exercice normal de la profession. Une charge n'est déductible que s'il existe un lien direct entre l'exercice normal de la profession et le respect par le contribuable de ses obligations professionnelles[1438].

1434 CE, 6 oct. 2004, n° 256092, *Lagedamont* : Dr. fisc. 2004, n° 48, comm. 857, concl. S. Verclytte ; RJF 2004, n° 1245
1435 CE, 4 août 2006, n° 283424, *M. et Mme Renaudin* : Dr. fisc. 2006, n° 50, comm. 784
1436 R. Gouyet, *Les aventures fiscales d'un commissaire-priseur en Indonésie : quand le fisc vertueux se fait pourfendeur des frais professionnels dispendieux*, LPA 1997, n° 115, p. 4
1437 Y. Sérandour, *Quelques réflexions autour de la suppression des effets de la théorie du bilan*, Dr. fisc. 2012, n° 21, 303
1438 S. Austry, *BNC : notion de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession*, RJF 1997, chron. pp. 3 à 8, spéc. p. 7

516- Un rapprochement source d'incertitudes. La notion de dépenses nécessitées au sens des bénéfices non commerciaux est-elle intégralement transposable à la notion de dépenses nécessitées en matière de bénéfices industriels et commerciaux au sens de l'article 155-II du CGI ? Une telle terminologie heurte la logique comptable des bénéfices industriels et commerciaux reposant sur une comptabilité d'engagement et non sur une comptabilité de caisse. Qu'en est-il également de l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion en matière de bénéfices industriels et commerciaux ? D'autant que, dans son avis de 2011[1439], le Conseil d'État limite le champ d'application du critère du risque. Surtout, dans un arrêt du 23 décembre 2013[1440], il affirme de manière explicite que la théorie de l'acte anormal de gestion n'est pas applicable en matière de bénéfices non commerciaux. L'extension de la dépense nécessitée aux bénéfices industriels et commerciaux risque d'emporter un refoulement de la théorie de l'acte anormal de gestion dès lors que l'activité commerciale est exercée sous la forme d'une entreprise individuelle. Ce refoulement implique trois conséquences. D'une part, le juge fiscal tend à l'heure actuelle à faire pénétrer dans la fiscalité des ménages la théorie de l'acte anormal de gestion, notamment en matière de loyers excessifs. D'autre part, la théorie de l'acte anormal de gestion deviendrait une théorie propre à l'impôt sur les sociétés. Enfin, elle romprait avec le rapprochement opéré entre l'imposition des bénéfices et la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, est abandonné le critère de la nécessité au profit de celui de l'affectation.

517- La Cour de justice de l'Union européenne subordonne la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée au caractère strictement professionnel des dépenses. Par exemple, elle estime que le transport gratuit des salariés, assuré par l'employeur entre leur domicile et leur lieu de travail, au moyen d'un véhicule affecté à l'entreprise, satisfait en principe des besoins privés des salariés et est donc engagé à des fins étrangères à l'entreprise[1441]. Les dépenses non nécessaires ou non professionnelles sont des dépenses extérieures aux besoins de l'entreprise. L'article 26 de la directive de 2006 confirme cette analyse. La taxation des besoins extérieurs à ceux de l'entreprise neutralise la déduction antérieurement justifiée. L'article 271-II, 1 du CGI subordonne, en effet, la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée d'amont à la condition que les biens et services soient utilisés pour les besoins de leurs opérations taxables. L'ancien article 230 de l'annexe II au CGI ne visait que les biens et services nécessaires à l'exploitation. Or un tel critère de nécessité était inadapté. En effet, le terme imprécis de nécessité conduisait à une divergence entre l'imposition

[1439] CE, avis, 24 mai 2011, n° 385088, n° 1. c), op. cit.
[1440] CE, plén., 23 déc. 2013, n° 350075, *M. Uguen* : Dr. fisc. 2014, n° 14, comm. 252, concl. V. Daumas, note M. Buchet
[1441] CJCE, 16 oct. 1997, aff. C-258/95, *Julius Filibeck Söhne GbmH*, pt 27 : Dr. fisc. 1997, n° 50, comm. 1318 ; RJF 1997, n° 1212 ; CJUE, 16 févr. 2012, aff. C-118/11, *Eon Amt Menidjmunt OOD*, pt 51 et s. : Dr. fisc. 2012, n° 9, act. 100 ; RJF 2012, n° 546

des bénéfices et la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 206-IV de l'annexe II au CGI abandonne la condition de nécessité et revient sur la jurisprudence Disvalor[1442]. Par cet arrêt, le Conseil d'État estima que les prestations d'une association n'étaient pas fournies à la société et qu'en conséquence, elles ne pouvaient être regardées comme des services nécessaires à l'exploitation au sens des dispositions de l'ancien article 230 de l'annexe II au CGI. Or, par ce même arrêt, il admit qu'au regard de l'imposition des bénéfices, la société bénéficiait d'une contrepartie au versement des cotisations à l'association. La jurisprudence Disvalor fut abandonnée par les arrêts SA simplifié Chambry Distribution et SA Auxerdis[1443]. Le juge fiscal considère que les cotisations versées par la société à l'association présente le caractère de dépense nécessaire. En effet, la société se prévalait des contreparties au versement des cotisations que constituaient les avantages procurés par l'appartenance au groupement et dont le maintien était subordonné à ce versement. Le juge fiscal adopte alors un raisonnement fiscal identique en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés. Dès lors que la société exposant la dépense retire une contrepartie de cette dépense, elle est en droit d'en déduire la taxe sur la valeur ajoutée d'amont. En d'autres termes, une dépense est considérée comme professionnelle lorsque la société engage cette dépense pour ses propres besoins ou lorsqu'elle engage cette dépense pour les besoins d'un tiers mais qu'elle en retire une contrepartie. Ne constituent pas des dépenses professionnelles ouvrant droit à déduction les frais d'acquisition de titres réalisés par une filiale mais pris en charge par la société mère[1444], les frais de dépollution incombant à une filiale mais supportés par la société mère[1445] ou encore les frais engagés par une société mère afférents à une augmentation de capital réalisée par sa filiale[1446]. Dans l'arrêt Société L'Air Liquide, le Conseil d'État juge que « *lorsqu'une société holding décide la prise de participation dans des sociétés dont les titres seront détenus par une filiale ayant un objet exclusivement patrimonial, la TVA ayant grevé les dépenses qu'elle a exposées en vue de cette acquisition n'est pas exclue de tout droit à déduction au seul motif que, l'acquisition de ces titres ayant été réalisée par la filiale et non directement par la holding, ces dépenses ne pourraient être considérées comme ayant été exposées par la société holding dans le cadre de sa propre exploitation et pour les besoins de son activité ; qu'en effet, dès lors que la société produit des pièces justificatives établissant que, compte tenu de l'organisation du groupe elle seule effectuera au profit des sous-filiales des prestations de services donnant lieu à des opérations caractérisant une activité économique et soumises à la TVA, elle est en droit de déduire la TVA ayant grevé ces dépenses préparatoires à l'investissement, qui*

[1442] CE, 6 mars 2006, n° 281034, *SA Disvalor* : LPA 2006, n° 136, p. 13, note A. Lefeuvre
[1443] CE, 29 août 2008, n° 309089, *SA simplifié Chambery Distribution* et n° 309330, *SA Auxerdis* : RJF 2008, n° 1321 ; BDCF 2008, n° 147, concl. L. Olléon
[1444] CE, 6 oct. 2008, n° 299265, *SA Axa* : Dr. fisc. 2008, n° 47, comm. 587, note Y. Sérandour
[1445] CE, 30 déc. 2011, n° 319835, *Sté Rhodia-Chimie* : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 268
[1446] CE, 29 oct. 2012, n° 326813, *Sté First International production* : Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 65 ; Dr. sociétés 2013, n° 75, note J.-L. Pierre ; RJF 2013, n° 8 ; BDCF 2013, n° 1, concl. Cl. Legras

doivent être regardées comme faisant partie de ses frais généraux et entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique »[1447]. Il appartient, dès lors, à la société holding de démontrer qu'elle retire une contrepartie indirecte à la dépense par elle exposée alors même que l'opération est réalisée par un tiers. À l'instar de la déductibilité des charges en matière d'imposition des bénéfices tenant à l'exigence d'une contrepartie directe ou indirecte au bénéfice de la société, la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée est subordonnée à la démonstration d'une contrepartie. Ainsi est définitivement abandonnée l'approche restrictive induite par la notion de « nécessité ». Ce faisant, le juge fiscal adopte un raisonnement économique global prenant en considération les spécificités inhérentes aux groupes de société et au rôle particulier des sociétés holding animatrices de groupe.

518- Du rapprochement des catégories fiscales à l'émergence de la qualification de revenu d'entreprise. Face aux rapprochements des règles fiscales, se pose la question de savoir si le législateur ne devrait pas consacrer une catégorie de revenu d'entreprise sans opérer de distinction suivant la nature de l'activité exercée par l'entreprise et consacrer véritablement une notion fiscale d'entreprise. Deux arguments plaident en ce sens. En premier lieu, la suppression des effets fiscaux de la théorie du bilan emporte un alignement du traitement fiscal des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices agricoles sur le traitement des bénéfices non commerciaux. La neutralisation posée par l'article 155-II du CGI conduit à des effets identiques à ceux de la limite jurisprudentielle posée au jeu de l'affectation en matière de bénéfices non commerciaux. Comme le souligne Monsieur le Professeur Daniel Gutmann, « *si l'on pouvait comprendre cette différence tant que la gestion patrimoniale des professions non commerciales en était restée à un moindre degré de développement et de complexité que celui des professions industrielles et commerciales, ce qui pouvait justifier la primauté du critère matériel sur le critère formel de l'inscription au bilan, une telle explication semble aujourd'hui peu pertinente* »[1448]. En second lieu, le droit fiscal conventionnel n'opère plus de distinction entre les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices non commerciaux. En effet, à l'occasion de la révision en 2000 de la convention modèle OCDE, les règles applicables en matière de bénéfices d'entreprise et de revenus des professions indépendantes ont été unifiées. L'unification de ces règles d'imposition a conduit à la suppression de l'article 14 de la Convention modèle OCDE car son application suscitait un certain nombre de difficultés tenant à la fois à la définition des activités entrant dans son champ et à son articulation avec l'article 7 de ladite

[1447] CE, 24 juin 2013, n° 350588, *Sté L'Air Liquide* : Dr. fisc. 2013, n° 37, comm. 414, concl. N. Escaut, note Fl. Deboissy – V. sur ce point : O. Courjon, N. Kazandjian et B. Richard, *Frais généraux des holdings et TVA : une décision du Conseil d'État favorable au contribuable*, Dr. fisc. 2013, n° 27, act. 369
[1448] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 452, p. 263

Convention[1449]. L'ensemble des profits dégagés par l'exercice d'une activité, qu'elle soit de caractère industriel et commercial ou libéral est dorénavant soumis aux règles de l'article 7 de ladite Convention. Il n'est donc plus fait référence à la nature de l'activité exercée aux fins de déterminer les règles d'imposition afférentes aux bénéfices dégagés par l'activité. Seule est prise en considération la réalisation de bénéfices par une entreprise. Au sens de l'article 3-1, c) de la convention modèle OCDE, le terme « *entreprise* » désigne l'exercice de toute activité ou affaire. Les commentaires sur l'article 3 précisent que les termes « *activité* » et « *affaire* » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant. L'entreprise se présente alors comme le lieu d'exercice d'une activité ou d'une affaire, plus largement le lieu d'une activité économique.

Section 2- Les qualifications substantielles de la fiscalité des entreprises

519- Alors même que l'entreprise est au cœur de la fiscalité des entreprises, le législateur n'en fournit aucune définition, réservant ce terme aux activités de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Pourtant, la notion d'entreprise irradie le droit fiscal comme l'ensemble des autres branches du Droit. Il convient dès lors d'en cerner les contours (**§2**). Sa définition doit avoir pour point de départ, la notion d'activité économique, « *cendrillon* »[1450] de la fiscalité directe, dans la mesure où l'entreprise ne saurait exister sans activité économique (**§1**).

§1- La notion d'activité économique

520- La base commune entre la définition de l'assujetti et celle du commerçant traduit la transversalité de la qualification fiscale d'activité taxable. En effet, les critères de l'habitude, de l'intention spéculative et de l'absence de lien de subordination se retrouvent dans l'ensemble de la fiscalité des entreprises. Cependant, le législateur ne désigne pas par une dénomination identique l'activité taxable, utilisant tour à tour les termes d'activité économique en matière d'imposition de la dépense et d'activité professionnelle en matière d'impositions des bénéfices et du capital. S'ajoute à la confusion terminologique l'emploi d'une définition différente de la notion d'activité

[1449] Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, n° 7, 2000
[1450] Phrase détournée du Doyen Trotabas : L. Trotabas, Essai sur le droit fiscal, op. cit., spéc. p. 203 : « *Par un paradoxe incroyable, le droit fiscal, qui préside au fond de toute activité, en contrôlant la vie de la notion comme celle de chaque personne, en assurant la gestion des milliards de l'Etat, comme en appréciant les maigres économies du plus petit contribuable, est, dans l'ensemble de nos doctrines juridiques, le parent pauvre, la " Cendrillon " dont on ne s'occupe point* ».

professionnelle suivant qu'il s'agit de la fiscalité des ménages et de la fiscalité des entreprises. Il convient dès lors, dans un premier temps, de confronter les notions d'activité économique et d'activité professionnelle (**A**), pour, dans un second temps, proposer un concept d'activité économique dépassant l'approche fonctionnelle du législateur (**B**).

A. La confrontation des notions d'activité économique et d'activité professionnelle

521- En fonction des textes applicables, l'activité professionnelle reçoit des définitions différentes. Au sens de la fiscalité des entreprises, la qualification d'activité professionnelle suppose la réunion de trois critères cumulatifs : l'habitude, l'indépendance et la lucrativité. Au sens de la fiscalité des ménages, l'activité professionnelle implique, quant à elle, une participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal. Il apparaît alors que les critères de qualification d'activité professionnelle ne sont pas identiques, la fiscalité des entreprises et la fiscalité des ménages possèdant chacune leur propre définition de la notion de profession, traduisant dès lors leur spécificité (**1**). Cependant, la dualité de la qualification d'activité professionnelle nuit à la lisibilité de la norme fiscale, encourant, par là même, la critique (**2**).

1- La dualité de la qualification d'activité professionnelle

522- La qualification d'activité professionnelle ne reçoit pas la même définition lorsque le terme est employé dans le cadre de la fiscalité des entreprises (**a**) ou dans celui de la fiscalité des ménages (**b**).

a) La notion de profession au sens de la fiscalité des entreprises

523- La lucrativité des activités d'une personne morale est un principe commun en matière d'impôt sur les sociétés, de contribution foncière des entreprises et de taxe sur la valeur ajoutée. D'une manière générale, sont soumis à l'impôt sur les sociétés les groupements réalisant une exploitation ou des opérations à caractère lucratif. À ce titre, sont examinées la nature et les modalités de l'activité. L'exercice d'une activité lucrative rend passible de l'impôt sur les sociétés les établissements publics industriels et commerciaux et les organismes financièrement autonomes dépendant de l'État et des collectivités territoriales, telles que les sociétés d'économie mixte. L'unification du critère d'assujettissement aux impositions commerciales s'est opérée autour du

traitement fiscal des associations, nonobstant les différences de rédaction des textes applicables, sur la base de la définition fournie par l'article 261 du CGI relatif à l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée des associations. L'absence de caractère lucratif est soumise à deux conditions : la finalité et les modalités d'exercice de l'activité.

524- Les finalités de l'activité poursuivie. La notion de finalité suppose que le groupement ne poursuive, ni en droit ni en fait, la recherche et la distribution de bénéfices. Ceci renvoie à la notion de gestion désintéressée telle que définie par l'article 261-7-1°, d) du CGI. Bien que relative à l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée, cette définition est valable pour l'ensemble des impositions commerciales. Le caractère désintéressé de la gestion d'un organsime sans but lucratif nécessite la réunion de trois conditions. En premier lieu, l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes, n'ayant elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation. En deuxième lieu, l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelle que forme que ce soit. En troisième et dernier lieu, les membres de l'organisme et leurs ayants-droit ne peuvent être déclarés attributaires d'une part quelconque d'actif, sous réserve du droit de reprise des apports. Est néanmoins posée une exception issue de la jurisprudence Kennemer Golf et Country Club[1451]. Un organisme peut être qualifié sans but lucratif même s'il cherche systématiquement à générer des excédents dès lors qu'il les affecte par la suite à l'exécution de ses prestations[1452]. La qualification du caractère « non lucratif » repose sur la prise en considération de l'organisme lui-même, et non des prestations susceptibles d'entrer dans le champ des dispositions de l'article 132 de la directive TVA. La caractérisation de l'absence de non lucrativité tient à l'ensemble des activités exercées par l'organisme. Les bénéfices, au sens d'excèdents se produisant à la fin d'un exercice, ne s'opposent pas à la qualification d'un organisme comme étant « sans but lucratif », seuls les profits, au sens d'avantages pécuniaires pour les membres de l'organisme, faisant obstacle à cette qualification.

525- Les modalités d'exercice de l'activité. S'agissant des modalités d'exercice, les services rendus par l'organisme ne doivent pas être offerts en concurrence avec ceux proposés dans la même zone géographique d'attraction au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. Toutefois, même dans le cas où le groupement intervient dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération d'impositions commerciales

[1451] CJCE, 21 mars 2002, aff. C-174/00, *Kennemer Golf et Country Club* : Dr. fisc. 2002, n° 21, comm. 441 ; RJF 2002, n° 736 ; BDCF 2002, n° 76, concl. F. G. Jacobs ; L'Année fiscale 2003, p. 327, obs. Y. Sérandour
[1452] CE, 21 nov. 2007, n° 291375, *Assoc. Services Informatiques et Conseils* : Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 168, concl. L. Olléon

lui est acquise s'il exerce une activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public ne pouvant normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et, à tout le moins, des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins d'information du public sur les services qu'il offre[1453]. Le contrôle de la distorsion de concurrence s'effectue au regard de l'interprétation de la notion d'activité non lucrative. Cette notion repose sur l'analyse de la seule concurrence effective, et non potentielle. En présence de distorsions de concurrence, il convient d'apprécier les modalités de gestion afin de caractériser le caractère lucratif de l'organisme par application de la règle des « 4 P », à savoir le produit, le public, le prix et la publicité. Ces critères ont une valeur hiérarchique décroissante, une attention particulière étant accordée aux critères du produit et du public. À cet égard, l'administration fiscale précise que « *pour l'appréciation du critère " public ", il convient de se référer au public réel de l'activité concernée et non à la personne ou à l'organisme qui la finance ni même aux bénéficiaires des excédents dégagés par l'activité* »[1454]. Le recours à des pratiques commerciales, telles que la publicité est un indice du caractère lucratif de l'activité[1455]. Cependant, lorsque l'organisme intervient dans un secteur concurrentiel, les méthodes commerciales exercées dans des conditions différentes de celles des entreprises privées ne remettent pas en cause l'absence de non lucrativité. Si l'activité du groupement s'exerce dans les mêmes conditions que dans le secteur privé, alors la lucrativité est caractérisée. En d'autres termes, la lucrativité d'une activité ne dépend pas de sa nature intrinsèque mais de ses conditions d'exercice.

526- La requalification des groupements d'intérêt économique en organismes à but lucratif. Les groupements d'intérêt économique n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 206-1 du CGI si leur activité se rattache à l'activité économique de ses membres et n'a qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci, conformément aux dispositions de l'article L. 251-1 du Code de commerce. *A contrario*, dès lors que son activité ne constitue pas le prolongement de l'activité économique de ses membres, le groupement d'intérêt économique entre dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés en application des dispositions de

[1453] CE, 1er oct. 1999, n° 170289, *Assoc. Jeune France* : Dr. fisc. 2000, n° 7, comm. 106, concl. J. Courtial ; RJF 11/99, n° 1354 ; chron. E. Mignon, p. 823 ; BDCF 11/99, concl. J. Courtial, n° 104 ; CE, 8 mars 2002, n° 207941, *Assoc. Foire-exposition de Morlaix* : Dr. fisc. 2002, n° 24, comm. 496, concl. J. Courtial ; Dr. sociétés 2002, comm. 144, note J.-L. Pierre ; CE, 2 oct. 2006, n° 281286, *Assoc. Acoonex* : Dr. fisc. 2007, n° 15, comm. 418 ; RJF 12/06, n° 1512 ; CE, 13 févr. 2013, n° 342953, *Assoc. Groupe de plongée de Carantec* : Dr. fisc. 2013, n° 16, comm 249, concl. F. Aladjidi, note Th. Lamulle ; RTD com. 2013, p. 374, obs. Ph. Neau-Leduc

[1454] BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 12 sept. 2012, § 580

[1455] CE, 13 nov. 1991, n° 133291, *Assoc. Auto Camping Caravaning Club de France* : Dr. fisc. 1992, n° 23, comm. 1138

l'article 239 *quater*, I du CGI[1456]. Un groupement dont la gestion est désintéressée et dont les membres n'exercent pas une activité à but lucratif ne saurait être regardé comme exerçant lui-même une telle activité[1457]. Les groupements sont soumis aux impositions commerciales s'ils ont pour objet soit de décharger leurs membres de certaines tâches, soit de leur permettre de réduire certaines dépenses afférentes à leur activité, soit de leur procurer différents avantages de nature à accroître leur profit. Par exemple, dans un arrêt du 17 avril 1992[1458], le Conseil d'État estime qu'un groupement d'intérêt économique est soumis à l'ancienne taxe professionnelle dès lors qu'en permettant à ses membres de disposer d'un service commun, il leur donne la possibilité de réduire les charges inhérentes à leur exploitation, alors même que sa gestion ne traduirait pas la recherche d'excédents de recettes. Selon le Rapporteur public Claire Legras, le sens de cette jurisprudence tient à ce qu'un groupement « *exerce en tout état de cause une activité à caractère lucratif dès lors qu'il participe de l'exploitation lucrative de ses membres, c'est-à-dire en contribuant, à leur niveau, à une création de valeur économique* »[1459]. Autrement dit, un groupement dont la gestion est désintéressée est assujetti aux impositions commerciales dès lors qu'il procure une économie à ses membres et que ceux-ci ont une activité lucrative. L'exercice d'une activité lucrative rend en conséquence passible des impositions commerciales les organismes réputés non lucratifs fournissant des biens et services payants à l'instar des entreprises commerciales. Le caractère lucratif d'une activité est apprécié indépendamment de son caractère commercial. À cet égard, dans un arrêt du 27 février 2013[1460], le Conseil d'État juge que la mise à disposition à titre gratuit par un *Anstalt* d'un bien immobilier au profit de tiers est caractéristique d'une activité à but lucratif et, partant, emporte son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. La caractérisation de la lucrativité repose, notamment, sur la prise en compte de l'identité des bénéficiaires. Il en découle qu'une activité de gestion de patrimoine peut présenter un caractère lucratif dès lors que le patrimoine est géré dans le seul intérêt des personnes privées.

527- Selon l'article 1447 du CGI, la cotisation foncière des entreprises est due par toute personne exerçant à titre habituel une activité professionnelle non salariée. L'expression « à titre professionnel » exclut les personnes gérant leur patrimoine. Le caractère professionnel de l'activité suppose la mise en œuvre de moyens matériels ou intellectuels[1461]. Par exemple, la location d'un

[1456] CE, 29 août 2008, n° 299557, *M. Kadouch* : Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 606
[1457] CE, 8 avr. 2013, n° 350709, *GIE Européenne de Médias* : Dr. fisc. 2013, n° 25, comm. 344, concl. Cl. Legras
[1458] CE, 17 avr. 1992, n° 72383, *Groupement des locataires de la Boursidière* : Dr. fisc. 1992, n° 44, comm. 2040, concl. J. Gaeremynck
[1459] Cl. Legras, concl. sous CE, 8 avr. 2013, n° 350709, *GIE Européenne de Médias*, Dr. fisc. 2013, n° 25, comm. 344
[1460] CE, 27 févr. 2013, n° 354994, *Établissement Poudix* : Dr. fisc. 2013, n° 21, comm. 290
[1461] CE, 12 oct. 1994, n° 122532, *SCI du Chêne vert* : Dr. fisc. 1995, n° 17, comm. 975 ; RJF 1994, n° 1328 ; BDCF 1994, p. 145, concl. F. Loloum

immeuble nu par son propriétaire ne présente pas le caractère d'une activité professionnelle, sauf dans l'hypothèse où, par le biais de cette location, il ne se borne pas à gérer son patrimoine mais poursuit une exploitation commerciale antérieure ou participe à l'exploitation du locataire[1462]. Le critère de distinction entre activité professionnelle et activité non professionnelle repose sur la gestion de son patrimoine par le redevable. Plus précisément, les revenus procurés par l'activité ne doivent pas être obtenus de manière passive. En effet, la gestion de patrimoine engendre des revenus passifs par opposition aux revenus actifs générés par une activité professionnelle.

b) La notion de profession au sens de la fiscalité des ménages

528- La notion d'activité exercée à titre professionnel est définie à l'article 155-IV du CGI comme « *la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité* ». Le contribuable doit participer en personne et pour son compte à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. Ces derniers s'entendent de ceux réalisés dans le cadre des fonctions que nécessite la gestion opérationnelle de l'entreprise. Leur nature dépend de la nature et de la taille de l'entreprise. Constituent, notamment, des actes nécessaires les actes relevant de la gestion du personnel et de la gestion financière de l'entreprise. La notion de participation directe, quant à elle, exige que le contribuable s'implique dans la gestion opérationnelle de l'entreprise, la participation requérant un investissement constant et régulier dans son fonctionnement. Cependant, elle ne suppose pas que le contribuable exerce sa seule profession au sein de l'entreprise, ni que l'accomplissement des diligences constitue sa profession principale. D'une manière générale, les personnes confiant, en droit ou en fait, la gestion de l'activité à un tiers, par l'effet d'un mandat ou d'un contrat de travail, ne peuvent être considérées comme participant de façon personnelle, directe et continue à la gestion de l'entreprise. En matière d'entreprise individuelle, l'article 156-I, 1° *bis* du CGI précise que n'est pas professionnel celui confiant la gestion d'un magasin à un salarié ou à un mandataire. Au regard du droit privé, le contribuable sera qualifié de commerçant tandis que, fiscalement, ses revenus seront qualifiés de bénéfices industriels et commerciaux non professionnels. Les bénéfices non professionnels visent les revenus présentant le caractère d'un investissement sans que le contribuable ne s'implique dans l'activité génératrice des bénéfices. Ainsi se retrouve l'idée de revenus passifs.

529- S'agissant des sociétés de personnes, la fonction de gérant et la détention du pouvoir de diriger la société, de l'engager envers les tiers et de la représenter sont autant d'indices de l'exercice

[1462] CE, 25 sept. 2013, n° 350893, *Sté Immobilière Groupe Casino SAS* : Dr. fisc. 2013, n° 46, comm. 509, concl. C. Legras

de l'activité professionnelle au sein de la société au sens de l'article 151 *nonies* du CGI[1463]. Il importe peu que les fonctions de gérant ne soient pas rémunérées dans la mesure où l'activité même de la société est à l'origine de la rémunération de l'associé. Dans le cas d'un associé unique gérant d'une société, les pouvoirs qu'il tient de cette qualité suffisent à regarder la gérance comme l'exercice d'une activité professionnelle. En effet, l'article 1848 du Code civil dispose qu'en l'absence de clause statutaire contraire, le gérant d'une société civile peut accomplir « *tous les actes de gestion que demande l'intérêt de la société* ».

2- Critiques de la dualité de la qualification d'activité professionnelle

530- La définition de l'activité professionnelle au sens de la fiscalité des ménages apparaît comme redondante avec les définitions jurisprudentielle et administrative de l'activité professionnelle au sens de la fiscalité des entreprises. En effet, la nécessité d'une participation personnelle et continue renvoie aux exigences d'indépendance et d'habitude. La spécificité de la définition de l'activité professionnelle au sens de l'article 155-IV du CGI se justifie, cependant, par la genèse de la règle de l'article 156-I, 1° *bis* du CGI. Cette règle, issue de la loi du 30 décembre 1995[1464], a notamment pour objet de mettre fin à l'imputation sur le revenu global de déficits provenant, sous couvert d'une activité déficitaire relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, de la réalisation de simples placements dans lesquels le contribuable n'assume aucune prise de risque économique. Cependant, la distinction entre les professionnels et les non professionnels n'est pas pleinement satisfaisante.

531- La notion d'activité exercée à titre professionnel suppose que le contribuable – entrepreneur individuel ou associé d'une société de personnes – assume les risques inhérents à l'exploitation. *A contrario*, la notion d'activité exercée à titre non professionnel renvoie à la réalisation de simples placements n'impliquant aucune prise de risque. La qualification d'associé professionnel dépend de la nature de l'activité exercée par la société et de la participation de l'associé à l'activité de la société de personnes. Il en découle une dichotomie entre l'associé professionnel et l'associé non professionnel. Aussi, ne sont pas considérés comme exerçant leur activité professionnelle au sein d'une société de personnes les apporteurs de capitaux rémunérés par des revenus de capitaux mobiliers ou encore les associés de sociétés civiles immobilières imposables dans la catégorie des revenus fonciers. Dès lors, la perception régulière de capitaux

[1463] CE, 8 mars 2002, n° 225151, *Maire* : RJF 6/02, n° 668 ; BDCF 6/02, n° 81, concl. S. Austry
[1464] L. fin. rect. n° 95-1347 du 30 décembre 1995, art. 72

mobiliers ou de revenus fonciers ne constitue pas une activité professionnelle. Ainsi est adoptée une définition restrictive de l'activité professionnelle comme excluant toute activité générant des revenus du capital, des revenus passifs. Cependant, une telle définition est critiquable dans la mesure où sont traitées de manière similaire des personnes participant à des schémas d'optimisation fiscale et des personnes assumant un risque d'entreprise sans pour autant intervenir directement dans la gestion de l'entreprise[1465]. Or l'activité de placement présente, elle aussi, un haut risque fiscal. Ainsi se trouve valorisé l'exercice d'une profession par opposition à l'activité de gestion de patrimoine, « *alors que cette dernière est socialement aussi estimable que l'exercice d'une activité professionnelle au sens étroit retenu par la loi et la jurisprudence fiscales* »[1466]. En conséquence, l'activité professionnelle doit dépasser le simple cadre de l'exercice du droit de propriété, une simple gestion de patrimoine. Se retrouve, *in fine*, l'analyse adoptée en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

B. Les critères de qualification de l'activité économique

532- Comme le soulignait le Professeur Cozian, « *définir ce qu'est une activité économique n'est pas une sinécure* »[1467]. Bien que d'un usage courant en droit fiscal, le terme « activité économique » ne fait l'objet d'aucune définition, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée. En ce domaine de la fiscalité, l'activité économique est opposée à l'activité reposant sur l'exercice d'un droit de propriété. D'une manière plus schématique, l'activité économique s'oppose à toute activité patrimoniale. Cette classification fait écho à la classification des sociétés patrimoniales et des sociétés d'exploitation. La société patrimoniale est une société ayant pour objet principal de gérer en son nom et pour son compte le patrimoine dont elle dispose. Un problème particulier se pose dès lors quant à la nature de l'activité exercée par une holding. Pour recevoir la qualification de société opérationnelle, l'activité de la holding doit correspondre à une exploitation active des biens d'investissement (**1**). Cependant, le critère de l'exploitation active ne suffit pas. La holding, comme toute société opérationnelle, doit subir le risque d'exploitation (**2**).

[1465] J. Ledan, *L'investisseur en droit privé et droit fiscal français*, op. cit., n° 410, p. 277

[1466] G. Tixier et J.-P. Maublanc, *La fiscalité des dirigeants d'entreprise*, op. cit., n° 37, p. 46

[1467] M. Cozian, *La notion d'activité économique vue à travers le prisme de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes en matière de TVA*, in *Le droit de l'entreprise dans ses relations externes à la fin du 20ème siècle*, Mélanges en l'honneur de Claude Champaud, Dalloz, 1997, pp. 225 à 244, spéc. n° 1, p. 245

1- Une exploitation active des biens d'investissement

533- La qualification d'holding animatrice[1468]. En principe, les titres détenus dans une holding ne constituent pas des biens professionnels au sens de l'impôt de solidarité sur la fortune dans la mesure où une telle entité a pour fonction la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier[1469]. Cependant, une exception est admise lorsque les titres sont détenus par une holding animatrice. La notion de holding animatrice est issue de l'instruction fiscale du 19 mai 1982[1470] relative à l'impôt sur les grandes fortunes, reprise par l'instruction du 28 avril 1989[1471]. Cette notion a, par la suite, été étendue à l'application des régimes de faveur de transmissions d'entreprise à titre gratuit[1472]. Ainsi apparaît une convergence des impositions autour de la notion de holding animatrice, celle-ci concernant la quasi-totalité des régimes de faveur en matière de fiscalité patrimoniale des associés. Reprenant les définitions jurisprudentielle[1473] et administrative[1474], l'article 885-0 V *bis* du CGI définit la société holding animatrice comme « *une société qui, outre la gestion d'un portefeuille de participation, participe activement à la conduite de la politique de leur groupe et au contrôle de leurs filiales et rend, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers* ». La qualification d'holding animatrice repose sur deux critères : le critère de l'animation ou de la mise en œuvre de la stratégie du groupe et celui de l'animation ou de la réalisation de prestations. L'imprécision de la définition légale emporte une incertitude quant aux critères de qualification de la holding animatrice, incertitude critiquée par la doctrine[1475]. En outre, ces critères sont d'inégale valeur, le critère de l'animation ou de la mise en œuvre de la stratégie du groupe présentant un caractère prépondérant. Caractérise une participation effective à la politique du groupe des prestations d'étude et de conseil quant aux investissements assurant la croissance externe du groupe et la réorientation stratégique. La qualification de holding animatrice s'apprécie au regard des conventions d'assistance

---

1468 E. Pichet, *Holdings animatrices de groupe : théories et pratiques*, Dr. fisc. 2014, n° 13, 237 ; Ph. Neau-Leduc et J.-F. Desbuquois, *Bref retour sur la holding animatrice de groupe, ou l'histoire d'une pierre angulaire dangereusement descellée*, Dr. fisc. 2014, n° 13, 238 ; R. Poirier, *Holdings animatrices : de l'incomplète reconnaissance de l'activité économique en fiscalité interne aux problématiques de fiscalité internationale*, Dr. fisc. 2014, n° 13, 239

1469 CGI, art. 885 O *quater*

1470 Instr. 19 mai 1982 : BOI 7-R-2-82, n° 287

1471 Instr. 28 avr. 1989 : BOI 7 R-1-89, n°s 124 et 125

1472 BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, § 50 ; BOI-ENR-DG-50-20, § 160

1473 Cass. com., 2 juin 1992, n° 90-14613, *Mantelet* : Dr. fisc. 1992, n° 48, comm. 2312 ; Cass. com., 15 févr. 1994, n° 91-22140, *Maurice Corpet* : Dr. fisc. 1994, n° 16, comm. 795 ; Cass. com., 17 oct. 1995, n° 93-21251, *Consorts Borel* : Dr. fisc. 1996, n° 4, comm. 71 ; Cass. com., 8 févr. 2005, n° 03-13767, *Elias* : Dr. fisc. 2005, n° 22, comm. 450, note M. Sieraczek-Abitan ; RJF 2005, n° 508 ; Cass. com., 23 nov. 2010, n° 09-70465, *Gratzmuller* : RJF 2011, n° 385 ; Cass. com., 10 déc. 2013, n° 12-2370, *M. Mulliez* : Dr. fisc. 2014, n° 3, act. 38

1474 BOI-PAT-ISF-30-30-40-10, 18 févr. 2013, § 140

1475 P. Cénac, *Consécration du caractère animateur de la société holding*, RFN 2013, n° 2, étude 7 ; R. Serpentier et L. Tixier, *La notion d'holding animatrice : un dessein animé ?*, RFN 2013, n° 6, étude 20, n° 2

administrative, comptable et de conseil, lesquelles stipulent que les organes dirigeants des sociétés filiales doivent respecter la politique générale du groupe définie seulement et exclusivement par la holding[1476]. À ce titre, sont pris en considération les comptes rendus du conseil d'administration et les rapports du commissaire aux comptes. La preuve du caractère animateur de la holding doit résulter d'éléments concrets tirés de l'influence réelle de la holding sur la politique, l'activité ou le fonctionnement de ses filiales. Elle doit présenter en outre une certaine substance en ce sens qu'elle ne doit pas apparaître comme un simple outil de gestion patrimoniale. Seul le rôle effectivement joué par la holding permet de déterminer si elle est ou non animatrice. Une difficulté nouvelle est apparue s'agissant du point de savoir si la holding doit impérativement animer toutes les filiales du groupe pour recevoir la qualification de holding animatrice. Une telle exigence paraît injustifiée car le caractère animateur de la holding doit être apprécié globalement et non participation par participation, et inéquitable en ce qu'elle conduit à un traitement fiscal différent de celui des sociétés d'exploitation détenant des actifs non liés à leur activité[1477]. Néanmoins, la qualification de holding animatrice ne suppose ni l'existence, au sein de la société, de structures importantes pour réaliser l'animation du groupe ni la fourniture par cette société de services spécifiques rendus de manière habituelle[1478]. En d'autres termes, cette qualification n'est pas subordonnée à la condition que les prestations de conseil d'étude soient le support de son activité professionnelle. Les prestations fournies par la société mère doivent concourir au développement des sociétés du groupe. ainsi apparaît-il que la classification fiscale des holdings se révèle inopérante lorsque la holding exerce une activité mixte ou ne fournit des prestations de services qu'à certaines filiales du groupe. La notion de holding animatrice apparaît dès lors trop restrictive. À cette notion, certains auteurs suggèrent de lui substituer la notion de holding active. La holding active se définirait alors comme « *la holding qui, outre la détention de participation, a une activité propre de nature industrielle ou commerciale, artisanale, agricole ou libérale mais qui ne pourrait pas être considérée comme une holding animatrice* »[1479]. Ainsi seraient qualifiées de holdings actives les holdings effectuant des prestations de services à l'intérieur du groupe ou hors du groupe.

534- La qualification de l'activité financière en activité économique. S'agissant de la contribution foncière des entreprises, dans le cas d'une société ayant pour objet la gestion de

[1476] Cass. com, 8 oct. 2013, n° 12-20432, *M. Epton* et Cass. com., 10 déc. 2013, n° 12-23720, *M. Mulliez* : Dr. fisc. 2014, n° 13, comm. 244, note Fl. Deboissy ; Cass. com., 6 mai 2014, n° 13-11.420, *M. et Mme Porche* : Dr. fisc. 2014, n° 37, comm. 523, note J.-L. Pierre

[1477] J.-F. Desbuquois, Ph. Neau-Leduc et P. Julien Saint Amand, *Holdings animatrices de leur groupe. Proposition de clarification du statut*, JCP N 2012, 1373, n° 29

[1478] Cass. com., 27 sept. 2005, n° 03-20665, *Gros* : Dr. fisc. 2005, n° 50, comm. 811 ; RJF 2006, n° 100 ; Bull. Joly 2006, p. 69, note J.-L. Médus

[1479] J.-F. Desbuquois, Ph. Neau-Leduc et P. Julien Saint Amand, *Holdings animatrices de leur groupe. Proposition de clarification du statut*, op. cit., n°s 44-45

valeurs mobilières, deux situations doivent être distinguées. En premier lieu, la société peut gérer pour le compte de tiers. L'exercice d'une telle activité fait entrer la société dans le champ de la cotisation foncière des entreprises. Tel est le cas, par exemple, des sociétés définies par l'article L. 532-9 du Code monétaire et financier. En second lieu, la société peut gérer son propre patrimoine. Elle n'est réputée exercer une activité professionnelle que lorsqu'elle va au-delà de la gestion d'un patrimoine privé, en mettant en œuvre comme un professionnel des moyens humains et matériels et en réalisant des opérations spéculatives de manière habituelle et répétée. Cette distinction impacte sur l'inclusion ou non des produits dans la valeur ajoutée. Dans deux arrêts du 10 juin 2013, le Conseil d'État estime « *qu'eu égard à l'objet [des articles 1647 E et 1647 B sexies, II du CGI], qui est de tenir compte de la capacité contributive des entreprises en fonction de leur activité, les entreprises ayant pour activité exclusive la gestion de valeurs mobilières ne s'entendent, pour leur application, que des seules entreprises qui exercent cette activité pour leur propre compte* »[1480]. De ces arrêts doivent être tirés deux enseignements. D'une part, une société de capital-risque est soumise aux modalités de calcul de la valeur ajoutée prévues pour les entreprises ayant pour activité exclusive la gestion de valeurs mobilières car elle gère pour son propre compte des participations financières et exerce une activité professionnelle. Poussée au terme de sa logique, une telle solution conduit à inclure dans la catégorie des entreprises ayant pour activité exclusive la gestion de valeurs mobilières toutes les holdings d'investissement ayant pour objet la prise de participation dans d'autres sociétés. Le nouvel article 1586 *sexies* du CGI instaure un régime spécifique pour les entreprises ayant pour activité principale la gestion d'instruments financiers. Il résulte de ces nouvelles dispositions que les revenus financiers des holdings ayant une activité prépondérante de gestion de valeurs mobilières pour leur propre compte entrent dans le champ d'application de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. D'autre part, une société de gestion de portefeuille de valeurs mobilières pour le compte de tiers au sens de l'article L. 532-9 du Code monétaire et financier n'entre pas dans le champ d'application de l'ancien article 1647 B *sexies*, II, 3 du CGI. Cependant, la classification des sociétés de gestion pour le compte de tiers dans la catégorie « généralité des entreprises » suscite des doutes quant à la qualification retenue par le Code monétaire et financier. En effet, ces sociétés relèvent de la sphère financière car elles sont agréées par l'Autorité des marchés financiers et leur objet social est la gestion d'instruments financiers. La qualification adoptée par le juge s'explique néanmoins par sa volonté d'exclure du calcul de la valeur ajoutée les produits qu'elles retirent du placement de leurs fonds propres. Seuls doivent être inclus dans le calcul de la valeur ajoutée les

[1480] CE, 10 juin 2013, n° 341889, *SA Institut de participation de l'Ouest* et n° 352012, *Sté CM-CIC Asset Management, venant aux droits de la Sté CIC Asset Management* : Dr. fisc. 2013, n° 43, comm. 496, concl. F. Aladjidi, note O. Fouquet

produits d'exploitation car le professionnel gérant pour le compte d'autrui est un prestataire de services financier.

2- Un risque d'exploitation

535- Risque d'exploitation et risque d'investissement. Le risque d'exploitation s'oppose au risque d'investissement. Ce dernier se présente comme « *un risque économique, un risque exclusivement financier, celui de perdre tout ou partie des fonds investis* »[1481]. Il renvoie alors à un risque de perte en capital[1482]. En droit des sociétés, ce risque fait écho à l'obligation de contribuer aux pertes, dénommée « risque d'associé ». La vocation de tout associé de participer aux bénéfices et aux pertes sociales est une condition impérative du contrat de société et consubstantielle à la notion de société. Cependant, au sein des actionnaires, il conviendrait de faire une distinction entre les associés et les investisseurs[1483]. Selon Monsieur le Professeur François-Xavier Lucas, les finalités économiques des parties commandent de distinguer entre associés et investisseurs[1484]. Le critère de distinction serait alors l'*affectio societatis* dont seraient dépourvus les investisseurs. Cette absence d'*affectio societatis* serait caractéristique du contrat d'investissement[1485].

536- La notion de risque d'exploitation. En matière de contribution foncière des entreprises, le juge fiscal retient un critère alternatif de l'activité exercée à titre professionnel, celui du risque d'exploitation. Par exemple, une entreprise concédante est considérée comme exerçant une activité professionnelle si elle partage avec le concessionnaire un tel risque[1486]. Ce critère renvoie à la notion de spéculation, celle-ci s'entendant de la recherche d'un profit au risque d'essuyer des pertes. Le critère de la spéculation a été proposé comme critère fédérateur de la notion d'acte de commerce. Cependant, il se révèle « *décevant* »[1487] car la spéculation est insuffisante pour différencier l'activité commerciale des autres activités car elle repose sur un critère psychologique. « *Si aucun acte de commerce n'existe sans spéculation, la spéculation n'implique pas l'existence d'un acte de commerce* »[1488]. L'activité économique ayant vocation à transcender la nature de l'activité

[1481] J. Ledan, *L'investisseur en droit privé et droit fiscal français*, op. cit., n° 179, p. 134
[1482] Supra n° 507
[1483] G. Ripert, *Aspects juridiques du capitalisme moderne*, LGDJ, 2ème éd., 1951, n° 39 ; A. Amiaud, *L'évolution du droit des sociétés anonymes*, in *Le droit privé au milieu du XXème siècle*, Études offertes à Georges Ripert, t. II, LGDJ, 1950, p. 292 ; Cl. Champaud, *Le pouvoir de concentration de la société par actions*, préf. Y. Loussouarn, Sirey, 1962, n° 26 ; D. Schmidt, *Les droits de la minorité dans la société anonyme*, préf. J.-M. Bischoff, Sirey, 1970, n° 12
[1484] F.-X. Lucas, *Les transferts temporaires de valeurs mobilières. Pour une fiducie de valeurs mobilières*, préf. L. Lorvellec, LGDJ, 1997, n°s 283 et s.
[1485] M. Bertrel, *La société, « contrat d'investissement » ?*, RTD com. 2013, p. 403
[1486] CE, 25 oct. 2010, n° 309473, *Sté Thomson Licensing* : RJF 2011, n° 48 ; BDCF 2011, n° 8, concl. C. Legras
[1487] D. Houtcieff, *Actes de commerce*, Rép. droit commercial, Dalloz, mai 2008, n° 7
[1488] Ibid

professionnelle exercée semble, néanmoins, reposer sur le critère de la spéculation, lequel sous-tend le risque d'exploitation. En effet, la profession consiste dans l'exercice d'une activité procurant le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence de celui l'exerçant[1489]. Or, comme le constatait Ripert, « *exercer une profession, c'est consacrer d'une façon principale son activité à l'accomplissement de certaines tâches dans le dessein d'en tirer profit* »[1490]. L'expression « dans le dessein d'en tirer profit » fait écho aux notions d'« objectif d'entreprise » et de « but commercial » mis en exergue par la Cour de justice de l'Union européenne afin de justifier l'assujettissement des holdings à la taxe sur la valeur ajoutée. L'objectif d'entreprise renvoie à un comportement d'entrepreneur, la notion de « but commercial » renvoyant, quant à elle, à la théorie de l'acte de commerce fondée sur la spéculation. En réalité, le but commercial est sous-tendu par l'objectif d'entreprise puisqu'il est caractérisé par un souci de rentabilisation des capitaux investis. Il en résulte que toute activité professionnelle constitue une activité économique dans la mesure où elle s'inscrit dans un circuit économique.

537- La notion d'entreprise a paru à même de fédérer les dispositions des articles L. 110-1 et L. 110-2 du Code de commerce. Selon Escarra, la profession est celle s'exerçant dans l'entreprise laquelle « *présuppose l'exercice habituel d'actes de commerce et, par suite la qualité de commerçant* »[1491]. Le droit fiscal retient une conception stricte de l'entreprise comme ne visant que les activités industrielles et commerciales, le terme de profession étant réservé aux bénéfices non commerciaux. La réduction de l'entreprise aux seules activités industrielles et commerciales emporte une définition restrictive de l'entreprise. Ainsi sont seules considérées comme une entreprise au sens fiscal du terme les exploitants individuels exerçant une activité industrielle ou commerciale et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Or, dans son acception la plus large, la notion d'entreprise dépasse largement le cadre de la commercialité. Retenir l'entreprise comme synonyme d'activité économique permet de faire abstraction de la nature de l'activité exercée par l'exploitant. À ce titre, la Cour de justice de l'Union européenne affirme que « *la notion d'entreprise comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de fonctionnement* »[1492]. Le concept d'activité est consubstantiel à la notion d'entreprise. L'entreprise se conçoit alors comme toute entité exerçant une activité économique et se différencie dès lors des groupements sans but lucratif, agissant en dehors du circuit économique. Dans la droite ligne de la jurisprudence européenne, la Cour de cassation reconnaît la qualité d'entreprise aux entités

[1489] J. Hamel et G. Lagarde, *Traité de droit commercial*, Dalloz, 1954, p. 404
[1490] G. Ripert, *Traité élémentaire de droit commercial*, LGDJ, 1957, n° 7
[1491] J. Escarra, *Manuel de droit commercial*, Sirey, 1948, n° 91
[1492] CJCE, 23 avr. 1991, aff. C-41/90, *Höfner c/ Matron Gmbh* : RTD com. 1991, p. 512

poursuivant une activité libérale à condition que celle-ci présente un caractère économique[1493]. Dans une conception extensive, l'activité économique peut donc se définir comme une activité à but lucratif, exercée de manière professionnelle et à titre indépendant. Cette conception autorise une uniformisation du statut de l'entreprise[1494]. Faire de l'exercice d'une profession, quelle qu'en soit la nature, un critère de qualification de l'entreprise permet d'appréhender l'ensemble des activités professionnelles sous le vocable d'activité économique. Si la caractérisation d'une activité économique est un indice de l'existence d'une entreprise[1495], encore faut-il que celle-ci présente un degré d'autonomie décisionnelle mais aussi patrimoniale pour accéder à la vie juridique, pour passer du statut d'être « *naissant* »[1496] à celui d'« être né et viable ».

§2- La notion d'entreprise

538- Le droit fiscal comme l'ensemble des autres branches du Droit ne propose aucune définition de l'entreprise[1497]. La notion d'entreprise s'applique à des situations disparates, allant du petit commerçant aux sociétés multinationales, et apparaît comme une notion fonctionnelle. Sa nature juridique n'appert qu'au travers l'analyse d'autres institutions juridiques[1498].

539- L'absence de reconnaissance de l'entreprise en tant que concept juridique se fonde sur l'idée que l'entreprise n'est qu'« *une unité de fait et non une unité de droit* »[1499]. En tant qu'unité de fait, l'entreprise ne saurait avoir de statut juridique, l'entreprise ne vivant que par le biais de l'entrepreneur. L'entrepreneur individuel est propriétaire de son entreprise et, à ce titre, il la gouverne. Une telle analyse découle d'une certaine conception de la personnalité morale et d'une communauté d'analyse de l'entreprise, qu'elle soit sous forme individuelle ou sociétaire. Dans la thèse matérialiste, l'entreprise est présentée comme un ensemble de biens affectés à une production. Elle est un objet de droit. Est alors retenue une vision purement patrimoniale de l'entreprise. L'entreprise n'existe, activement et passivement, qu'à travers son propriétaire. Les biens affectés à la production appartiennent à une personne physique ou à une personne morale mais non à l'entreprise. Celle-ci est et ne peut être gérée que dans l'intérêt de son propriétaire et

[1493] Cass. civ. 1ère, 12 mars 2002 : RTD com. 2002, p. 524, obs. M. Cabrillac
[1494] B. Vaillant-Maillot, *La notion d'entreprise en droit fiscal des affaires*, ANRT, 1996, p. 162
[1495] *Contra* P. Lanquetin, *La liberté syndicale dans l'entreprise*, Thèse Strasbourg, 1979, p. 403 : L'auteur assimile purement et simplement les notions d'activité économique et d'entreprise.
[1496] M. Despax, *L'entreprise et le Droit*, op. cit., n° 391, p. 411
[1497] G. Blanc, *Les frontières de l'entreprise en droit commercial (Brève contribution)*, D. 1999, p. 415 ; Klaus J. Hopt, *L'entreprise et le droit européen. Quelques réflexions sur la réglementation européenne de l'activité et de l'organisation de l'entreprise*, Rev. sociétés 2001, p. 301
[1498] B. Oppetit et A. Sayag, *Les structures juridiques de l'entreprise*, Librairie technique, Coll. Droit et Gestion, 3ème éd., n° 2, p. 1
[1499] Ibid, n° 21, p. 16

ne saurait avoir un intérêt propre. Or entendre l'entreprise comme une unité de fait ne donne qu'une vision parcellaire de l'essence juridique de l'entreprise en ce qu'elle méconnaît le caractère économique de l'entreprise. L'entreprise est une unité économique dont le but est la recherche de profits. Ce but est commun à l'entreprise individuelle et à l'entreprise sociétaire. En effet, au sens de l'économie politique, l'entreprise s'entend comme d'un organisme économique et social, financièrement indépendant ayant pour objet la production opérée dans une perspective de recherche du profit maximum au sein d'un marché[1500]. Prise en un sens économique, elle désigne alors la mise en œuvre des éléments nécessaires à l'activité professionnelle[1501]. Ainsi entendue, l'entreprise se rapproche de la profession. En effet, celle-ci consiste en l'exercice d'une activité procurant le moyen de satisfaire aux besoins de celui l'exerçant[1502]. Selon le Professeur Despax, il faut compléter un tel critère « *en précisant que l'exercice n'est possible que grâce à l'existence d'une organisation permettant de poursuivre cette activité. Cette organisation se traduit par l'affectation, au sein du patrimoine, d'un certain nombre de biens (matériels, locaux, capitaux) la poursuite d'un but économique déterminé* »[1503]. La thèse personnaliste de l'entreprise procède d'une analyse sociologique de l'entreprise. L'entreprise est alors présentée comme un sujet de droit. Elle correspond à une collectivité formée par les apporteurs de capital et les apporteurs de travail. Entendue de la sorte, l'entreprise se présente comme un être collectif doté d'une personnalité propre. Étant sujet de droit, l'entreprise est dotée d'un patrimoine propre, d'une autonomie de décision et d'un intérêt propre. Se situant à mi-chemin entre ces deux conceptions, le droit fiscal reconnaît l'entreprise.

540- Ni sujet de droit ni objet de droit, l'entreprise paraît *a priori* réfractaire à toute classification juridique classsique dans la mesure où elle se présente comme une vue de l'esprit, une notion plus économique que juridique. Toutefois, les caractères fonctionnel et polysémique du terme « entreprise » ne font pas obstacle à une construction juridique unitaire. La conceptualisation suppose alors de rechercher un dénominateur commun à partir duquel pourrait être élaborée une

---

[1500] J. Mestre et M.-E. Pancrazi, *Droit commercial*, LGDJ, 25ème éd., 2001, n° 131 et s., p. 159 et s. ; G. Ripert et R. Roblot, *Traité de Droit commercial*, par M. Germain, t. 1, LGDJ, 15ème éd., 1993, n° 358, p. 243 ; B. Oppetit et A. Sayag, *Les structures juridiques de l'entreprise*, Librairie technique, Coll. Droit et gestion, 3ème éd., n° 14, p. 12 ; F. Goré, *Droit des affaires. Structures juridiques de l'entreprise. Sociétés. Groupements d'entreprises*, Montchrestien, 1977, n° 3, p. 6 ; M. de Juglart et B. Ippolito, *Cours de droit commercial avec études de questions pratiques. Les sociétés commerciales depuis les réformes de 1966, 1967 et 1968*, vol. 2, Montchrestien, 3ème éd., 1969, n° 362, p. 45 ; F. Perroux, Rev. d'économie politique 1933, p. 1278 : « *Une organisation de la production dans laquelle on combine les prix des différents facteurs de la production apportés par des agents distincts du propriétaire de l'entreprise en vue de vendre un bien ou des services sur le marché pour obtenir, par différence entre deux prix (prix de revient et prix de vente), le plus grand gain monétaire* ».

[1501] G. Ripert et R. Roblot, *Droit commercial*, par M. Germain, t. 1, LGDG, 16ème éd., 1996, n° 139, p. 97

[1502] J. Hamel et G. Lagarde, *Traité de droit commercial*, Dalloz, 1954, p. 404

[1503] M. Despax, *L'entreprise et le Droit*, avant-propos H. Solus, préf. G. Marty, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 1, 1957, n° 27, p. 26

notion juridique, à tout le moins fiscale, de l'entreprise[1504]. Le dénominateur commun est l'autonomie de l'entreprise, celle-ci pouvant dès lors se voir doter d'une autonomie juridique (**A**) mais également d'une autonomie patrimoniale (**B**).

A. L'autonomie juridique de l'entreprise

541- L'identification de l'entreprise à la personnalité juridique est séduisante. Cependant, lorsque le législateur attribue des droits et des obligations à une entreprise, il vise la personne physique ou la personne morale exerçant l'activité économique. En effet, en tant que tel, l'entreprise ne dispose pas juridiquement d'une organisation de l'expression collective de ses intérêts. Il est dès lors tentant et naturel de recourir à la personnalité juridique et, plus spécifiquement, à la personnalité morale, afin d'assurer la protection des intérêts de l'entreprise (**1**). Cependant, le critère de la personnalité juridique est progressivement délaissé au profit d'un critère plus fonctionnel d'unité économique. Comme le constate Monsieur le Professeur Thierry Lamarche, « *la présence d'une personnalité juridique n'est ni une condition nécessaire ni une condition suffisante à l'entreprise* »[1505]. L'entreprise peut dès lors être indépendante de la personnalité juridique en assurant sa représentation juridique. Appréhéndée en tant qu'unité économique, l'entreprise suppose un *minimum* d'autonomie décisionnelle (**2**).

1- Le critère juridique de la personnalité morale

542- La notion d'entreprise perturbe l'approche classique du concept de sujet de droit[1506]. La personnalité morale[1507] est une application particulière de la notion de personnalité juridique. Découlant d'une vision anthropomorphique[1508], la personne morale s'oppose à la personne physique mais se voit doter, à son instar, d'attributs juridiques, lui reconnaissant alors la double qualité de sujet actif et passif d'obligations. Dans la conception moderne, la personnalité morale est une technique juridique destinée à conférer une autonomie juridique à une activité donnée. Le

---

[1504] L. Idot, *La notion d'entreprise*, Rev. sociétés 2001, p. 191 ; G. Lyon-Caen, *Que sait-on de plus sur l'entreprise ?*, in *Mélanges dédiés au Président Michel Despax*, Presses de l'Université des sciences sociales de Tououse, 2002, pp. 49 à 97 ; Th. Lamarche, *La notion d'entreprise*, RTD com. 2006, p. 709 et s.

[1505] Th. Lamarche, *La notion d'entreprise*, préc. cit., n° 11

[1506] Une remarque similaire peut être opérée à propos de la notion de foyer fiscal.

[1507] J. Paillusseau, *Le droit moderne de la personnalité morale*, RTD civ. 1993, p. 705

[1508] J.-F. Quievy, *Anthropologie juridique de la personne morale*, préf. D. R. Martin, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 510, 2009

concept de personnalité morale (**a**) n'est, toutefois, pas pleinement reçu par le droit fiscal, le sujet de droit juridique ne coïncidant pas nécessairement avec le sujet de droit fiscal (**b**).

a) La notion juridique de personnalité morale

543- Une controverse doctrinale existe quant à la nature juridique de la personnalité morale, deux courants principaux pouvant être recensés : les théories volontaristes et la théorie de la réalité technique. De cette pluralité d'analyses il s'ensuit l'absence d'une théorie générale de la personnalité morale[1509], démontrant par là même les limites conceptuelles d'une telle notion.

544- Les théories volontaristes. Les théories volontaristes se scindent elles-mêmes en trois courants de pensée dont le point commun est de fonder la personnalité morale sur la notion de volonté. La théorie de la fiction, systématisée par Savigny[1510] et reprise par les Exégètes, se fonde sur l'axiome selon lequel l'homme est un sujet de droit. Jèze enseignait, à cet égard, qu'il n'avait « *jamais déjeuné avec une personne morale* »[1511]. Partant, seuls les êtres humains sont aptes à jouir d'une personnalité juridique propre à leur conférer des droits et des obligations. Si certains groupements sont qualifiés de personne, cette qualification ne peut résulter que d'une fiction légale. En effet, eu égard à l'intérêt général, il appartient au législateur de modifier ce principe afin d'étendre artificiellement la qualification de sujet de droit à certains groupements de personnes ou de biens. La théorie de la fiction encourt la critique sur quatre points. D'abord, l'axiome initial est contestable en ce que la définition du droit subjectif reposant sur la volonté ne permet pas de justifier l'attribution de la personnalité juridique à l'homme. Ensuite, la théorie de la fiction présente un caractère arbitraire car l'État pourrait être tenté d'utiliser la personnalité morale comme une arme lui permettant de priver certains groupements de toute faculté d'expression ou d'action. Cette théorie conduit *in fine* à une impasse puisque, si l'État attribue la personnalité morale, comment peut-il en bénéficier ? Se l'« auto-attribue »-t-il ? Enfin, la dernière critique vise le mécanisme proprement dit de la personnalité morale. Les membres du groupement sont relégués au rang de tiers. Surtout, certains auteurs se sont élevés contre la théorie de la fiction contestant l'existence même de la personnalité morale en tant que catégorie juridique autonome. La personnalité morale serait dès lors une fiction inutile. À cet égard, dans la théorie de la propriété

[1509] N. Baruchel, *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, préf. B. Petit, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 410, 2004
[1510] R. von Savigny, *Traité de droit romain*, trad. Ch. Guenoux, Firmin-Didot, t. II, 2ème éd., 1860, p. 223 et s.
[1511] G. Jèze, cité par M. Waline, *Droit administratif*, Sirey, 7ème éd., 1957, n° 402

collective développée par Planiol[1512], la personnalité morale ne ferait que dissimuler la persistance de la propriété collective, les biens appartenant aux membres du groupe collectivement. Néanmoins, en tant que construction patrimoniale, la propriété collective est impuissante à rendre compte des attributs extra-patrimoniaux dont sont dotées les personnes morales et ne permet pas d'expliquer l'obligation à la dette sociale des membres du groupe. En outre, les copropriétaires d'une chose ont en principe sur elle des droits personnels limités par les droits concurrents des autres[1513]. D'autres auteurs tentent d'expliquer les effets juridiques attachés à la personne morale par les liens contractuels existant entre les membres du groupe[1514]. Il n'y aurait alors pas de personne morale mais des individus associés au sein d'un groupe. La théorie de l'institution mise en exergue par Hauriou[1515] se fonde, quant à elle, sur la volonté en tant que critère de qualification de la personnalité morale. Il y a personnalité morale dès lors qu'existe, dans un organisme, la possibilité de former et d'émettre des volontés collectives. Selon l'auteur, la personne morale représente l'institution parvenue au plus haut degré de concentration et d'organisation. Le critère de la volonté se révèle, cependant, à la fois trop large et trop étroit[1516].

545- La théorie de la réalité technique. Aux théories volontaristes s'oppose la théorie de la réalité technique, Michoud en étant le principal artisan[1517]. La personnalité apparaît alors comme la consécration d'une réalité juridique, déterminée à partir de critères techniques. Seul l'intérêt constitue la personnalité. En effet, l'essence du droit subjectif n'est pas dans la volonté mais dans l'intérêt que cette volonté représente. Partant, le Droit protège uniquement le contenu de l'acte de volonté. La volonté n'est pas absente de cette théorie mais intervient en tant que moyen de réalisation de l'intérêt. Pour l'auteur, la personnalité morale est la traduction technique d'une réalité que révèle l'existence d'intérêts collectifs permanents, distincts des intérêts individuels. Toutefois, cet intérêt collectif nécessite un moyen autonome d'expression, une organisation propre à le représenter et le défendre dans les actes de la vie juridique. À ce titre, la volonté de la personne morale représente la volonté combinée de ses représentants ou de ses organes, l'organisation juridique de la communauté fournissant alors à la personne morale une volonté. Grâce à la notion d'intérêt, la théorie de la réalité juridique permet de dégager la nature

---

1512 M. Planiol, *Traité élémentaire de droit civil*, Pichon, t. I, 3ème éd., 1900, p. 977 et s. ; Berthélemy, *Droit administratif*, 11ème éd., p. 36 ; Ihéring, *L'esprit du droit romain*, Trad. Meulenaere, t. IV, p. 430 et s.

1513 G. Marty et P. Raynaud, *Droit civil*, op. cit., n° 1047, p. 1261

1514 G. de Labroue de Vareilles-Sommières, *Les personnes morales*, LGDJ, 1919

1515 M. Hauriou, *La théorie de l'institution et de la fondation*, Cahiers de la nouvelle journée, n° 4, 1925

1516 G. Marty et P. Raynaud, Droit civil, op. cit., 1961, n° 1049, p. 1263 : « *Trop étroit, car il ne peut fonctionner que s'il existe une collectivité susceptible d'émettre des volontés, ce qui ne se rencontre pas dans les personnes morales du type fondation pour lesquelles il faudrait rechercher des substituts arbitraires à la volonté collective absente. Trop large car lorsqu'il s'agit d'un groupement, il y a toujours dans tout groupement des moyens de réalisr un faisceau de volontés, et l'on serait ainsi conduit à généraliser à l'extrême la notion de personne morale* ».

1517 L. Michoud, *La théorie de la personnalité morale. Son application au droit français*, t. I, LGDJ, 1924

conceptuelle et le caractère de construction juridique de la personnalité morale. La fonction technique de la personnalité a pour objet de rattacher autour d'un lieu commun l'imputation des droits et obligations en rapport avec un groupement donné[1518]. Néanmoins, la théorie de la réalité juridique présente des limites[1519]. En effet, faute de définir l'intérêt déterminant l'aptitude à la personnification, cette théorie ne permet pas une identification certaine des personnes morales. En raison de la dissociation de l'intérêt collectif et des intérêts individuels, toute appréhension des rapports de la personne morale et de ses membres est impossible. En outre, elle ne rend pas compte des phénomènes de transparence.

546- Les limites de la notion de personnalité morale. Le droit positif français ne tranche en faveur d'aucune des ces théories. La théorie de la réalité technique a la faveur de la Cour de cassation. Par l'arrêt du 28 janvier 1954, elle pose en principe que « *la personnalité civile n'est pas une création de la loi ; elle appartient, en principe, à tout groupement pourvu d'une possibilité d'expression collective pour la défense d'intérêts licites, dignes, par suite, d'être juridiquement reconnus et protégés* »[1520]. Ce faisant, la Haute juridiction judiciaire reconnaît la personnalité juridique aux comités d'établissement. Cependant, le législateur dispose seul de la capacité de conférer ou non à un groupement la personnalité morale. À l'absence de toute consécration générale d'une théorie de la personnalité morale s'ajoute l'ambiguïté de la notion. Pour une partie de la doctrine, la notion serait plurale ou, à tout le moins, d'étendue variable[1521]. Cependant, Monsieur le Professeur Bruno Dondero conteste une telle position et considère que la personnalité morale ne peut être qu'une : « *le groupement a ou n'a pas la personnalité morale* »[1522]. La personnalité morale se caractérise essentiellement par sa finalité collective et par son autonomie patrimoniale. Or l'existence de groupements non personnifiés suscite des interrogations sur la notion de personnalité morale en remettant en cause l'utilité du recours à cette technique juridique. Se développent, en effet, en marge des groupements personnifiés, des groupements de fait ayant également pour but la poursuite d'une finalité collective ; certains de ces groupements exerçant une activité économique, d'autres visant à garantir la défense d'intérêts collectifs[1523]. Les sociétés non immatriculées, l'entreprise ou encore le groupe de sociétés constituent des groupements à vocation économique. Or ces groupements se voient refuser la personnalité morale alors même qu'ils semblent réunir, en apparence, tout du moins, les conditions posées par l'arrêt du 28 janvier 1954 précité. Ils apparaissent comme des

[1518] G. Wicker, *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, op. cit., n° 224, p. 212
[1519] Ibid, n° 227, p. 217
[1520] Cass. civ. 2ème, 28 janv. 1954 : D. 1954, 217, note Lavasseur ; JCP 1954, II, 7978, note Lemoine
[1521] M. Planiol et G. Ripert, *Traité de droit commercial*, t. I, 15ème éd., par R. Savatier et J. Savatier, n° 80
[1522] B. Dondero, *Les groupements dépourvus de personnalité juridique en droit privé. Contribution à la théorie de la personnalité morale*, tome I, préf. H. Le Nabasque, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2006, n° XIX, p. 28
[1523] N. Baruchel, *La personnalité morale en droit privé. Éléments pour une théorie*, op. cit., n° 236, p. 133

« *personnes morales potentielles* »[1524]. La personnalité morale n'est pas la seule technique juridique à même de conférer une autonomie patrimoniale. Les propriétés collectives, telles que l'indivision et les fonds communs de placement, ainsi que l'essor d'universalités autres que le patrimoine démontrent la possibilité de conférer une telle autonomie sans recourir à la notion de personnalité morale[1525]. Si l'idée de personnalité morale se justifie, c'est parce que ces groupements, relevant de la catégorie des patrimoines d'affectation, constituent des centres d'intérêt.

b) La personnalité morale à l'épreuve de la personnalité fiscale

547- De prime abord, la construction juridique de la personnalité morale adoptée par le droit fiscal paraît similaire à celle du droit privé car la personne morale est considérée comme un sujet de droit fiscal distinct de ses membres et doté d'un patrimoine propre[1526]. Cependant, la notion de personnalité morale présente certaines particularités en droit fiscal. L'écran séparant la personne morale et ses membres peut être plus ou moins ignoré par le droit fiscal. Apparaît alors un « *dépassement de la personnalité morale* », selon l'expression de Madame Hélène Paerels[1527]. Le dépassement de la personnalité morale désigne « *l'action qui consiste à aller au-delà de l'écran de la personnalité morale pour appréhender les personnes qui la composent* »[1528]. La transparence fiscale constitue un cas particulier de dépassement de la personnalité. En outre, une déconnexion entre la personnalité juridique et la personnalité fiscale peut se produire en cas de changement de régime fiscal lequel emporte cessation d'entreprise et création d'une personne morale nouvelle.

548- La notion de personnalité morale nouvelle. La notion de personnalité morale, synonyme d'« *être moral nouveau* »[1529] revêt une acuité particulière en matière d'opérations de restructuration des entreprises. La constitution des sociétés et les modifications qu'elles peuvent subir au cours de leur existence peuvent entraîner cession ou cessation d'entreprise, certaines opérations pouvant aboutir à des transferts de propriété de l'entreprise. Ainsi en est-il, par exemple, de la cession de droits sociaux. La Cour de cassation estime que la cession massive des

---

1524 B. Dondero, *Les groupements dépourvus de personnalité juridique en droit privé. Contribution à la théorie de la personnalité morale*, t. I, op. cit., n° LXV, p. 56
1525 N. Baruchel, *La personnalité morale en droit privé. Éléments pour une théorie*, préc. cit., n° 280, p. 163
1526 C. Meyer-Alauzen, *La notion fiscale de personnalité morale en Droit français*, Dr. fisc. 1966, n° 31-36 doct. et n° 37, doctr.
1527 H. Paerels, *Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et en droit fiscal français*, Thèse Lille 2, 2008, n° 10, p. 22
1528 Ibid
1529 Ch. Freyria, *La notion « d'être moral nouveau » dans la conception fiscale de la transformation des sociétés*, in *Dix ans de conférences d'agrégation, Études de droit commercial offertes à Joseph Hamel*, Dalloz, 1961, pp. 309 à 324

droits sociaux n'emporte pas la création d'un « *être moral nouveau* »[1530]. Elle se fonde sur une conception exclusivement civiliste de la personnalité morale en jugeant que, tant que la personne morale subsiste, ni la cession du capital social ni le changement d'objet social ne sont de nature à entraîner la création d'un être moral nouveau. En d'autres termes, une cession de contrôle n'emporte ni changement d'être moral ni changement d'activité. Le Conseil d'État adopte une position plus nuancée en jugeant qu'une société ayant poursuivi son activité n'a pas changé d'identité alors même que son capital social a été intégralement transféré à d'autres actionnaires et sa forme juridique modifiée[1531]. Autrement dit, l'absence de changement d'être moral est subordonnée à ce que la société conserve son objet social et son activité antérieure.

549- La transformation d'une société est l'opération par laquelle celle-ci adopte un type juridique différent de celui sous lequel elle avait été constituée ou existait. Antérieurement aux réformes introduites dans le droit des sociétés par les lois du 24 juillet 1966 et du 4 janvier 1978, la création d'un être moral nouveau pouvait résulter de modifications statutaires telles que le changement d'objet social ou les modifications du capital social. Cette situation résultait de ce que la personnalité morale était la conséquence de la conclusion du contrat de société entre les associés. Dès lors que les stipulations étaient substantiellement modifiées, pouvait être admise la remise en cause du maintien de la personnalité morale. Les réformes de 1966 et de 1978 posent pour principe que la personnalité morale d'une société résulte de son immatriculation. En conséquence, quand bien même la transformation de la société s'accompagne de modifications importantes apportées au pacte social, la personnalité morale subsiste, sous la condition que la décision de transformation soit régulière. Le changement de type juridique d'une personne morale n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle s'il est autorisé par la loi ou par le pacte social et s'il ne s'accompagne pas de modifications statutaires importantes non nécessitées par le changement de forme lui-même. La doctrine refuse de considérer la forme comme un élément essentiel de la personnalité morale[1532]. Cette analyse est confortée par le droit des sociétés, en particulier par les articles 1844-3 du Code civil et L. 210-6 du Code de commerce. Le changement de forme juridique des sociétés comporte des conséquences différentes au regard des droits d'enregistrement et des impôts directs, selon que la transformation s'accompagne ou non de la création d'une personne morale nouvelle. Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle, la transformation par changement de forme juridique de la société est fiscalement

[1530] Cass. com., 7 mars 1984, *Société Beauvallet* : Dr. fisc. 1984, n° 49, comm. 2202, concl. P.-F. Racine ; RJF 1984, n° 397 ; JCP 1985, II, 20419, note C. David
[1531] CE, 18 nov. 1985, n° 43321 : Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447, concl. O. Fouquet ; RJF 1986, n° 27 ; JCP E 1986, II, 14680, concl. O. Fouquet, note C. David
[1532] V. en ce sens : J. Varodier, *La transformation de société et la notion d'être moral nouveau*, Thèse, 1982, pp. 6-7

considérée comme emportant dissolution de la société ancienne et constitution d'une société nouvelle[1533]. La transformation avec création d'une personne morale nouvelle emporte les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise.

550- Il en va de même lorsque la transformation s'accompagne d'un changement de statut fiscal de la société. Selon l'administration fiscale, « *le changement de régime fiscal s'entend d'une perte totale ou partielle d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu ou d'une simple modification du régime fiscal* »[1534]. Selon l'article 201 du CGI, « *lorsqu'une société ou un autre organisme cesse d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal* », le changement de régime fiscal entraîne les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise, « *même en l'absence de création d'une personne morale nouvelle* ». Le changement de régime fiscal n'affecte pas la personnalité morale de la société. Cependant, un tel changement emporte la disparition d'un sujet fiscal. Comme le constate Monsieur le Professeur Daniel Gutmann, « *la disparition d'un sujet fiscal est effectivement comparable, au regard de la loi fiscale, à celle d'un sujet économique* »[1535]. En matière d'imposition des bénéfices, le changement de régime fiscal emporte cessation d'entreprise dans la mesure où une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés disparaît pour faire place à une entreprise assujettie au régime fiscal opposé. Toutefois, l'article 221 *bis* du CGI atténue les rigueurs de la notion de cessation d'entreprise. En l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes et les profits réalisés ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition de l'ensemble de ces revenus demeure possible sous le nouveau régime fiscal[1536].

551- Le dépassement fiscal de la personnalité morale. Les cas de transparence fiscale apparaissent dans les hypothèses où, au travers des personnes morales non dotées de la transparence fiscale, réapparaît la personnalité de leurs membres[1537]. Même pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, la personnalité morale présente des limites[1538]. La transparence des personnes morales transparaît, notamment, dans les régimes fiscaux applicables aux groupes de sociétés. Dans ce cas, la personnalité morale des filiales est atteinte par la transparence fiscale. Le régime fiscal de l'intégration conduit à nier l'autonomie des filiales quant à l'imposition de leurs bénéfices et à la détermination des résultats des sociétés membres du groupe. Le dépassement de

[1533] BOI-IS-CESS-20-10, 4 janv. 2013, § 80
[1534] BOI-BIC-CESS-10-20-30, 10 juill. 2013, § 310
[1535] D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., n° 702, p. 403
[1536] CE, 28 juill. 2000, n° 138342, *Sté civile agricole « Les Chapelains »* : Dr. fisc. 2001, n° 5, comm. 59, concl. J. Courtial ; RJF 11/00, n° 1240
[1537] D. Ketchedjian, *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 295
[1538] Ibid, p. 291 ; C. Meyer-Alauzen, *La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal*, op. cit.

la personnalité morale présente un caractère exceptionnel en ce qu'il constitue une dérogation à la personnalité morale[1539]. Comme le constate Madame Hélène Paerels, « *ce phénomène consiste pour le législateur ou le juge à écarter, dans des hypothèses exceptionnelles, l'autonomie de la personne morale pour prendre en considération la personnalité de ses membres alors même qu'il admet en principe qu'elle est un être juridique entièrement distinct et autonome par rapport à ces derniers* »[1540]. Dans ces hypothèses, le dépassement de la personnalité morale présente un caractère fonctionnel. Est non seulement prise en considération la réalité juridique mais aussi la réalité économique. Le dépassement de la personnalité morale permet alors de poser des effets juridiques et fiscaux découlant d'une réalité économique, contribuant à un processus d'adaptation du droit aux faits[1541]. En d'autres termes, la prise en considération de la situation de fait du groupe autorise un assouplissement du principe d'indépendance des personnes morales. Partant, le droit fiscal prend acte de la réalité économique qu'est le groupe de sociétés tant en matière d'impôt sur les sociétés qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée[1542]. Le régime de l'intégration fiscale est un régime de groupe contrairement au régime de la consolidation en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Alors que, dans celle-ci, le

---

[1539] H. Paerels, *Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et en droit fiscal français*, op. cit., n° 93, p. 118 : Le dépassement de la personnalité morale « *serait un phénomène qui consiste, tout en admettant que la personne morale est un sujet de droit entièrement distinct, à écarter l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses exceptionnelles, la personnalité de ses membres* ».

[1540] Ibid, n° 102, p. 129

[1541] H. Hovasse et R. Contin, *L'autonomie patrimoniale des sociétés. Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes*, D. 1971, chron. 194, 1ère partie, p. 197 ; C. Atias et D. Linotte, *Le mythe de l'adaptation du droit au fait*, D. 1977, 1ère partie, p. 251

[1542] La notion de groupe de sociétés n'a pas cours en matière de droits d'enregistrement. Par un arrêt du 29 janvier 2010, la Cour de cassation juge qu'« *en énonçant que la notion de groupe se sociétés est étrangère aux droits d'enregistrement, la cour d'appel a fait une exacte application de l'article 720 du CGI* ». Cet arrêt fait suite à l'arrêt du 12 novembre 1996 quant à l'application des dispositions de l'article 720 du CGI aux conventions conclues entre des sociétés appartenant au même groupe, y compris lorsqu'elles permettent une réorganisation de celui-ci. Est affirmé que le caractère onéreux de la convention « *résulte du seul paiement exigé de la société cessionnaire pour la cession de biens devant lui permettre de succéder à l'activité de l'autre partie à la convention, n'important pas à cet égard qu'elles appartiennt au même groupe* ». Cette jurisprudence met fin à la solution de l'arrêt du 2 octobre 1978 par lequel le juge, tout en réservant l'hypothèse d'une fraude, avait estimé que lorsqu'une cession de biens corporels n'a été effectuée qu'en vue de réaliser une réorganisation au sein d'un groupe et n'a donné lieu qu'au seul règlement de la valeur de ces biens, accessoires au transfert d'activité, et non pas à un prix de cession pour le transfert de l'activité en cause, la convention conclue ne revêtait pas un caractère onéreux (Cass. com., 2 oct. 1978, n° 604, *SEEEE-DGI* : Dr. fisc. 1979, n° 12, comm. 598, concl. J. Robin). En d'autres termes, le but poursuivi de réorganisation interne du groupe ôtait à la convention de cession son caractère onéreux. Obligation était alors faite aux juges du fond de rechercher si « *l'opération litigieuse n'avait pas eu pour objet la réorganisation des relations entre la société mère et ses filiales, et, en conséquence, n'était pas à titre onéreux* » (Cass. com., 17 déc. 1991, n° 89-18302, GIE Ibesis : Dr. fisc. 1992, n° 15, comm. 813 ; Cass. com., 7 avr. 1992, n° 90-10254, *Sté Nouvelle Reliure Industrielle* : Dr. fisc. 1992, n° 31, comm. 1610). Dès lors, les opérations de cession ayant pour finalité la réorganisation des relations entre les sociétés d'un même groupe étaient dépourvues d'onérosité en raison du but poursuivi par l'opération voire par l'intérêt du groupe. La jurisprudence acceptait ainsi de passer outre l'absence de personnalité juridique du groupe pour lui faire produire des effets juridiques justifiés par l'intérêt du groupe. La solution de l'arrêt du 3 avril 2013 procède à une véritable rupture dans la mesure où l'appartenance des deux parties à la convention à un même groupe est indifférente. La Cour de cassation affirme que les juges du fond ont fait une exacte application de l'article 720 du CGI en retenant que le caractère onéreux des cessions résulte du seul paiement exigé de la société cessionnaire pour la cession de biens devant lui permettre de succéder, fût-ce partiellement, à l'activité du cédant, peu important que les deux parties à la convention appartiennent au même groupe et que la circonstance que l'opération soit réalisée à l'occasion de la réorganisation interne du groupe n'est pas de nature à lui ôter son caractère onéreux (Cass. com., 3 avr. 2013, n° 12-10042, *Sté Valéo sécurité habitacle* : Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 281, note M.-P. Hôo).

groupe est pris en considération au stade du paiement de l'impôt, dans celui-là, le groupe est pris en compte pour l'établissement d'un résultat fiscal de groupe. En effet, une fois les résultats de chaque société membre du groupe additionnés, il convient de retraiter ce résultat global afin de neutraliser les opérations intragroupes. Le régime fiscal de l'intégration ne constitue pas le groupe comme sujet de droit fiscal, seule la société mère étant le redevable de l'impôt sur les sociétés. Le groupe se présente alors comme un sujet fiscal en « demi-teinte » : pris en considération dans la phase d'établissement de l'assiette de l'impôt, il disparaît dans la phase de recouvrement. En d'autres termes, la réalité économique du groupe s'efface dans la mesure où celui-ci n'est pas titulaire de droits et d'obligations fiscales. Bien qu'appréhendant le groupe en tant qu'entité économique, le juge fiscal se refuse à admettre l'existence d'un intérêt du groupe. Cependant, la reconnaissance juridique d'un intérêt du groupe présente des avantages puisqu'elle serait de nature à faciliter « *la réalisation de certaines opérations par la société disposant des liquidités nécessaires, quelle que soit sa place au sein du groupe, donnant ainsi davantage de latitude aux groupes de sociétés pour rationaliser leur fonctionnement* »[1543]. Reconnaître un intérêt propre au groupe devrait inéluctablement conduire à lui attribuer la personnalité juridique et, partant, la personnalité fiscale. Il appert que le dépassement de la personnalité morale dans un groupe de sociétés ne peut concerner que les rapports entre la société mère et ses filiales, et non ceux des filiales. À l'instar des autres branches du Droit, le droit fiscal se refuse à reconnaître une personnalité juridique au groupe. Consacrer juridiquement le groupe de sociétés reviendrait à lui reconnaître une personnalité morale et à en faire un sujet de droit. Ce constat établi, il n'en demeure pas moins que le droit fiscal reconnaît au groupe de sociétés une autonomie économique.

2- Le critère économique de l'autonomie décisionnelle

552- L'entreprise se fonde sur une activité économique mais aussi sur une organisation autonome et unitaire. Il n'est donc de véritable entreprise que si l'activité économique est menée de façon indépendante. Pour être qualifiée d'entreprise, une entité doit disposer d'une véritable autonomie dans la détermination de son comportement sur le marché. Le critère de l'autonomie exclut tout lien de dépendance, juridique ou économique, de droit ou de fait.

553- La notion d'entreprise exploitée en France. L'article 209-I du CGI dispose que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France. L'entreprise exploitée en France peut recouvrir

[1543] Y. Benard, *Groupes de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice*, RJF 2006, chron. pp. 499 à 504, spéc. p.503

trois formes : un établissement, un représentant dépendant ou encore un cycle commercial complet[1544]. L'établissement peut être défini comme une installation professionnnelle présentant une certaine permanence, au moyen de laquelle s'exerce une activité génératrice de profits, disposant d'une certaine autonomie au sein de l'entité juridique constituée par l'entreprise. La qualification d'établissement n'est attribuée à une installation permanente que si elle est le support d'une activité génératrice de profits. Surtout, l'établissement doit être doté d'une autonomie de gestion suffisante pour que la réalisation de profits puisse être imputée à son activité propre. Cette autonomie suppose, généralement, la présence d'une direction propre effective et se manifeste par la localisation, sur le territoire français, du centre de décision[1545]. Quant au représentant dépendant, il est un préposé de l'entreprise, investi des pouvoirs lui permettant de réaliser directement des affaires au nom de la société étrangère. Enfin, le cycle commercial complet d'opérations « *correspond généralement à une série d'opérations, industrielles ou artisanales, dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. Ainsi, peuvent constituer un cycle commercial complet des opérations d'extraction, des opérations de transformation, des opérations de lotissement de terrain, des prestations de services et des opérations financières. La situation du centre de décision est, à cet égard, sans influence sur le caractère complet d'un cycle commercial* »[1546]. Ces trois formes d'entreprise exploitée en France constituent des centres autonomes de décision. Aussi, le juge fiscal qualifie-t-il d'entreprise des démembrements de sociétés non dotées de la personnalité morale pour les imposer directement dans la mesure où ils constituent des centres autonomes de décision. La notion d'entreprise exploitée en France trouve son pendant, en droit fiscal conventionnel, dans celle d'établissement stable et démontre une convergence du droit fiscal interne et du droit fiscal conventionnel quant à l'appréhension de l'autonomie décisionnelle de l'entreprise.

554- La notion d'établissement stable. Généralement, les conventions fiscales conclues par la France définissent l'établissement stable par référence aux modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU de la manière suivante : « *au sens de la présente convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce en tout ou partie son activité* »[1547]. En d'autres termes, la société doit posséder dans l'État de la source une installation fixe d'affaires matérialisée par l'une des infrastructures énumérées au paragraphe 2 de l'article 3

[1544] V. sur les différences substantielles entre l'établissement et le cycle commercial complet : N. Melot, *Territorialité et mondialité de l'impôt. Étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, op. cit., n° 522, p. 262
[1545] CE, 6 juill. 1979, n° 13718 : RJF 1979, n° 574 ; CE, 22 déc. 1982, n° 26338 : RJF 1983, n° 185 ; Dr. fisc. 1983, n° 39, comm. 1719, concl. Rivière ; CE, 31 juill. 2009, n° 297933, *Sté Swiss International Air Lines AG* : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 580, concl. E. Glaser, note P. Dibout
[1546] Rép. à M. Valleix : JO, Déb. Ass. Nat., 22 sept. 1980, n° 26341, p. 4019 ; Dr. fisc 1980, n° 51, comm. 2612
[1547] Modèle convention OCDE, art. 5, §1

du modèle OCDE, à savoir des locaux, des machines ou de l'outillage. Partant, la qualification d'installation fixe d'affaires repose sur l'exercice d'une activité au moyen de matériels et de locaux, ainsi que d'un personnel affecté à l'exécution de ces tâches[1548]. Par exemple, constitue un établissement stable la représentation française d'une société étrangère disposant, en France, de locaux aménagés dans lesquels sont affectés en permanence des salariés aux fins d'exercer son activité[1549]. L'établissement stable, à l'instar de l'entreprise exploitée en France, est caractérisé dès lors que le centre de décision et de gestion est localisé en France. La qualification d'établissement stable s'avère, en conséquence, indépendante de la localisation du siège social de la société. cette qualification requiert également une activité génératrice de profits. Toutefois, la convention modèle OCDE ne retient pas le critère de productivité directe dans la définition générale de l'établissement stable puisqu'« *il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble* »[1550]. Une conception large du critère de la productivité de la base fixe d'affaires paraît avoir été adoptée. Nonobstant cette conception large, les commentaires tempèrent le caractère implicite de la productivité en ajoutant immédiatement qu'« *il ne s'ensuit pas nécessairement que, du fait que dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier a un " caractère productif ", on puisse attribuer, à bon droit, à cet établissement une part de bénéfice en vue de l'imposition dans un territoire particulier* »[1551]. L'installation fixe se caractérise dès lors par son autonomie. Certes, la structure est dépourvue d'autonomie juridique vis-à-vis de la société mais elle constitue un centre de profit autonome puisqu'elle dégage des résultats identifiables séparément de ceux réalisés par la société. Peut également être qualifié d'établissement stable l'agent dépendant lequel est l'agent exerçant habituellement, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager la société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société[1552]. Il doit utiliser effectivement, de façon non occasionnelle, le pouvoir à lui dévolu[1553]. La qualification d'agent dépendant est, en principe, exclusive de la qualification d'agent indépendant. L'exemple topique d'agent indépendant est le commissionnaire. Le contrat de commissionnaire se caractérise par l'idée selon laquelle le commissionnaire n'engage pas directement son commettant alors même que les contrats sont conclus pour le compte de celui-ci. Le critère de distinction entre ces deux concepts juridiques est la capacité d'engager personnellement, par les relations contractuelles conclues avec

[1548] CE, 6 oct. 2010, n° 307680, *Sté Iota* : RJF 2011, n° 143 ; CE, 7 sept. 2009, n° 308751, *Sté Stamping International* : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 581, concl. L. Olléon
[1549] CE, 5 avr. 2006, n° 281098, *Sté Midex* : Dr. fisc. 2006, n° 40, comm. 641, concl. L. Vallée
[1550] Commentaire modèle convention OCDE sur l'art. 5, n° 3
[1551] Commentaire modèle convention OCDE sur l'art. 5, n° 3
[1552] Modèle convention OCDE, art. 5, § 5
[1553] CE, 1er juin 2005, n° 259617, *Sté Allianz-Vie* (1ère esp.) et n° 259618, *SA Eagle Star Vie* (2ème esp.) : Dr. fisc. 2006, n° 7, comm. 177, concl. P. Collin

des tiers, la société dont il dépend. Cependant, dans certaines circonstances, le juge fiscal assimile la filiale à une succursale en estimant que la filiale constitue un agent dépendant lorsqu'elle exerce, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager sa mère dans des relations commerciales ayant trait aux activités propres de la société mère. Dans l'arrêt Sté Interhome AG[1554], le juge caractérise la dépendance de la filiale par l'exercice exclusif de son activité pour l'exécution des mandats obtenus par sa mère et par le versement récurrent de subventions d'équilibre visant à combler l'insuffisance des commissions reçues. L'activité de négociation exercée par la filiale constitue la manifestation de l'exercice, en droit ou en fait, de pouvoirs lui permettant d'engager contractuellement sa mère. Dans l'arrêt Zimmer Ltd du 31 mars 2010[1555], le Conseil d'État explicite la jurisprudence Sté Interhome AG précitée en se réfèrant à la notion juridique de commissionnaire afin de mettre en exergue les caractéristiques du contrat de commission. Dès lors qu'il ressort des stipulations contractuelles ou de tout autre élément factuel que la filiale engage, en fait, la société mère étrangère, alors elle doit être considérée comme un établissement stable en ce qu'elle constitue un agent dépendant. La primauté est alors donnée à l'analyse juridique du contrat de commission, sous réserve que les stipulations contractuelles ne révèlent pas une dépendance économique. L'assimilation d'une filiale à un établissement stable suscite un certain nombre de critiques. De manière évidente, la requalification de la filiale en établissement stable conduit à écarter la personnalité morale de la filiale. Une telle abstraction fiscale se justifie par les circonstances de fait entourant les conditions d'exercice de son activité par la filiale. À ce titre, il peut être considéré que le juge de l'impôt est « *en droit de passer outre la personnalité juridique de la filiale, lorsque les circonstances l'y invitent, pour y voir le prolongement de la personnalité de la mère, une succursale de celle-ci* »[1556]. Fiscalement, la filiale n'est plus considérée comme un mode d'exploitation indirecte mais comme un mode d'exploitation directe, une émanation de la société mère en raison de sa dépendance économique.

555- La notion de branche complète d'activité[1557]. Le droit des sociétés ne fournit aucune définition de la notion de branche complète d'activité. Elle est majoritairement définie comme

---

1554 CE, 20 juin 2003, n° 224407, *Sté Interhome AG* : Dr. fisc. 2004, n° 30-36, comm. 657, concl. S. Austry ; RJF 2003, n° 1147 ; BDCF 2003, n° 130 ; Rev. sociétés 2004, p. 385, note D. Gutmann ; Bull. Joly 2003, § 271, p. 1289, note Ch. Nouel et S. Reeb – V. sur ce point : Cl. Acard, *Chronique fiscale*, Banque et Droit 2003, n° 91, p. 88 ; L. Olléon, *Une filiale peut cacher un établissement stable*, RJF 10/03, chron., p. 751

1555 CE, 31 mars 2010, n°s 304715 et 308525, *Sté Zimmer Ltd*, op. cit. – V. sur ce point : S. Gelin, D. Gutmann et S. Austry, *Commissionnaire et établissement stable : lumières et zones d'ombre de la décision Zimmer*, RJF 2010, étude, p. 451 ; S. Gelin et D. Gutmann, *Notion d'établissement stable. Sociétés commissionnaires*, FR 18/10, n° 3 ; G. Blanluet, *Le commissionnaire, un établissement stable du commettant ? – Réflexions autour de l'affaire Zimmer*, Dr. fisc. 2010, n° 3, 79 ; G. Blanluet, *L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique*, Dr. fisc. 2010, n° 16, act. 127

1556 P. Dibout et J.-P. Le Gall, *Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société mère étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'État « Sté Interhome AG » du 20 juin 2003)*, Dr. fisc. 2004, n° 48, 46 (2nde partie), n° 48, p. 1701

1557 D. Roche, *La notion de branche complète d'activité*, Dr. fisc. 2013, n° 30, 385

une division du patrimoine d'une société. Se pose alors la question de son éventuelle autonomie. Le législateur fiscal, bien que visant à de nombreuses reprises cette notion[1558], n'en fournit aucune définition. Il convient, dès lors, de se référer à la définition énoncée par l'article 2, i) de la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actif et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. Aux termes de cet article, la branche complète d'activité s'entend de « *l'ensemble des éléments d'actif et de passif liés directement ou indirectement à l'exploitation autonome de l'activité de la branche, à l'exclusion des immeubles ainsi que des placements financiers sans lien avec l'exploitation elle-même* ». Autrement dit, la qualification de branche complète d'activité est subordonnée à deux critères : l'autonomie de l'exploitation et l'ensemble des éléments d'actif et de passif en lien avec l'exploitation[1559]. Selon l'administration fiscale, pour constituer une exploitation autonome, la branche apportée doit disposer d'une autonomie tant interne – organisation distincte des autres divisions de la société apporteuse – qu'externe – ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens dans des conditions normales. Partant, une succursale peut être considérée comme une branche d'activité dès lors qu'elle constitue un ensemble de biens et de personnes capables de concourir à la réalisation d'une activité déterminée[1560]. En outre, un apport partiel d'actif peut être assimilé à une branche complète d'activité s'il permet une exploitation autonome de l'activité et le contrôle de la structure juridique à laquelle est fait l'apport. Le texte de l'article 210 B du CGI ne comporte aucune condition particulière sur l'activité ou les conditions d'exploitation de la société dont les titres sont apportés et particulièrement sur l'autonomie de l'exploitation. La question se pose alors de savoir si l'article 210 B du CGI présente un caractère limitatif quant aux éléments assimilés à une branche complète et autonome d'activité.

556- Le Conseil d'État adopte une lecture extensive de la notion d'éléments assimilés à une branche complète d'activité par l'arrêt Sté GDF Suez Energie Services en date du 16 mai 2012 en estimant qu'« *un apport partiel d'actif peut aussi ouvrir droit au bénéfice de ces dispositions lorsqu'il peut être assimilé à celui d'une branche complète d'activité, et notamment lorsqu'il consiste en une participation dans une entité juridique dont il permet le contrôle et que l'activité de cette entité est elle-même susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome* »[1561]. La cour d'appel ne commet alors ni erreur de droit ni erreur de qualification juridique en jugeant que le groupement d'intérêt économique ayant une activité propre, distincte de celle de ses membres par rapport auxquels il constitue une entité juridique

[1558] CGI, art. 151 *octies*, 210 A, 238 *quindecies*, 816 et 817
[1559] Infra n° 563
[1560] CJCE, 13 oct. 1992, aff. C-50/91, *Commerz-Crédit-Bank AG - Europartner* : RJF 1993, n° 170 ; Bull. Joly 1992, 1323, § 435, note Ph. Derouin
[1561] CE, 16 mai 2012, n° 325370, *Sté GDF Suez Energies Services* : Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 453, concl. D. Hedary, note M. Chadefaux

distincte, l'apport de 51% de ses parts ne peut être regardé comme celui d'un branche autonome d'activité de la société apporteuse. Cependant, elle commet une erreur de droit en s'abstenant d'examiner, notamment au regard des stipulations régissant le groupement, si la détention de ces parts de groupement d'intérêt économique en permet le contrôle et si son activité est susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome. Le critère de l'autonomie se révèle, en conséquence, déterminant pour l'application du régime fiscal de l'article 210 B du CGI. Partant, il n'existe aucun obstacle juridique de principe à ce qu'un groupement d'intérêt économique puisse être regardé comme une branche complète d'activité. Une telle analyse s'oppose, toutefois, à la position de l'administration fiscale telle qu'exprimée dans la réponse ministérielle Dubernard excluant toute assimilation de la cession des droits détenus dans un groupement d'intérêt économique à la cession d'une branche autonome d'activité : « *ne peuvent assimilés à des apports de branches complètes d'activité pour l'application de l'article 210 B du CGI les apports de droits détenus dans un GIE qui ne remplissent pas les conditions pour en bénéficier. En effet, lesdits groupements ne sont pas des sociétés, n'ont pas nécessairement de capital social et ne peuvent pas émettre de titres négociables représentatifs des droits de leurs membres* »[1562]. Une telle interprétation s'avère erronée. Il convient, en effet, d'examiner au cas par cas les statuts du groupement d'intérêt économique et les actes en cause pour déterminer si une opération relative à un tel groupement peut bénéficier d'un régime fiscal favorable. Il est alors procédé à un examen concret de l'activité et du fonctionnement. Un tel examen est mis en œuvre pour déterminer si la création d'un groupement d'intérêt économique constitue une création d'établissement au sens de l'article 1475-II du CGI ou d'un changement d'exploitant au sens de l'article 1475-IV dudit code. Dès lors, pour déterminer si l'opération peut bénéficier ou non de l'article 210 B du CGI, il faut examiner le contrat de constitution du groupement d'intérêt économique et le contrat relatif à la cession des parts.

557- Par l'arrêt Sté Ambulances France[1563], le Conseil d'État met fin à l'hésitation quant au point de savoir si l'assimilation, opérée par l'article 210 B du CGI, de titres de participation à une branche complète d'activité ne vaut que pour les apports partiels d'actif ou si elle concerne également les scissions. Une telle assimilation présente un caractère restrictif et ne saurait être étendue aux opérations de scissions afin de bénéficier du régime de faveur de l'article 210 B du CGI. Le juge fiscal confirme l'interprétation administrative selon laquelle « *la loi ne prévoit pas l'application de plein droit du régime de faveur aux scissions portant sur des éléments assimilés à une branche complète d'activité. Les scissions qui emportent apport de titres, constitutifs ou non d'éléments assimilés à une branche complète d'activité sont, sauf agrément, imposées dans les conditions de droit commun. Seuls les apports*

[1562] Rép. Dubernard, JO Ass. Nat., 17 mars 1997, p. 1347
[1563] CE, 30 janv. 2013, n° 346683, *Sté Ambulances de France*, op. cit.

partiels d'actif de participations assimilées à une branche complète d'activité peuvent être placés de plein droit sous le régime de faveur des fusions »[1564]. Cette jurisprudence interne doit être analysée à la lumière de la directive « fusion ». Cette directive traite distinctement les apports d'actif et les apports de participation qualifiés d'échanges de titres, l'échange de titres se définissant comme l'opération par laquelle une société – la société acquérante – acquiert, dans le capital social d'une autre société – la société acquise –, une participation ayant pour effet de lui conférer la majorité des droits de vote de cette société, moyennant l'attribution aux associés de l'autre société, en échange de leurs titres, de titres représentatifs du capital social de la première société[1565]. Le régime fiscal de l'échange de titres diffère sur deux points par rapport au régime fiscal mis en place par le législateur national. En premier lieu, seules les opérations consistant à apporter effectivement des participations sont susceptibles de bénéficier en droit interne du régime de faveur. La directive « fusion » s'attache à l'acquisition de certaines participations, sans que le mode juridique aboutissant au transfert de propriété ne soit précisé. En second lieu, la nature des titres de participation éligibles au régime fiscal mis en place par la directive diffère de celle prévue par le droit interne. En effet, sont éligibles, d'un point de vue européen, les participations ayant pour effet de conférer à la société acquérante la majorité des droits de vote de la société acquise. Une telle solution est plus large que celle prévue en droit interne dans la mesure où elle permet de tenir compte non seulement des apports concomittants mais également des participations détenues au préalable par la société acquérante ce qui est impossible en droit interne. Dans le cadre d'une scission, l'apport de titres de participation, à l'exclusion de tout autre élément d'actif ou de passif, ne saurait être regardé pour l'application des dispositions de l'article 210 B du CGI comme des éléments d'exploitation permettant l'exercice autonome d'une activité économique. Un transfert de titres concerne, par définition, uniquement l'actif et ne peut être regardé commme un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens, selon une approche réaliste et non patrimoniale de la branche d'activité. Comme le constatent Messieurs les Professeurs Paul Le Cannu et Bruno Dondero, « *en quelque sorte il s'agit du patrimoine d'une entreprise, sachant qu'une société peut, dans son propre patrimoine, avoir de quoi constituer plusieurs entreprises, mais qu'elle n'a pas nécessairement un patrimoine constituant une branche autonome et complète d'activité* »[1566]. La branche d'activité peut être qualifiée

[1564] Instr. 3 août 2000 : BOI 4 I-2-00, n° 29
[1565] D. 2005/19/CE, art. 2, paragraphe b), point a)
[1566] P. Le Cannu et B. Dondero, *Droit des sociétés*, op. cit., n° 1648, p. 1052

d'universalité[1567], reposant sur un lien économique[1568] et autorise l'émergence juridique de l'entreprise.

B. L'autonomie patrimoniale de l'entreprise

558- L'entreprise incarne le patrimoine professionnel de l'exploitation dont l'état est constaté par le bilan. À ce titre, elle a besoin d'autonomie. Deux éléments permettent d'établir son unité et son individualité : d'une part, « *la réunion d'un ensemble d'éléments affectés à une activité économique, un but* » et, d'autre part, « *l'existence d'un « centre de calcul » chargé d'administrer et de gérer l'exploitation* »[1569]. Par la constitution d'un patrimoine d'affectation, l'entreprise se voit dotée des moyens matériels nécessaires à l'exercice de son activité. La reconnaissance d'un patrimoine propre à une entité sans personnalité juridique heurte, toutefois, la conception subjective du patrimoine mais peut être justifiée au regard de la conception objective du patrimoine, la conception subjective défendue par Aubry et Rau devant être rejetée car trop étroite. En effet, il peut être considéré « *que l'universalité juridique implique un lien entre les éléments qui la composent ; or ce lien existe lorsqu'une masse de biens et de dettes trouve sa cohérence dans une affectation commune à un but déterminé indépendamment du rattachement à une personne ; lorsque des biens et des dettes ont une telle affectation, ils sont nécessairement liés et devraient pouvoir constituer une universalité juridique, un patrimoine* »[1570]. Selon Messieurs les Professeurs Jean Paillusseau[1571] et Nicolas Mathey[1572], la raison d'être de la personnalité morale est de conférer une autonomie juridique à l'activité exercée par une ou plusieurs personnes. La personnalité morale permet alors de concrétiser un but ou une finalité. Cette concrétisation exige non seulement une autonomie matérielle mais aussi juridique afin de distinguer l'activité économique des membres de l'entreprise. La reconnaissance d'une personnalité morale ne pose aucune difficulté s'agissant d'une entreprise sociétaire, son attribution à une entreprise individuelle conduit cependant à remettre en cause les principes d'unité et d'indivisibilité de la personnalité juridique. Si les auteurs s'accordent sur l'idée selon laquelle l'entreprise représente l'activité économique à laquelle est affectée une masse de biens, encore faut-il déterminer la nature juridique

---

1567 R. Gary, *Essai sur les notions d'universalité de fait et d'universalité de droit dans leur état actuel*, thèse Bordeaux, 1931 ; C. Kuhn, *Le patrimoine fiduciaire. Contribution à l'étude de l'universalité*, thèse Paris I, 2003, n° 138, p. 107 ; A.-S. Fermanel de Winter, *Universalité de fait et universalité de droit* , Revue juridique de l'Ouest, 2008/4 et 2009/1 ; A. Denizot, *L'universalité de fait*, préface de R. Libchaber, LGDJ, Fondation de Varennes, t. 23, 2008, p. 121, n° 192 ; F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, op. cit., n° 136, p. 208. ; E. Meiller, *L'universalité de fait*, RTD civ. 2012, p. 651, spéc. n° 19

1568 P. Le Cannu et B. Dondero, *Droit des sociétés*, préc. cit., n° 1648, p. 1053

1569 J. Paillusseau, *La société anonyme. Technique juridique d'organisation de l'entreprise*, op. cit., p. 74

1570 F. Terré et Ph. Simler, *Droit civil, Les biens*, Dalloz, 6ème éd., 2002, n° 21, p. 26

1571 J. Paillusseau, *La société anonyme. Technique juridique d'organisation de l'entreprise*, préc. cit.

1572 N. Mathey, *Recherche sur la personnalité morale*, Thèse Paris II, 2001

de cette masse (**1**). L'entreprise, qu'elle soit sociétaire et individuelle, a pour caractéristique d'être autonome tant d'un point de vue décisionnel que patrimonial. Cette autonomie absolue doit alors conduire à la déconnexion entre patrimoine et personnalité juridique, à l'émancipation juridique de l'entreprise (**2**).

1- La nature juridique de la masse de biens affectés à l'entreprise

559- Trouver la nature juridique de la masse de biens affectés à l'entreprise suppose de partir du concept classique de fonds de commerce pour aller vers les rives d'un concept plus économique que juridique, celui de fonds d'entreprise. Faute de définition législative et compréhensive, la doctrine définit de manière extensive le fonds de commerce : celui-ci « *est une propriété incorporelle consistant dans le droit à la clientèle attachée au fonds par les éléments servant à l'exploitation* »[1573]. Il s'entend, en conséquence, de l'ensemble des moyens, corporels ou incorporels, réunis pour exercer une activité commerciale[1574]. Au-delà de la diversité des éléments composant un fonds de commerce, apparaît un seul élément commun et nécessaire, la clientèle. En effet, sa disparition emporte la disparition du fonds de commerce. L'ensemble des éléments le composant sont affectés à un même but et sont soumis à un régime juridique identique. Parce que tous les éléments du fonds sont tournés vers un même but, l'attraction d'une clientèle, le fonds de commerce constitue une universalité de fait composée de biens hétérogènes, unis par une affectation commune. Cet ensemble forme un bien incorporel distinct des éléments le composant. Dans la conception française classique, le fonds de commerce n'est pas un patrimoine autonome car il n'y a pas de passif propre au fonds. Il apparaît simplement comme un élément du patrimoine de l'entreprise, individuelle ou sociétaire, et ne se confond pas avec celle-ci dans la mesure où il n'en est qu'une composante. Cependant, il en demeure l'expression juridique la plus proche. Comme le soulignait le Professeur Derrupé, « *par sa structure, le fonds de commerce est bien une entreprise. Mais c'est une entreprise mutilée à cause des bizarreries de sa composition. Le fonds de commerce ne comprend pas tous les éléments que met en œuvre l'entrepreneur* »[1575]. Ces exclusions font obstacle à ce que le fonds de commerce puisse constituer une universalité de droit et, partant, se voir reconnaître une autonomie patrimoniale. Il s'ensuit que la notion de fonds de commerce revêt un caractère trop

[1573] L. Vogel, *Traité de droit commercial* de G. Ripert et R. Roblot, t. 1, vol. 1, LGDJ, 19ème éd., 2010, n° 439, p. 396

[1574] Il existe deux façons d'envisager les éléments constitutifs du fonds de commerce. La première consiste à déterminer les éléments susceptibles d'entrer dans la composition d'un fonds de commerce. La seconde a pour but de rechercher les éléments nécessaires à l'existence d'un fonds de commerce. Le fonds de commerce se compose d'éléments incorporels – clientèle, achalandage, signes distinctifs, créations intellectuelles, droit au bail – et d'éléments corporels – matériels et marchandises.

[1575] J. Derrupé, *L'entreprise entre le patrimoine et la personne*, in *Mélanges dédiés au Président Michel Despa*x, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2002, p. 49 à 67, spéc. p. 57

artificiel[1576] et trop étroit pour cerner la nature juridique de l'entreprise car les éléments exclus sont nécessaires à l'exploitation. En outre, existe une pluralité de fonds, fonds agricoles, fonds libéraux, présentant des particularités spécifiques à la nature de l'activité exercée par son biais. Cette diversité fait obstacle à un concept général de fonds professionnel.

560- Consacrer une conception unitaire du fonds suppose d'admettre que le fonds soit un contenant professionnel. Si le fonds est un contenant professionnel, il doit pouvoir comprendre tous les éléments d'exploitation affectés par son propriétaire à une activité. Le fonds apparaît alors comme un contenant regroupant les éléments essentiels affectés à l'exploitation[1577]. Or l'entreprise constitue ce contenant en ce qu'elle se présente comme un fonds assorti de l'ensemble des moyens contractuels et immobiliers d'exploitation nécessaire à celle-ci, dirigé vers un but commun, la clientèle. Émerge alors la notion de fonds d'entreprise. Comme le constate Madame Betty Vaillant-Maillot, le fonds d'entreprise dépasse « *la notion de profession commerciale pour rendre compte des différentes activités économiques de l'entrepreneur, il peut appartenir à une personne physique ou morale exerçant une activité civile* »[1578].

561- Une fois admise l'existence d'un fonds d'entreprise, il convient d'analyser la nature juridique de ce fonds. Dans une conception stricte et déniant toute autonomie patrimoniale à l'entreprise, le fonds d'entreprise peut être analysé en une universalité de biens (**a**). Au contraire, dans une conception extensive et, partant, autorisant la reconnaissance d'une autonomie patrimoniale, le fonds d'entreprise peut être analysé en un patrimoine d'affectation (**b**).

a) La conception stricte, une universalité de biens

562- La composition du fonds d'entreprise. Outre les éléments classiques du fonds de commerce, le fonds d'entreprise comprend les éléments essentiels affectés à l'exploitation. Encore faut-il s'entendre sur les notions d'« éléments essentiels » et d'« affectation ».

563- Afin de cerner la notion d'« éléments essentiels », il convient de reprendre l'analyse de la notion de branche complète d'activité. Outre l'autonomie décisionnelle, la qualification de branche complète d'activité requiert deux critères : d'une part, il doit y avoir un transfert complet

[1576] V. : P. Le Floch, *Le fonds de commerce. Essai sur le caractère artificiel de la notion et ses limites actuelles*, préf. J. Paillusseau, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. CXCII, 1986 ; F. Colasson, *Le patrimoine professionnel*, préf. B. Plagnet et B. Vareille, Publications de la Faculté de Droit et des Sciences économiques de l'Université de Limoges, 2004, n° 122, p. 69
[1577] V. : L. Chatain-Autajon, *La notion de fonds en droit privé*, Litec, Bibliothèque du droit de l'entreprise, t. 72, 2006
[1578] B. Vaillant-Maillot, *La notion d'entreprise en droit fiscal des affaires*, op. cit., p. 66

des éléments essentiels de l'activité ; d'autre part, le bénéficiaire doit pouvoir en disposer durablement. Par exemple, l'apport partiel d'actif portant sur un droit d'usage précaire du nom commercial ne saurait être considéré comme portant sur une branche complète d'activité[1579]. Au contraire, s'agissant d'un élément de l'actif incorporel du fonds de commerce, la circonstance que la marque ne soit pas apportée en pleine propriété mais sous la forme d'un droit d'usage ne fait pas obstacle à ce que la branche complète d'activité soit regardée comme complète et autonome. Ainsi apparaît une condition impérative : le droit doit être concédé dans des conditions permettant à la société bénéficiaire d'en disposer pour une durée suffisante sans que les stipulations du traité d'apport ne permettent à la société apporteuse de résilier discrétionnairement l'usage de la marque[1580]. Autrement dit, est complète et autonome la branche d'activité emportant le transfert de la propriété économique du bien de la société apporteuse à la société bénéficiaire. La jurisprudence du Conseil d'État est en parfaite harmonie avec les jurisprudences européenne et judiciaire. Dans l'arrêt Andersen og Jensen du 15 janvier 2002[1581], saisi du cas d'une société apporteuse ayant souscrit un emprunt d'un montant élevé dont elle conservait le capital alors que la dette était transférée à la société bénéficiaire, le juge européen estime qu'un tel cas de figure ne constitue pas un apport partiel d'actif. Il exige en effet que les éléments de passif et d'actif afférents à une branche d'activité soient transférés dans leur globalité pour que le régime fiscal de faveur s'applique. La définition retenue par le Conseil d'État s'avère, néanmoins, plus souple en ce qu'il se réfère aux éléments essentiels d'une activité susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société apporteuse comme chez la société bénéficiaire de l'apport. Il n'exige ni un transfert exhaustif de ces éléments ni un transfert du passif attaché à l'activité apporteuse. La question s'est alors posée de savoir si la transmission d'une branche complète d'activité est subordonnée au transfert effectif du personnel indispensable à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité car l'activité de production de biens ou de services comporte à la fois des moyens matériels et humains. En principe, la transmission des ressources humaines se réalise par le transfert des contrats de travail. Il semble à première vue logique d'estimer que les contrats de travail soient transférés avec les autres éléments d'actif. Toutefois, une telle solution n'apparaît pas évidente[1582]. L'avis SAS Ondupack rendu par le Conseil d'État le 13 juillet 2012 tranche la

[1579] CE, 27 juill. 2005, n° 259052, *Sté B.L.* : Dr. fisc. 2006, n° 8, comm. 191, concl. L. Olléon; BDCF 11/05, n° 127, concl. L. Olléon

[1580] CE, 6 déc. 2013, n° 346809, *Sté Promo Art* : Dr. fisc. 2014, n° 9, comm. 184, concl. E. Crépey, note Ch. Ménard

[1581] CJCE, 15 janv. 2005, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen*, pt 25 : Dr. fisc. 2002, n° 28, comm. 602; RJF 04/02, n° 458 ; BDCF 04/02, n° 55, concl. A. Tizzanio

[1582] En premier lieu, les contrats de travail ne figurent pratiquement jamais dans les éléments d'actif. Aucune disposition légale ou réglementaire n'impose expressément que la transmission d'une branche complète d'activité concerne l'ensemble des moyens, matériels et humains, corporels et incorporels permettant le fonctionnement autonome de cette exploitation. En deuxième lieu, le régime d'exonération de l'article 238 *quindecies* du CGI s'applique également à la transmission d'une entreprise individuelle. Or la cession d'une entreprise individuelle n'emporte jamais transfert de la totalité des ressources humaines nécessaires à l'activité d'autant plus si l'entreprise individuelle n'a

question à propos de l'article 238 *quindecies* du CGI et pose que « *pour l'application de ces dispositions, la transmission d'une branche complète d'activité est, au regard de la finalité poursuivie par le législateur, subordonnée au transfert effectif du personnel nécessaire, eu égard à la nature de l'activité et à la spécificité des emplois requis qui lui sont affectés, à la poursuite d'une exploitation autonome de l'activité. Le transfert des contrats de travail en cours, dans les conditions prévues par l'article L. 1224-1 du code du travail, assure, en principe, un tel transfert effectif du personnel. Dans le cas où certains membres du personnel nécessaire à la poursuite de cette exploitation refusent d'être transférés, il convient d'apprécier, dans chaque cas, si ce refus est de nature à faire obstacle à ce que le transfert des éléments essentiels de cette activité puisse néanmoins être regardé comme complet* »[1583]. Le juge fiscal s'appuie sur « *la finalité poursuivie par le législateur* » pour justifier le transfert effectif du personnel nécessaire à l'activité. Pour ne pas autoriser une exonération pour rachat du seul droit au bail, les motifs de l'article 238 *quindecies* du CGI définissent la branche complète d'activité de la manière suivante : « *outre les éléments corporels (sauf les immeubles) et incorporels qui correspondent aux éléments constitutifs d'un fonds de commerce ou de clientèle, la branche complète d'activité comprend les contrats de travail des salariés de l'entreprise ou encore les créances et les contrats avec les fournisseurs* ». Le critère décisif est celui du transfert effectif du personnel nécessaire à la poursuite d'une exploitation autonome. Pour déterminer si l'emploi est nécessaire à la poursuite de l'activité, devront être prises en considération la nature de l'activité et la spécificité de l'emploi en se fondant sur une analyse *in concreto*. Cependant, une telle analyse s'avère d'un maniement délicat. C'est pourquoi Monsieur le Professeur Thibaut Massart propose de retenir un critère objectif résidant « *dans le maintien du chiffre d'affaires, avec la même clientèle. Si l'activité reste la même et que le chiffre d'affaires est sensiblement identique à celui réalisé par le cédant, il y aurait tout lieu d'estimer qu'une branche complète d'activité a bien été cédée, même si tous les contrats de travail n'ont pas été transférés* »[1584]. Afin de pallier les inconvénients de l'analyse *in concreto* du caractère nécessaire de l'emploi, il convient de recourir à des critères objectifs tenant,

aucun salarié. En troisième et dernier lieu, l'article 238 *quindecies* du CGI concerne un régime d'exonération des plus-values lorsque la cession ne dépasse pas certains montants. Dans cette hypothèse, il est nécessaire de déterminer si l'absence de transmission des contrats de travail n'a pas pour seule finalité de diminuer la valeur de la transaction dans le seul but de bénéficier du régime fiscal de faveur. En principe, le transfert des contrats n'impacte pas sur le prix de vente de la branche d'activité. Dans cette perspective, la transmission des contrats de travail apparaît indifférente à l'application de l'article.

[1583] CE, avis, 13 juill. 2012, n° 358931, *SAS Ondupack* : Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 452, concl. B. Bohnert, note Th. Massart

[1584] Th. Massart, note sous CE, avis, 13 juill. 2012, n° 358931, *SAS Ondupack*, Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 452, concl. B. Bohnert, n° 17

notamment, à l'auteur de l'initiative de l'absence de transfert du contrat de travail[1585], au caractère essentiel de l'emploi transféré au regard de l'activité[1586].

564- Qu'il s'agisse des moyens matériels ou humains, le critère d'appartenance au fonds d'entreprise est celui de l'affectation. Une telle analyse est confortée par la jurisprudence relative à la qualification d'établissement visé par les dispositions de l'article 35-I, 5° du CGI. Au sens de ces dispositions, présentent le caractère de bénéfices industriels et commerciaux les bénéfices réalisés par « *les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à l'exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie* ». Le juge fiscal estime que ces dispositions s'appliquent à l'activité de location d'un établissement commercial ou industriel « *dès lors que celui-ci est muni de l'essentiel du matériel nécessaire à l'exploitation* »[1587]. Les éléments essentiels à l'exploitation sont les éléments sans lesquels l'exploitation ne pourrait être exercée. À cet égard, le Rapporteur public Delphine Hedary estime qu'il « *faut entendre « l'essentiel » non pas au sens quantitatif qu'une dérive contemporaine dans l'usage de ce terme a pu lui donner, mais dans le sens philosophique de « l'essence » - qui se rattache à sa racine latine* essentia *- : ce qui constitue la nature d'un être, sa substance. L'essentiel doit être entendu comme ce qui est caractéristique, indispensable ou obligatoire pour que l'activité du preneur soit réalisable. Il ne faut pas nécessairement qu'il y ait tout le matériel utile à exploitation. Mais il ne doit pas manquer une catégorie de matériel indispensable* ». La recherche de l'essentiel du matériel nécessaire à l'exploitation ouvre des perspectives dans la qualification juridique du fonds. Le droit fiscal envisage dans une même logique la location du fonds de commerce et la location de l'immeuble équipé. Une telle logique rejoint celle du droit romain lequel évoque le *fundus cum instrumentum* réunissant dans un bien complexe le champ faisant l'objet de l'exploitation et les moyens de cette exploitation. Or la notion de fonds, *fundus*, a permis de conceptualiser l'exploitation entendue comme un ensemble de moyens fédérés autour d'un projet économique et de dessiner un cadre général de l'entreprise. C'est en effet à partir de cette notion que se sont construites les nouvelles formes d'exploitation.

[1585] *Quid* du licenciement préalable des salariés ? Le Conseil d'État n'envisage pas l'hypothèse du licenciement préalable des salariés. Un tel silence peut recevoir deux explications. Soit il est admis que l'obligation de transfert effectif ne vaut que pour les contrats de travail en cours au moment de la cession. Une telle hypothèse laisserait une liberté au cédant de licencier son personnel avant l'opération. Soit le licenciement préalable des salariés correspond au cas de figure redouté par le législateur. Le licenciement apparaîtrait alors comme une opportunité pour l'acquéreur du fonds de commerce désirant déspécialiser le bail commercial et modifier l'activité. En cas de licenciement préalable, il faudrait mettre en œuvre les critères dégagés par le Conseil d'Etat à savoir si l'emploi supprimé est ou non nécessaire à la poursuite de l'activité.

[1586] Th. Massart, note sous CE, avis, 13 juill. 2012, n° 358931, *SAS Ondupack*, op. cit. : L'auteur suggère de recourir à des éléments objectifs tels que « *la preuve que l'absence de transfert du ou des contrats de travail provient de l'initiative des salariés et non du cédant ; le caractère plus ou moins essentiel de l'emploi non transféré compte tenu de l'activité et de la substituabilité de l'emploi au regard, notamment, de l'état du marché du travail ; la proportion relative des contrats non transférés ; le maintien d'une activité identique (conformément à la volonté du législateur) ; la pérennisation du chiffre d'affaires après l'opération* ».

[1587] CE, 16 mai 2012, n° 323079, *M. et Mme d'Arras* : Dr. fisc. 2012, n° 29, comm. 380, note L. Chatain

Le droit fiscal appréhende, en conséquence, le fonds en tant que contenant de l'outil productif. Aussi, le fonds d'entreprise peut être défini comme la réunion des éléments essentiels, corporels ou incorporels, meubles ou immeubles, nécessaires à l'exploitation. L'ensemble de ces éléments est tourné vers un même but, l'exploitation. Le fonds d'entreprise rassemble alors les biens matérialisant ou signalant les méthodes du professionnel et, partant, permettant de pérenniser la clientèle. La clientèle apparaît dès lors comme le point commun des différents fonds consacrés par le juge et le législateur, nonobstant leur spécificité.

565- L'article 720 du CGI autorise la reconnaissance du fonds d'entreprise en droit fiscal. Cet article vise la cession d'actifs professionnels permettant au successeur l'exercice de l'activité auparavant exercée par le cédant et saisit la cession du droit d'exercer une activité[1588]. Sont soumises au régime fiscal des cessions à titre onéreux de fonds de commerce les conventions dites de « successeur », c'est-à-dire les conventions à titre onéreux ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire, y compris en l'absence de transfert de clientèle[1589]. L'application de l'article 720 du CGI est subordonnée à des conditions tenant au transfert et à l'activité. La cession isolée d'un matériel est suffisante pour voir reconnaître le caractère onéreux d'une convention dès lors que ce matériel permet au cessionnaire d'exercer une activité précédemment exercée par le cédant. La combinaison de la succession dans l'activité et de la cession à titre onéreux d'un actif suffit à caractériser une convention de successeur taxable. L'activité exercée par le successeur-cessionnaire doit être identique à celle exercée par le précédent titulaire-cédant[1590]. La cession doit emporter la cessation de l'activité du cédant et la reprise de cette activité par le cessionnaire, ne fût-ce que partiellement[1591].

566- La nature juridique du fonds d'entreprise. Ainsi apparaît-il que le fonds d'entreprise constitue une universalité de biens destinés à produire des biens ou des services. Cette universalité a pour vertu d'engendrer une clientèle grâce à laquelle sont produits des fruits. La clientèle peut

---

1588 B. Ramas, *Les actifs de l'entreprise peuvent-ils constituer une propriété incorporelle ?*, LPA 1997, n° 10, p. 11 : « *L'article 720 du CGI a institué une taxation portant non pas sur l'acquisition d'actifs à usage professionnel, mais sur le « droit » dont bénéficie l'acquéreur d'exercer une activité spécifique civile ou commerciale* ».

1589 Cass. com., 13 nov. 2003, n° 00-15273, *Syndicat mixte pour la reconversion industrielle du Saut du Tarn et EDF* : Dr. fisc. 2004, n° 10, comm. 307

1590 Cass. com., 5 mars 1991, n° 89-19836, *GAEC de Japienou* : Dr. fisc. 1991, n° 21, comm. 1171 ; Cass. com., 16 déc. 1997, n° 95-13791, *SNC Herblot et Cie* : Dr. fisc. 1998, n° 20, comm. 449 ; Cass. com., 30 juin 1998, n° 96-16155, *SARL Textile de Belmont* : Dr. fisc. 1998, n° 40, comm. 854 ; Cass. com., 8 oct. 2002, n° 99-13995, *SA La Fournithèque* : Dr. fisc. 2002, n° 51, comm. 1020

1591 Cass. com., 8 janv. 1991, n° 89-17222, *M. Iragne* : Dr. fisc. 1991, n° 16, comm. 950 ; Cass. com., 8 déc. 1992, n° 91-11598, *Sté Textile Bourguisanne* : Dr. fisc. 1993, n° 12, comm. 614 ; Cass. com., 2 nov. 1994, n° 92-21603, *Sté d'intérêt collectif agricole des viticulteurs charentais* : Dr. fisc. 1995, n° 7, comm. 286 ; Cass. com., 14 nov. 1995, n° 93-17989, *Société Mariebel* : Dr. fisc. 1996, n° 4, comm. 68

alors être conçue comme un « *capital productif* »[1592]. Selon Monsieur le Professeur David Hiez, le premier critère de qualification d'universalité de biens est qu'un ensemble de biens soit considéré comme logiquement susceptible de constituer un tout cohérent et donc distinct des autres biens du propriétaire, sans pour cela que les biens la composant perdent leur individualité[1593]. Cette universalité de biens constitue elle-même un bien dans la mesure où elle est susceptible de faire l'objet de cession et elle est dans un rapport d'appropriation avec la personne physique ou morale[1594]. Le fonds d'entreprise ne constitue qu'un bien du patrimoine de l'exploitant individuel ou de la société. Surgit un premier point de divergence entre l'universalité de biens et le patrimoine d'affectation. L'universalité de biens est dans la dépendance d'un sujet de droit dans la mesure où « *elle est un ensemble de biens qui, comme les biens dont elle se compose, est d'une nature purement objective* »[1595]. Plus précisément, le fonds d'entreprise analysé comme une universalité de biens constitue un bien incorporel. Le fonds d'entreprise ne comprend pas les dettes afférentes à l'exploitation. Apparaît un second point de divergence entre l'universalité de biens et le patrimoine d'affectation. Les éléments d'actif et de passif nécessaires à l'objet de l'entreprise « *présentent le caractère commun de leur affectation à un but qui est l'élément fondamental de leur réunion, de leur cohésion et de leur homogénéité* »[1596]. Toutefois, l'existence d'une universalité de biens est insuffisante à conférer une véritable autonomie patrimoniale à l'entreprise. Seule la nature de patrimoine d'affectation est apte à lui donner son émancipation.

b) La conception extensive, un patrimoine d'affectation

567- La remise en cause de la conception subjective du patrimoine. La conception subjective du patrimoine correspond au principe de l'unité du patrimoine tel que développé par Aubry et Rau. Produit du dogme de la volonté, expliquant le droit par la subjectivité, le patrimoine se présente comme l'« *émanation de la personnalité et l'expression de la puissance juridique dont une personne se trouve investie comme telle* »[1597]. En tant qu'émanation de la personnalité juridique, le patrimoine rend compte de la capacité de la personne à posséder et à s'obliger. L'effet essentiel de la reconnaissance de la personnalité juridique consiste en l'acquisition de la capacité juridique. Le patrimoine apparaît alors à la fois comme une composante de la personne et la personne elle-

[1592] F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, op. cit., n° 55, p. 101
[1593] D. Hiez, *Étude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel*, op. cit., n° 274, p. 1625
[1594] F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Les biens*, préc. cit. , n° 43 et s. ; D. Hiez, *Étude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel*, préc. cit., n° 296 et s., p. 186 et s.
[1595] D. Hiez, *Étude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel*, préc. cit., n° 293, p. 184
[1596] J. Paillusseau, *La société anonyme. Technique juridique d'organisation de l'entreprise*, op. cit., p. 74
[1597] Ch. Aubry et Ch. Rau, *Cours de droit civil français*, t. 9, op. cit., n° 573, p. 335

même. Toutefois, la théorie classique du patrimoine confond les notions de personnalité et de patrimoine. Seule l'existence de la capacité de jouissance détermine l'existence du patrimoine[1598]. Analysé comme une universalité de droit, le patrimoine est constitué des éléments d'actif et de passif inextricablement liés entre eux. Cette analyse découle du fondement juridique de l'article 2284 du Code civil définissant le patrimoine comme l'assiette du gage des créanciers. Une doctrine, de plus en plus pressante, remet en cause la présentation classique du patrimoine comme incluant les dettes[1599]. Si le patrimoine constitue le gage des créanciers, cela ne peut être que dans son versant actif, les dettes ne pouvant raisonnablement servir d'assiette au gage général des créanciers. À cet égard, les auteurs contemporains d'Aubry et Rau ne définissent le patrimoine que par les biens le composant[1600]. Dès lors, les dettes sont extérieures au patrimoine. Comme le constate Monsieur le Professeur François Chénedé, « *il paraît plus juste de définir le patrimoine comme l'ensemble des biens ou des droits dont une personne est propriétaire ou titulaire* »[1601].

568- En application du principe d'indivisibilité, une personne physique ne saurait avoir qu'un patrimoine et seule une personne juridique peut se voir doter d'un patrimoine. Ces deux postulats s'opposent, en conséquence, à ce qu'une personne physique soit dotée de deux patrimoines et qu'une entité sans personnalité morale soit titulaire d'un patrimoine. La personnification emporte l'attribution d'un patrimoine propre. L'introduction de l'EURL illustre l'individualisation de l'entreprise par le biais d'une société unipersonnelle. Les EURL sont des masses de biens affectés, par une personne physique ou une personne morale, à une activité commerciale ou civile déterminée. Leur assimilation à des sociétés à responsabilité limitée permet alors de les doter de la personnalité juridique afin de leur conférer l'autonomie nécessaire pour réaliser leur but. Les sociétés unipersonnelles autorisent l'autonomie patrimoniale du fonds de commerce en ce que la séparation des patrimoines est le fruit d'une scission de la personnalité. La fiction de l'unité du patrimoine est maintenue grâce au dédoublement de la personne.

1598 G. Wicker, *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, op. cit., n° 190, p. 185

1599 V. en ce sens : A. Sériaux, « *Patrimoine* », Rép. de droit civ., D. 2010, n° 6 ; A. Sériaux, *La notion juridique de patrimoine. Brèves notations civilistes sur le verbe avoir*, op. cit. – *contra* M. Fabre-Magnan, *Propriété, patrimoine et lien social*, op. cit., n°s 29-30

1600 Bartin affirme que « *l'ensemble des biens d'une personne constitue son patrimoine* » et définit le patrimoine comme « *l'ensemble des droits civils d'une personne sur des objets constituant le bien* » (Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, par Bartin, 6ème éd., 1935, t. II, § 162, p. 9). Quant à Eismein, il estime que « *le patrimoine est l'ensemble des biens d'une personne, envisagé comme formant une universalité de droit, c'est-à-dire une masse de biens qui, de nature et d'origine diverses, et matériellement séparés, ne sont réunis par la pensée qu'en considération du fait qu'ils appartiennent à la même personne* » (Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, par Esmein, 6ème éd. 1953, t. IX, § 573, p. 305).

1601 F. Chénedé, *La mutation du patrimoine*, Gaz. Pal. 2011, n° 139, p. 19 et s., n° 11 ; A. Sériaux, *La notion juridique de patrimoine. Brèves notations civilistes sur le verbe avoir* , op. cit. ; R. Demogue, *Les notions fondamentales du droit privé*, éd. Rousseau, 1911, p. 399

569- La consécration de la conception objective du patrimoine. Dans la théorie du patrimoine d'affectation, les biens sont envisagés dans leur matérialité. Le patrimoine n'est plus défini à partir de la personnalité juridique mais est identifié par référence à l'affectation des biens. Son contenu est déterminé par l'usage des choses, par une affectation commune à un but, à une destination particulière. Les éléments contenus dans le patrimoine sont alors envisagés de manière concrète, en tant que réalité. N'étant plus envisagés sous l'angle de leur seule valeur pécuniaire, les éléments du patrimoine ne sont plus fongibles et ne peuvent plus se confondre dans l'ensemble que constitue le patrimoine.

570- La conception objective du patrimoine présente néanmoins certaines faiblesses dans la mesure où elle constitue une notion fonctionnelle[1602], le patrimoine d'affectation étant rattaché tour à tour au droit des personnes ou au droit des biens. La conception rattachant le patrimoine d'affectation à la personne présente un caractère incertain en raison de la diversité des analyses doctrinales. Dans une conception restrictive, le patrimoine d'affectation apparaît à la suite de la division du contenu du patrimoine de la personne. Il présenterait alors la nature d'une universalité de droit incluse dans le patrimoine de la personne. Cette conception atténuée du patrimoine d'affectation a été développée par Gazin[1603]. Selon l'auteur, le patrimoine est « *un ensemble de biens dont l'affectation commune, imposée par la loi ou par la volonté humaine, fait un tout cohérent et plus ou moins autonome vis-à-vis d'autres masses dont la destination n'est pas la même* »[1604]. La commune affectation de ces éléments à un même but constitue le fondement de l'unité du patrimoine. Cette analyse est critiquable[1605]. Dès lors que le fractionnement tient en échec l'effet normal de la confusion, des rapports juridiques peuvent s'établir entre les patrimoines spécialisés et le patrimoine général de la personne, chacun apparaissant comme un sujet de droit distinct. Néanmoins, l'affectation n'a pas seulement pour effet de créer un sujet de droit nouveau, elle modifie également la nature des prérogatives dont la personne est titulaire relativement aux biens affectés. Ces prérogatives doivent être exercées dans le sens d'un intérêt spécifique, distinct de l'intérêt général et indifférencié de la personne. La réalisation d'une affectation patrimoniale ne saurait toutefois être réduite au seul fractionnement du patrimoine. Elle produit également un fractionnement de la capacité d'exercice de la personne. Parce qu'il est un sujet de droit distinct et doté d'une capacité de jouissance spécifique, le patrimoine d'affectation constitue une personne juridique nouvelle. Une deuxième analyse établit un lien entre les intérêts incarnés par la personne et une personnalité

[1602] V. en ce sens : A.-L. Thomat-Raynaud, *Le patrimoine d'affectation : réflexions sur une notion incertaine*, Rev. Lamy Droit civil 2010, étude, n° 72
[1603] H. Gazin, *Essai critique sur la notion du patrimoine dans la doctrine classique*, Librairie nouvelle de droit et de jurisprudence, 1910
[1604] Ibid, p. 478
[1605] G. Wicker, *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, op. cit., n° 195, p. 188

spécifique. La personne resterait propriétaire des biens qu'elle affecterait à une utilité déterminée mais l'exercice de son droit de propriété serait limité[1606]. Ainsi coexisteraient, au sein du patrimoine juridique, un patrimoine personnel – non affecté – et un patrimoine professionnel – affecté. Le premier présenterait les caractères classiques du patrimoine tandis que le second serait cessible en ce qu'il serait objet de propriété[1607]. Une telle conception se rapproche de la conception liant le patrimoine d'affectation à la personnalité morale. Selon cette troisième et dernière analyse, la notion de patrimoine désigne un patrimoine rendu autonome grâce à la technique de la personnalité morale. Les patrimoines des personnes morales sont, en effet, affectés au déploiement d'un objet ou d'un but spécifique. Le patrimoine d'affectation est alors utilisé pour qualifier la situation juridique de masses de biens liés par une affectation commune à un but déterminé. Une telle conception détache le patrimoine de la personnalité juridique. Dans cette perspective, le patrimoine d'affectation serait un patrimoine sans sujet. L'idée d'un patrimoine sans maître fut élaborée par deux auteurs allemands, Brinz[1608] et Bekker[1609] puis reprise par les auteurs français, en particulier par Duguit[1610] et Plastara[1611]. Pour les tenants de la conception objective, le patrimoine constitue une masse de biens devant sa cohésion à son affectation à un but. Ce patrimoine serait alors indépendant de la personne et deviendrait une universalité juridique appartenant à sa propre destination. Le patrimoine n'aurait plus, en conséquence, aucun sujet, les biens le composant ou le but auquel ils seraient affectés jouant ce rôle. Partant, il emprunterait sa capacité au but et non à la personne. Toutefois, la théorie du patrimoine sans sujet est critiquée en ce qu'elle dénie tout lien entre le patrimoine et la personne. À cet égard, Madame Frédérique Cohet-Cordey estime que « *l'universalité de droit ne peut naître que de l'affectation d'un ensemble de droits à la personne car l'actif ne répond du passif qu'en raison du fait qu'une personne se trouve obligée envers une autre. On ne saurait détacher le patrimoine de la personne sans modifier la nature du droit des obligations* »[1612].

1606 A.-L. Thomat-Raynaud, *L'unité du patrimoine, essai critique*, préf. D. Tomasin, Defrénois, t. 25, 2007, n°s 797 et s., p. 376

1607 N. Molfessis, *Entreprise et patrimoine : évolution ou révolution ?*, Gaz. Pal. 2011, n° 139, p. 63 et s., n°s 13-14

1608 Brinz, *Lehrbuch der Pandecten, passim* et particulièrement vol. I, § 59-64 et vol. III, § 432-454

1609 Bekker, *Zweckvermögen, insbesondere Peculium, Handelsvermögen und actiengesellschafft. Zietschrift für das Gesammte Handelsrecht*, t. IV, 1861

1610 L. Duguit, *Les transformations générales du droit privé dans le Code Napoléon*, Paris, 1912, lib. F. Alcan ; L. Duguit, *L'État, le droit et la loi positive*, 1901, p. 175 : Pour cet auteur, il n'y a pas de sujet de droit, il y a seulement un individu voulant soit son propre profit, soit celui d'un tiers, soit celui d'une collectivité. Ainsi, il n'existerait ni droit de propriété, ni droit subjectif. La propriété se présenterait alors comme un droit objectif procédant de la volonté individuelle, de l'affectation d'une richesse à une utilité quelconque.

1611 G. Plastara, *La notion juridique du patrimoine*, Thèse Paris, 1903

1612 F. Cohet-Cordey, *La valeur explicative de la théorie du patrimoine en droit positif français*, RTD civ. 1996, p. 819 et s., n° 20 ; A.-L. Thomat-Raynaud, *L'unité du patrimoine, essai critique*, op. cit., n°s 878 et s., p. 411 et s.

571- Pourtant, les postulats de la théorie de l'unité du patrimoine sont mis à mal en droit positif par l'introduction de l'EIRL[1613]. Depuis la loi du 15 juin 2010 relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, un entrepreneur personne physique peut décider d'affecter à son activité professionnelle « *un patrimoine séparé de son patrimoine personnel, sans création d'une personne morale* »[1614]. Ainsi le législateur ouvre-t-il la possibilité pour une personne physique d'avoir plusieurs patrimoines. L'introduction de ce dispositif tend à une « *certaine objectivisation du patrimoine* »[1615] en ce qu'il déconnecte le patrimoine de la personnalité juridique[1616] et conduit à une nouvelle réflexion sur la notion d'entreprise[1617]. En effet, l'EIRL n'est pas doté de la personnalité morale et constitue un patrimoine affecté à l'activité professionnelle de l'entrepreneur individuel[1618]. La composition du patrimoine de l'EIRL n'est pas sans rappeler le patrimoine fiscal réputé affecté à l'exploitation afin de déterminer l'impôt sur le revenu de l'exploitant individuel en distinguant les biens sources de revenus[1619]. S'opère, *in fine*, la reconnaissance d'un patrimoine d'affectation à une entité sans personnalité juridique, l'entreprise individuelle. Une telle approche autorise un rapprochement entre l'entreprise individuelle et l'entreprise sociétaire. Il ne s'agirait donc plus de prendre en considération la personne physique ou la personne morale pour reconnaître à l'entreprise une aptitude à posséder. Détacher le patrimoine de la personne conduit à en faire un sujet de droit. L'entreprise pourrait dès lors se voir doter d'une personnalité juridique et apparaître, non plus comme un simple objet de droit, mais aussi comme un véritable sujet de droit. Passant de l'« avoir » à l'« être », du monde du fait au monde du droit, l'entreprise constituant un patrimoine d'affectation peut s'émanciper de la personne de l'entrepreneur. La personnalité de l'entreprise affleure en droit comptable et en droit fiscal. Au concept de la personnalité juridique doit être combiné le concept de personnalité fiscale afin de savoir si l'entreprise peut être pleinement analysée, en droit positif, en un sujet de droit, la personnalité fiscale constituant « *une émanation de*

[1613] Le législateur consacre d'autres patrimoines d'affectation sans personnalité morale : la fiducie et le fonds commun de placement.
[1614] C. com., art. L. 526-6, al. 1er
[1615] J. Laurent, *Les mutations non translatives – À propos de l'EIRL (I)*, Droit et patr. 2012, n° 219
[1616] La déconnexion du patrimoine et de la personnalité juridique consécutive à l'entrée de l'EIRL dans le droit positif français a été vivement critiquée lors des travaux préparatoires. Ainsi s'exprimait un député : « *Vous allez entrer dans l'histoire, Monsieur le Secrétaire d'État, en créant l'entreprise sans capital, sans patrimoine et sans chiffre d'affaires. Ce que vous proposez aujourd'hui n'est que de la poudre de perlimpinpin : vous prétendez simplifier les dispositifs mais sans apporter de sécurité à ceux qui créent de l'activité* » (F. de Brosses, *in* Comm. aff. éco., 9 févr. 2010, séance de 18h30, compte-rendu n° 42).
[1617] N. Molfessis, *Entreprise et patrimoine : évolution ou révolution ?*, op. cit.
[1618] J.-D. Pellier, *La nature juridique du patrimoine affecté de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée*, RTD com. 2013, p. 45
[1619] Supra n°s 352 et s.

la personnalité juridique »[1620]. À l'instar de la personnalité juridique, l'octroi de la personnalité fiscale suppose un patrimoine propre, une capacité et un intérêt.

2- L'émancipation de l'entreprise

572- L'émancipation fiscale de l'entreprise. Qu'elle soit individuelle ou sociétaire, l'entreprise incarne un patrimoine professionnel dont l'état est constaté par le bilan. La technique comptable conduit, en effet, à isoler l'ensemble des éléments actifs et passifs affectés à l'activité économique de l'entreprise, comme si elle bénéficiait d'une autonomie patrimoniale. S'appuyant sur la théorie du bilan, le Professeur Despax estime que l'entreprise est autonome vis-à-vis de l'exploitant. Une telle conception est transposable en droit fiscal dans la mesure où la reconnaissance fiscale d'un patrimoine propre à l'entreprise repose sur la notion de bilan fiscal. L'administration fiscale estime, à cet égard, que l'entreprise individuelle « *dispose d'un bilan fiscal où sont inscrits des éléments (actifs et passifs) affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ainsi que ceux que l'exploitant a décidé d'y porter dans le cadre de la liberté de gestion qui, le cas échéant, lui est reconnue par la loi* »[1621]. L'actif professionnel de l'entrepreneur individuel correspond alors à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle. Le Conseil d'État adopte une analyse similaire s'agissant des sociétés en participation. La société en participation, dépourvue de personnalité morale, n'a aucune obligation d'établir un bilan comptable mais est, pour les besoins du droit fiscal, tenue d'établir un bilan fiscal. En effet, l'article 238 *bis* M du CGI dispose que les sociétés en participation doivent inscrire à leur actif les biens dont les associés ont convenu de mettre la propriété en commun. Fiscalement, ces dispositions opèrent une forme de patrimoine d'affectation. Parce que la société en participation possède un bilan fiscal, elle constitue une entité distincte de ses membres[1622]. Ainsi apparaît-il que le bilan de l'entreprise individuelle et de la société en participation constitue un patrimoine fiscal d'affectation alors même qu'elles ne disposent pas d'une personnalité fiscale pleine et entière dans la mesure où elles constituent des entités transparentes.

573- La transparence et la semi-transparence ne consistent pas uniquement à nier la personnalité morale de la société car elles ne font que modifier le redevable de l'impôt. Certes la

[1620] A. de Bissy, *La personnalité fiscale du groupe en question(s). Réflexion à propos de l'intégration fiscale et de la TVA consolidée*, in *La personnalité juridique*, X. Bioy (dir.), Presses universitaires de Toulouse 1 Capitole, LGDJ, 2011, pp. 233 à 241, spéc. p. 235
[1621] BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, 9 janv. 2013, § 10
[1622] CE, 28 nov. 2012, n° 344781, *SNC Eiffage Constructions Nord* : Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 183, concl. F. Aladjidi, note B. Toulemont et J.-Ch. Origène

société ne paie pas l'impôt mais elle a une existence fiscale propre[1623]. La société semi-transparente constitue, par principe, une entité fiscale. Partant, la semi-transparence n'a qu'une portée limitée dans la mesure où elle ne concerne que les bénéfices réalisés par la société de personnes et appréhendés par des associés résidents français. En outre, le Conseil d'État confère la personnalité fiscale aux sociétés de personnes pour l'application des conventions fiscales internationales, alors même qu'elles ne sont pas débitrices de l'impôt sur les bénéfices. En l'absence de stipulations conventionnelles relatives aux bénéfices réalisés par la société de personnes, celle-ci « *est susceptible d'être regardée comme résidente de France* »[1624] au sens de l'article 4 de la Convention OCDE. Dès lors, la société de personnes possède une personnalité distincte de celle de ses membres et exerce une activité propre. Monsieur Bruno Gouthière estime que les sociétés de personnes ont toujours une personnalité fiscale, le paiement de l'impôt par les associés n'étant qu'une simple modalité de recouvrement[1625]. En outre, les sociétés de personnes et les groupements assimilés sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et sont redevables de la contribution foncière des entreprises. S'agissant de cette dernière imposition, , le juge fiscal estime que la société en participation *« exerce à titre habituel une activité professionnelle non salariée, elle est elle-même légalement redevable des cotisations de taxe professionnelle et, le cas échéant, de la cotisation minimale de taxe professionnelle dues à raison de cette activité, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que ces cotisations, qui constituent une obligation fiscale propre de la société et non une obligation de ses membres à hauteur de leur participation, ne peuvent être libellées, en l'absence de personnalité morale de la société en participation, qu'au nom de ceux de ses associés qui sont connus de l'administration ainsi que le prévoit, sans excéder sa compétence, l'article 310 HP de l'annexe II au Code général des impôts* »[1626]. Cet arrêt tranche la divergence de positions entre l'administration fiscale et les juges du fond. D'un côté, la première soutenait que la société était seule imposable à la taxe professionnelle, mais qu'étant dépourvue de la personnalité morale, la taxe devait être libellée au nom du gérant s'il était le seul associé connu des tiers[1627]. De l'autre, les seconds estimaient qu'« *une société en participation, qui n'est ni une personne physique ni une personne morale, ne peut être redevable de la taxe professionnelle* »[1628], la taxe étant due par chacun des associés à raison de la quote-part des droits

---

[1623] C. Meyer-Alauzen, *La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal*, op. cit. ; P. Rivière, concl. sous CE, 24 février 1978, n° 97.347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558 ; J.-F. Verny, concl. sous CE, 19 octobre 1983, n° 33.816, RJF 12/83, chron. p. 661. ; J. Maïa, *Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : Du risque d'entrer dans un « sac d'embrouilles*, RJF 11/00, chron. p. 766 ; H. Paerels, *Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et en droit fiscal français*, op. cit., n° 72, p. 93

[1624] CE, 11 juill. 2011, n° 317024, *Sté Quality Invest*, op. cit.

[1625] B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit., n° 31340, p. 413

[1626] CE, 28 nov. 2012, n° 344781, *SNC Eiffage Construction Nord* : Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 183, concl. F. Aladjidi, note B. Toulemont et J.-Ch. Origène

[1627] Rép. min. n° 41691 à M. Christian Bergelin : JOAN Q 13 févr. 1984, p. 615

[1628] CAA Paris, 21 juin 1994, n° 91PA01185, *Sté en participation Sté Haras des Coudraies et de Montesson* : Dr. fisc. 1994, n° 47, comm. 1981, concl. M. de Segonzac ; RJF 10/94, n° 1082 ; CAA Bordeaux, 22 mai 2008, n° 06BX1847, *Sté Demathieu et Bard* : RJF 11/08, n° 1207

dans la société[1629]. La reconnaissance de la qualité de redevable à une société en participation s'inscrit dans le prolongement de la reconnaissance d'un patrimoine propre. Ce faisant, le juge fiscal assure une cohérence avec les modalités de calcul de l'impôt sur les bénéfices. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, seul le gérant de la société en participation est redevable et doit assumer les obligations fiscales incombant à la société en participation. Enfin, le contrôle fiscal est suivi entre la société et l'administration fiscale. Les dispositions de l'article L. 53, alinéa premier du LPF sont applicables aux sociétés en participation. La procédure de vérification des déclarations déposées par la société en participation est suivie entre l'administration et la société elle-même. Il en résulte que l'avis de vérification doit être envoyé à la société, et non à ses associés, bien que la procédure de vérification soit conduite à l'égard du gérant, celui-ci jouant le rôle d'interlocuteur de l'administration fiscale[1630].

574- Ainsi appert-il que l'autonomie patrimoniale de l'entreprise en droit fiscal doit conduire à la reconnaissance d'une personnalité fiscale, distincte de la personnalité de l'exploitant. La personnalité fiscale est indépendante de la forme juridique de l'entreprise mais dépend de sa forme fiscale. Une personnalité fiscale complète suppose la réunion des qualités de contribuable et de redevable. Ces deux qualités concernent des stades différents de l'imposition, la notion de contribuable ayant trait à l'assiette de l'imposition, celle de redevable étant relative au recouvrement de l'impôt. La qualité de contribuable conduit à imposer des obligations tant comptables que fiscales, parmi lesquelles la tenue d'un bilan comptable et fiscal. L'octroi de la qualité de contribuable conduit alors à la reconnaissance d'une autonomie patrimoniale de l'entreprise. Comme le souligne Monsieur Emmanuel Tauzin, « *en rejetant comme critère d'appréciation la fiction juridique qu'est la personne morale pour lui substituer la réalité économique de l'entreprise, le droit fiscal consacre, à travers le concept d'exploitation, une personnalité fiscale distincte de la personnalité juridique* »[1631]. La réalité économique de l'entreprise correspondant à l'exploitation conduit à l'attribution d'une personnalité fiscale à l'entreprise. Cette reconnaissance doit avoir pour assise la notion d'actif professionnel car ces deux notions sont indissociablement liées et traduisent la personnalité spécifique de l'entreprise. Certes, le droit fiscal adopte une démarche similaire au droit des sociétés dans la mesure où il fait de l'entreprise sociétaire un sujet de droit distinct de ses associés, la société se présentant alors comme un écran entre son patrimoine et ses associés. Ceux-ci ne peuvent appréhender que les droits sociaux qu'ils détiennent dans le capital social. Ces biens ne constituent alors, pour eux, qu'un bien personnel mais non un bien professionnel. Toutefois, s'agissant des

[1629] CAA Nantes, 29 sept. 2010, n° 09NT01762, *Cobrecaf* : RJF 2/11, n° 176
[1630] CE, 31 juill. 2009, n° 290971, *M. Bouthillon* : Dr. fisc. 2009, n° 41, comm. 501, concl. J. Boucher
[1631] E. Tauzin, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, op. cit., n°28, p. 35

sociétés de personnes, lorsque les associés exercent leur profession au sein de la société, les parts sociales constituent des « actifs professionnels personnels ». Cet actif professionnel participe d'un patrimoine intermédiaire entre le patrimoine social et le patrimoine privé des associés. À cet égard, dans un arrêt du 16 mai 2007[1632], le Conseil d'État distingue l'entreprise personnelle à chacun des associés de l'entreprise exploitée par la société de personnes. En l'espèce, deux associés d'une société en nom collectif dans le cadre de laquelle ils exerçaient leur activité professionnelle ont cédé leur participation. Le juge fiscal estime que la cession de la totalité des parts sociales doit être regardée comme une cessation d'entreprise. Selon Madame Emmanuelle Deglaire, « *le Conseil d'État consacre dans cet arrêt l'existence de deux entreprises superposées : l'entreprise de la société et l'entreprise des associés* »[1633]. Coexistent, en conséquence, dans son patrimoine, deux types d'actif : les actifs professionnels personnels et les actifs privés personnels. Une telle dichotomie se retrouve également chez l'exploitant individuel exerçant son activité au sein d'une entreprise individuelle. La dissociation entre patrimoine privé et patrimoine professionnel peut être regardée comme induisant la reconnaissance, par le droit fiscal, de la notion d'entreprise. Bien que dotée d'une personnalité fiscale, l'entreprise n'est pas sujet de droit.

575- La nécessité d'une émancipation juridique de l'entreprise. Dans l'analyse classique, la reconnaissance d'une autonomie patrimoniale est une conséquence de la personnalité juridique, l'autonomie patrimoniale constituant un des attributs de la personnalité juridique. Or l'autonomie patrimoniale n'est pas une conséquence de la personnalité morale. C'est parce qu'une autonomie patrimoniale est constatée, que la personnalité morale doit être attribuée au groupement. Comme le constate Madame Frédérique Cohet-Codey, « *c'est l'existence d'un patrimoine autonome dégagé par la pratique qui a conduit à la création de la notion de personnalité morale afin d'éviter une nouvelle entorse au principe selon lequel il n'existe pas de patrimoine sans personne, ni de patrimoine à pluralité de titulaires, ou une pluralité de patrimoines pour une même personne* »[1634]. Le postulat inversé, rien ne fait obstacle à la reconnaissance d'une personnalité juridique à une entité disposant d'une autonomie patrimoniale[1635]. Partant, une entreprise, qu'elle soit individuelle ou sociétaire, peut se voir attribuer une personnalité juridique dès lors qu'elle possède une autonomie patrimoniale et matérielle. À ce titre, Madame Frédérique Cohet-Cordey propose la création d'un être moral, sujet professionnel propriétaire d'un patrimoine professionnel[1636]. Une proposition similaire avait été émise lors de la quatrième

[1632] CE, 16 mai 2007, n° 276598, *M. et Mme Fougères* : Dr. fisc. 2007, n° 38, comm. 845, concl. L. Vallée
[1633] E. Deglaire, *La reconnaissance de l'entreprise fiscale de l'associé professionnel*, Dr. fisc. 2008, n° 10, comm. 195, spéc. n° 4
[1634] F. Cohet, *Patrimoine et entreprise*, Thèse Grenoble, 1993, n° 243, p. 211
[1635] A. Sériaux, *La notion juridique de patrimoine. Brèves notations civilistes sur le verbe avoir*, op. cit., n° 39 : Poussant la logique à son terme, l'auteur estime que l'indivision et la communauté de biens entre époux constituant des patrimoines d'affectation sont des personnes morales.
[1636] F. Cohet, *Patrimoine et entreprise*, préc. cit., n° 638, p. 450

Commission du 105ème Congrès des notaires de France à l'issue de laquelle il avait été proposé de doter tout individu, pour les besoins de son patrimoine professionnel, d'une personnalité juridique particulière, la « propersonnalité ». Dans cette perspective, la propersonnalité constitue comme une personnalité spéciale, émanant de la personnalité juridique de la personne physique, séparée d'elle et représentant sa faculté d'agir juridiquement en sa qualité de professionnel indépendant[1637]. Celle-ci justifie et explique la notion de patrimoine d'affectation. Un rapport rendu le 17 décembre 2013 reprend une telle idée et propose la création d'un « *statut juridique unique d'entreprise individuelle, dotée de la personnalité juridique et disposant de son patrimoine propre* »[1638]. Tous les entrepreneurs individuels seraient alors soumis à un même statut juridique mais conserveraient la liberté de choisir leur régime fiscal. Le législateur se doit d'aller plus loin et de mettre en place un véritable statut juridique de l'entreprise afin d'assurer une parfaite neutralité de l'imposition. En effet, l'harmonisation du traitement fiscal de l'entreprise, quelle que soit sa forme et la nature de son activité, œuvre dans le sens d'une plus grande neutralité fiscale mais aussi, et surtout, d'une plus grande cohérence du Droit.

[1637] A.-L. Thomat-Raynaud, *L'unité du patrimoine essai critique*, op. cit., n° 948, p. 434 ; O. Savary et E. Dubuisson, *Proposition pour un statut de l'entrepreneur individuel : le concept de « propersonnalité »*, Dr. et patr. 2009, p. 38 ; E Dubuisson, *« Patrimoines affectés, avez-vous donc une âme ? ». La propersonnalité au secours d el'entrepreneur individuel*, D. 2013, p. 792 - *contra* Y. Lambert-Faivre, *L'entreprise et ses formes juridiques*, RTD com. 1968, p. 907, spéc. p. 975 : « *Si l'esprit le plus cartésien admet fort bien qu'une personne juridique ait deux patrimoines, il admet plus difficilement qu'une même personne physique soit deux personnes juridiques* ».

[1638] Rapp. « Entreprises et entrepreneur individuels – Passer du parcours du combattant au parcours de croissance », déc. 2013, Communiqué ministériel, 17 déc. 2013 : JCP N 2014, n° 3, act. 170

Conclusion chapitre I

576- L'absence de saisissement par le législateur de la notion d'entreprise explique le foisonnement des règles juridiques applicables. De ce foisonnement en résulte une systématisation *a priori* impossible du régime juridique applicable à l'entreprise. Pour autant l'analyse de la norme telle qu'interprétée par le juge fiscal laisse entrevoir un régime fiscal de l'entreprise. Celle-ci correspond alors à un corps de règles juridiques, un lieu de coordination entre les règles de droit fiscal. Qu'elle revête la forme sociétaire ou individuelle, l'entreprise est soumise à un *corpus* de règles communes d'imposition. Le recours à l'institution juridique de l'entreprise assure une neutralité du mode d'exercice de l'activité économique. L'identification d'un *corpus* suppose de mettre en exergue des qualifications fiscales transversales permettant de dessiner un modèle de base de l'imposition de l'entreprise, sous réserve de la spécificité inhérente à chaque imposition applicable à l'activité et au capital de l'entreprise. Ce postulat adopté, l'analyse de la jurisprudence laisse apparaître des notions souches, « *une grammaire commune* »[1639] à l'ensemble des impositions.

[1639] O. Desaulnay, *L'application de la Constitution par la Cour de cassation*, préf. P. Bon, Dalloz, Nouvelle Bibiothèque des thèses, 2009, n° 107, p. 46

CHAPITRE II- L'APPLICATION CONVERGENTE DES QUALIFICATIONS FISCALES

577- Au sein du processus de réalisation du droit, l'opération de qualification juridique des faits tient une place centrale car elle en assure la cohésion. Bien qu'appartenant au mécanisme général de concrétisation du droit, les opérations intellectuelles d'interprétation et de qualification juridique des faits doivent être distinguées. La distinction entre l'interprétation du droit et la qualification des faits repose sur un critère formel fondé sur la considération du produit de l'interprétation. La concrétisation des référents juridiques que sont la règle de droit, la définition, le concept ou encore la catégorie ne s'exerce pas de la même manière. Lorsque le référent juridique ne présente aucune ambiguïté, l'opération de qualification des faits peut s'opérer sans qu'aucune interprétation ne soit nécessaire. *A contrario*, si une ambiguïté ou une lacune l'atteint, l'opération de qualification des faits perd son caractère mécanique. L'interprétation de la norme compense *ipso facto* la perte du caractère automatique de l'opération de qualification. L'application du droit suppose une interprétation préalable, « *un intermédiaire entre la règle et les faits* »[1640]. La nécessité de l'interprétation de la règle de droit est liée, d'une part, au caractère parfois osbcur de la règle de droit et, d'autre part, au caractère nécessairement abstrait de la règle de droit. L'interprète assure alors « *la transposition nécessaire de l'abstrait au concret* »[1641]. Loin d'être indépendantes, les opérations de qualification et d'interprétation se combinent. L'opération de qualification met en lumière les insuffisances de la définition fiscale et, partant, de la catégorie fiscale, support de l'opération de qualification. Une fois les insuffisances mises en lumière, l'opération d'interprétation est nécessaire aux fins de combler les lacunes et les imprécisions. Suite à l'interprétation, l'opération de qualification peut poursuivre son cheminement. L'interprétation apparaît dès lors comme le corollaire de la qualification juridique des faits (**Section 1**). Cependant, le produit de l'interprétation peut également s'avérer le produit de l'opération de qualification juridique des faits (**Section 2**).

[1640] J. Carbonnier, *Droit civil. Introduction, Les personnes, La famille, l'enfant, le couple*, op. cit., n°24, p. 55
[1641] Ibid

Section 1- L'interprétation, opération corollaire de la qualification juridique des faits

578- L'opération intellectuelle d'interprétation est l'opération sur laquelle repose l'application de toutes les règles de droit, y compris les règles du droit fiscal. Elle consiste à donner une signification à un énoncé, c'est-à-dire à préciser le sens d'une disposition. L'interprétation se rattache à la prémisse majeure de l'opération de qualification juridique des faits. Elle a pour support le syllogisme juridique[1642]. Le jugement se présente comme la conclusion du syllogisme juridique, la règle de droit étant la prémisse majeure et les faits la prémisse mineure. La qualification juridique des faits opère la jonction entre la constatation et l'appréciation des faits d'une part et l'interprétation du Droit d'autre part. Elle « *conceptualise l'emboîtement de la mineure dans la majeure* »[1643].

579- L'interprétation est « *un processus et un résultat, une activité et un produit* »[1644]. Doivent dès lors être distinguées les méthodes d'interprétation et les techniques d'interprétation[1645]. Les méthodes d'interprétation constituent le fondement des solutions jurisprudentielles (**§1**), tandis que la technique d'interprétation correspond au résultat de l'interprétation et formalise le cheminement intellectuel déployé pour y parvenir (**§2**).

§1- Les méthodes d'interprétation

580- Pour les uns, l'interprétation ne serait qu'un acte de connaissance excluant toute création par le juge. Pour les autres, elle serait un acte de volonté, créateur de droit[1646]. La controverse sur la nature juridique de l'interprétation se résume de la manière suivante : l'interprétation est-elle est une méthode d'application du droit ou une méthode de création du droit ou encore une méthode ne présentant ni une part d'application ni une part de création du droit ? La nature juridique de l'opération de qualification implique de distinguer, suivant les enseignements de Kelsen[1647], entre les interprètes authentiques, seuls organes dont les actes de volonté se voient dotés d'effets juridiques, et les interprètes non authentiques dont les opérations d'interprétation se voient refusées tout effet juridique. La distinction entre acte de connaissance et acte de volonté renvoie

---

[1642] V. sur le syllogisme juridique : H. Motulsky, *Principes d'une réalisation méthodique du droit privé. La théorie des éléments générateurs des droits subjectifs*, préf. P. Roubier, Dalloz, réimpr. 1ère éd., 1991, n° 48 et s., p. 47 et s.
[1643] G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, op. cit., n° 21, p. 24
[1644] S. Sur, *L'interprétation en droit international public*, in *Interprétation et Droit*, P. Amselek (dir.), p. 155 et s., spéc. p. 156
[1645] J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, , n° 21, p. 18
[1646] M.-Ch. Bergerès, *Les normes jurisprudentielles en droit fiscal*, Dr. fisc. 2000, n° 13, p. 549 ; Ch. de la Mardière, *Le pouvoir créateur du juge de l'impôt*, in *La création du droit par le juge*, APD, t. 50, Dalloz, 2006, p. 229 et s.
[1647] H. Kelsen, *Théorie pure du droit*, op. cit., spéc. pp. 453 et 454

respectivement à la méthode exégétique (**A**) et aux méthodes contemporaines octroyant au juge un pouvoir de création (**B**).

A. La méthode exégétique

581- L'École de l'Exégèse prétend « réduire le Droit à la loi » en se fondant sur le légicentrisme dans lequel le législateur est la seule expression de la souveraineté nationale et la loi, expression de la volonté générale, la seule source de droit[1648]. Le rôle du juge se limite alors à l'établissement des faits et à leur subsomption sous les termes de la loi. Dès lors, son travail consiste à poser des raisonnements déductifs mettant à jour un acte d'application mécanique de la loi, un acte de connaissance. L'organe d'application du droit peut tout au plus rechercher la volonté du législateur en présence d'une difficulté d'application de la loi, notamment en présence d'une loi obscure.

582- Pour les exégètes, les notions de « clarté » et d'« interprétation » sont antinomiques. La théorie de l'acte clair interdit tout recours à l'interprétation lorsque le sens des mots est clair et univoque. Le texte clair se définit comme le texte dont les dispositions sont assez précises pour être appliquées. Si le texte est clair, son application est quasi automatique, mécanique, la constatation des faits et la qualification juridique des faits se confondant. Dès lors, l'interprète doit se limiter à un rôle d'application à la lettre de la loi, à se fixer au sens littéral et premier du texte, c'est-à-dire à l'aspect grammatical de l'interprétation, quelles qu'en soient les conséquences[1649]. Partant, l'interprétation est exclue pour les normes claires afin d'éviter toute déformation du droit par l'interprète – « *Interpretatio cessat in claris* ». Dans cette hypothèse, le texte est appliqué sans passer par le préalable de l'interprétation. Selon Odent, *« lorsqu'un texte est clair […], le juge administratif ne se livre à aucune fantaisie interprétative ; il applique strictement ce texte sans tenir compte, ni des travaux préparatoires, ni de l'objectif du législateur* ». Le juge se contente en conséquence d'appliquer le texte clair et précis et est dans une situation de contemplation de la règle de droit.

583- La nécessité d'interpréter un texte clair souligne le paradoxe de la méthode exégétique. Si le texte est d'une clarté telle que son application ne suscite aucune difficulté, l'intervention du juge pour se prononcer sur le sens du terme supposé clair serait inutile. La notion de texte clair revêt, en elle-même, une ambiguïté dans la mesure où la clarté est une notion subjective et relative impliquant de prendre en considération le destinataire de la norme. L'Homme de l'art fiscal, le profane mais aussi l'administration fiscale se feront une idée différente de la clarté. La présence

---

[1648] V. le dossier consacré à la « loi » *in* Pouvoirs 2005/3, n° 114

[1649] B. Frydman, *Le sens des lois. Histoire de l'interprétation et de la raison juridique*, Bruylant, LGDJ, 3ème éd., 2011, n° 186, p. 388

de lacunes dans la norme contraint le juge à faire œuvre prétorienne, c'est-à-dire à faire œuvre de création. L'article 4 du Code civil fait en effet obligation au juge, à peine de déni de justice, de trancher tout litige sans pouvoir tirer quelqu'excuses de l'insuffisance, de l'obscurité ou du silence de la loi. Les dispositions de cet article offrent alors au juge un pouvoir discrétionnaire. Dans cette hypothèse, l'interprétation du droit se présente sous la forme d'un acte de création.

B. Les méthodes modernes

584- À rebours de la méthode exégétique, le Doyen Gény prône la libre recherche scientifique lorsque le recours à la lettre et à l'esprit est insuffisant pour découvrir le sens du texte. Toutefois, l'auteur demeure attaché au respect du texte lorsque celui-ci est clair mais aussi à l'intention du législateur si celle-ci est suffisamment établie. La méthode ainsi prônée se trouve réduite aux seules lacunes de la loi, l'interprète devant alors recourir aux données[1650], c'est-à-dire à des éléments extérieurs à la loi, tels que la justice ou l'équité[1651]. Est préconisé *in fine* l'emploi du droit naturel pour corriger les imperfections de la règle de droit. Cependant, Gény refuse toute transposition de la libre recherche scientifique à la matière fiscale en raison du risque d'arbitraire du juge[1652]. Seul le législateur est à même d'édicter des normes en raison du principe de légalité. Tout pouvoir créateur est dénié au juge fiscal.

585- L'École du réalisme partage avec la théorie de la libre recherche scientifique le recours à des éléments extérieurs à la norme. Cependant, elle dote le juge d'un pouvoir créateur du droit. Sur ce point, elle rejoint la théorie de Kelsen laquelle reconnaît au juge un pouvoir d'interprétation de la norme. L'interprétation est une opération indissociable de l'application des normes générales et abstraites[1653]. À partir du moment où le juge choisit de faire prévaloir un sens sur un autre, la norme correspond au produit de l'interprétation. L'interprète authentique serait le seul auteur de

---

[1650] F. Gény, *Science et technique en droit privé positif*, t. II, Sirey, 1915, n° 166 et s., p. 369 et s. : L'auteur distingue quatre types de données : les données réelles, les données historiques, les données rationnelles et les données idéales. Les données réelles sont des conditions de fait dessinant les contours de la règle de droit. Elles présentent une importance capitale dans l'établissement de la règle de droit. Les données historiques résultent de l'histoire et consistent en des acquis. Le donné rationnel désigne les principes résultant de la considération réfléchie des éléments des rapports juridiques. Il révèle les règles de droit par leur nécessité. Le donné idéal procure un affinement de la construction juridique en prenant en considération la justice.

[1651] F. Gény, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, t. I, LGDJ, 1919, n° 87, p. 180 : « *L'interprétation juridique, loin d'être bornée par la loi écrite ou par les catégories étroites d'une logique abstraite, ne peut trouver son plein champ de développement et, pour ainsi dire, son terrain de culture propre, que dans le milieu moral, social, économique, qui est comme l'atmosphère du monde juridique* ». Aristote admet également que l'équité vient corriger la loi. – V. sur la loi et Aristote : P. Arbenque, *La loi selon Aristote*, APD 1980, t. 25, pp. 147 à 157

[1652] F. Gény, *Science et technique en droit privé positif*, t. IV, Librairie de la Société du Recueil Sirey, 1915-1924, p. 42

[1653] M. Troper, *Pour une théorie juridique de l'État*, Leviathan, 1994, p. 86

la norme. Selon la théorie réaliste exposée par Monsieur le Professeur Michel Troper, l'interprétation authentique « *est juridiquement libre, mais socialement déterminée* »[1654]. La théorie réaliste de l'interprétation implique que seuls le Conseil d'État et la Cour de cassation sont les véritables auteurs des normes en ce sens que la norme juridique n'existerait pas avant l'intervention des organes d'application du droit. Il découle d'une telle proposition que seul le juge en tant qu'interprète authentique serait le véritable auteur des normes[1655]. En d'autres termes, avant l'intervention du juge, il n'existerait pas de normes. C'est sur ce point qu'achoppe la théorie réaliste de l'interprétation et sur lequel s'axent les principales critiques. Une conciliation peut néanmoins être opérée. La norme prémisse majeure du raisonnement syllogistique préexiste à l'intervention du juge. À l'issue de son intervention, le juge précise le sens et la portée de la norme qu'il a vocation à appliquer. Aussi, la norme telle qu'interprétée par le juge a vocation à intégrer le droit positif. La théorie réaliste de l'interprétation présente également une faiblesse car elle admet elle-même que le juge est soumis à des contraintes extérieures quant à son interprétation[1656]. Ces contraintes juridiques ne laissent pas le juge entièrement libre dans l'exercice interprétatif. Cette sous-théorie des contraintes juridiques tendant à justifier la théorie réaliste de l'interprétation souligne les limites auxquelles aboutit l'idée selon laquelle le juge serait le seul véritable auteur des normes. Comment peut-il être un véritable auteur dès lors qu'il est soumis à des contraintes extérieures ?

§2- Le résultat de l'interprétation

586- L'obscurité ou l'imprécision de la loi rend délicate voire impossible une application de la loi. Dès lors, l'interprétation est rendue nécessaire afin que la loi puisse être appliquée au cas concret soumis au contrôle du juge. L'interprétation du droit est alors appelée à éliminer toute ambiguïté mais aussi à expliquer voire expliciter les normes en vigueur par le biais d'une interprétation neutralisante (**A**) ou par le biais d'une interprétation constructive (**B**).

[1654] M. Troper, *Interprétation*, in *Dictionnaire de la culture juridique*, D. Alland et S. Rials (dir.), PUF, 2003, p. 843 et s., spéc. p. 847

[1655] J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, op. cit., n° 599, p. 159 – *contra* : M. Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, op. cit., n° 760, p. 471 ; G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, op. cit., n° 92, p. 89

[1656] V. pour une critique de la théorie réaliste de l'interprétation et de la théorie des contraintes : X. Magnon, *Théorie(s) du droit*, Ellipses, 2008, n° 276 et s., p. 149 et s. ; D. de Béchillon, *L'ordre de la hiérarchie des normes et la théorie réaliste de l'interprétation. Réflexions critiques*, RRJ 1994, n° 1, p. 247 ; O. Jouanjan, *Théories réalistes du droit*, Presses universitaires de Strasbourg, 2001 ; P. Brunet, *Le réalisme n'est-il qu'une théorie de l'interprétation ?*, in *La transgression*, J.-J. Sueur, Actes du colloque de Toulon, éd. Larcier, 2013

A. L'interprétation neutralisante

587- L'interprétation neutralisante vise deux hypothèses : l'interprétation stricte laquelle vise à neutraliser tout acte de création du juge fiscal (**1**) et l'interprétation conforme aboutissant à neutraliser les effets de la norme interne en contradiction avec la norme européenne (**2**).

1- L'interprétation stricte

588- L'interprétation stricte procède d'un choix fait par le juge parmi les différentes techniques d'interprétation dont il dispose. Le choix de recourir à la technique d'interprétation stricte par le juge présuppose en lui-même une interprétation de la règle de droit[1657]. L'interprétation stricte s'obtient par le biais d'une interprétation grammaticale du texte. L'interprétation grammaticale le conduit à analyser minutieusement les faits et à opérer les distinctions nécessaires à une exacte application de la loi. Elle se réduit donc à une interprétation littérale du texte.

589- L'interprétation stricte doit être distinguée de l'interprétation restrictive. L'interprétation restrictive est plus étroite que celle déclenchée par l'analyse grammaticale. Le juge fiscal use de l'interprétation restrictive soit pour faire prévaloir une norme sur une autre en restreignant le champ d'application de celle-ci, soit pour combiner les deux dispositions. L'interprétation restrictive permet alors de réduire les antinomies existant entre deux normes. L'objet des dispositions de l'article 39-5 du CGI n'est pas de modifier les conditions de déductibilité prévue par l'article 39-1, 1° du CGI mais de modifier les règles de la charge de la preuve[1658]. Il en résulte que le caractère non excessif de la dépense et l'intérêt direct de l'entreprise à cette dépense ne sont pas des conditions cumulatives mais des conditions alternatives[1659]. Retenir l'interprétation littérale des dispositions de l'alinéa 9 de l'article 39-5 du CGI, c'est-à-dire le caractère cumulatif des deux conditions, conduirait à un régime de déductibilité plus sévère pour les frais généraux de l'article 39-1 du CGI que pour les cadeaux au sens de l'article 39-5, e) du CGI. Aussi, un cadeau offert à une personne n'entretenant aucune relation avec l'entreprise mais d'un montant modeste pourrait être déductible. Même si l'administration fiscale ne parvient pas à établir le caractère excessif de

---

[1657] V. en ce sens : G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, op. cit., n° 34, p. 40
[1658] Instr. 22 mars 1967 : BOCD n° spécial : Dr. fisc. 1967, n° 15 *bis*, instr. 2616
[1659] CE, 31 juill. 1992, n° 82802, *Société Sodam* et n° 114895, *SA Austin Rover France* : Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 75 ; RJF 8-9/92, n° 1127, concl. O. Fouquet, p. 669 et s. ; CE, 30 sept. 1992, n° 75464, *SARL Tool France* : Dr. fisc. 1993, n° 6, comm. 209

la dépense, elle pourra demander la réintégration de la somme litigieuse si le contribuable ne démontre pas que la dépense a été exposée dans l'intérêt direct de l'entreprise.

590- L'interprétation stricte de la norme fiscale est sous-tendue par le principe d'égalité devant la loi[1660]. L'égalité devant la loi suppose une interprétation uniforme de la norme fiscale par le juge. Les dispositions portant un régime fiscal dérogatoire ou énumérant des exceptions au principe de droit commun ne peuvent faire l'objet que d'une interprétation stricte. Le principe d'interprétation stricte prohibe l'interprétation des règles fiscales par analogie. Aucune distinction ne saurait être ajoutée si le texte est clair. Illustration peut être prise de l'arrêt du 4 décembre 2007 rendu par la Cour de cassation. Dans cet arrêt, elle estime que l'article 1961, alinéa 1er du CGI « *qui énumère les exceptions au principe de la restitution des droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus, doit être interprété strictement* »[1661]. En conséquence, la Cour d'appel en a exactement déduit qu'il n'est pas possible d'adjoindre à un texte clair et précis une disposition qu'il ne comporte pas. Ce principe se retrouve également en droit de l'Union européenne. Les exonérations de l'article 131 de la directive TVA doivent faire l'objet d'une interprétation stricte afin de respecter l'objectif poursuivi par ladite directive[1662]. En effet, les exonérations constituent une dérogation au principe selon lequel la taxe sur la valeur ajoutée est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti. Ne peuvent recevoir la qualification de « location de biens immeubles », et donc bénéficier du régime d'exonération, les contrats caractérisés par l'absence de prise en compte de la durée de la jouissance du bien immeuble, élément essentiel du contrat de location, sans le consentement des parties[1663]. Toutefois, l'interprétation des notions porteuses d'exonération doit être conforme aux objectifs poursuivis par les exonérations et respecter les exigences de neutralité du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée. La règle de l'interprétation stricte ne signifie pas que les notions support des exonérations doivent être interprétées d'une manière telle qu'elles soient privées d'utilité[1664].

591- Toutefois, le principe d'interprétation stricte ne présente pas une portée absolue. Le cas échéant, il doit être combiné avec le principe de cohérence. Ce principe implique qu'une disposition doit être interprétée à la lumière de l'ensemble dans lequel elle s'insère. L'interprétation stricte est alors combinée avec une analyse systémique. L'interprétation systémique ou

---

[1660] J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, op. cit., n°s 185 et s., p. 49 et s.
[1661] Cass. com., 4 déc. 2007, n° 06-12024, *Mmes Breton des Loys* : Dr. fisc. 2008, n° 12, comm. 126, note Fl. Deboissy
[1662] CJCE, 20 nov. 2003, aff. C-8/01, *Taksatorringen* : Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 191, note M. Guichard et W. Stemmer ; CJCE, 14 juin 2007, aff. C-434/05, *Horizon College* : RJF 10/07, n° 1181 ; CJCE, 11 déc. 2008, aff. C-407/07, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* : RJF 2009, n° 304 ; CJUE, 28 oct. 2010, aff. C-175/09, *Commissionners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ AXA UK plc* : RJF 2011, n° 258 ; CJUE, 18 nov. 2010, aff. C-156/09, *Finanzamt Leverkusen c/ Verigen Transplantation Service International AG* : RJF 2011, n° 259
[1663] CJCE, 12 sept. 2000, aff. C-276/97, *Commission c/ France*, pt 56 : RJF 2000, n° 1536
[1664] J. Lamarque, *Droit fiscal général. Licence*, op. cit., p. 421

l'interprétation par le recours au contexte vise à éclairer le sens d'une disposition à l'aide d'éléments externes ou internes au texte à interpréter. Au titre des éléments externes, peuvent figurer les travaux préparatoires. Les travaux préparatoires désignent l'ensemble des éléments matériels à l'origine de l'élaboration de la loi. Cependant, ceux-ci recèlent des opinions disparates et se révèlent, intrinsèquement, obscurs ou ambigüs. Dans un arrêt du 3 juin 2013[1665], le Conseil d'État combine le principe de l'interprétation stricte et le principe de cohérence afin de cerner le sens du terme « cession » visé par les dispositions de l'article 199 *terdecies*-0 A du CGI. En l'espèce, les contribuables avaient fait apport, dans le délai de cinq ans, des titres souscrits à une société holding destinée à s'ouvrir à d'autres investisseurs. L'administration fiscale avait remis en cause la réduction d'impôt en qualifiant l'apport de « cession ». Le juge fiscal donne raison à l'administration en jugeant non pas que l'apport constitue une « cession » mais que l'apport a entraîné un « dessaisissement » des titres contraire à « l'objectif poursuivi par le législateur ». Au regard de l'objectif poursuivi par le législateur visant à renforcer durablement les fonds propres des petites et moyennes entreprises, la condition tenant au délai de conservation des titres présente un caractère essentiel en ce qu'elle constitue la contrepartie de la réduction d'impôt. Cet objectif justifie que soit retenue une acception large de la notion de cession « *visant tout élément de nature à remettre en cause la stabilité de l'actionnariat* »[1666]. Par cette requalification, le juge fait prévaloir la cohérence du dispositif d'incitation fiscale sur la lettre déficiente du texte.

2- L'interprétation conforme

592- Selon la technique de l'interprétation conforme, lorsqu'un texte est susceptible de plusieurs sens, la signification choisie par le juge sera celle permettant d'assurer le respect de la hiérarchie des normes[1667]. Il en résulte que les dispositions internes doivent être interprétées à la lumière du droit de l'Union européenne. Par l'arrêt Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier du 22 décembre 1989[1668], le Conseil d'État pose en principe que les dispositions internes relatives à la taxe sur la valeur ajoutée doivent être interprétées à la lumière des objectifs assignés par la

[1665] CE, 3 juin 2013, n° 356600, *Beaujon* : RJF 2013, n° 799 ; BDCF 2013, n° 87, concl. B. Bohner ; RTD com. 2013, p. 827, obs. O. Fouquet
[1666] B. Bohnert, concl. sous CE, 3 juin 2013, n° 356600, *Beaujon*, BDCF 2013, n° 87
[1667] L'interprétation neutralisante trouve également à s'appliquer en matière de conventions fiscales bilatérales. Celles-ci doivent être interprétées de manière conforme au droit de l'Union européenne. Le Conseil d'État se prononce en ce sens dans l'arrêt Regazzacci du 27 juillet 2012 dans lequel il contrôle le respect, par la convention fiscale franco-britannique, de la liberté de circulation de capitaux (CE, 27 juill. 2012, n°s 337656 et 337810, *Regazzacci* : RJF 2012, n° 1012). – V. sur ce point : Ph. Martin, *L'interprétation des conventions fiscales internationales*, Dr. fisc. 2013, n° 24, 320
[1668] CE, 22 déc. 1989, n° 86113, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier* : Dr. fisc. 1990, n° 14, comm. 716, concl. M.-D. Hagelsteen ; RJF 3/90, n° 130, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 80 et s.

directive TVA aux États membres. Dès lors, le juge national doit rechercher, lorsque le droit de l'Union européenne s'applique, l'interprétation de la loi de transposition assurant la conformité de celle-ci à celui-là.

593- La question des effets de l'alignement volontaire du droit national sur le droit de l'Union européenne par le législateur interne et de sa portée s'est posée sous l'angle de la compétence de la Cour de justice de l'Union européenne pour répondre aux questions préjudicielles portant sur l'interprétation de dispositions du droit européen mais relatives à des situations purement internes. Par un arrêt Thomasdünger du 26 septembre 1985[1669], le juge européen accepte de répondre à une question relative à l'interprétation du tarif douanier commun, alors même qu'il ressort des faits que le litige est hors du champ d'application de ce tarif mais que le législateur national s'est référé à ce dernier. Par l'arrêt Dodzi du 18 octobre 1990[1670], il formalise sa jurisprudence concernant sa compétence pour répondre à des questions préjudicielles portant sur l'interprétation de règles du droit de l'Union européenne inapplicables directement au litige mais auxquelles le législateur national a expressément renvoyé pour régir des situations purement internes. Son raisonnement s'effectue en deux étapes. Dans un premier temps, le juge européen rappelle que la procédure de question préjudicielle constitue « *un instrument de coopération entre la Cour et les juridictions nationales, grâce auquel la première fournit aux secondes les éléments d'interprétation du droit communautaire qui leur sont nécessaires pour les litiges qu'elles sont appelées à trancher* »[1671]. Il appartient aux juridictions nationales d'apprécier la nécessité et la pertinence des questions posées. Après en avoir déduit qu'elle est en principe tenue de statuer sur les questions dont elle saisie, la Cour de justice de l'Union européenne énonce qu'il ne ressort ni du Traité CE ni de l'objet de la procédure de question préjudicielle que les auteurs du Traité aient entendu exclure de sa compétence les renvois préjudiciels portant sur une disposition communautaire « *dans le cas particulier où le droit national d'un État membre renvoie au contenu de cette disposition pour déterminer les règles applicables à une situation purement interne à cet État* »[1672]. Au contraire, pour l'ordre juridique européen, il existe un intérêt manifeste à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, toute disposition de droit de l'Union européenne reçoive une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elle est appelée à s'appliquer. Toutefois, la Cour de justice de l'Union européenne circonscrit sa compétence. Si elle est compétente pour interpréter les normes européennes rendues applicables par les dispositions de droit interne, il appartient au seul juge national d'apprécier la « *portée exacte de ce renvoi au droit*

[1669] CJCE, 26 sept. 1985, aff. C-166/84, *Thomasdünger* : Rec. CJCE 1985, p. 3001
[1670] CJCE, 18 oct. 1990, aff. C-297/88 et aff. C-197/89, *Dodzi* : Rec. CJCE 1990, I, p. 3763
[1671] Ibid
[1672] Ibid

communautaire »[1673]. Elle ne peut tenir compte, dans son interprétation, de l'économie générale des dispositions du droit interne, notamment les limites que le législateur national a pu apporter à l'application du droit européen à des situations purement internes. Par l'arrêt Leur-Bloem du 17 juillet 1997[1674], elle se déclare compétente pour interpréter le droit de l'Union européenne dans des hypothèses où celui-ci ne régit pas directement la situation en cause mais où le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit interne d'une directive, d'appliquer aux situations purement internes le même traitement que celui prévu par la directive pour les opérations relevant de son champ. Ainsi est posé le principe suivant : « *lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues en droit communautaire afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou […] d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt communautaire certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit communautaire reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer* »[1675]. En l'espèce, était en cause la directive « fusions » concernant le régime fiscal applicable aux fusions et opérations assimilées, pour la transposition de laquelle le législateur néerlandais avait modifié son droit interne sans opérer de distinction entre les situations purement internes et celles régies par la directive.

594- Le droit d'interpréter que la Cour de justice de l'Union européenne se reconnaît suppose que la législation interne se conforme, pour le traitement fiscal des situations purement internes à celui retenu par la directive. En d'autres termes, il ne suffit pas que le législateur traite de manière similaire les situations internes et les situations transfrontalières[1676]. Elle justifie sa compétence par sa volonté d'éviter l'apparition d'éventuelles distorsions de concurrence entre les situations internes et les situations transfrontalières au nom d'un « *intérêt communautaire* »[1677]. Le recours à cette notion appelle la critique[1678]. Comme le constate l'avocat général Francis Geoffrey Jacobs, dans ses conclusions sous l'arrêt BIAO du 7 janvier 2003, « *l'intérêt communautaire ne saurait s'accomoder de ce que la compétence de la Cour, dans une affaire donnée, quelle qu'elle soit, dépende non seulement du droit national, ou bien que la Cour rende un arrêt que la juridiction nationale, qui en est destinataire, n'est pas*

[1673] CJCE, 18 oct. 1990, aff. C-297/88 et aff. C-197/89, *Dodzi* , op. cit.
[1674] CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-28/95, *Leur-Bloem*, op. cit.
[1675] Ibid, pt 32
[1676] A. de Waal, *Réflexions contrastées sur l'arrêt Leur-Bloem*, Dr. fisc. 1998, n° 9, étude, pp. 286 à 289, n° 3, p. 287
[1677] CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-28/95, *Leur-Bloem*, pt 32, préc. cit.
[1678] A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, op. cit., n°s 720 à 722, pp. 392 à 395 ; F. Layer, *La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de la fiscalité directe*, LPA 2001, n° 238, p. 21 et s. ; P. Dibout, *La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs*, Dr. fisc. 1990, n° 49, p. 1655 et s.

obligée d'appliquer »[1679]. Il n'existe pas d'« intérêt communautaire » lié au souci d'éviter des discriminations et susceptible de justifier la compétence du juge européen dans des situations purement internes. Est, en effet, admise l'existence de discriminations à rebours. Dès lors, il ne saurait fonder sa compétence sur le principe de non-discrimination. De même, la justification de la compétence de la Cour de justice de l'Union européenne sur un principe de non-concurrence est sans fondement dans la mesure où la directive « fusion » n'a pas pour objet de lutter contre les distorsions de concurrence mais simplement de lutter contre les doubles impositions. La portée de l'arrêt paraît, en raison de la répartition des compétences juridictionnelles entre les juridictions nationales et le juge européen, à la fois contraignante et limitée[1680]. Cette interprétation semble s'imposer au juge national quant au contenu même du droit de l'Union européenne car le juge européen souhaite faire prévaloir une interprétation uniforme des notions européennes reprises par les législations nationales. En revanche, le juge national recouvre une certaine liberté dans l'application de la notion telle qu'interprétée par la Cour de justice de l'Union européenne dès lors qu'il est seul compétent pour apprécier la portée du renvoi opéré par le droit national et ses limites, l'interprétation qu'il donne du droit national et la solution qu'il adopte pour trancher le litige pouvant s'éloigner de la règle du droit de l'Union européenne. La jurisprudence Leur-Bloem fut confirmée postérieurement[1681]. L'arrêt BIAO du 7 janvier 2003 relatif à l'interprétation de la 4ème directive du 25 juillet 1978 concernant les comptes de certaines sociétés réaffirme la compétence de principe pour statuer sur les questions préjudicielles « *à moins qu'il ne soit manifeste que la demande préjudicielle tend, en réalité, à l'amener à statuer par le biais d'un litige construit ou à formuler des opinions consultatives sur des questions générales ou hypothétiques, que l'interprétation du droit communautaire demandée n'ait aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige, ou encore que la Cour ne dispose pas des éléments de fait ou de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées* »[1682]. Sous réserve de ces limites, le droit de l'Union européenne conserve sa primauté, y compris en cas de renvoi par le législateur interne. Cette primauté s'applique également à l'interprétation fournie par le juge européen laquelle « *s'incorpore au droit communautaire lui-même avec la force qui s'y attache* »[1683].

595- Le législateur français a opté pour un alignement du traitement fiscal des opérations internes sur celui des opérations transfrontalières. Cependant, « *le bilan peut apparaître contrasté* »[1684].

1679 F. G. Jacobs, concl. sous CJCE, plén., 7 janv. 2003, aff. C-306/99, *BIAO*, Dr. fisc. 2003, n° 44, comm. 974, n° 63

1680 E. Bokdam-Tognetti, *Droit interne et droit de l'Union européenne : entre harmonisation, coopération et inspiration. Quelques réflexions à l'occasion de l'affaire Ambulances de France*, RJF 2013, chron., pp. 331 à 338, spéc. p. 336

1681 CJCE, 15 janv. 2002, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen* : Rec., p. I-379

1682 CJCE, plén., 7 janv. 2003, aff. C-306/99, *BIAO*, pt 89 : Dr. fisc. 2003, n° 44, comm. 974, concl. F.G. Jacobs

1683 Ph. Derouin, *Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (À propos de l'arrêt Leur-Bloem de la CJCE du 17 juillet 1997)*, Dr. fisc. 1997, n° 38, pp. 1100 à 1104, spéc. p. 1101

1684 A. de Waal, *L'application du régime de faveur des fusions aux réorganisations internationales*, Dr. fisc. 1997, n° 24, 100036

L'absence d'harmonisation en matière de droit des sociétés apparaît comme la principale difficulté. Dans les arrêts Sté Finaparco et SARL Méditerranée automobiles du 17 juin 2011, le juge fiscal interprète le droit interne des fusions à la lumière de la directive du 23 juillet 1990 et étend l'application de ses dispositions aux opérations purement internes. Il juge « *qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 25 de la loi du 30 décembre 1991 portant loi de finances rectificative pour 1991, dont sont issues ces dispositions, que celles-ci avaient pour objet de transposer la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 et que le législateur n'a pas entendu, à cette occasion, traiter moins favorablement les fusions opérées uniquement entre sociétés françaises, qui sont hors du champ de cette directive, par rapport à celles qui mettent en cause les sociétés d'un autre État membre, qui sont dans le champ de cette directive ; que, dès lors, la notion de fusion prévue par ces dispositions doit être interprétée à la lumière de la définition qu'en donne la directive ; qu'ainsi, les opérations mentionnées à l'article 1844-5 du code civil entraient, dès l'entrée en vigueur de la nouvelle rédaction de l'article 210 A du CGI, dans le champ d'application de l'exonération prévue par cet article, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'elles pourraient ne concerner que des sociétés françaises* »[1685]. Pour la première fois, le juge interne fait application de la jurisprudence Leur-Bloem. Alors même que la directive n'était pas invocable en l'espèce, le Conseil d'État se livre à une interprétation neutralisante de la notion de fusion employée par les dispositions de l'article 210 A du CGI pour éviter toute divergence entre les définitions interne et européenne. En effet, en droit civil et en droit des sociétés, la notion de fusion ne s'étend pas aux opérations de transmission universelle de patrimoine, alors que la directive l'inclut expressément dans son champ. La directive du 23 juillet 1990 qualifie de fusion l'opération par laquelle une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société détenant la totalité des titres représentatifs de son capital social. Cette définition semble viser, dans sa généralité, tant les opérations réalisées sous l'empire de l'article L. 236-11 du Code de commerce que celles réalisées dans le cadre de l'article 1844-5 du Code civil. Une société unipersonnelle peut être absorbée soit par voie de fusion, soit par voie de dissolution-confusion. Les effets sont identiques dans les deux hypothèses : dissolution sans liquidation de la société unipersonnelle, transmission universelle du patrimoine à l'associé unique et absence d'échange de droits sociaux. En revanche, les deux opérations se distinguent quant à l'existence ou non d'une décision de la société dissoute. L'opération de fusion suppose un accord de volonté matérialisé par un traité de fusion, tandis que la dissolution-confusion découle de la seule volonté de l'associé unique. Or la directive « *fusion* » inclut expressément dans le champ de la notion de fusion les opérations de dissolution-confusion des sociétés dont toutes les parts sont réunies en une seule main. L'article

[1685] CE, 17 juin 2011, n° 324392, *SARL Méditerranée Automobiles* : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. Collin, note P.-F. Racine ; CE, 17 juin 2011, n° 314667, *Sté Finaparco* : RJF 2011, n° 1035

210-0 A du CGI rend expressément applicable le régime fiscal des fusions aux dissolutions-confusions de l'article 1844-5 du Code civil lequel était inapplicable au moment des faits. Néanmoins, la jurisprudence avait estimé qu'une dissolution sans liquidation pouvait être soumise au bénéfice du sursis d'imposition de l'article 210 A du CGI et constituait une fusion au sens dudit article[1686]. L'interprétation neutralisante des dispositions de l'article 210 A du CGI a pour effet de permettre indirectement l'application des dispositions de la directive fusion à des situations purement internes ne relevant pas, en principe, de son champ d'application. Elle conduit également à consacrer, dans le champ de la directive « fusion », une autonomie de la notion fiscale de fusion, détachée de la notion consacrée par le droit civil et le droit des sociétés. Enfin, la solution du Conseil d'État implique de considérer que l'article 85 de la loi de finances pour 2002 ayant introduit l'article 210-0 A du CGI est interprétatif puisque, dès l'origine, le terme « fusion » englobait les dissolutions-confusions[1687]. En effet, la loi interprétative se borne à reconnaître un droit préexistant qu'une décision imparfaite a rendu susceptible de controverse.

596- Le juge fiscal subordonne la mise en œuvre de la technique d'interprétation neutralisante à trois conditions. En premier lieu, la loi nationale doit avoir été prise pour la transposition d'une directive. En deuxième lieu, le législateur doit avoir décidé, à l'occasion de cette transposition, d'appliquer aux situations purement internes un traitement identique à celui des opérations transfrontalières relevant du champ de la directive. En troisième et dernier lieu, l'interprétation neutralisante n'est requise qu'à la condition que le texte de loi ne se prête pas à une simple interprétation littérale[1688]. Il doit exister une marge d'interprétation suffisante pour le juge[1689] puisqu'il est indispensable que la loi nationale soit rédigée en des termes à texture ouverte pour que la logique de la jurisprudence Caserne Mortier trouve à s'appliquer. Si les termes de la loi ne revêtent aucune ambiguïté, le juge doit constater que le législateur national a adopté une règle différente de celle de la directive. Dans les situations entrant dans son champ d'application, le juge devra écarter la loi comme incompatible avec les objectifs de la directive. Le cas échéant, il pourra faire bénéficier directement le contribuable du régime prévu par la directive par application de la jurisprudence admettant l'effet direct des directives dont les stipulations sont claires et inconditionnelles. Cependant, dans les situations purement internes, le juge devra appliquer la règle de droit interne, nonobstant son incompatibilité avec la directive. En d'autres termes, les contribuables ne pourront utilement se prévaloir de la méconnaissance par la loi fiscale nationale

[1686] CE, 17 déc. 2010, n° 316891, *Sté Finindusco* : RJF 2011, n° 290
[1687] P.-F. Racine, *De l'art d'interpréter les lois : quand le Conseil d'État édicte une nouvelle règle. – À propos de l'assimilation des dissolutions-confusions aux fusions par l'arrêt CE*, 17 juin, 2011, *SARL Méditerranée automobiles*, Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 502, n° 11
[1688] Supra n°s 588 et s.
[1689] P. Collin, *L'application du droit de l'Union européenne dans les situations purement internes*, Dr. fisc. 2012, n° 47, 531, n° 27

des dispositions d'une directive relative aux impôts directs lorsqu'elle est invoquée à l'occasion de l'application de cette loi à une situation purement interne.

597- Par l'arrêt Sté Ambulances France du 30 janvier 2013, le Conseil d'État fait une application négative de cette jurisprudence. Il estime qu'« *il ressort du texte clair [des dispositions de l'article 210 B du CGI] qu'elles subordonnent le bénéfice du régime d'exonération d'imposition des plus-values constatées à l'occasion des scissions de sociétés à la condition que celles-ci concernent des sociétés ayant au moins deux branches complètes d'activités et que chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoive au moins l'une de ces deux branches ; que la circonstance, d'une part, que la directive n° 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents devraient, selon la société requérante, être interprétée comme ne comportant pas une telle condition et, d'autre part, qu'il ressortirait des travaux préparatoires de l'article 25 de la loi du 30 décembre 1991 portant loi de finances rectificative pour 1991, qui en a opéré la transposition, que le législateur n'a pas entendu, à cette occasion, traiter moins favorablement les opérations concernant uniquement des sociétés françaises, qui sont hors du champ de cette directive, que celles qui mettent en cause les sociétés d'États membres différents, qui entrent dans le champ de cette directive, ne saurait conduire à donner des dispositions précitées une interprétation contraire à leur lettre* ». Il ajoute que « *s'agissant d'une opération concernant uniquement des sociétés françaises, qui, de ce fait, est hors du champ d'application de la directive du 23 juillet 1990 précitée, est inopérant le moyen tiré de ce que les dispositions de l'article 210 B du CGI devraient être écartées au motif qu'elles seraient incompatibles avec les objets de la directive* »[1690]. Par cet arrêt, le Conseil d'État pose une hiérarchie dans les principes d'interprétation : le principe d'interprétation du texte clair prévaut sur le principe d'interprétation neutralisante. Ainsi apparaît une complémentarité entre les arrêts du 17 juin 2011 et celui du 30 janvier 2013. Cependant, comme le souligne Monsieur Olivier Fouquet, « *il reste à se demander où passe la frontière entre le texte susceptible de faire l'objet d'une interprétation neutralisante et le texte "clair " qui ne peut pas en faire l'objet* »[1691]. Du critère du texte clair dépend, en effet, l'application de la jurisprudence Leur-Bloem[1692]. Dans les arrêts précités du 17 juin 2011, le Conseil d'État considère que le terme « *fusion* » utilisé par l'article 210 A du CGI est suffisamment ambigü pour autoriser une interprétation neutralisante. Il estime en conséquence que le régime de faveur doit être appliqué à des opérations de transmission universelle du patrimoine. Ce faisant, ces opérations

[1690] CE, 30 janv. 2013, n° 346683, *Sté Ambulances de France* : Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 185, concl. C. Legras, note O. Fouquet – V. sur ce point : S. Austry et D. Gutmann, *Le Conseil d'État précise la portée de la jurisprudence Leur-Bloem*, FR 10/13, inf. 14 ; E. Bokdam-Tognetti, *Droit interne et droit de l'Union européenne : entre harmonisation, coopération et inspiration. Quelques réflexions à propos de l'affaire Ambulances de France*, RJF 2013, pp. 331 à 338

[1691] O. Fouquet, note sous CE, 30 janv. 2013, n° 346683, *Sté Ambulances de France*, Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 185, concl. C. Legras, n° 6

[1692] D. Gutmann, *Le « test de clarté » : réflexions de méthode sur la lecture du droit français « la lumière » de la directive mère-fille*, Dr. fisc. 2014, n° 41, 571

sont assimilées à des opérations de fusion pour assurer la conformité des textes internes avec la directive « *fusion* ». Dès lors que les termes sont exempts d'ambiguïté, nonobstant toute contrariété à la directive, seule la lettre du texte doit prévaloir. Il appert que les notions fiscales issues du droit de l'Union européenne dérivé doivent être interprétées conformément à ce droit et au regard de ses objectifs.

598- Illustration peut être prise de l'arrêt du 20 février 2012[1693] dans lequel le juge fiscal fait une référence très discrète à la directive « mère-fille » s'agissant de la question de savoir si les titres de participation détenus par un associé usufruitier ouvre droit à l'exonération des dividendes puisqu'en principe, le régime mère-fille n'est pas applicable aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote. Le Conseil d'État juge que « *le régime fiscal des sociétés mères, qui tend à prévenir le risque de double imposition des dividendes provenant de filiales et a pour objectif de favoriser les concentrations d'entreprises, est soumis notamment aux conditions que la société qui entend en réclamer le bénéfice détiennent des titres de participation et que ces titres représentent au moins 10% du capital de la société émettrice ; que si la qualité d'usufruitier permet une participation aux éventuels bénéfices, elle ne confère pas à son titulaire des droits équivalents, notamment vis-à-vis du capital et de l'exercice du droit de vote, à ceux d'un propriétaire détenteur du titre* »[1694]. Il en résulte que les sociétés ne détenant que l'usufruitier des titres dont elles perçoivent des produits sont exclues du bénéfice des articles 145 et 216 du CGI. Cette solution s'inscrit dans la ligne jurisprudentielle dégagée par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt Les Vergers du Vieux tauves en date du 22 décembre 2008 par lequel elle estime que les participations détenues en nue-propriété remplissent « *de façon évidente le critère d'une participation au capital au sens de l'article 3 de la directive* »[1695]. Par la combinaison de ces deux décisions, deux enseignements doivent être tirés. D'une part, le nu-propriétaire est assimilé à un propriétaire détenteur de droits sociaux cumulant un droit financier et un droit de vote. D'autre part, l'usufruitier détient un droit au dividende mais ne détient pas de droit de vote sauf, comme le précise l'article 1844 du Code civil, pour les décisions concernant l'affectation des bénéfices. La dichotomie des prérogatives entre nu-propriétaire et usufruitier est également mentionnée à l'article L. 225-10 du Code de commerce aux termes duquel « *le droit de vote attaché à l'action appartient à l'usufruitier dans les assemblées générales ordinaires et au nu-propriétaire dans les assemblées générales extraordinaires* ». La qualification de l'usufruitier en associé est source de difficultés tant en droit

[1693] CE, 20 févr. 2012, n° 321224, *Sté civile Participasanh* : Dr. fisc. 2012, n° 17, comm. 276, concl. D. Hedary, note O. Fouquet
[1694] CE, 20 févr. 2012, n° 321224, *Sté civile Participasanh*, op. cit.
[1695] CJCE, 22 déc. 2008, aff. C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves* : Dr. fisc. 2009, n° 12, comm. 254, note J.-Ch. Gracia ; RJF 2009, n° 305

fiscal qu'en droit des sociétés[1696]. Il apparaît que seul celui supportant les risques sociétaires peut être qualifié d'associé, le droit aux dividendes étant un critère insuffisant. Ainsi est adoptée une pure approche capitalistique de la notion de participation au capital.

B. L'interprétation constructive

599- Par l'interprétation constructive, le juge peut modifier l'interprétation d'un texte, voire créer une notion complétant les règles d'assiette de l'impôt. L'interprétation constructive prend la forme d'une interprétation extensive de la norme interne (**1**) mais résulte également de l'interprétation des notions européennes par la Cour de justice de l'Union européenne visant à construire des notions fiscales uniformes et autonomes (**2**).

1- L'interprétation extensive

600- L'interprétation extensive est utilisée par le juge dans le but de construire une définition juridique en présence d'une norme lacunaire. L'interprétation extensive peut alors emprunter la forme du raisonnement par analogie. Il vise tout raisonnement dans lequel la ressemblance entre les objets sur lesquels le juge raisonne emporte une conclusion déterminée. Ainsi est transposée sur un état de fait une règle applicable à une autre situation présentant des points communs avec la situation considérée. Le raisonnement par analogie repose sur la similitude de la *ratio legis*[1697]. L'analogie permet de régir des situations non prévues par la loi et contribue ainsi à la cohérence du Droit.

601- Par l'interprétation extensive, le juge s'éloigne de la lettre et de l'esprit du texte soit pour aller au-delà – interprétation *praeter legem* -, soit pour aller contre lui – interprétation *contra legem*. Lorsqu'il procède à une interprétation *praeter legem*, le juge se détache de la lettre du texte pour en donner un sens, plus large ou plus étroit, en se fondant sur l'intention du législateur. Le recours à l'intention du législateur ne peut servir de fondement à l'interprétation *contra legem* précisément

---

[1696] V. sur cette question de l'octroi de la qualité d'associé au nu-propriétaire en matière de droit des sociétés : Cass. com. 4 janv. 1994 : RTD civ. 1994, p. 644, obs. F. Zenati-Castaing ; Defrénois 1994, art. 35786, note P. Le Cannu ; Cass. civ. 3ème, 29 nov. 2006, n° 05-17009 : RTD civ. 2007, p. 153, obs. Th. Revet ; Bull. Joly 2007, § 265, obs. F.-X. Lucas – V. sur ce point : A. Viandier, *La notion d'associé*, préf. F. Terré, LGDJ, 1978 ; M. Cozian, *L'usufruitier de droits sociaux a-t-il ou non la qualité d'associé ? – (ou controverse pour un concert à trois plumes)*, JCP E 2003, n° 25, 946 ; Fl. Deboissy et G. Wicker, *Le droit de vote est une prérogative essentielle de l'usufruitier de titres sociaux (à propos de l'arrêt rendu par la Chambre commerciale de la Cour de cassation le 31 mars 2004)*, JCP E 2004, n° 37, 1290 ; L. Godon, *Un associé insolite : le nu-propriétaire de droits sociaux*, Rev. sociétés 2010, p. 143 et s.

[1697] J.-L. Bergel, *Les fonctions de l'analogie en méthodologie juridique*, RRJ 1995, n° 4, pp. 1079 à 1086, spéc. p. 1082

parce que le juge va à l'encontre de cette intention. Selon Monsieur Julien Guez, l'interprétation *contra legem* serait la seule véritable hypothèse du pouvoir de création du juge fiscal[1698]. Le juge use de cette technique interprétative aux fins d'adapter la loi dans la mesure où son application serait susceptible d'emporter des conséquences absurdes ou irrationnelles. Par cette interprétation, il corrige les effets indésirables d'une norme fiscale au nom de la justice ou de l'équité fiscale.

602- L'interprétation extensive est la manifestation la plus visible du pouvoir créateur du juge. Elle apparaît comme une « *véritable manifestation d'une politique jurisprudentielle* »[1699]. Comme le constate Monsieur Julien Guez, lorsque le juge use de l'interprétation extensive d'une norme fiscale, « *c'est le plus souvent pour exercer sa fonction de systématisation, c'est-à-dire afin de construire ou de reconstruire un droit logique et rationnel en renforçant les éléments de cohérence d'un ordonnancement juridique parfois victime de certaines imperfections* »[1700]. Le juge fiscal ne se borne pas à être l'organe aveugle d'application des normes. Il contribue à l'évolution des notions du Droit. L'objectif d'adaptation du Droit sous-tend l'interprétation téléologique. Celle-ci repose sur une prise en considération du contexte et de la finalité du texte interprété. L'interprétation en tant qu'outil d'adaptation du Droit permet alors au juge de fournir une interprétation finaliste de la notion en cause.

2- L'interprétation autonome

603- L'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne confère compétence exclusive à la Cour de justice de l'Union européenne pour statuer, à titre préjudiciel, à la demande du juge interne, sur l'interprétation du droit de l'Union européenne. Conformément au principe de primauté, l'interprétation du droit de l'Union européenne n'appartient qu'au juge européen. Cette compétence exclusive résulte de l'abandon, par les États membres de l'Union européenne, d'une partie de leur souveraineté en vue de créer un nouvel ordre juridique propre intégré aux systèmes internes. L'action de la Communauté sur les législations nationales est guidée par ses besoins ou son intérêt dans le domaine concerné. Les dispositions pertinentes du Traité ne sauraient justifier une uniformisation des droits nationaux. La logique du système commun de la TVA conduit à une harmonisation poussée des droits fiscaux nationaux. Il est vraisemblable que l'harmonisation de la fiscalité indirecte rende inévitable l'harmonisation de la fiscalité directe[1701]. Les méthodes employées pour réaliser l'harmonisation sont conditionnées par les objectifs mêmes de cette harmonisation. Le contenu du droit de l'Union européenne est largement subordonné

[1698] J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, op. cit., n° 640, p. 169
[1699] J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, op. cit., n° 240, p. 65
[1700] Ibid, n° 617, p. 164
[1701] D. Berlin, *Droit fiscal communautaire*, op. cit., n° 139, p. 226

aux finalités de la construction européenne. Les buts recherchés par l'harmonisation fiscale, tels que la neutralité de l'impôt, peuvent entrer en conflit avec l'objectif de rapprochement des économies nationales. Le but de l'harmonisation des fiscalités est de faire disparaître les obstacles à la réalisation d'un certain nombre d'objectifs européens résultant de la disparité des législations fiscales nationales. Les objectifs assignés à l'harmonisation de la fiscalité et guidant l'élaboration d'un droit fiscal européen se résument à la neutralité de l'impôt sur les échanges et la neutralité de l'impôt sur la concurrence.

604- La question préjudicielle est un facteur de cohérence de l'ordre juridique européen et de sécurité juridique. Elle apparaît comme « *une technique de coopération juridictionnelle* »[1702] et une technique de résolution des contradictions entre la norme interne et la norme européenne. La procédure de question préjudicielle ne lui permet que de connaître de l'interprétation d'une disposition européenne. La Cour de justice de l'Union européenne conçoit, de manière large, son contrôle sur la mise en œuvre des notions indéterminées, rejetant dès lors la conception selon laquelle toute imprécision textuelle est source de pouvoir discrétionnaire[1703]. L'approche téléologique occupe une place prépondérante au sein de l'interprétation européenne. Une telle approche contribue à conférer une très large assise au contrôle européen. Toutefois, Elle n'autorise pas le juge européen à se prononcer sur la licéité d'une mesure nationale. Il incombe au seul juge national de tirer les conséquences de la réponse que la Cour de justice de l'Union européenne lui fournit.

605- Bien qu'employant un langage identique, le droit fiscal interne et le droit fiscal européen peuvent, dans certaines hypothèses, adopter une vision différente d'une même notion. Selon une jurisprudence européenne constante, « *il découle des exigences tant de l'application uniforme du droit communautaire que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit communautaire qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute la Communauté, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de la disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause* »[1704]. La Cour de justice de l'Union européenne considère que les notions mentionnées dans la directive TVA sont « *des notions*

[1702] M.-Ch. Bergerès, *Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale*, Dr. fisc. 1999, n° 30, 100255, n° 9 ; Ph. Léger, *Le renvoi préjudiciel dans l'influence réciproque des Cours suprêmes nationales et de la CJCE : l'exemple de la fiscalité directe*, LPA 2008, n° 112, p. 7
[1703] H. Bauer-Bernet, *Notions indéterminées et droit communautaire*, in *Les notions à contenu variable*, op. cit., p. 269 à 287, spéc. p. 273
[1704] CJCE, 27 nov. 2003, aff. C-497/01, *Zita Modes SARL* : Dr. fisc. 2004, n° 18-19, comm. 466 ; RJF 2/04, n° 211

autonomes de droit communautaire et non des notions de droit interne »[1705]. Il en découle que ces notions doivent recevoir une définition européenne uniforme, afin d'« *éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre* »[1706]. L'application du droit de l'Union européenne suppose d'interpréter des « *notions communautaires relevant du droit privé* »[1707]. Ainsi en est-il des qualifications touchant à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée d'une opération déterminée et des qualifications conditionnant les exonérations de l'article 131 de la directive TVA[1708]. Depuis 1989[1709], les notions portées par l'article 131 de la directive TVA sont reconnues comme constituant des notions autonomes du droit communautaire. Dès lors, elles doivent recevoir une définition européenne[1710] et ne sauraient, en conséquence, dépendre des qualifications de droit interne telles qu'interprétées par le juge fiscal interne. Les conditions spécifiques exigées pour bénéficier des exonérations de taxe sur la valeur ajoutée telles que la qualité ou l'identité de l'opérateur économique effectuant des prestations couvertes par l'exonération constituent des notions européennes autonomes[1711]. La Cour de justice de l'Union européenne précise que si les États membres peuvent fixer des conditions de l'exonération afin d'en assurer l'application correcte et simple et de prévenir toute fraude, « *ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues* »[1712]. Le juge fiscal européen affirme donc clairement l'indépendance de la définition européenne de la notion autonome par rapport aux règles de droit interne. L'interprétation littérale de l'article 131 de la directive TVA et l'application du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée lui ont permis d'affirmer que la notion d'« *organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné* » contenue dans cette disposition « *n'exclut pas des entités privées poursuivant un but lucratif* »[1713]. De même, il a été jugé que la notion de « gestion de fonds communs de placement » constitue une notion autonome du droit fiscal de l'Union européenne dont les États ne peuvent modifier le contenu[1714]. Partant, relèvent

---

[1705] CJCE, 26 mai 2005, aff. C-498/03, *Kingcrest Associates Ltd*, pt 44 : RJF 2005, n° 984 – V. sur ce point: Y. Sérandour, *L'exonération de TVA de l'organisme à caractère social et lucratif selon la CJCE. À propos de CJCE, 26 mai 2005, aff. C-498/03, Kingcrest Associates et Montecello*, Dr fisc. 2005, n° 38, 32

[1706] CJCE, 8 mars 2001, aff. C-240/99, *Skandia* : RJF 2001, n° 892 ; CJCE, 27 nov. 2003, aff. C-497/01, *Zita Modes SARL*, pt 32, préc. cit.

[1707] J. Schmidt, *L'internationalisation du droit fiscal interne en raison de l'introduction de notions communautaires relevant du droit privé*, in *L'internationalisation du droit*, Mélanges en l'honneur de Yvon Loussouarn, Dalloz, 1994, p. 355 et s.

[1708] CJCE, 11 janv. 2001, aff. C-76/99, *Commission c/ France* : Dr. fisc. 2001, n° 28, comm. 662 ; RJF 4/01, n° 575 ; CJCE, 16 janv. 2003, aff. C-315/00, *Maierhofer* : Dr. fisc. 2003, n° 12, comm. 238

[1709] CJCE, 15 juin 1989, aff. C-348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* : RJF 1989, n° 1300

[1710] CJCE, 12 sept. 2000, aff. C-358/97, *Commission c/ Irlande* : RJF 2000, n° 1536 ; CJCE, 12 juin 2003, aff. C-275/01, *Sinclair Collis Ltd* : Dr. fisc. 2003, n° 48, comm. 851 ; RJF 2003, n° 1195 ; CJCE, 18 nov. 2004, aff. C-284/03, *Temco Europe* : RJF 2005, n° 206 ; CJCE, 26 mai 2005, aff. C-498/03, *Kingcrest Associates Ltd*, pt 22, préc. cit.

[1711] CJCE, 11 août 1995, aff. C-453/93, *Bulthuis-Griffioen* : RJF 1995, n° 1328

[1712] CJCE, 20 juin 2002, aff. C-287/00, *Commission c/ Allemagne* : RJF 2002, n° 1195 ; CJCE, 26 mai 2005, aff. C-498/03, *Kingcrest Associates Ltd*, pt 25, op. cit.

[1713] CJCE, 26 mai 2005, aff. C-498/03, *Kingcrest Associates Ltd*, pt 47, préc. cit.

[1714] CJCE, 4 mai 2006, aff. C-169/04, *Abbey National e.a.* : RJF 2006, n° 972 – V. sur ce point : D. Blaise, *De l'utilité de la « notion autonome du droit communautaire » en droit fiscal*, BF 3/07, étude

de la notion de « gestion de fonds communs de placement » les services de gestion administrative et comptable des fonds fournis par un gestionnaire tiers, « *s'ils forment un ensemble distinct, apprécié de façon globale, et sont spécifiques et essentiels pour la gestion de ces fonds* »[1715]. La Cour de justice de l'Union européenne affirme également le caractère autonome de la notion européenne de location par rapport aux droits civils des États membres[1716]. Faute de définition expresse dans la directive TVA, le juge européen se réfère à la finalité de l'exonération pour définir la location. Celle-ci est alors définie comme l'opération consistant à conférer à une personne, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit. Il considère que le terme « immeuble » est une notion autonome devant dès lors recevoir une définition européenne. Aussi, les bâtiments composés de constructions incorporées au sol constituent des biens immeubles[1717]. En effet, ils ne sont ni mobiles ni facilement déplaçables. Il importe que les constructions ne soient pas aisément démontables et déplaçables mais il n'est pas nécessaire qu'elles soient indissociablement incorporées au sol. La jurisprudence Maierhofer pose problème au regard de la notion juridique d'immeuble par destination[1718]. La Cour de justice de l'Union européenne qualifie en bien immeuble un terrain en tout ou partie immergé[1719]. La convention de location ne porte pas sur une quelconque quantité d'eau mais sur une portion délimitée du bassin, recouverte d'eau mais délimitée de manière permanente et insusceptible d'être déplacée. Le critère de l'immobilité adopté par le juge européen rejoint, *in fine*, le critère de qualification du bien immeuble retenu par le droit des biens. Le juge européen retient une conception pragmatique de la notion de bien immeuble. Seul le fonds terrestre situé sous la surface de l'eau est donné en location et non la surface d'eau. Le juge interne doit dès lors rechercher les éléments caractéristiques de l'opération sans s'arrêter à la qualification juridique donnée par les parties au contrat.

606- À l'occasion du renvoi, le juge européen peut avoir connaissance des faits de l'espèce et notamment de la disposition nationale dont l'application est suspendue à l'interprétation du texte européen. Si la réponse fournie par la Cour de justice de l'Union européenne doit être abstraite et détachée des faits de l'espèce, il n'en demeure pas moins qu'elle doit répondre d'une manière utile aux juges nationaux. Une telle obligation la conduit à raisonner et à répondre en prenant en considération une situation reproduisant les circonstances de l'espèce. En conséquence,

[1715] CJCE, 4 mai 2006, aff. C-169/04, *Abbey National e.a.*, pt 72, op. cit.
[1716] CJCE, 4 oct. 2001, aff. C-326/99, *Stichting Goed Wonen* : RJF 2002, n° 122
[1717] CJCE, 16 janv. 2003, aff. C-315/00, *Maierhofer* : Dr. fisc. 2003, n° 12, comm. 238
[1718] V. en ce sens : E. Cruvelier, *La notion fiscale de location immobilière dans la jurisprudence européenne*, Dr. fisc. 2011, n° 26, étude 402
[1719] CJCE, 3 mars 2005, aff. C-428/02, *Fonden Marselisborg Lysthådehaun* : Dr. fisc. 2005, n° 24, comm. 477

l'interprétation de la norme européenne fournie par la Cour de justice de l'Union européenne contient, en elle-même, à la fois un éclaircissement du sens et de la portée du texte mais également sa vision sur son applicabilité au cas d'espèce.

Section 2- La qualification juridique des faits, opération implicite d'interprétation

607- La qualification juridique des faits assure le passage du concret à l'abstrait[1720]. En tant que passage, la qualification est neutre à l'égard de ses composantes. La qualification juridique n'aurait aucune influence sur le fait et le droit. En faisant de la distinction du fait et du droit le critère de délimitation du contrôle juridictionnel, la doctrine a transformé cette distinction en un « *mythe* »[1721]. L'opposition ontologique du fait et du droit reflète insuffisamment le mécanisme de l'opération de qualification juridique des faits dans lequel droit et fait sont intimement liés. Or ce lien étroit suscite certaines difficultés dans le contrôle de la qualification juridique des faits par les juges fiscaux de cassation[1722]. Les problèmes fiscaux entremêlent fréquemment fait et droit. Lors de l'élaboration du droit, le fait devient du droit, tandis que, lors de l'application du droit, le fait est mis en relation avec le droit. Se trouve mise en exergue l'opposition du donné et du construit. Le fait intervient comme source créatrice du droit. L'influence de la volonté du juge en tant qu'interprète peut se répercuter sur l'application du droit, en particulier sur l'opération de qualification juridique des faits. L'opération intellectuelle de qualification se trouve alors soumise à la volonté du juge. Il est dès lors possible de l'analyser soit comme un acte de connaissance, soit comme un acte de volonté[1723]. L'opération de qualification apparaît ainsi comme un processus de réalisation du droit encadrée par la définition (**§1**) et comme un processus d'élaboration du droit modelant la définition (**§2**).

§1- La qualification encadrée par la définition

608- Pour appliquer le droit au fait, il est nécessaire de qualifier le fait. L'opération de qualification juridique des faits opère l'attraction d'éléments concrets dans le cadre abstrait de la catégorie juridique pour en déterminer le régime juridique. Le fait est donc l'objet de la

---

[1720] J. Boré et J. Boré, *La cassation en matière civile*, Dalloz, 3ème éd., 2003, n° 65.06

[1721] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 131, p. 90

[1722] J. Gaeremynck, concl. sous CE, 5 juill. 1991, n° 108826, *Mondial Auto*, op. cit. : « *La distinction traditionnelle entre appréciation et qualification des faits est une fausse distinction qui ne saurait utilement vous servir de guide pour tracer la ligne de partage entre ce qui doit appartenir en propre aux juges du fond et ce qui relève de votre contrôle* ».

[1723] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, préc. cit., n° 254, p. 197

qualification juridique, tandis que le droit en est le support. La catégorie juridique est le « *point d'appui* »[1724] de l'opération de qualification juridique des faits. En d'autres termes, elle en constitue le support (**A**) mais également son auxiliaire dans la mesure où elle formule les critères de la catégorie (**B**).

A. La catégorie, support de la qualification juridique des faits

609- Les catégories sont des schémas abstraits ne retenant que les points communs à la situation de chacune des espèces[1725]. Les concepts sont rassemblés dans une catégorie d'après leurs caractères communs et en sont exclus d'une autre par leurs caractères distinctifs. Toute catégorie juridique est composée d'un certain nombre d'éléments. Ces éléments constituent les critères de la qualification juridique. En effet, qualifier suppose de mettre en œuvre et de caractériser dans les faits les différents critères afin de les faire entrer dans la catégorie juridique. Le critère est un élément indispensable de l'entrée du fait dans la catégorie. Avant que les faits ne soient juridiquement qualifiés, il faut les attraire dans le droit en recherchant les critères de la catégorie juridique, support de l'opération de qualification des faits, dans les faits de l'espèce, objet de la qualification juridique. La qualification juridique des faits suppose, dans un premier temps, d'identifier le fait à qualifier (**1**), puis, dans un second temps, d'identifier les critères de la catégorie juridique dans les faits afin d'en déterminer la nature juridique (**2**).

1- L'identification du fait à qualifier

610- En tant qu'opération du raisonnement juridique, la qualification juridique doit obligatoirement porter sur un objet, le fait. L'opposition du fait et du droit renvoie alors à la distinction entre qualification des faits et appréciation des faits. La constatation matérielle des faits et l'appréciation des faits sont des étapes nécessaires et indispensables à la qualification des faits. L'opération de constatation matérielle des faits se définit comme « *un jugement de réalité* »[1726] permettant de constater l'existence matérielle du fait à qualifier. L'appréciation des faits repose, quant à elle, sur un « *jugement de valeur* »[1727]. L'opération de constatation matérielle des faits vise à

[1724] Ibid, n° 85, p. 56
[1725] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 181, p. 208 : « *Pour définir un concept, il faut l'envisager en lui-même tandis que, pour déterminer une catégorie, il faut dégager les liens qui unissent entre eux les éléments qui la composent et les traits qui la distinguent d'autres phénomènes* ».
[1726] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 214, p. 164
[1727] Ibid, n° 213, p. 163

rechercher l'existence des éléments constitutifs de l'objet à qualifier. L'appréciation du fait cherche, quant à elle, à isoler les faits pertinents au sein du « magma » de faits soumis au jugement de valeur du qualificateur. Elle consiste ainsi à isoler les faits nécessaires à l'application de la règle de droit. Elle peut dès lors être définie comme « *une opération de sélection des éléments de fait pertinents qui vient préparer le fait constaté pour qu'il puisse recevoir la qualification qui lui convient, non qui lui va* »[1728]. Les faits devant impérativement être retrouvés dans l'espèce soumise à qualification sont posés par le législateur d'une manière abstraite. Ce constate s'impose en droit fiscal : la norme fiscale, comme toute norme, pose des faits idéalisés. Une comparaison s'impose, en conséquence, entre les faits de l'espèce et les faits décrits dans la proposition de droit. Seuls les faits pertinents au regard du droit fiscal sont retenus et constituent, à ce titre, la prémisse mineure de l'opération de qualification juridique des faits. L'appréciation des faits étant un jugement de valeur sur les faits, il peut surgir des conflits d'appréciation relativement à un même fait. Envisagé sous divers points de vue, un même fait pourra être considéré comme pertinent pour le contribuable mais non pertinent pour l'administration fiscale, et réciproquement. L'appréciation des faits traduit alors le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale.

611- La commission départementale des impôts n'est compétente que pour les questions de fait, à l'exclusion des questions de droit. La jurisprudence lui a progressivement reconnu compétence pour se prononcer sur la matérialité des faits ou l'appréciation à porter sur des faits afin d'en opérer la qualification juridique. Dans le cadre des mesures d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, l'article 26 de la de la loi de finances rectificative pour 2004[1729] étend sa compétence à l'examen des conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles. Surtout, le législateur lui reconnaît le pouvoir de qualifier des faits dans des domaines exceptionnels où le droit et le fait sont étroitement imbriqués. En d'autres termes, la commission peut se prononcer sur des faits susceptibles d'être pris en compte dans l'examen d'une question de droit et dès lors se prononcer sur des faits directement déterminants d'une question de droit, en particulier le caractère anormal d'un acte de gestion. L'administration fiscale précise, à cet égard, que si l'appréciation des faits au regard de l'intérêt de l'entreprise constitue une question de fait, la qualification de ces mêmes faits en acte anormal de gestion pose une question de droit[1730]. L'extension de la compétence de la commission met fin à la jurisprudence selon laquelle la commission n'était pas compétente pour se prononcer sur les situations pour lesquelles la qualification juridique d'une situation dépendait d'une appréciation des faits. L'incompétence de la commission sur les questions de qualification

[1728] Ibid, n° 218, p. 167
[1729] L. n° 2004-1485 du 30 déc. 2004, art. 26
[1730] BOI-CF-CMSS-20-10, 5 août 2013, § 380

juridique emportait pour conséquence une différence de traitement des dossiers et, *in fine*, une remise en cause du principe d'égalité devant l'impôt. L'extension de la compétence de la commission remet, *a priori*, en cause la distinction entre l'appréciation des faits et la qualification juridique des faits[1731]. En effet, dans certaines circonstances, l'appréciation des faits peut « *frôler* »[1732] la qualification juridique des faits. La frontière est particulièrement délicate à tracer pour distinguer entre dépenses immédiatement déductibles et dépenses amortissables, pour déterminer le caractère normal de la rémunération des dirigeants, pour déterminer la nature de la redevance versée en contrepartie de l'exploitation d'un brevet, etc…

612- Ainsi apparaît-il qu'il peut être délicat de distinguer, intellectuellement, entre l'opération d'appréciation des faits et l'opération de qualification des faits. Comme le souligne le Commissaire du gouvernement Jean Gaeremynck, dans ses conclusions sous l'arrêt Mondial Auto du 5 juillet 2001, « *lorsqu'est en cause l'application d'une règle de droit, le fait se mêle intimement au droit, de telle sorte que l'appréciation portée sur les faits emporte d'elle-même, plus ou moins directement, toutes conséquences de droit* »[1733]. Par exemple, en matière d'acte anormal de gestion, opération de qualification et appréciation des faits semblent se confondre. Dans un premier temps, il appartient à l'administration fiscale d'apporter la preuve des faits constitutifs d'un acte anormal de gestion. Dans un deuxième temps, il revient aux juges du fond de se prononcer sur le point de savoir si l'administration a apporté la preuve de l'acte anormal de gestion. Ces deux premières phases relèvent de la compétence exclusive des juges du fond, sauf dénaturation. Dans un troisième et dernier temps, le Conseil d'État vérifie que les juges du fond ont tiré les conséquences juridiques exactes afférentes à la qualification d'acte anormal de gestion. Si la Cour administrative d'appel tire des conséquences juridiques erronées à partir des appréciations de fait auxquelles elle s'est livrée, alors le juge de cassation censure l'arrêt pour erreur de qualification des faits.

2- L'identification des critères dans le fait à qualifier

613- Les éléments de la catégorie juridique correspondent aux critères de la qualification juridique. Ils doivent être mis en œuvre et caractérisés dans l'objet à qualifier pour le faire entrer dans la catégorie juridique. Les critères distinctifs doivent dessiner un modèle de comparaison dans la mesure où « *ce sont les éléments de fond et de forme qui impriment à chaque catégorie ses caractéristiques*

[1731] Th. Lambert, *Le droit et le fait devant la commission départementale des impôts*, BF 10/06
[1732] C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *La compétence de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires*, op. cit., n° 12, p. 838
[1733] J. Gaeremynck, concl. sous CE, 5 juill. 1991, n° 108826, *Mondial Auto*, RJF 1991, concl. pp. 615 à 619, spéc. p. 617

et la séparent des catégories voisines »[1734]. L'attraction du fait dans la catégorie juridique (**b**) suppose préalablement d'examiner la composition de celle-ci (**a**).

a) La composition de la catégorie juridique

614- Les éléments constitutifs de la catégorie juridique. L'élément peut se définir comme « *le facteur servant de critères entre telle et telle qualification* »[1735]. Le critère et l'indice visent « *les caractères virtuellement observables dans l'objet à qualifier, les éléments qui font de lui ce qu'il est, qui font qu'il sera qualifié de telle manière et non de telle autre* »[1736]. Le critère se distingue toutefois de l'indice. Celui-ci n'est ni nécessaire ni suffisant pour faire entrer un fait dans la catégorie juridique. Il existe, en conséquence, plus une différence de valeur qu'une différence de nature entre ces deux éléments. Le critère doit nécessairement être retrouvé dans l'objet à qualifier pour le faire pénétrer dans la catégorie juridique. Cependant, l'élément d'une catégorie peut être un indice de la qualification juridique. Le critère perd de sa force lorsqu'il est identifié à partir d'un faisceau d'indices. Une catégorie juridique peut entièrement reposer sur un faisceau d'indices. Ses éléments peuvent être de nature différente : matériel, formel, objectif, subjectif, qualitatif, quantitatif… L'élément subjectif est toujours combiné avec des éléments objectifs. Toutefois, les catégories juridiques sont, de plus en plus souvent, déterminées par un élément finaliste tenant à leurs effets. Leur formulation peut être positive ou négative. L'existence d'une pluralité de critères de qualification implique parfois la supériorité d'un élément sur les autres. La catégorie d'« établissement stable » en est l'illustration parfaite en ce qu'elle manifeste une hiérarchie entre les critères[1737]. La convention modèle OCDE énumère trois critères de qualification de l'établissement : une installation fixe d'affaires, un agent dépendant ou un cycle commercial complet. Afin de constituer une catégorie juridique, les éléments doivent être liés entre eux. Des éléments disparats ne sauraient en effet constituer une catégorie juridique.

615- La structuration interne de la catégorie juridique. Seule la combinaison des éléments au sein d'une structure leur confère une cohérence. Cette cohérence permet de constituer ces éléments en une catégorie juridique et est assurée par l'existence de liens lesquels peuvent être cumulatifs ou alternatifs. La forme cumulative caractérise « *la structure d'une catégorie juridique dans laquelle les éléments sont mis les uns à côté des autres, mais dans un ordre déterminé* »[1738]. L'ensemble des

[1734] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 193, p. 220
[1735] F. Terré, *Volonté et qualification*, op. cit., p. 104
[1736] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 88, p. 57
[1737] Il en est de même pour la catégorie de domicile fiscal.
[1738] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, préc. cit., n° 96, p. 63

éléments constitutifs de la catégorie doit être retrouvé dans les faits, seul leur cumul ouvrant droit à la qualification juridique. Au contraire, la forme alternative n'implique pas le cumul des éléments et « *caractérise la catégorie juridique dont les éléments sont combinés de sorte à placer le qualificateur devant au moins deux assertions, offrant le choix entre deux ou plusieurs combinaisons de critères* »[1739]. Par exemple, l'article 4 B du CGI retient trois critères alternatifs du domicile fiscal : un critère personnel, un critère professionnel et un critère économique, correspondant l'un et l'autre à un critère réel. Le critère personnel correspond au foyer ou, à défaut, au lieu de séjour principal. Les critères du foyer et du lieu de séjour principal constituent des critères exclusifs[1740]. La jurisprudence Larcher du 3 novembre 1995 définit le foyer fiscal comme « *le lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles* »[1741]. Le juge fiscal pose, en conséquence, deux critères cumulatifs à la qualification de « foyer principal » : le centre des intérêts familiaux et le lieu où le contribuable habite normalement. Le foyer s'entend alors comme le lieu où résident le conjoint du contribuable et ses enfants[1742]. Le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer. Ce critère est rempli lorsque la personne imposable passe en France plus de cent quatre-vingt trois jours au cours d'une année civile, quelles que soient les conditions du séjour. Toute personne exerçant en France une activité professionnelle, salariée ou non, est également présumée domiciliée en France. Il s'agit d'une présomption simple, l'intéressé pouvant apporter la preuve que cette activité est exercée en France à titre accessoire. L'activité principale est celle à laquelle le contribuable consacre le plus de temps, même s'il n'en tire pas l'essentiel de ses revenus. Le centre des intérêts économiques, quant à lui, est le lieu où le contribuable effectue ses principaux investissements, possède le siège de ses affaires, à partir duquel il administre ses biens[1743]. Il peut également s'agir du lieu où le contribuable a le centre de ses intérêts professionnels d'où il tire la majeure partie de ses revenus. Dans cette dernière hypothèse, le critère des intérêts économiques recoupe le critère de l'activité professionnelle principale. La qualification de domicile fiscal en tant que centre des intérêts économiques repose sur la circonstance que les placements financiers situés en France sont générateurs de revenus substantiels en comparaison aux autres biens détenus, en particulier

[1739] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 97, p. 63
[1740] CE, 3 nov. 1995, n° 126513, *Larcher* : Dr. fisc. 1996, n°5, comm. 121, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 12/95, n° 1332 ; CE, 27 janv. 2010, n° 294784, *M. Caporal* : Dr. fisc. 2010, n° 23, comm. 365, concl. L. Olléon, note Th. Lamulle ; CE, 17 déc. 2010, n° 306174, *Leostic* : RJF 2011, n° 264 ; CE, 17 déc. 2010, n° 316144, *Venekas* : RJF 2011, n°268 ; CE, 3 févr. 2011, n° 327804, *Dejonghe-Labarche* : RJF 2011, n° 399
[1741] CE, 18 juill. 2011, n° 336257, *Di Domenico* : RJF 2011, n° 1124 ; CE, 3 févr. 2011, n°327804, *Dejonghe-Labarche* : RJF 2011, n° 399 ; CE, 3 nov. 1995, n° 126513, *Larcher* : RJF 12/95, n° 1332
[1742] CE, 9 déc. 1988, n° 62909, *Wellner* : RJF 02/89, n° 134 ; CE, 10 févr. 1989, n° 58873, *Vanian* : Dr. fisc. 1989, n° 24, comm. 1151, concl. M. Laprade ; CE, 23 juin 2000, n° 196143, *Al Kallas* : Dr. fisc. 2001, n° 3, comm. 29
[1743] CE, 11 avr. 2008, n° 185583, *M. Cheynel* : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais

les biens immobiliers. La caractérisation du centre des intérêts économiques repose en conséquence sur l'appréciation des revenus générés par le patrimoine, la simple détention d'un patrimoine ne suffisant pas à la qualification de domicile fiscal[1744].

616- La structuration externe des catégories juridiques. Au-delà de leur structure interne, les catégories juridiques sont agencées les unes par rapport aux autres, agencement leur conférant leur structure externe. Celle-ci garantit la cohérence de l'ordonnancement juridique. La *summa divisio* des catégories juridiques est la distinction des catégories équivalente et hiérarchisée.

617- La notion de catégorie équivalente s'entend du type de catégorie juridique dans lequel aucune des catégories en cause n'est « *une sous-catégorie de l'autre, chacune se référant à un caractère indépendant des autres* »[1745]. L'objet à qualifier entre dans l'une ou l'autre des catégories, mais jamais dans les deux. La qualification adoptée exclut nécessairement l'autre catégorie dans la mesure où l'élément caractéristique de l'une ne se retrouve pas parmi les critères de l'autre. En d'autres termes, les deux qualifications juridiques sont antinomiques. Le qualificateur dispose alors d'une alternative, pouvant donner lieu à un conflit de qualifications. Au sein des catégories équivalentes, il convient d'opérer une sous-distinction entre les catégories principale et résiduelle. La catégorie résiduelle a pour fonction de « capter » les faits n'entrant pas dans une autre catgéorie. Le contenu de la catégorie résiduelle est dès lors défini par un effet miroir inversé par rapport à celui de la catégorie principale. L'exemple le plus significatif peut être pris des notions d'entreprise exploitée en France et d'entreprise exploitée hors de France. *A priori*, le critère de distinction entre ces deux catégories est simple : l'activité est ou n'est pas exercée en France. La catégorie d'entreprise exploitée hors de France devrait, en conséquence, se présenter comme comme l'envers de la notion d'entreprise exploitée en France. Or tel n'est pas le cas. L'administration fiscale et le juge retiennent une conception stricte en exigeant que le cycle commercial complet soit détachable des activités réalisées en France. Le caractère détachable s'apprécie en fonction de la nature ou du mode d'exécution du cycle[1746]. En d'autres termes, les activités constitutives d'un cycle commercial complet doivent être exécutées différemment des activités françaises. Aussi, des opérations commerciales réalisées matériellement à l'étranger mais décidées, traitées et contrôlées directement en France ne peuvent être considérées comme détachables de celles exécutées en France[1747].

[1744] CE, 27 janv. 2010, n° 294784, *M. Caporal* : Dr. fisc. 2010, n° 23, comm. 365, concl. L. Olléon, note Th. Lamulle
[1745] J.-L. Bergel, *Méthodologie juridique*, op. cit., p. 122
[1746] Rép. Valleix : JO AN 22 oct. 1980, p. 4019 ; Doc. Adm. 4 H-1412, 1er mars 1995, n° 3
[1747] CE, 24 mars 1972, n° 75492 et 79696 : Dr. fisc. 1972, n° 20-21, comm. 757 ; CE, 3 mars 1976, n° 98680 : RJF 1976, n° 222 ; CE, 14 mars 1979, n° 7098 : RJF 5/79, p. 166 ; CE, 6 juill. 1979, n° 13718 : Dr. fisc. 1979, n° 43, ID 6243 ; CE, 4 juill. 1997, n° 146930 : Dr. fisc. 1997, n° 44, comm. 1153, concl. G. Goulard

618- La catégorie hiérarchisée, quant à elle, s'entend du type de catégories juridiques dans lequel elles se superposent dans une hiérarchie où chacune est une sous-catégorie de l'autre. En d'autres termes, elle implique une imbrication des catégories juridiques. Un même objet peut alors entrer dans plusieurs catégories juridiques sans pour autant qu'il n'y ait de conflit de qualifications. Illustration peut être prise des qualifications de bénéfices industriels et commerciaux non professionnels et de bénéfices non commerciaux non professionnels. Au sein des catégories hiérachisées, il convient de distinguer entre les catégories primaire et secondaire. La catégorie secondaire constitue un critère de qualification de la catégorie primaire. Constitue une catégorie secondaire l'activité professionnelle. En effet, la notion d'activité professionnelle possède une fonction qualifiante. Constitutive d'une catégorie juridique à part entière, elle s'avère un critère de qualification de l'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée[1748] mais aussi de bien professionnel[1749].

b) L'attraction du fait dans la catégorie juridique

619- L'application des critères de la catégorie juridique aux faits de l'espèce opérée par la qualification juridique des faits est analysée par la doctrine comme un passage du fait au droit, l'analyse de ce passage révélant le caractère dynamique de l'opération de qualification. La qualification est majoritairement présentée comme un « *pont* »[1750] entre le fait et le droit. Cette conception prend pour point de départ le syllogisme juridique. Conçu comme un syllogisme juridique, l'acte juridictionnel détermine le critère de distinction entre le fait et le droit et, partant, la place de la qualification juridique des faits[1751]. La prémisse majeure est la règle de droit ; la prémisse mineure le fait. La qualification juridique des faits, par déduction, trouve sa place dans la conclusion du syllogisme et correspond à l'application du droit au fait en vue de déterminer les conséquences juridiques découlant de cette application. Néanmoins, cette présentation est insuffisante à déterminer la place véritable de la qualification juridique dans la *summa divisio* question de droit et question de fait. Pour une doctrine minoritaire, la qualification juridique est un élément de fait[1752]. Pour la doctrine majoritaire, elle est un élément du droit devant mériter

[1748] Supra n°s 422 et s.
[1749] Supra n°s 484 et s.
[1750] F. Terré, *L'influence des volontés individuelles sur la qualification*, op. cit., n° 685, p. 403 ; J. Rivero, *La distinction du fait et du droit dans la jurisprudence du Conseil d'État français*, in *Le fait et le droit. Études de logique juridique*, Bruylant, 1961, p. 130 et s.
[1751] G. Marty, *La distinction du fait et du droit. Essai sur le pouvoir de contrôle de la Cour de cassation*, op. cit., p. 12
[1752] J.-L. Aubert et É. Savaux, *Introduction au droit*, op. cit., n° 71, p. 57 ; C. Wolmark, *La définition prétorienne*, Dalloz, 2007, n° 99, p. 98

toute l'attention du juge de cassation afin que le droit reçoive une application homogène[1753]. L'acte juridictionnel présenté comme un syllogisme est insuffisant à rendre compte du processus intellectuel des juges menant à son édiction. Ceux-ci mettent en œuvre un polysyllogisme[1754] au sein duquel la qualification juridique des faits va constituer la prémisse mineure du raisonnement juridique à l'issue duquel le régime juridique sera appliqué. En effet, l'opération de qualification juridique est une phase préliminaire et indispensable à la détermination de la nature juridique. À l'issue de l'opération, les faits sont juridiquement qualifiés. En d'autres termes, ils se voient attribuer leur nature juridique véritable. Ensuite, il convient de procéder à un nouveau raisonnement juridique au sein duquel la prémisse majeure est constituée par les règles porteuses du régime juridique et la prémisse mineure constituée par les faits juridiquement qualifiés. Dans cette perspective, la qualification peut être considérée comme un élément du fait en ce qu'elle constitue la prémisse mineure. Cependant, elle n'est pas un élément de fait pur. Elle est un fait juridicisé. Parce que le fait est juridicisé, la qualification est un élément de droit. Le caractère mixte de la qualification juridique ouvre la voie à des choix d'opportunité dans son contrôle. Tantôt l'élément de fait sera considéré comme prédominant et la qualification juridique sera abandonnée aux juges du fond. Tantôt l'élément de droit sera considéré comme primordial et le juge de cassation se saisira de son contrôle.

620- Analysée comme un passage du fait au droit, l'opération de qualification juridique correspondrait à un processus de transformation du fait en droit. Si cette présentation présente l'avantage de mettre en exergue que la qualification juridique n'est ni une question de fait ni une question de droit, elle conduit à considérer que le fait devient droit en quittant définitivement la sphère matérielle. Or la qualification juridique ne produit pas un tel effet. La distinction entre application du droit et élaboration du droit se retrouve alors. Ce n'est qu'au seul stade de l'élaboration du droit que le fait quitte définitivement le monde matériel pour être conceptualisé et doté des atouts du droit. La qualification ne constitue en effet qu'une transposition de l'appareil conceptuel du droit à des situations de fait[1755]. Le fait accède à la vie juridique en produisant les effets que la loi lui attache par le biais de l'opération de qualification juridique. Aussi, « *c'est par la qualification juridique que le fait pénètre du phénomène juridique car c'est à ce stade du raisonnement juridique que le fait est considéré dans la perspective de la catégorie juridique* »[1756]. Autrement dit, le fait acquiert sa juridicité par le biais de l'opération de qualification juridique des faits. Tant que la qualification

[1753] V. : G. Marty, *La distinction du fait et du droit. Essai sur le pouvoir de contrôle de la Cour de cassation*, op. cit. ; F. Rigaux, *La nature de la Cour de cassation, Bruylant*, 1966
[1754] Y. Gaudemet, *Les méthodes du juge administratif*, LGDJ, 1972
[1755] J.-L. Bergel, *Méthodologie juridique*, op. cit., p. 104
[1756] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 157, p. 106

n'est pas opérée, le fait relève du domaine matériel et non du domaine juridique. Ceci n'implique pas que le fait ne revêt aucune dimension juridique. Dans la mesure où se pose la question de la qualification juridique, le fait possède intrinsèquement une coloration juridique car il est conçu dans la perspective de l'opération de qualification. C'est par le biais des concepts que le droit accueille les faits dans le cadre des catégories grâce au mécanisme de l'opération de qualification des faits[1757]. En d'autres termes, pour pénétrer dans le droit, les faits doivent être conceptualisés. Il faut alors les subsumer sous les termes de la loi, c'est-à-dire qualifier la situation particulière établie par rapport aux faits auxquels le droit positif attache des conséquences juridiques. Ainsi apparaît-il que la qualification consiste à mettre en présence deux systèmes conceptuels différents, l'un décrivant une situation, l'autre conférant à cette situation une qualification juridique. Par celle-ci, il devient un véritable phénomène juridique. Seul le raisonnement juridique lui confère un tel caractère.

B. La définition, auxiliaire de la qualification juridique des faits

621- La définition constitue une « *aide particulièrement précieuse* »[1758], lorsqu'elle bien faite, pour l'auteur d'une qualification. La fonction principale de la définition[1759] juridique « *est d'assurer une qualification juridique aisée de ce qui doit être qualifié* »[1760] en décrivant les étapes nécessaires au passage de l'objet à qualifier à la qualification de l'objet. Elle confère ainsi à la qualification une stabilité. Dans la conception aristotélicienne la définition est perçue comme énonçant « *les attributs spécifiques qui caractérisent, en son genre, l'objet défini* »[1761]. La définition aristotélicienne se caractérise par deux éléments : la recherche du genre prochain et la différence spécifique[1762]. La recherche du genre prochain, première étape de l'opération définitoire consiste à situer le terme défini en le reliant au genre auquel il appartient. Le genre prochain détermine la nature juridique de la notion définie. La détermination rigoureuse des genres prochains marque le degré de généralité par rapport aux autres. Le second versant de la définition parfaite est la différence spécifique. Cette spécificité permet, *in fine*, la catégorisation des concepts. Avant de regrouper les espèces en catégories, il convient d'affiner le classement par l'intermédiaire des concepts. De l'observation des faits se dégage une typologie des phénomènes observés, permettant de les classer en concepts juridiques.

[1757] P. Partyka, *Approche épistémologique de la notion de qualification en droit privé français*, op. cit., n° 59, p. 40
[1758] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 106, p. 69
[1759] Sur la fonction de la définition en général, v° Définition, *in* A. Lalande, *Vocabulaire technique et critique de philosophie*, PUF, 2002, p. 207 et s.
[1760] D. Truchet, *Les définitions législatives*, in *La confection de la loi*, R. Drago (dir.), PUF, 2003, p. 193 et s., spéc. p. 198
[1761] G. Cornu, *Les définitions dans la loi*, in *Mélanges dédiés à Jean Vincent*, Dalloz, 1981, p. 83
[1762] S. Balian, *Essai sur la définition dans la loi*, Thèse Paris II, 1986, n°s 126 et s., p. 135 et s.

Puis les concepts de même nature sont eux-mêmes classés en catégories auxquelles s'attachent par voie de conséquence certaines règles. Les catégories sont des schémas abstraits ne retenant que les points communs à la situation de chacune des espèces[1763]. Les concepts sont rassemblés dans une catégorie d'après leurs caractères communs et en sont exclus d'une autre, par leurs caractères distinctifs. Les critères distinctifs doivent dessiner un modèle de comparaison dans la mesure où « *ce sont les éléments de fond et de forme qui impriment à chaque catégorie ses caractéristiques et la séparent des catégories voisines* »[1764]. La catégorisation des concepts se réalisera, avec plus ou moins de cohérence, en fonction de la définition du concept et de sa forme.

622- La définition peut prendre la forme soit d'une détermination générale et abstraite d'un concept, soit d'une énumération des situations représentées par ce concept. Apparaît, en filigrane, la distinction entre définition réelle et définition terminologique. La première consiste en une détermination substantielle des éléments et des attributs spécifiques du concept envisagé. Elle est une définition objective en ce qu'elle porte sur les choses elles-mêmes et offre un modèle de comparaison permettant d'y rattacher les situations analysées. La seconde, quant à elle, n'est qu'une indication du sens déterminé d'un terme employé dans un texte, le sens de ce terme n'y étant donné que pour ce texte. Elle constitue en quelque sorte une « *préinterprétation* ». La définition terminologique n'a, en conséquence, aucune vocation conceptuelle. Dans le système fiscal contemporain, la fiscalité dérogatoire occupe une place prépondérante conduisant à un emploi résiduel des définitions réelles au profit des définitions terminologiques dans la mesure où elle s'accomode mal de définitions réelles globalisantes. La mutabilité des normes fiscales explique également la raréfaction des définitions réelles[1765]. Les définitions terminologiques dénotent un certain empirisme et échappent, *a priori*, à toute prétention conceptuelle et illustrent un « *impressionnisme juridique, une casuistique* »[1766].

623- La qualification en tant qu'opération procède à l'application de la définition. Elle implique la mise en œuvre de la définition contenue dans l'énoncé juridique. La définition apparaît alors comme un « *élément préalable* »[1767] à l'opération de qualification juridique des faits. Chaque critère de qualification décrit dans la définition doit être caractérisé dans l'opération de qualification des

---

[1763] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 181, p. 208 : « *Pour définir un concept, il faut l'envisager en lui-même tandis que, pour déterminer une catégorie, il faut dégager les liens qui unissent entre eux les éléments qui la composent et les traits qui la distinguent d'autres phénomènes* ».

[1764] Ibid, n° 193, p. 220

[1765] P. Beltrame, *Les définitions en droit fiscal*, RRJ 1986-4, pp. 75 à 83, spéc. p. 81 : « *Pris dans ce tourbillon législatif, les rédacteurs de la loi fiscale n'ont guère le loisir de peaufiner les textes concis et chargés de sens que requièrent les définitions synthétiques. À la limite, ils n'en ont pas le goût et l'intérêt d'un tel effort leur échappe. Parfois même, ils évitent soigneusement les concepts trop explicites afin de laisser le champ libre aux évolutions jugées indispensables* ».

[1766] J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, préc. cit., n° 188, p. 215

[1767] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 26, p. 17

faits. Pour remplir sa fonction de découverte du régime juridique applicable à la catégorie déterminée, la qualification suppose une définition précise et exacte des catégories juridiques. Une définition doit être une référence susceptible de permettre le rattachement des situations juridiques par l'opération de qualification. Elle doit, en conséquence, se présenter sous la forme d'un modèle autorisant une comparaison entre les éléments de fait de l'espèce soumise à qualification et les éléments de droit contenus dans la définition. En d'autres termes, elle doit identifier les éléments constitutifs du concept envisagé et en décrire les relations. La définition se présente alors comme « *un point de passage obligé pour le qualificateur, exactement situé entre la catégorie et la qualification juridique* »[1768]. Ainsi apparaît que l'opération de qualification juridique des faits constitue la mise en œuvre de la définition, son application à des faits concrets.

§2- La définition modelée par la qualification

624- L'interprétation est particulièrement nécessaire en présence de notions-cadres ou standards juridiques. L'indétermination introduit des éléments de souplesse dans la règle de droit permettant de capter des situations juridiques inédites. Les définitions les plus « élastiques » se retrouvent dans les domaines où la formulation rigide répondrait de manière inadaptée à la multiplicité, à la diversité et à la fluidité de la matière. L'indétermination offre, paradoxalement, toute la flexibilité dont a besoin le système juridique pour s'adapter à l'évolution des faits. L'imprécision se présente alors comme une « soupape de sécurité ». La mise en œuvre de la définition par la qualification juridique des faits permet, d'une part, de déterminer les critères en l'absence de toute définition législative de la notion (**A**) et, d'autre part, d'en déterminer le sens en présence d'une notion imprécise ou fonctionnelle (**B**).

A. La détermination des critères

625- Les notions-cadres ou standards juridiques sont forgées au fur et à mesure de l'intervention du juge. Le standard se présente comme un instrument de mesure « *des comportements et des situations, mis en œuvre par de véritables règles de droit* »[1769], permettant d'intégrer dans l'ordre juridique, des réalités et des valeurs sociales ainsi que de moduler la portée de la règle. Il a pour fonction principale d'indiquer un seuil, de suggérer un passage critique de l'admissible à

[1768] Ch. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, op. cit., n° 108, p. 71
[1769] *Les standards dans les divers systèmes juridiques*, Actes du 1er Congrès de l'association internationale de méthodologie juridique, Aix en Provence, sept. 1988, Cahiers de méthodologie juridique, n° 3, RRJ 1988, 4, p. 805 et s.

l'inadmissible. Il se présente alors comme un instrument de mesure de la normalité. Exemple peut être pris de la notion de rémunération excessive. Les dépenses visées à l'article 39-5 du CGI, telles que les rémunérations des dirigeants ou les cadeaux de toute nature sont déductibles sous la double condition qu'elles ne soient pas excessives et qu'elles soient engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise. Les cadeaux, qu'ils soient offerts aux clients ou aux salariés participent de la promotion de l'entreprise et de l'entretien de bonnes relations d'affaires avec les tiers. En d'autres termes, ces dépenses sont bénéfiques à l'entreprise en ce qu'elles présentent une utilité commerciale. La dépense sera considérée comme excessive au regard de l'intérêt que le bénéficiaire du cadeau présente pour l'entreprise[1770]. L'entreprise devra, en particulier, démontrer que les bénéficiaires des voyages s'engagent à des prestations quelconques en contrepartie. Les dépenses afférentes aux voyages de stimulation sont justifiées dès lors que ces voyages trouvent une contrepartie dans l'activité et correspondent aux efforts déployés par les bénéficiaires. En l'absence de toute contrepartie, les dépenses de voyage doivent être qualifiées de cadeau[1771]. Le caractère excessif de la rémunération s'apprécie au regard des services attendus ou rendus. Par exemple, s'agissant des dirigeants de l'entreprise, la rémunération est jugée normale lorsque la prospérité de l'affaire est essentiellement due aux initiatives personnelles que les dirigeants ont prises dans la marche de l'entreprise, dans la recherche de débouchés ou le développement de certaines techniques particulières dont ils ont laissé la disposition à l'entreprise et ayant assuré son succès[1772]. Le versement au cours d'exercices déficitaires ne suffit à démontrer ni que les rémunérations sont hors de proportion avec les services rendus par le bénéficiaire ni que la gestion de l'entreprise exige qu'elles soient réduites[1773]. L'appréciation du caractère excessif relève du pouvoir souverain d'appréciation des juges du fond, sous réserve du contrôle exercé par le Conseil d'État. Par ce contrôle, le juge fiscal s'efforce d'objectiviser l'application de la normalité des rémunérations. La notion de rémunération excessive constitue un standard de nature économique.

626- Le standard représente également un élément d'orientation. En acceptant de recourir ou non à un standard, le juge opère des choix politiques. Le standard ne tend pas à une délimitation objective du permis et de l'autorisé mais tend seulement à une appréciation de la conduite des individus sur la base d'un comportement type. À ce titre, l'acte anormal de gestion se présente

[1770] CE, 11 févr. 2011, n° 316500, *Sté Philips France* : Dr. fisc. 2011, n° 18, comm. 335, concl. E. Cortot-Boucher, note L. Faulcon et A. Fournier ; RJF 2011, n° 554, chron. V. Daumat, p. 475 et s. ; BDCF 5/11, n° 57, concl. E. Cortot-Boucher
[1771] CE, 31 juill. 1992, n° 82802, *Société Sodam* et n° 114895, *SA Austin Rover France* : Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 75 ; RJF 8-9/92, n° 1127, concl. O. Fouquet, p. 669 et s. ; CE, 30 sept. 1992, n° 75464, *SARL Tool France* : Dr. fisc. 1993, n° 6, comm. 209
[1772] CE, 20 juin 1984, n°s 24402, 24403 et 24404 : Dr. fisc. 1984, n° 43, comm. 1845, concl. Latournerie ; CE, 23 janv. 2002, n° 216733, *Société Protec* : Dr. fisc. 2002, n° 18, comm. 381
[1773] CE, 30 mai 1979, n° 9045 : Dr. fisc. 1979, n° 40, comm. 1892

comme « *un certain standard de gestion supposant des actes ayant pour objet la recherche du profit et celle de l'intérêt bien compris de l'entreprise* »[1774]. Le caractère normal ou anormal de l'acte de gestion s'apprécie uniquement au regard de l'intérêt social de l'entreprise effectuant l'opération en cause. Le caractère de standard juridique de l'acte anormal de gestion est conforté par le recours au critère du risque manifestement excessif mettant à la charge du dirigeant une obligation de diligence. Au côté du standard du « bon père de famille » se trouve celui du « bon chef d'entreprise » agissant dans l'intérêt de l'entreprise. Une définition purement théorique et aristotélicienne de l'acte anormal de gestion se révèle impossible en pratique en raison de la casuistique à laquelle son appréciation donne lieu.

627- Le standard ne peut faire l'objet d'une définition abstraite, dogmatique et n'est susceptible que d'une appréhension relative[1775]. Petit à petit, le juge met en place des présomptions permettant d'appliquer la notion-cadre aux espèces en cause. L'intervention jurisprudentielle permet alors de resserrer l'étau des critères de définition de la notion en cause sans ôter, néanmoins, tout jugement de valeur de la part des organes d'application du Droit.

B. La détermination du sens des critères

628- L'opération de qualification juridique des faits menée par le juge fiscal dans diverses espèces présentant des similarités conduit à la détermination du sens des critères de la définition et, partant de la catégorie juridique. Parce qu'elle est l'auxiliaire de la qualification juridique des faits, la définition voit le sens de ses critères déterminé au gré des espèces par une sédimentation des qualifications juridiques opérées successivement par le juge (**1**). Par un travail d'analyse reposant sur un raisonnement inductif, il est possible d'extraire de la jurisprudence une définition synthétique de notions recouvrant *a priori* des réalités différentes mais présentant un noyau dur. Ce noyau dur extrait de la sédimentation assure la cohérence des qualifications fiscales et, partant du droit fiscal (**2**).

[1774] J.-P. Fradin et J.-B. Geffroy, *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, op. cit., n° 537, pp. 820-821

[1775] M. A. Schwarz-Liebermann Von Wahlendorf, *Idéalité et réalité du droit. Les dimensions du raisonnement judiciaire*, LGDJ, vol. 24, 1980, p. 128 et s., spéc. p. 131 : La relativité des standards est « *conforme au double trait qui les caractérise, par ailleurs, à savoir qu'ils sont intrinsèquement liés à la problématique des valeurs et qu'ils sont en quelque sorte la dynamique directrice du droit lui-même* ».

1- La sédimentation des qualifications juridiques successives

629- En tant qu'acte de volonté, l'opération de qualification juridique des faits repose sur un « *syllogisme régressif* »[1776], celui-ci consistant à commencer par choisir la décision à laquelle souhaite aboutir le juge pour ensuite lui trouver l'étiquette juridique correspondante. En insérant ou en rejetant un fait d'une catégorie, le juge prend position sur le sens de la catégorie[1777]. Par ce biais, le juge fournit des indices quant à la solution du litige. La qualification juridique des faits fournit alors une illustration particulière et tangible du sens abstrait de la notion dont l'application suscite des difficultés[1778]. Cette illustration correspond à la signification concrète et réelle du Droit. La qualification juridique des faits se présente en conséquence comme une interprétation implicite de la norme fiscale en fournissant une définition indirecte de la notion[1779]. Le sens de la définition surgit, *in fine*, de l'opération de qualification. Autrement dit, les critères composant une définition ne dévoilent véritablement leur signification qu'au cours du processus d'application du Droit. La définition est, dès lors, tributaire de l'opération de qualification juridique. Par le jeu des opérations de qualification juridique des faits que le juge opère dans des cas présentant des similarités certaines, la définition de la catégorie se précise[1780]. C'est lorsqu'il contrôle l'appréciation portée par l'administration fiscale sur les faits que le juge dégage, avec plus ou moins de précision, les critères de la notion. Comme le souligne Monsieur le Professeur Jean-Pierre Maublanc, « *tantôt la définition résulte d'un ensemble d'appréciations reliées par une tendance jurisprudentielle. Tantôt au contraire, l'effort de conceptualisation est très poussé, le juge définissant de façon générale et abstraite les notions légales* »[1781]. Ainsi apparaît-il que la qualification juridique des faits concourt à l'interprétation de la règle de droit, sa prémisse majeure en permettant de circonscrire les situations factuelles susceptibles d'entrer dans le champ de la norme en cause. Il en résulte que le juge affine la définition de la catégorie par les applications successives de la catégorie juridique au gré des espèces lui étant soumises.

630- Cependant, le rôle joué par la qualification juridique des faits en matière d'interprétation trouve une limite dans le refus du juge de cassation de la contrôler systématiquement. La

---

1776 F. Ost, *Dire le droit, faire justice*, Bruylant, 2007, p. 104

1777 G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, op. cit., n° 25, p. 30 : « *Inévitablement, en ouvrant ou en fermant les portes d'un concept juridique à telle situation de fait, la qualification présuppose une prise de position sur le sens dudit concept, fournissant ainsi des indications parfois fort utiles à l'observateur* ».

1778 B. Hatoux, *La règle de droit en matière fiscale devant l'ordre judiciaire*, Dr. fisc. 2013, n° 24, 325, n° 68

1779 G. Marty, *La distinction du fait et du droit. Essai sur le pouvoir de contrôle de la Cour de cassation sur les juges de fait*, op. cit., spéc. n° 115, p. 205

1780 F. Terré, *L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications*, op. cit., n° 5, p. 4 ; G. Marty et P. Raynaud, *Droit civil*, op. cit., n° 131, p. 231 ; G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, préc. cit., n° 25, p. 30

1781 J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, op. cit., p. 219

qualification juridique est parfois abandonnée au pouvoir souverain d'appréciation des juges du fond et est alors refoulée dans les questions de fait. Le choix de contrôler telle ou telle qualification repose sur des considérations d'opportunité. Partant, il n'existe pas de critère tangible permettant de savoir quelles sont les qualifications juridiques relevant du contrôle du juge de cassation et celles laissées au pouvoir souverain d'appréciation des juges du fond. La Cour de cassation contrôle par principe l'interprétation de la loi, tandis qu'elle abandonne, dans certaines circonstances, la qualification juridique des faits aux juges du fond[1782]. Ainsi en est-il des notions impliquant l'appréciation d'un état psychologique, telles que l'intention libérale, l'*affectio societatis*, ou des notions reposant sur appréciation quantitative. Le Conseil d'État censure, quant à lui, de manière expresse l'erreur de qualification juridique des faits. Deux types d'erreur de qualification des faits peuvent être distingués : l'erreur dans la qualification juridique des faits et l'erreur de qualification juridique des faits[1783]. La première vise une erreur dans le raisonnement juridique mené par les juges du fond, tandis que la seconde vise l'erreur dans la conclusion de l'opération de qualification juridique des faits. L'erreur dans la qualification juridique des faits étant une erreur dans le raisonnement juridique constitue une erreur de droit. Cependant, toute erreur de qualification ne constitue pas une erreur de droit. Le domaine de l'erreur de droit doit être réservé aux situations sur lesquelles le juge n'exerce pas un contrôle de la qualification juridique des faits[1784]. Bien qu'*a priori* distincte de l'erreur de droit, l'erreur de qualification juridique des faits est parfois attraite dans l'erreur de droit.

631- La réduction de l'erreur de qualification juridique des faits à l'erreur de droit est discutée. Certes, il est parfois délicat de discerner erreur de droit et erreur de qualification juridique des faits. Toutefois, les deux notions se distinguent intellectuellement. L'erreur de droit consiste en une fausse application ou une interprétation erronée de la règle de droit. L'erreur de qualification juridique des faits consiste à sanctionner l'application erronée de la règle de droit aux faits

[1782] S'agissant de la cassation judiciaire, deux théories ont été proposées pour justifier la distinction des questions de fait et des questions de droit. La première théorie distingue les notions définies et les notions non définies par la loi. Lorsque l'opération de qualification juridique des faits a pour but de faire pénétrer une situation de fait dans le cadre d'une notion nommée par la loi, les juges jouiraient d'un pouvoir souverain. Au contraire, un tel pouvoir n'existerait pas lorsque le législateur a pris soin de définir la notion. Dans cette hypothèse, les juges sont dans une situation de compétence liée, autorisant le contrôle de l'application de la notion aux faits par la Cour de cassation. Une telle théorie est critiquable en ce qu'elle ne fournit aucun *criterium* précis permettant de connaître les notions relevant du contrôle de cassation. La notion même de « notion définie » est aléatoire. En effet, toute dénomination légale est, par elle-même, une définition. Une seconde théorie propose de considérer que, parmi les notions légales, certaines sont susceptibles d'une définition générale et abstraite à laquelle la Cour de cassation peut se référer pour exercer son contrôle. Les notions reposant sur une appréciation des circonstances de la cause échapperaient dès lors, au contrôle de la Haute juridiction car trop empreintes d'un caractère factuel et supposant une appréciation morale ou matérielle.
[1783] V. par exemple : CE, 16 juill. 2014, n° 358126, *Sté 3 D Storm* : Dr. fisc. 2014, n° 37, comm. 525, note E. Kornprobst
[1784] O. Fouquet, concl. sous CE, 10 juill. 1992, n° 110213, *Musel SPB* et n° 110214, *Brunner*, RJF 1992, concl. pp. 673 à 677, spéc. p. 676

souverainement appréciés par les juges du fond. Ceci conduit à donner un caractère artificiel à la distinction du fait et du droit. Par exemple, l'intérêt de l'entreprise relève d'une question de fait, tandis que l'acte anormal de gestion constitue une question de droit. Or il peut être délicat de distinguer entre fait et droit dans la mesure où l'intérêt de l'entreprise constitue le critère de qualification d'acte anormal de gestion. L'exclusion du contrôle de la qualification juridique des faits par le juge de cassation implique la renonciation à l'unité dans l'interprétation et l'application du droit. Cependant, la ligne de démarcation entre le contrôle de l'interprétation de la loi et l'abandon du contrôle de la qualification juridique des faits aux juges du fond n'est pas aussi tranchée. La divergence des méthodes du contrôle de la qualification juridique des faits laisse apparaître une casuistique dans le critère permettant de distinguer le fait et le droit.

632- Le juge de cassation exerce un contrôle de la qualification juridique des faits constatés et appréciés par les juges du fond lorsqu'ils servent à déterminer l'application d'un régime fiscal. Comme le souligne Monsieur Jacques Arrighi de Casanova, « *il ne peut y avoir de contrôle de qualification que lorsqu'est en cause une norme qui attache certaines conséquences juridiques à des faits déterminés* »[1785]. Aussi le juge de cassation exerce-t-il un contrôle de la qualification juridique de l'activité, des sommes versées ou perçues, des opérations imposables, des postes de bilan, de l'acte anormal de gestion, de l'abus de droit ainsi que la qualification juridique des actes de procédure. S'agissant de l'acte anormal de gestion et de l'abus de droit, le juge fiscal exerce un double contrôle, au titre de l'erreur de droit et au titre de la qualification juridique des faits[1786]. Ce double contrôle se justifie par la complexité des montages juridiques. S'agissant de l'abus de droit, le Conseil d'État contrôle, en amont, au titre de l'erreur de droit si les juges du fond ont correctement appliqué les critères de qualification d'abus de droit. En aval, il contrôle, au titre de la qualification juridique des faits si les circonstances retenues et souverainement appréciées par les juges du fond caractérisent l'abus de droit par simulation ou l'abus de droit par fraude à la loi. S'agissant de l'acte anormal de gestion, le Conseil d'État contrôle au titre de l'erreur de droit les critères de qualification de l'acte anormal. En aval, il contrôle, au titre de la qualification juridique des faits, si les circonstances de fait suffisent à caractériser l'acte anormal de gestion. Il appert ainsi que le juge de cassation combine erreur de droit et qualification juridique des faits, erreur de fait et qualification juridique des faits mais aussi erreur de droit et de fait. Dès lors que le juge de cassation estime qu'une notion peut donner lieu à une mise en œuvre différenciée, elle relèvera de son contrôle. Au contraire, si une notion est univoque, son application sera laissée à l'appréciation souveraine des juges du fond.

[1785] J. Arrighi de Casanova, *Le contentieux de la légalité à l'épreuve du contrôle de cassation : l'exemple du contentieux fiscal*, RFDA 1994, p. 916 et s.
[1786] J. Massot, O. Fouquet, J.-H. Stahl et M. Guyomar, *Le Conseil d'État juge de cassation*, op. cit., n° 201, p. 232

Surgit alors un critère de départition entre question de droit et question de fait : la cohérence du droit fiscal et la nécessité de son application uniforme[1787].

2- La sédimentation, élément de cohérence des qualifications fiscales

633- Lorsqu'un même terme est employé dans des contextes et pour des buts différents, la jurisprudence est conduite à en retenir des acceptions distinctes, sacrifiant l'unité des notions juridiques. Dans certaines circonstances, l'indétermination des notions permet au fil des espèces de soumettre ces notions à un processus de maturation. Parce que le Droit est élaboré à partir de faits réitératifs et présentant des caractères communs et redondants, il est possible d'affirmer que l'opération de qualification juridique des faits participe du processus de maturation des catégories juridiques, surtout lorsqu'elles sont imprécises ou revêtent un caractère fonctionnel. L'indétermination vient de ce que les concepts évoluent et se transforment avec le temps[1788], les concepts indéterminés ayant une vocation naturelle à toujours être déterminables. Les notions indéterminées traduisent la volonté du législateur de laisser le soin au juge de définir progressivement la notion, procédant incidemment à une délégation normative[1789]. Aussi, l'indétermination intrinsèque des concepts se perçoit comme un facteur d'adaptation du Droit, adaptation à laquelle procède le juge.

634- La succession de qualifications juridiques des faits peut conduire à la construction d'une définition juridique. Le juge de cassation affine la notion par la création de critères que les juges du fond sont tenus de respecter. Apparaît alors la fonction de systématisation de l'interprétation. Il est des cas où le discours du juge emprunte au discours normatif en posant des solutions de principe. Certes il n'existe pas, en Droit français, de système du précédent comme dans le système de la *Common Law*. Dans un tel système, le précédent a force obligatoire, le juge étant contraint de le suivre. Au contraire, dans le système juridique français, le précédent n'a pas une telle force mais

---

1787 G. Goulard, *L'étendue du contrôle de cassation du Conseil d'État*, RJF 1993, chron. pp. 623 à 627, spéc. p. 625 : L'auteur remet en cause un tel critère et prône l'abandon du terme « qualification juridique des faits » source de confusion : « *Pour bien caractériser l'étendue du pouvoir d'appréciation souveraine des faits par le juge du fond et corrélativement l'étendue du contrôle de cassation, il serait peut-être préférable d'éviter le terme de qualification juridique, toujours d'usage dans la jurisprudence mais qui est facteur de confusion. Il est illusoire, en effet, de chercher à placer la qualification quelque part entre appréciation des faits et application de la règle de droit. Elle se confond avec cette dernière. Il n'y a donc pas, selon les cas, appréciation ou qualification. Dans tous les cas, le juge du fond apprécie les faits et c'est l'application à ces faits de la règle de droit, […], qui constitue la qualification juridique. C'est en se tenant à cette position que le Conseil d'État, juge de cassation, maintiendra l'équilibre entre l'impératif d'une intervention limitée et le souci de veiller à l'application uniforme du droit* ».

1788 R. Perrot, *De l'influence de la technique sur le but des institutions juridiques*, op. cit., n° 81, p. 81 : « *Pour lentes qu'elles soient, ces transmutations n'en existent pas moins, et les juristes n'ont jamais manqué de souligner la souplesse et la mobilité des définitions juridiques qui, par leur nature sont, à mi-chemin entre les définitions géométriques et les définitions expérimentales* ».

1789 V. en ce sens : J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 174, p. 232

a une vertu persuasive. Le juge est libre de retenir une toute autre interprétation. Les solutions jurisprudentielles n'en revêtent pas moins un indice dans la solution du litige. Des faits similaires doivent recevoir une solution identique. Le souci de la stabilité et de la cohérence de la jurisprudence conduit le juge à suivre le précédent[1790]. De la répétition de solutions semblables se dégagent des règles de droit[1791]. Surgissent progressivement des faits stéréotypés correspondant aux critères requis par le juge pour retenir telle ou telle qualification. En filigrane se dessine une définition permettant de transcender la casuistique des faits fiscaux. Les définitions de continuité ratifient les solutions antérieures et confèrent une stabilité aux différentes expressions jusqu'alors utilisées pour guider la qualification. Le sens des définitions de continuité est le fruit d'une sédimentation de la jurisprudence antérieure de telle sorte que la définition rend prévisible les solutions ultérieures. Ces définitions s'appuient sur « *l'effet du précédent* »[1792]. L'interprète aura alors tendance à donner aux critères de la définition le sens qu'ils ont déjà reçu dans des espèces antérieures. La définition de continuité amène à rechercher si les faits à qualifier peuvent être rapprochés de ceux d'espèces déjà jugées. La qualification apparaît alors comme résultant d'un processus d'imitation[1793].

635- Lorsque des notions imprécises ou fonctionnelles ont fait l'objet de nombreuses applications jurisprudentielles, le rapprochement des situations de fait diverses sous une même qualification juridique commune autorise l'émergence de cas typiques et de lignes qualificatoires. Par un travail d'abstraction et de généralisation, il est dès lors possible de dégager des traits caractéristiques communs autorisant ou non l'insertion des faits objet à qualifier dans une catégorie juridique[1794]. Si les cas typiques ne présentent pas une définition synthétique, ils permettent, à tout le moins, de saisir les grandes lignes présidant à la classification d'une situation de fait typique dans l'une ou l'autre des catégories juridiques[1795]. La typicité des cas assure la prévisibilité de la qualification juridique des faits. À partir de ces cas typiques une systématisation peut être entreprise, donnant lieu à l'émergence de constructions juridiques tendant à mettre en

---

1790 P. Deumier, *Introduction générale au droit*, op. cit., n° 120, p. 123

1791 G. Ripert, *Les forces créatrices du droit*, LGDJ, 2ème éd., 1955, n° 159, p. 382

1792 F. Zenati-Castaing, *La jurisprudence*, Dalloz, 1991, p. 166

1793 Rappr. : B. Starck, *Introduction au droit*, 3ème éd. par H. Roland et L. Boyer, Litec, 1991, n° 822 : « *Le pouvoir du précédent […] tend à placer le juge sous la loi de l'imitation qui favorise le sentiment de continuité du droit* ».

1794 F. Gény, *Science et technique du droit privé positif*, t. I, Sirey, 1914, n° 39, p. 112 : « *L'examen individuel et le rapprochement des espèces font saillir, parmi les idées qui les représentent à l'esprit, des éléments généraux et communs, que l'intelligence tend naturellement à séparer et à spécifier, pour satisfaire son aspiration instinctive vers l'unité de la connaissance, non moins que pour faciliter la tâche qui lui incombe dans la constitution d'un ordre juridique adéquat à son. – Ici, interviennent l'abstraction et la généralisation (souvent suscitée par la comparaison), au moyen desquelles l'esprit du jurisconsulte isole certaines notions des cas particuliers, qui les suggèrent, et les érige en idées indépendantes, d'un caractère schématique et général, capables d'embrasser toute une série d'hypothèses concrètes, pour les soumettre à une règle unique* ».

1795 G. Marty, *La distinction du fait et du droit – Essai sur le pouvoir de contrôle de la Cour de cassation sur les juges de fait*, op. cit., spéc. n° 119, p. 214 ; G. Marty et P. Raynaud, *Droit civil*, op. cit., n° 131, p. 231 ; J. Dabin, *Théorie générale du droit*, op. cit., n° 234, p. 232

exergue une unité juridique et, *in fine*, une cohérence des définitions, la cohérence s'entendant « *d'une liaison entre le contenu des normes, donnant au droit dans son ensemble une unité substantielle* »[1796]. Le problème des « *concepts induits* »[1797] vient de ce que le juge emploie souvent, dans certaines questions, un vocable conceptuel dont aucun texte ne fournit une définition. Le juge lui-même ne procède à aucune définition mais se livre, sur la base de ce terme, à toute une série de qualifications juridiques des faits. De l'application de ce terme à différentes qualifications émerge une catégorie sur laquelle elles reposent et dont elles sont l'application. La mise en exergue d'une catégorie induite suppose que les mêmes éléments se retrouvent dans les différents cas. L'analyse inductive de la jurisprudence permet de mettre en exergue les critères fondamentaux de la catégorie juridique en autorisant une systématisation de concepts nouveaux en fonction de leurs ressemblances ou de leurs dissemblances avec des concepts juridiques connus. L'induction amplifiante ou « *induction-déduction* »[1798] permet dès lors de dégager un principe commun dont seront déduites de nouvelles applications. Ainsi apparaît la dynamique du Droit, « *faite d'incessantes reproductions et de constantes innovations suscitées par la pratique, traitées par la jurisprudence et, le cas échéant, encadrées par la loi* »[1799]. Le juge s'efforce de réduire les distorsions en œuvrant dans le sens d'une uniformisation des notions utilisées dans des textes fiscaux différents. Le travail d'uniformisation des notions fiscales est d'autant plus nécessaire que le juge fiscal européen opère un rapprochement des notions fiscales, tant en matière de fiscalité directe que de fiscalité indirecte. Ainsi apparaît-il que le juge fiscal concourt à la convergence des qualifications en droit fiscal et à l'émergence de notions fiscales clés, transcendant l'ensemble des impositions auxquelles l'entreprise est soumise.

[1796] D. Gutmann, *« Le juge doit respecter la cohérence du droit ». Réflexions sur un imaginaire article 4 ½ du Code civil*, in *Le titre préliminaire du Code civil*, G. Fauré et G. Koubi (dir.), Economica, Études juridiques, 2003, n° 16, pp. 109 à 123, spéc. p. 110

[1797] Ch. Eisenmann, *Quelques problèmes de méthodologie des définitions et des classifications*, in *La logique juridique*, APD, t. XI, Sirey, 1966, pp. 25 à 43, n° 5, p. 27

[1798] J.-L. Bergel, *Les fonctions de l'analogie en méthodologie juridique*, op. cit., spéc. p.1084

[1799] J.-L. Bergel, *Le processus des concepts émergents*, in *Les concepts émergents en droit des affaires*, avant-propos G. Farjat et E. Le Dolley, postfaces J.-L. Bergel et Th. Bonneau, E. Le Dolley (dir.), LGDJ, 2010, pp. 439 à 451, n° 2, p. 440

Conclusion chapitre I

636- Les opérations d'interprétation de la norme fiscale et de qualification juridique des faits participent du processus de concrétisation du Droit. L'influence de l'interprétation des notions européennes emporte une harmonisation des notions fiscales mais peut conduire à une dysharmonie avec les notions juridiques. Par mimétisme, le juge interne reprend le raisonnement du juge européen. Si l'interprétation se présente comme un préalable à la qualification juridique des faits, celle-ci opère implicitement interprétation de la règle de droit fiscal en acceptant ou en rejetant certains faits de la catégorie fiscale. Ceci permet de cerner les contours d'une notion imprécise et de mettre en exergue des critères communs à l'ensemble des impositions. À cet égard, Monsieur le Professeur François Terré constate que « *la précision des qualifications constitue un progrès juridique non seulement en ce qu'elle permet de subvenir aux divers besoins de la pratique, mais aussi parce qu'elle fait saisir la portée exacte des règles de droit et en facilite la connaissance* »[1800]. La réitération des mêmes solutions relativement à des faits similaires et la précision progressive de la règle de droit permettent l'émergence de qualifications fiscales transversales.

[1800] F. Terré, *L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications*, op. cit., n° 712, p. 569

Conclusion Titre II

637- La commune analyse des juges fiscaux, tant interne qu'européen, et de l'administration fiscale contribue à mettre en exergue des qualifications transversales à l'ensemble des branches du droit fiscal. Apparaissent alors des notions fiscales conceptuelles. Ces notions démontrent le caractère de droit substantiel du droit fiscal. À l'instar des autres branches du Droit, le droit fiscal est porteur de qualifications substantielles conduisant à s'interroger sur la nécessité d'une convergence des régimes d'imposition afin d'assurer une parfaite neutralité entre les différentes catégories de bénéfices professionnels. Alors que la catégorie fiscale des bénéfices industriels et commerciaux servait initialement de modèle, la catégorie des bénéfices non commerciaux joue aujourd'hui le rôle de catégorie fiscale de référence et apparaît comme un modèle en droit commun ainsi que le révèle l'instauration de l'EIRL. La réflexion doit être prolongée par la reconnaissance non plus d'une fiscalité des entreprises mais d'une fiscalité de l'entreprise permettant d'assurer une parfaite neutralité fiscale sans prendre en considération ni la nature de l'activité ni la forme de l'exploitation.

Conclusion 2nde partie

638- La démonstration d'une « grammaire commune » s'est faite, paradoxalement, à partir du constat d'une polysémie en droit fiscal. La polysémie des termes fiscaux rend compte de deux éléments : l'existence de définitions spécifiques, corollaire de la spécificité de chaque imposition et l'existence de définitions-souches, traduction de la transversalité des qualifications fiscales. Celles-ci sont indépendantes les unes des autres mais reposent sur des critères communs. L'unité et la cohérence du droit fiscal sont assurées par le juge fiscal lors de l'application des qualifications fiscales. Si les divergences paraissent être le principe et traduisent une indépendance des qualifications en droit fiscal, la convergence résultant de l'utilisation de critères communs et de raisonnements communs exprime une logique identique sous-jacente à l'ensemble des impositions. L'étude inductive des jurisprudences interne et européenne permet de mettre à jour des qualifications fiscales substantielles, indépendantes des qualifications juridiques, en ce qu'elles traduisent la logique économique du droit fiscal.

Conclusion générale

639- La prestation d'impôt suppose l'existence d'une matière imposable. Elle est conditionnée par la survenance d'un événement ou d'une situation juridique lesquels constitue le fait générateur de l'imposition. La détermination de la base imposable suppose la qualification des éléments susceptibles d'entrer dans le champ de l'imposition. Ces éléments présentent une particularité, celle d'être déjà juridiquement qualifiés. En d'autres termes, la qualification juridique d'un fait ou d'un acte emporte l'application de l'impôt. L'assujettissement à l'impôt dépend, en conséquence, de la nature juridique du fait. La détermination de la nature juridique d'un rapport de droit aux fins de le classer dans l'une des catégories juridiques existantes conduit à mettre en œuvre les éléments de l'ordre juridique que sont les définitions juridiques et les catégories juridiques aux fins de déterminer le régime juridique applicable au rapport juridique. La méthode est identique en droit fiscal. La détermination de la nature fiscale d'un rapport de droit aux fins de le classer dans l'une des catégories fiscales existantes conduit à mettre en œuvre les éléments de l'ordre fiscal, composante de l'ordre juridique, que sont les définitions fiscales et les catégories fiscales. Afin d'appliquer les éléments de l'ordre juridique que sont les définitions fiscales et les catégories fiscales, une étape préalable s'impose. Il faut déterminer, en effet, l'imposition applicable au rapport de droit saisi par la matière fiscale. Le droit fiscal atteint des opérations juridiquement qualifiées. En d'autres termes, la mise en œuvre des normes fiscales repose sur la conclusion d'actes juridiques, chaque type d'acte juridique emportant la mise en œuvre d'une imposition spécifique. La qualification juridique des faits déclenche l'application de l'imposition. À ce titre, elle peut être perçue comme le fait générateur de l'imposition. La qualification juridique des faits se révèle, toutefois, indifférente à l'opération fiscale. Cette dernière n'est valable que si elle repose sur la qualification fiscale des faits. Ainsi convient-il de constater l'interaction entre l'opération de qualification fiscale des faits et l'opération fiscale conduisant à la détermination de la créance fiscale.

640- La détermination de la nature fiscale des faits permet, *in fine*, de déterminer le régime fiscal attenant à la nature fiscale des faits. En d'autres termes, la catégorie fiscale remplit deux fonctions : la détermination de la nature fiscale et le rôle de prémisse majeure dans l'opération de qualification juridique des faits. La catégorie fiscale apparaît alors comme la règle de droit, clé de voûte de l'opération de qualification juridique des faits. L'opération de qualification juridique des faits est l'étape centrale de l'opération d'application du droit. C'est par son biais que le fait entre dans le

monde du droit. En effet, présentant les propriétés juridiques décrites par la règle de droit, le fait est attrait dans une catégorie juridique. Ce constat est transposable à la matière fiscale. Présentant les propriétés fiscales décrites par la norme fiscale, le fait est attrait dans une catégorie fiscale. Cette dernière comme toute catégorie juridique se présente comme le lieu de rencontre de concepts fiscaux présentant une identité de critère. Sont donc regroupés au sein d'une même catégorie fiscale les concepts fiscaux présentant un point commun.

641- La spécialisation des concepts juridiques par le droit fiscal permet une dynamisation des branches générales du droit, en particulier du droit des biens. Une telle émergence conduit à un renouvellement de l'analyse des concepts juridiques. Le droit fiscal apparaît comme un « laboratoire » du droit civil.

BIBLIOGRAPHIE

I- OUVRAGES GENERAUX, TRAITES ET MANUELS

1. Ouvrages de droit fiscal

- **Alcade Francis**, La profession libérale en droit fiscal, Litec, 1984
- **Allix Edgard et Lecerclé Marcel**, Les droits d'enregistrement, Traité théorique et pratique, t. 1, Artur Rousseau, 1933
- **Amédée-Manesme Gilles**, Principes et pratique du droit fiscal des affaires, Économica, 1987, 2ème éd., 1990
- **Aschrift Th.**, L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique, Larcier, 2ème éd., 2003
- **Barilari André**, Le consentement à l'impôt, Presses de Sciences Po, 2000
- **Beltrame Pierre et Mehl Lucien** :
  - Science et technique fiscales, PUF, 1984
  - Techniques, politiques et institutions fiscales comparées, PUF, 2ème éd. refondue, 1998
- **Berlin Dominique** :
  - Droit fiscal communautaire, PUF, 1988
  - Politique fiscale, Université de Bruxelles, 13ème éd., 2012
- **Bienvenu Jean-Jacques**, Droit fiscal, PUF, 1987
- **Bienvenu Jean-Jacques et Lambert Thierry**, Droit fiscal, PUF, 4ème éd., 2011
- **Blanc Emmanuel**, Principes d'enregistrement, Librairie du Journal des notaires et avocats, 1954
- **Beetschen Ariane, Charvériat Anne, Duguet Ludovic, Gouthière Bruno, Julien Saint-Amand Pascal**, Les holdings - Guide juridique et fiscal, éd. Francis Lefebvre, 6ème éd., 2013
- **Bourtourault Pierre-Yves, de Givré Yann et Goulard Guillaume**, Sociétés de personnes. Fiscalité française et internationale, préf. J.-P. Le Gall, EFE, 1995
- **Bouvier Michel**, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, 11ème éd., 2012
- **Castagnède Bernard** :
  - La politique fiscale, PUF, Que sais-je ?, 1ère éd., 2008
  - Précis de fiscalité internationale, PUF, 4ème éd., 2013
- **Clayes Boùùaert I.**, Principes de l'impôt sur les sociétés en Belgique, Larcier, 1970
- **Collet Martin**, Droit fiscal, PUF, Thémis droit, 4ème éd., 2013
- **Communier Jean-Michel**, Droit fiscal communautaire, Bruylant, 2001
- **Cozian Maurice et Deboissy Florence**, Précis de fiscalité des entreprises 2013-2014, Litec, 37ème éd., 2013
- **Culot André**, Manuel des droits d'enregistrement, Larcier, 5ème éd., 2012
- **David Cyrille**, L'impôt sur le revenu des ménages, Assiette imposable, Économica, 1987
- **Debat Olivier**, Droit fiscal des affaires, Montchrestien, 3ème éd., 2013
- **Debèze Pierre**, Nouveaux principes des droits d'enregistrement, 1945
- **Douet Frédéric**, Précis de droit fiscal de la famille, Litec, 12ème éd., 2013
- **Fradin Jean-Pierre et Geffroy Jean-Baptiste**, Traité du droit fiscal de l'entreprise, PUF, 2003
- **Geffroy Jean-Baptiste**, Les grands problèmes fiscaux contemporains, PUF, 1993
- **Gouthière Bruno** :
  - Les impôts dans les affaires internationales, éd. Francis Lefebvre, 9ème éd., 2012
  - Impôt sur les sociétés 2013-2014, éd. Francis Lefebvre, 2013

- **Grosclaude Jacques et Marchessou Philippe** :
  - Droit fiscal général, Dalloz, 9ème éd., 2013
  - Procédures fiscales, Dalloz, 7ème éd., 2014
- **Gour Claude, Molinier Joël et Tournié Gérard** :
  - Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal, PUF, 1ère éd., 1977
  - Procédure fiscale, PUF, 1982
- **Gutmann Daniel**, Droit fiscal des affaires, Montchrestien, 4ème éd., 2013
- **Jarnevic Jean-Pierre**, Droit fiscal international, Économica, 1999
- **Jèze Gaston**, Traité des sciences des finances, 5ème éd., 1910
- **Lamarque Jean**, Droit fiscal général, Litec, 2000
- **Lamarque Jean, Négrin Olivier et Ayrault Ludovic**, Droit fiscal général, Litec, 2ème éd., 2011
- **Lauré Maurice** :
  - Traité de politique fiscale, PUF, 1ère éd., 1956
  - Science fiscale, PUF, 1993
- **Le Gall Jean-Pierre,** Droit fiscal des entreprises commerciales. Enregistrement et timbre, impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires, impôts divers, Dalloz, 10ème éd., 2001
- **Legrand Gérard**, Le recouvrement de l'impôt. Organisation et contentieux, Litec fiscal, 2006
- **Maguéro Edouard André**, Traité alphabétique de l'enregistrement, 1937
- **Maitrot de la Motte**, Droit fiscal, PUF, 1ère éd., 2011
- **Mardière (de la) Christophe** :
  - La preuve en droit fiscal, Litec fiscal, 2009
  - Droit fiscal général, Flammarion, 2012
- **Martinez Jean-Claude** :
  - L'impôt sur le revenu en question, Litec, 1989
  - La fraude fiscale, PUF, Que sais-je ?, 1992
- **Martinez Jean-Claude et Di Malta Pierre**, Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc et le contribuable, t. 1, Litec, 1986
- **Mercier Jean-Yves, Gouthière Bruno,** ISF. Les règles du jeu depuis la loi du 29 décembre 2012, éd. Francis Lefebvre, 2013
- **Mestrallet Gérard, Taly Michel et Samson Julien**, La réforme de la gouvernance fiscale, LGDJ, 2005
- **Neurisse André**, Histoire de la fiscalité en France, Économica, 1996
- **Orsoni Gilbert**, L'interventionnisme fiscal, PUF, 1995
- **Phu Duc Nguyen**, La fiscalité internationale des entreprises, Masson, 1985
- **Plagnet Bernard** :
  - Droit fiscal de l'entreprise, PUF, 1984
  - Droit fiscal international, Litec, 2003
- **Racine Pierre-François, Fouquet Olivier, David Cyrille, Plagnet Bernard**, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 5ème éd., 2009
- **Richer Daniel** :
  - Les procédures fiscales, PUF, 1991
  - Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, LGDJ, 1997
- **Schaffner Jean,** Droit fiscal international, Promoculture, 3ème éd., 2014
- **Schmidt Jean**, Les principes fondamentaux du droit fiscal, Dalloz, 1992
- **Serlooten Patrick** :
  - Droit fiscal de l'entreprise, Montchrestien, 1993
  - La fiscalité des contrats d'affaire, Économica, 1998
  - Introduction au droit fiscal, Dalloz, 2ème éd., 2000
  - Le statut fiscal des dirigeants de sociétés, Litec, 2002
  - Droit fiscal des affaires, Dalloz, 12ème éd., 2013
- **Tardieu Jacques**, Traité théorique et pratique des patentes, L. Larose, éd. 1908
- **Tixier Gilbert**, Droit fiscal international, PUF, Que sais-je ?, 1994

- **Tixier Gilbert et Gest Guy**, Droit fiscal international, PUF, 2ème éd., 1990
- **Tixier Gilbert et Maublanc Jean-Pierre**, La fiscalité des dirigeants d'entreprise, Dalloz, 1996
- **Trotabas Louis**, Précis de science et de législation financières, Dalloz, 11ème éd., 1953
- **Trotabas Louis et Cotteret Jean-Marie**, Droit fiscal, Dalloz, 8ème éd., 1996
- **Vries (de) Reilingh Daniel**, Manuel de droit fiscal international, Lexisnexis, 2012
- **Van Houtte J.**, Beginselen van het Belgisch belastingsrechet, Gand, Story-Scientia, 1979, 3ème éd.

2. Ouvrages de droit privé

- **Aubry Charles et Rau Charles** :
  - Cours de droit civil français, par Bartin, t. IX, LGDJ, 5ème éd., 1917
  - Cours de droit civil français, par Bartin, t. II, 6ème éd., 1935
  - Cours de droit civil français, par Esmein, t. IX, 6ème éd., 1953
- **Battifol Henri**, Traité élémentaire de droit international privé, Cours de droit, 2ème éd., 1955
- **Bénabent Alain**, Droit civil. Les obligations, Montchrestien, 13ème éd., 2012
- **Bekker Ernst Immanuel**, Zweckvermögen, insbesondere Peculium, Handelsvermögen und actiengesellschafft. Zietschrift für das Gesammte Handelsrecht, t. IV, 1861
- **Beudant Robert**, Cours de droit civil français, par Voirin, t. IV
- **Brinz (von) Aloys**, Lehrbuch der Pandecten, passim
- **Carbonnier Jean** :
  - Droit civil. Introduction générale, PUF, 26ème éd., 1999
  - Droit civil. Introduction, Les personnes, La famille, l'enfant, le couple, vol. 1, PUF, Quadrige, 1ère éd., 2004
  - Droit civil. Les biens, Les obligations, vol. 2, PUF, Quadrige, 1ère éd., 2004
- **Caron Christophe et Lécuyer Hervé**, Le droit des biens, Dalloz, 2002
- **Colin A. et Capitant H.**, Cours élémentaire de droit civil français. *Introduction générale-Personnes et famille- Biens*, t. I, Dalloz, 1953, par L. Julliot de la Morandière
- **Collart-Dutilleul François et Delebecque Philippe**, Contrats civils et commerciaux, Dalloz, 9ème éd., 2011
- **Colombet Claude**, Propriété littéraire et artistique et droits voisins, Dalloz, 8ème éd., 1997
- **Cozian Maurice, Viandier Alain et Deboissy Florence**, Droit des sociétés, Litec, 26ème éd., 2013
- **De Page J.**, Traité élémentaire de droit privé belge, Bruxelles, Bruylant, 1938
- **Demogue René**, Les notions fondamentales du droit privé. Essai critique pour servir d'introduction à l'étude des Obligations, éd. Rousseau, 1911, rééd. Mémoire du Droit, 2001
- **Demolombe Charles** :
  - Traité des contrats ou des obligations conventionnelles en général, Durand & Hachette et Cie, t. 2, 1869
  - Cours de Code Napoléon, t. IX, 4ème éd., Paris, 1870
- **Dondero Bruno**, Droit des sociétés, Dalloz, 3ème éd., 2013
- **Duguit Léon**, Les transformations générales du droit privé dans le Code Napoléon, Librairie Felix Alcan, Paris, 1912
- **Escarra Jean**, Manuel de droit commercial, Sirey, 1948
- **Foyer Jean et Vivant Michel**, Le droit des brevets, PUF, 1991
- **Germain Michel**, Traité de Droit commercial de Georges Ripert et René Roblot, t. 1, LGDJ, 15ème éd., 1993
- **Ghestin Jacques, Jamin Christophe et Billiau Marc**, Traité de droit civil. Les effets du contrat, J. Ghestin (dir.), LGDJ, 3ème éd., 2001
- **Ghestin Jacques, Loiseau Grégoire, Serinet Yves-Marie**, La formation du contrat, t. 1 et 2, 4ème édition, LGDJ, 2013

- **Goré François**, Droit des affaires. Structures juridiques de l'entreprise. Sociétés. Groupements d'entreprises, Montchrestien, Précis Domat, 1977
- **Guyon Yves**, Droit des affaires. Droit commercial général et sociétés, t. 1, Économica, 12ème éd., 2003
- **Hamel et Lagarde**, Traité de droit commercial, Dalloz, 1954
- **Juglart (de) Michel et Ippolito Benjamin**, Cours de droit commercial avec études de questions pratiques. Les sociétés commerciales depuis les réformes de 1966, 1967 et 1968, 2ème vol., Montchrestien, 3ème éd., 1969
- **Larroumet Christian**, Droit civil. Les obligations, Le contrat, t. 3, Économica, 6ème éd., 2007
- **Le Cannu Paul et Dondero Bruno**, Droit des sociétés, Montchrestien, 4ème éd., 2011
- **Leroyer A.-M.**, Droit des successions, Dalloz, 2014, 3ème éd.
- **Malaurie Philippe et Aynès Laurent** :
  - Les successions. Les libéralités, Defrénois, 5ème éd., 2012
  - Les biens, Defrénois, 5ème éd., 2013
- **Malaurie Philippe, Aynès Laurent et Gautier Pierre-Yves**, Les contrats spéciaux, Defrénois, 6ème éd., 2012
- **Malaurie Philippe, Aynès Laurent et Stoffel-Munck Philippe**, Les obligations, Defrénois, 6ème éd., 2013
- **Malinvaud Philippe et Fenouillet Dominique**, Droit des obligations, Litec, 12ème éd., 2012
- **Magnier Véronique**, Droit des sociétés, Dalloz, 6ème éd., 2013
- **Marie Catherine, Mortier Renaud, Revet Thierry, Van Lang Agathe**, La personnalité morale. Journées nationales, t. 12 : La Rochelle, Dalloz, 2010
- **Marty Gabriel et Raynaud Pierre** :
  - Droit civil, t. 1, Sirey, 1961
  - Les obligations, t. 1, vol. 1, Sirey, 1962
  - Droit civil. Les obligations. Les sources, t. 1, Sirey, 2ème éd., 1988
- **Mazeaud Henri, Léon et Jean et Chabas François**, Leçons de droit civil, t. 2, 9ème éd., Montchrestien, 1998
- **Merle Philippe**, Droit commercial. Sociétés commerciales, Dalloz, 16ème éd., 2012
- **Mestre Jacques et Pancrazi Marie-Eve**, Droit commercial, LGDJ, 25ème éd., 2001
- **Mortier Renaud**, Opérations sur capital social, avant-propos M. Germain, préf. J.-J. Daigre, Litec, 2010
- **Niboyet Jean-Paulin**, Cours de droit international privé, Sirey, 1949
- **Oppetit Bruno et Sayag Alain**, Les structures juridiques de l'entreprise, Librairie technique, Droit et Gestion, 3ème éd., 1981
- **Planiol Marcel** :
  - Traité élémentaire de droit civil, t. I, Pichon, 3ème éd., 1900
  - Traité élémentaire de droit civil, t. I, LGDJ, 11ème éd., 1928
- **Ripert Georges** :
  - Les forces créatrices du droit, LGDJ, 2ème éd., 1955, n° 159, p. 382
  - Traité élémentaire de droit commercial, LGDJ, 1957
- **Ripert Georges et Boulanger Jean**, Traité élémentaire de droit civil, t. 2, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 4ème éd, 1956
- **Rochfeld Judith**, Les grandes notions du droit privé, PUF, 1ère éd., 2011
- **Savigny (von) Friedrich Carl**, Traité de droit romain, trad. Ch. Guenoux, Firmin-Didot, t. II, 2ème éd., 1860
- **Terré François et Simler Philippe**, Droit civil, Les biens, Dalloz, 6ème éd., 2002
- **Terré François, Simler Philippe et Lequette Yves**, Droit civil. Les obligations, Dalloz, 11ème éd., 2013
- **Thaller Edmond-Eugène**, Traité élémentaire du droit commercial, Rousseau, 3ème éd., 1904
- **Vareilles-Sommières (de) Gabriel**, Les personnes morales, 1902

- **Vivant Michel**, Le droit des brevets, Dalloz, 2ème éd., 2005
- **Zenati-Castaing Frédéric et Revet Thierry** :
  - Cours de droit civil. Obligations. Régimes, PUF, 2013
  - Cours de droit civil. Successions, PUF, 2012
  - Les biens, PUF, 3ème éd., 2008

3. Ouvrages de droit public

- **Berthélemy Henry**, Traité élémentaire de droit administratif, Artur Rousseau, 3ème éd., 1905
- **Chapus René**, Droit administratif général, t. 1, LGDJ, 15ème éd., 2001
- **Duguit Léon**, L'État, le droit objectif et la loi positive, 1901, Dalloz, 2003
- **Gaudemet Yves** :
  - Les méthodes du juge administratif, LGDJ, 1972
  - Droit administratif, t. 1, LGDJ, 16ème éd., 2001
- **Mordacq Frank,** Les finances publiques, PUF, Que sais-je ?, 3ème éd., 2014
- **Muzellec Raymond, Conan Matthieu**, Finances publiques, 16ème éd., Dalloz, 2013
- **Picard Jean-François** :
  - Finances publiques, Litec, 2ème éd., 2009
  - Finances locales, Litec, 2013
- **Saïdj Luc et Albert Jean-Luc**, Finances publiques, Dalloz, 8ème éd., 2013
- **Vandendriessche Xavier, Lascombe Michel**, Les finances publiques, Dalloz, 8ème éd., 2013
- **Waline Marcel**, Droit administratif, Sirey, 7ème éd., 1957

4. Ouvrages de théorie du droit et d'introduction au droit

- **Aubert Jean-Luc et Savaux Eric**, Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil, Dalloz-Sirey, 14ème éd., 2012
- **Aristote**, Premiers analytiques, Organon III, traduit par J. Tricot, éd. Vrin
- **Bentham Jeremy**, Une introduction au principe de morale et de législation, 1789, rééd. 2011, Vrin
- **Bergel Jean-Louis** :
  - Méthodologie juridique, PUF, 1ère éd., 2001
  - Théorie générale du droit, Dalloz, 5ème éd., 2012
- **Cabrillac Rémy**, Introduction générale au droit, Dalloz, 10ème éd., 2013
- **Cornu Gérard** :
  - Linguistique juridique, Montchrestien, 3ème éd., 2005
  - Droit civil. Introduction au droit, Montchrestien, 13ème éd., 2007
- **Dabin Jean**, Théorie générale du droit, Dalloz, 1969
- **Deumier Pascale**, Introduction générale au droit, LGDJ, 2ème éd., 2013
- **Encinas de Munagorri Rafaël**, Introduction générale au droit, Flammarion, 3ème éd., 2011
- **Fabre-Magnan Muriel,** Introduction au droit, PUF, Que sais-je ?, 2010
- **Frydman Benoît**, Le sens des lois. Histoire de l'interprétation et de la raison juridique, Bruylant, LGDJ, 3ème éd., 2011
- **Gény François** :
  - Science et technique en droit privé positif, t. 1, Sirey, 1914
  - Science et technique en droit privé positif, t. 2, Sirey, 1915
  - Science et technique en droit privé positif, t. IV, Librairie de la Société du Recueil Sirey, 1915-1924

  - Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, t. 1, LGDJ, 1919
- **Grotius Hugo**, Traité de la guerre et de la paix, trad. J. Barbeyrac, Amsterdam, 1729
- **Hart Herbert Lionel Adolphus**, Le concept de droit, Publication des Facultés universitaires Saint-Louis Bruxelles, 1976
- **Ihéring (von) Hermann**, L'esprit du droit romain, trad. Meulenaere, t. IV
- **Jestaz Philippe**, Le droit, Dalloz, 8ème éd., 2014
- **Josserand Louis** :
  - De l'abus des droits, Artur Rousseau, 1905, rééd. Dalloz, 2006
  - De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite de « l'abus des droits », Sirey, 1927
- **Kalinowski Georges** :
  - Introduction à la logique juridique, préf. Ch. Perelman, LGDJ, 1965
  - La logique des normes, PUF, 1972
  - La logique déductive, PUF, 1996
- **Kelsen Hans**, Théorie générale des normes, PUF, Léviathan, 1996
- **Laboulaye (de) Edouard, Halpérin Jean-Louis**, De la méthode historique en jurisprudence et de son avenir, Dalloz, 2013
- **Larroumet Christian, Aynès Augustin**, Traité de droit civil, t. 1, Introduction à l'étude du droit, Économica, 2013
- **Magnon Xavier**, Théorie(s) du droit, Ellipses Marketing, 2008
- **Malaurie Philippe et Morvan Patrick**, Introduction au droit, Défresnois, 4ème éd., 2012
- **Malinvaud Philippe**, Introduction à l'étude du droit, Litec, 14ème éd., 2013
- **Motulsky Henri**, Principes d'une réalisation méthodique du droit privé. La théorie des éléments générateurs des droits subjectifs, préf. P. Roubier, Dalloz, 1991
- **Ost François**, Dire le droit, faire justice, Bruylant, 2ème éd., 2012
- **Perelman Chaïm**, Le raisonnable et le déraisonnable en droit. Au-delà du positivisme juridique, préf. M. Villey, LGDJ, 1984
- **Perelman Charles,** Logique juridique – Nouvelle rhétorique, Dalloz, 2ème éd., 1999
- **Ripert Georges**, Aspects juridiques du capitalisme moderne, LGDJ, 2ème éd., 1951
  - Les forces créatrices du droit, LGDJ, 2ème éd., 1955
- **Roubier Paul**, Théorie générale du droit, Histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales, préf. D. Deroussin, Dalloz, 2ème éd., 2005
- **Sourioux Jean-Louis et Lerat Pierre**, Le langage du droit, PUF, 1975
- **Starck Boris, Boyer Laurent, Roland Henry**, Introduction au droit, 5ème éd., Litec, 2000
- **Terré François**, Introduction générale au droit, Dalloz, 9ème éd., 2012
- **Troper Michel**, Pour une théorie juridique de l'État, Leviathan, 1994
- **Zenati Frédéric**, La jurisprudence, Dalloz, 1991

II- THESES ET MONOGRAPHIES

1. Thèses et monographies de droit fiscal

- **Agostini Arnaud**, Les options fiscales, préf. J. Lamarque, avant-propos M. Cozian, LGDJ, Bibliothèque de science financière, t. XX, 1983
- **Agron Laure**, Histoire du vocabulaire fiscal, préf. M. Cozian, LGDJ, t. 36, 2000

- **Bas Céline**, Le fait générateur de l'impôt, préf. P. Beltrame, L'Harmattan, 2007
- **Baylac Corinne**, Le formalisme du droit fiscal, préf. J. Lamarque, L'Harmattan, 2002
- **Bern Philippe**, La nature juridique du contentieux de l'imposition, LGDJ, Bibliothèque de droit public, 1972
- **Bissy (de) Arnaud**, La notion de dividende. Aspects juridiques et fiscaux, Thèse Toulouse I, 1994

- **Blanluet Gauthier** :
  - Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français. Recherches au confluent du droit fiscal et du droit civil, préf. P. Catala et M. Cozian, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 313, 1999
  - Chronique de fiscalité des entreprises, in L'année fiscale, PUF, 2003, n° 4, p. 320
- **Bonnet André**, La théorie de l'accessoire en droit fiscal, Thèse Bordeaux I, 1987
- **Cohet Frédérique**, Patrimoine et entreprise, Thèse Grenoble, 1993
- **Colasson Frédéric**, Le patrimoine professionnel, préf. B. Plagnet et B. Vareille, Publications de la Faculté de Droit et des Sciences économiques de l'Université de Limoges, 2004
- **Cruvelier Emmanuel**, Les indemnités en droit fiscal, Thèse Toulouse I, 2002
- **Dal Vecchio Frédéric**, L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal, Thèse Paris 13, 2009
- **Damervalle Pierre**, La nature juridique de la créance d'impôt, Thèse Paris, LGDJ, 1937
- **Daniel-Thézard Alexandre**, L'harmonisation du champ d'application de la TVA : aspects de droit français, Thèse Nantes, 2000
- **Debèse Pierre**, Les déformations du droit civil par le droit d'enregistrement, Thèse Paris, 1945
- **Debat Olivier**, La rétroactivité et le droit fiscal, avant-propos M. Cozian, préf. P. Serlooten, Defrénois, Collection de thèses, t. 18, 2006
- **Deboissy Florence**, La simulation en droit fiscal, préf. M. Cozian, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 276, 1997
- **Dedeurwaerder Gilles**, Théorie de l'interprétation et droit fiscal, préf. G. Gest, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de thèses, 2010, vol. 94
- **Deglaire Emmanuelle**, La situation fiscale de l'associé d'une société de personnes, préf. P. Serlooten, Litec, Bibliothèque de droit de l'entreprise, vol. 81, 2010
- **Delabre Quentin**, Recherche sur le statut fiscal des actes atteints d'inexistence ou d'une cause de nullité en matière d'assiette et de recouvrement, Thèse Rouen, 2009
- **Dischamps Jean-Claude**, Comportements économiques et distorsions fiscales, PUF, 1960
- **Douet Frédéric**, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, Avant-propos J. Schmidt, préf. B. Néel, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 280, 1997
- **Durand Frédéric**, L'apparence en droit fiscal, préf. Th. Schmidt, Avant-propos F. Deboissy, LGDJ, t. 507, 2009
- **Gour Pascal**, Les biens professionnels : contribution à l'étude d'une notion émergente en droit fiscal, Thèse Montpellier I, 2007
- **Guez Julien**, L'interprétation en droit fiscal, préf. B. Castagnède, LGDJ, t. 12, 2007
- **Guillet Pierre-Siffrein**, Les présomptions en droit fiscal, Thèse Aix-Marseille III, 2008
- **Jemmar Soufiane**, L'évaluation des biens et services en droit fiscal, avant-propos L. Chatel et C. Garant-Moraglia, préf. D. Gutmann, L'Harmattan, Logiques juridiques, 2010
- **Joly Eric**, L'anormalité limite à la déductibilité des charges en droit fiscal, Thèse Lyon III, 1980
- **Ketchedjian Denis**, La personnalité morale au regard du droit fiscal, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972
- **Kornprobst Emmanuel**, La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français, préf. J. Schmidt, LGDJ, t. CLXV, 1980
- **Ledan Jessica**, L'investisseur en droit privé et droit fiscal français, avant-propos D. Tricot, préf. H. Causse, PUAM, 2009
- **Le Normand Sabrina**, Droit et fiscalité du transfert temporaire de valeurs mobilières, thèse, Rennes, 2009

- **Losappio Philippe**, Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité, avant-propos J.-P. Le Gall, préf. J. Schmidt, LGDJ, t. 30, 1990
- **Lukaszewicz Jean-Pierre**, Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal, Thèse dactylographiée, Amiens, 1973
- **Maitrot de la Motte Alexandre**, Souveraineté fiscale et construction communautaire : recherche sur les impôts directs, préf. J. Buisson, LGDJ, t. 44, 2005
- **Marchessou Philippe**, L'interprétation des textes fiscaux, avant-propos M. Cozian, préf. P. Amselek, Économica, 1980
- **Mardière (de la) Christophe**, Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt, préf. M. Cozian, LGDJ, t. 41, 2002
- **Martinez Jean-Claude** :
    - Le statut du contribuable. L'élaboration du statut, t. 1, avant-propos M. Laxan, préf. P. Lalumière et G. Péquignot, LGDJ, tome XV, 1980
    - Le statut du contribuable, Thèse, Montpellier, 1975, t. 3
- **Maublanc Jean-Pierre**, L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt, Thèse Bordeaux I, 1984
- **Melot Nicolas**, Territorialité et mondialité de l'impôt. Étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine, préf. P. Dibout, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 36, 2004
- **Merle Henry**, Les dirigeants d'entreprises et l'impôt, Thèse Lille II, 1973
- **Messi Maximilien**, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale, t. 1 et 2, L'Harmattan, 2007
- **Mongbo Daniel Sylvio**, La notion d'immobilisation en droit fiscal, Thèse Paris II, 2004
- **Morel-Fredel Léon**, Du contrôle de l'administration de l'enregistrement sur la qualification des actes soumis à la formalité, Thèse Paris, 1937
- **Moubachir Yasmina**, Impositions et régime fiscal. Vers de nouvelles catégories d'impositions, préf. J. Lamarque, LGDJ, t. 45, 2007
- **Négrin Olivier**, L'application dans le temps des textes fiscaux, Thèse Lyon II, 1997
- **Paerels Hélène**, Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et en droit fiscal français, Thèse Lille 2, 2008
- **Pelletier Marc**, Les normes du droit fiscal, préf. B. Castagnède, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, 2008
- **Pujol Jean**, L'application du droit privé en matière fiscale. Recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français, préf. J. Schmidt, LGDJ, tome XXV, 1987
- **Ricci Jean-Claude**, Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, préf. Ch. Debbasch, PUAM, 1977
- **Robbez-Masson Charles**, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, préf. M. Cozian, LGDJ, t. 29, 1990
- **Tauzin Emmanuel**, L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal, préf. Ch. de la Mardière, L'Harmattan, 2011
- **Tronchet Jean**, Le régime fiscal des rémunérations des dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, Thèse Nice, 1990
- **Vail Morgan**, Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct : la construction fiscale européenne revisitée, Thèse Paris II, 2011
- **Vaillant-Maillot Betty**, La notion d'entreprise en droit fiscal des affaires, ANRT, 1996
- **Varodier Julien**, La transformation de société et la notion d'être moral nouveau, Thèse, 1982
- **Vignaud Gérard**, L'abus de droit en matière fiscale, Thèse Bordeaux, 1980

2. Thèses et monographies de droit privé

- **Arsac-Ribeyrolles Audrey**, Essai sur la notion d'économie du contrat, Thèse Clermont I, 2005

- **Asencio Stéphane**, La disqualification en droit privé interne, Thèse, Bordeaux, 1999
- **Bacache-Gibeili Mireille**, La relativité des conventions et les groupes de contrats, préf. Y. Lequette, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 268, 1996
- **Baruchel Nathalie**, La personnalité morale en droit privé. Éléments pour une théorie, préf. B. Petit, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 410, 2004
- **Becquet Samuel**, Le bien industriel, préf. Th. Revet, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 448, 2005
- **Berlioz Pierre**, La notion de bien, préf. L. Aynès, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 489, 2007
- **Blanc Nathalie**, Les contrats du droit d'auteur à l'épreuve de la distinction des contrats nommés et innommés, Dalloz, Bibliothèque de thèses, t. 93, 2010
- **Capitant Henri**, De la cause des obligations, Dalloz, 1923
- **Catala Nicole**, La nature juridique du paiement, LGDJ, 1961
- **Chamoulaud-Trapiers Annie**, Les fruits et revenus en droit patrimonial de la famille, PULIM, 1999
- **Champaud Claude**, Le pouvoir de concentration de la société par actions, préf. Y. Loussouarn, Sirey, 1962
- **Chatain-Autajon Lise**, La notion de fonds en droit privé, Litec, Bibliothèque du droit de l'entreprise, t. 72, 2006
- **Chénedé François**, Les commutations en droit privé. Contribution à la théorie générale des obligations, préf. A. Ghozi, Économica, 2008
- **Coquelet Marie-Laure**, La transmission universelle de patrimoine en droit des sociétés, Thèse Paris 10, 1994
- **Derrupé Jean**, La nature juridique du droit du preneur à bail et la distinction des droits réels et des droits de créance, Thèse Toulouse, 1951
- **Despax Michel**, L'entreprise et le Droit, avant-propos H. Solus, préf. G. Marty, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. I, 1957
- **Dom Jean-Philippe**, Les montages en droit des sociétés, préf. P. Le Cannu, Joly, 1998
- **Dondero Bruno**, Les groupements dépourvus de personnalité juridique en droit privé. Contribution à la théorie de la personnalité morale, t. I, préf. H. Le Nabasque, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2006
- **Duclos Jean**, L'opposabilité (Essai d'une théorie générale), Thèse Rennes, 1981, préf. D. Martin, LGDJ, t. 179, 1984
- **Frossard Serge**, Les qualifications juridiques en droit du travail, préf. J.-M. Béraud, LGDJ, Bibliothèque de droit social, t. 33, 2000
- **Ginossar Samuel**, Droits réels, propriété et créance, Élaboration d'un système rationnel des droits patrimoniaux, LGDJ, 1960
- **Goldie-Genicon Charlotte**, Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats, préf. Y. Lequette, LGDJ, t. 509, 2009
- **Goubeaux Gilles**, La règle de l'accessoire en droit privé, LGDJ, 1969
- **Granotier Julien**, Le transfert de propriété des valeurs mobilières, préf. D. Cohen, Économica, tome 23, 2010
- **Guinchard Serge**, L'affectation des biens en droit privé français, préf. R. Nerson, LGDJ, t. CXLV, 1974
- **Henry Xavier**, La technique des qualifications contractuelles, thèse Nancy, 1992
- **Hiez David**, Étude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel, préf. Ph. Jestaz, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 339, 2003
- **Houtcieff Dimitri**, Le principe de cohérence en matière contractuelle, t. 1 et 2, préf. H. Muir Watt, PUAM, 2001
- **Krief-Semitko Catherine**, La valeur en droit civil français. Essai sur les biens, la propriété et la possession, avant-propos F. Chabas, préf. Ch. Atias, L'Harmattan, Logiques juridiques, 2009
- **Kouchner Camille**, De l'opposabilité en droit privé, Thèse Paris 10, 2004
- **Lanquetin Pierre**, La liberté syndicale dans l'entreprise, Thèse Strasbourg, 1979

- **Le Floch Paul**, Le fonds de commerce. Essai sur le caractère artificiel de la notion et ses limites actuelles, préf. J. Paillusseau, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. CXCII, 1986
- **Leveneur Laurent**, Situations de fait et droit privé, préf. M. Gobert, LGDJ, t. 212, 1990
- **Lucas François-Xavier**, Les transferts temporaires de valeurs mobilières. Pour une fiducie de valeurs mobilières, préf. L. Lorvellec, LGDJ, 1997
- **Lucas-Puget Anne-Sophie**, Essai sur la notion d'objet du contrat, préf. M. Fabre-Magnan, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 441, 2005
- **Martinez Jean-Claude**, Le statut du contribuable, Thèse, Montpellier, t. 3, 1975
- **Marty Gabriel**, La distinction du fait et du droit. Essai sur le pouvoir de contrôle de la Cour de cassation sur les juges du fait, Sirey, 1929
- **Mathey Nicolas**, Recherche sur la personnalité morale, Thèse Paris II, 2001
- **Maury Jacques**, Essai sur le rôle de la notion d'équivalence en droit civil français, Thèse Toulouse, 1920
- **Mercier Virginie**, L'apport du droit des valeurs mobilières à la théorie générale du droit des biens, préf. D. Porrachia, PUAM, 2005
- **Montredon Jean-François**, La désolennisation des libéralités, préf. B. Teyssié, LGDJ, t. 209, 1998
- **Mortier Renaud**, Le rachat par la société de ses droits sociaux, préf. J.-J. Daigre, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 27, 2003
- **Moulière François**, Essai sur les fondements réels du droit des sociétés, Thèse, Rennes 1, 2009
- **Néret Jean**, Le sous-contrat, préf. P. Catala, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 163, 1979
- **Overstake Jean-Francis**, Essai de classification des contrats spéciaux, préf. J. Brethe de la Gressaye, LGDJ, 1969
- **Paillusseau Jean**, La société anonyme, technique d'organsation de l'entreprise, préf. Y. Loussouarn, Sirey, 1967
- **Paerels Hélène**, Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et en droit fiscal français, Thèse Lille 2, 2008
- **Parance Béatrice**, La possession des biens incorporels, avant-propos F. Terré, préf. L. Aynès, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, t. 15, 2008
- **Partyka Patricia**, Approche épistémologique de la notion de qualification en droit privé français, Thèse Montpellier, 2004
- **Perrot Roger**, De l'influence de la technique sur le but des institutions juridiques, préf. R. Le Balle, Sirey, 1953
- **Pimont Sébastien**, L'économie du contrat, préf. J. Beauchard, PUAM, 2004
- **Plastara Georges**, La notion juridique du patrimoine, Thèse Paris, 1903
- **Porre Gilbert**, Le fait pertinent, Thèse Aix-Marseille, 1937
- **Puig Pascal**, La qualification du contrat d'entreprise, préf. B. Teyssié, éd. Panthéon Assas, 2002
- **Quievy Jean-François,** Anthropologie juridique de la personne morale, préf. D. R. Martin, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 510, 2009
- **Raffray Ronan**, La transmission universelle du patrimoine des personnes morales, préf. F. Deboissy, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 108, 2011
- **Rigaux François**, La nature du contrôle de la Cour de cassation, préf. J. Dabin, Bruylant, 1966
- **Robinne Sébastien**, Contribution à l'étude de la notion de revenus en droit privé, préf. R. Cabrillac, Presses universitaires de Perpignan, 2003
- **Rochfeld Judith**, Cause et type de contrat, préf. J. Ghestin, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 311, 1999
- **Sabathié Érika**, La chose en droit civil, thèse Paris II, 2004
- **Schmidt Dominique**, Les droits de la minorité dans la société anonyme, préf. J.-M. Bischoff, Sirey, 1970
- **Tadros Antoine**, La jouissance des titres sociaux d'autrui, préf. Th. Revet, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque de Thèses, vol. 130, 2013

- **Terré François**, L'influence de la volonté individuelle sur les qualifications, préf. R. Le Balle, LGDJ, 1957
- **Teyssié Bernard**, Les groupes de contrats, préf. J.-M. Mousseron, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 139, 1975
- **Thomat-Raynaud Anne-Laure**, L'unité du patrimoine, essai critique, Defrénois, t. 25, 2007
- **Vacrate Sabine**, La société créée de fait. Essai de théorisation, préf. H. Lécuyer, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 405, 2003
- **Viandier Alain**, La notion d'associé, préf. F. Terré, LGDJ, 1978
- **Wicker Guillaume**, Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique, préf. J. Amiel-Donat, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, t. 253, 1997
- **Zénati-Castaing Frédéric**, Essai sur la nature juridique de la propriété, Thèse Lyon, 1981

3. Thèses et monographies de droit public

- **Desaulnay Olivier**, L'application de la Constitution par la Cour de cassation, préf. P. Bon, Dalloz, Nouvelle Bibliothèque des thèses, 2009
- **Vautrot-Schwarz Charles**, La qualification juridique en droit administratif, préf. D. Truchet, LDGJ, Bibliothèque de droit public, t. 263, 2009

III- ARTICLES ET CHRONIQUES

- **Acard Claire** :
  - La directive « mère-fille » à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État, Dr. fisc. 2013, n° 24, 317
  - Chronique fiscale, Banque et Droit 2003, n° 91, p. 88
- **Amiaud André**, L'évolution du droit des sociétés anonymes, in Le droit privé au milieu du XX^{ème} siècle, Études offertes à Georges Ripert, t. II, LGDJ, 1950, p. 292
- **Amselek Paul**, Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal, Dr. fisc. 1983, pp. 1176 à 1179
- **Arnaud-Emery Alexandra**, Focus sur la fiscalité de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, JCP N 2012, n° 2, 1018
- **Atias Christian** :
  - La distinction du patrimonial et de l'extra-patrimonial et l'analyse économique du droit, RRJ 1987, pp. 477 à 496
  - Définir les définitions juridiques ou définir le droit ?, RRJ 1987-4, pp. 1081 à 1096
- **Atias Christian et Linotte Didier**, Le mythe de l'adaptation du droit au fait, D. 1977, chron. XXXIV
- **Austry Stéphane** :
  - Régime fiscal des contrats de concessions de droits exclusifs d'exploitation, RJF 1996, chron., pp. 634 à 641
  - BNC : notion de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, RJF 1997, chron. pp. 3 à 8, spéc. p. 7
  - Rétroactivité fiscale des apports d'actif à une société nouvelle, RJF 1997, chron. pp. 211 et s.
  - Une survivance de « moralisme » en droit fiscal : la théorie des erreurs comptables délibérées, RJF 1997, chron. pp. 359 à 363

- **Austry Stéphane, Gelin Stéphane et Sorel David**, Les clauses de bénéficiaire effectif ont-elles un effet utile ?, RJF 2008, étude, pp. 1097 à 1103
- **Austry Stéphane et Gutmann Daniel** :
  - L'été de l'abus de droit et de la fraude à la loi, FR 39/09, 3
  - Le Conseil d'État précise la portée de la jurisprudence Leur-Bloem, FR 10/13, inf. 14
- **Baffoy Gérard**, De la nécessité de permettre à l'entrepreneur individuel l'option à l'impôt sur les sociétés, RFN 2009, n° 7, alerte 56
- **Bailleul David**, Le juge administratif et la conventionnalité de la loi. Vers une remise en cause de la jurisprudence Nicolo ?, RFDA 2003, n°5, p. 879-880
- **Bardet Henri**, Le traitement fiscal des redevances de marque et de fabrication, BF Lefebvre 4/92, p. 241
- **Bayer Élodie**, La propriété du contrat, LPA 2006, n° 43, p. 6 et s.
- **Béchillon (de) Denys**, L'ordre de la hiérarchie des normes et la théorie réaliste de l'interprétation. Réflexions critiques, RRJ 1994, n° 1, p. 247
- **Beltrame Pierre et Montagnier Gabriel**, L'Europe des impôts, AJDA 1990, p. 242 et s.
- **Bénabent Alain**, Les difficultés de la codification : les contrats spéciaux, *in* Le Code civil 1804-2004, Livre du Bicentenaire, Dalloz Litec 2004, p. 245 et s.
- **Bénard Yohann** :
  - Groupes de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice, RJF 2006, chron. pp. 499 à 504
  - Patrimoine professionnel et dépenses déductibles : utilité fait loi, RJF 2006, chron. pp. 607 à 614
  - Fraude à la loi et Treaty Shopping : que penser de la décision Bank of Scotland ?, RJF 4/07, chron. pp. 319 à 327
- **Benoit Anne et Moraine Arnaud**, L'instable notion d'établissement stable en matière de TVA, Dr. fisc. 2013, n° 13, 212
- **Benoît Thierry**, Battre froid et grincement de dents ou pourquoi le droit à déduction ne peut être incréé, Dr. fisc. 2007, n° 29, 752
- **Bereyziat Frédéric**, Déductibilité des sanctions : on peine à comprendre, RJF 2005, chron., pp. 211 à 217
- **Bergel Jean-Louis** :
  - Différence de nature (égale) Différence de régime, RTD civ. 1984, pp. 255 à 272
  - Les fonctions de l'analogie en méthodologie juridique, RRJ 1995, n° 4, pp. 1079 à 1086
  - Vices et vertus de la législation par référence, RRJ 1997-4, pp. 1209 à 1215
  - Le processus des concepts émergents, in Les concepts émergents en droit des affaires, avant-propos G. Farjat et E. Le Dolley, postfaces J.-L. Bergel et Th. Bonneau, E. Le Dolley (dir.), LGDJ, 2010, pp. 439 à 451
- **Bergerès Maurice-Christian** :
  - Une manifestation du caractère attractif des BIC : l'article 155 CGI, Dr. fisc. 1983, n° 11, 100012
  - Une arme silencieuse du fisc : la disqualification des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles en bénéfices industriels ou commerciaux, JCP E 1987, II, 14842
  - Les aspects fiscaux du cautionnement, Dr. fisc. 1998, n° 22, 100210
  - Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale, Dr. fisc. 1999, n° 30, 100255
  - Les abandons de créances et la TVA, Dr. fisc. 1999, n° 49, 100343
  - Les normes jurisprudentielles en droit fiscal, Dr. fisc. 2000, n° 13, pp. 549 à 554
  - Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale, Dr. fisc. 2000, n° 40, pp. 1285 à 1291
  - Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, Dr. fisc. 2005, n° 36, étude 30, n° 6
- **Bergerès Maurice-Christian et Guichard Michel**, Les holdings mixtes et la TVA, Dr. fisc. 2003, n° 5, 4

- **Berlioz Pierre**, L'affectation au cœur du patrimoine, RTD civ. 2011, p. 635 et s.
- **Bertrel Marina**, La société, « contrat d'investissement » ?, RTDcom. 2013, n° 48
- **Bissy (de) Arnaud** :
  - La notion de dividende en droit fiscal, Dr. et Patr. 2002, n° 108, pp. 34 à 41
  - La sanction de la comptabilité par la fiscalité, Dr. fisc. 2007, n° 44, 938
  - La personnalité fiscale du groupe en question(s). Réflexion à propos de l'intégration fiscale et de la TVA consolidée, in La personnalité juridique, X. Bioy (dir.), Presses universitaires de Toulouse 1 Capitole, LGDJ, 2011, pp.233 à 241
  - La gestion du régime « mère-fille » : quel risque d'abus ?, Dr. fisc. 2012, n° 50, 558
- **Blaise Damien**, De l'utilité de la « notion autonome du droit communautaire » en droit fiscal, BF 3/07, étude
- **Blanc Guillaume**, Les frontières de l'entreprise en droit commercial (Brève contribution), D. 1999, p. 415
- **Blanluet Gauthier** :
  - Brèves réflexions sur la propriété économique, Dr. et Patr. 2001, n° 91, pp. 80 à 83
  - La réduction de capital : hallali sur le droit de partage ?, RTD com. 2006, p. 691
  - Rencontres du 3ème type : de quelques mutations non identifiées, in Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques, Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Le Gall, Dalloz, 2007, p. 3 et s.
  - La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, F. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 513 à 536
  - Le commissionnaire, un établissement stable du commettant ? – Réflexions autour de l'affaire Zimmer, Dr. fisc. 2010, n° 3, 79
  - L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique, Dr. fisc. 2010, n° 16, act. 127
- **Bloy Eddy**, Les biens incorporels : une valorisation fondée sur la confiance, Séminaire du nouvel institutionnalisme, Centre Auguste et Léon Walras, Université de Lyon II, 1995
- **Boccara Bruno**, Le clair et l'obscur (À propos de l'interprétation judiciaire des clauses types, JCP G 1978, I, 2910
- **Bokdam-Tognetti Emilie** :
  - L'académicien et le brigand : réflexions autour du concept d'amoralisme du droit fiscal, RJF 2012, chron. pp. 883 à 888
  - Droit interne et droit de l'Union européenne : entre harmonisation, coopération et inspiration. Quelques réflexions à l'occasion de l'affaire Ambulances de France, RJF 2013, chron. pp. 331 à 338
- **Bonnet André**, La détermination de l'actif professionnel des entreprises non commerciales, Dr. fisc. 1987, n° 14, 100014
- **Boré Jacques et Boré Louis**, Pourvoi en cassation, Dalloz, Répert. Proc. civile, sept. 2008, n° 278
- **Bouchard Jean-Claude**, TVA et groupement de moyens de fait, Dr. fisc. 2013, n° 7, 150
- **Bouchard Jean-Claude et Courjon Odile**, Le prorata et le principe de neutralité, Dr. fisc. 2006, n° 48, 66
- **Bouchard Jean-Claude et Danis Patrick**, Indemnité et TVA : un débat relancé ?, RJF 1998, Point de vue pp. 848 à 850
- **Boutellis Olivier**, Les placements financiers des entreprises au regard de la TVA. Les notions d'activités économiques et d'activités accessoires dans la jurisprudence récente de la Cour de justice des Communautés européennes, Dr. fisc. 1997, n° 27, 100039
- **Bredin Jean-Denis**, Remarques sur la conception jurisprudentielle de l'acte simulé, RTD civ. 1956, p. 261
- **Brunet Pierre**, Le réalisme n'est-il qu'une théorie de l'interprétation ?, in J.-J. Sueur, La transgression, Actes du colloque de Toulon, éd. Larcier, 2013
- **Burguburu Julie**, Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ?, RJF 2008, chron. pp. 331 à 336

- **Calvo Jean**, Le statut fiscal des dépenses de recherche préalables aux autorisations de mise sur le marché, LPA 1996, n° 39, p. 13 et s.
- **Casimir Jean-Pierre** :
  - L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question, in Mélanges Claude Champaud, Dalloz, 1997, p. 159
  - La mutation génétique des plus-values, in Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 171 à 184
- **Castagnède Bernard**, Nature et caractères du droit fiscal, Dr. fisc. 2007, suppl. n° 25, 623
- **Catala Pierre** :
  - Rapport de synthèse, 3èmes journées R. Savatier, L'évolution contemporaine du droit des biens, PUF, 1991, p. 190
  - L'indivision, Defrénois 1979, n° 1, p. 3
  - Assurance-vie, capitalisation, donation. Variations civiles et fiscales, in Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques, Mélanges en l'honneur de J.-P. Le Gall, Dalloz, 2007, p. 153 et s
- **Cayla Olivier**, Ouverture : La qualification ou la vérité du droit, in Qualification, Droits, revue française de théorie juridique, 1993, n° 18, pp. 3 à 18
- **Cénac Pierre**, Consécration du caractère animateur de la société holding, RFN 2013, n° 2, étude 7
- **Chappert André** :
  - Les incidences fiscales de l'annulation, de la modification, de la régularisation et de l'usage d'un contrat, Defrénois 1993, n° 22, p. 1321 et s.
  - ISF : la notion de bien professionnel, encore et toujours… (À propos de Rép. min. du 13 mars 2008), Defrénois 2009, n° 4, 38897, p. 406 et s.
- **Chaulin Vincent**, Retour sur la transparence fiscale des sociétés de personnes françaises, Dr. fisc. 2004, n° 4, étude 3
- **Chénedé François**, La mutation du patrimoine, Gaz. Pal. 2011, n° 139, p. 19 et s.
- **Chrétien Maxime**, Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale, in Le juge et le droit public, Mélanges offerts à Marcel Waline, t. 1, LGDJ, 1974, pp. 115 à 125
- **Cohet-Cordey Frédérique**, La valeur explicative de la théorie du patrimoine en droit positif français, RTD civ. 1996, p. 819 et s.
- **Collet Martin** :
  - Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal, Dr. fisc. 2003, n° 14,
  - La régulation fiscale, Dr. fisc. 2008, n° 12, 220
- **Collin Pierre,** L'application du droit de l'Union européenne dans les situations purement internes, Dr. fisc. 2012, n° 47, 531
- **Colmet Daage Anne et Bidaud Hervé**, Qualification des prestations de services. Les enseignements à tirer de la jurisprudence, Dr. fisc. 1998, n° 19, 100191
- **Cornu Gérard** :
  - Les définitions dans la loi, in Mélanges dédiés à Jean Vincent, Dalloz, 1981, p. 83
  - Le règne discret de l'analogie, RRJ 1995-4, p. 1067 à 1077
  - Les définitions dans la loi, in L'art du droit en quête de sagesse, PUF, 1998, pp. 259 à 274
- **Coudin Pascal**, Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, in Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du Professeur M. Cozian, Lexisnexis, 2009, pp. 499 à 512
- **Courjon Odile et Bouchard Jean-Claude**, Le droit à déduction de la TVA ou comment une refonte à droit quasi-constant a fait émerger le principe de l'affectation, Dr. fisc. 2008, n° 6, 144
- **Courjon Odile, Kazandjian Nicolas et Richard Bérenjer**, Frais généraux des holdings et TVA : une décision du Conseil d'Etat favorable au contribuable, Dr. fisc. 2013, n° 27, act. 369
- **Cozian Maurice** :
  - L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'Administration, D. 1975, chron. XVIII
  - Une disposition fiscale « attrape-nigaud : la soumission à l'impôt sur les sociétés civiles à objet commercial, Dr. fisc. 1979, n° 40, p. 1020

- Le revenu imposable est un revenu net, RJF 1981, Etude pp. 222 à 226
- Réflexions sur le régime fiscal des provisions, Dr. fisc. 1982, n° 9, 100017, n° 8
- La définition fiscale du commerçant, in Aspects actuels du droit commercial français, Études dédiées à René Roblot, LGDJ, 1984, pp. 83 à 96
- Fiscalité des entreprises et fiscalité des ménages, in Etudes de finances publiques, Mélanges en l'honneur de Paul-Marie Gaudemet, Économica, 1984, pp. 671 à 691
- La notion d'abus de droit en matière fiscale, Gaz. Pal. 1993, pp. 50 à 58
- La fiscalité des constitutions de sociétés, JCP N 1993, 100349
- Déductibilité des intérêts des emprunts professionnels. Réflexion sur la jurisprudence des cliniques, BF 2/94, chron., pp. 70 à 73
- L'opposabilité à l'administration fiscale des actes sous seing privé, RJF 11/94, étude pp. 661 à 665
- La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises), BF 4/95, chron. pp. 219 à 228
- Propos intégristes sur la jurisprudence relative à l'immobilisation des redevances de brevets ou de marques (ou le rappel d'un dogme : l'accès au bilan est réservé aux propriétaires, il est refusé aux locataires), BF 5/95, chron., pp. 304-305
- Les abandons de créances, Dr. fisc. 1995, n° 47, 100086
- La théorie de l'abus de droit (doc. 3), in Les grands principes de la fiscalité de l'entreprise, Litec, 3ème éd., 1996, n° 9, p. 23
- Peut-on immoler une société à l'intérêt du groupe ? (L'arrêt Sofige du 21 juin 1995), JCP E 1996, n° 4, 524
- La notion d'activité économique vue à travers le prisme de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes en matière de TVA, in Le droit de l'entreprise dans ses relations externes à la fin du 20ème siècle, Mélanges en l'honneur de Claude Champaud, Dalloz, 1997, pp. 225 à 244
- La reconnaissance fiscale des incorporels. Propos introductifs, Dr. fisc. 1998, n°s 4-5, étude, pp. 155 à 156
- Si vous percevez des bénéfices industriels et commerciaux, sachez distinguer selon que vous êtres ou non un professionnel, LPA juin 1998, n° 71, p. 4
- Le rapt et le viol de la comptabilité par la fiscalité : l'exemple des provisions, LPA 1998, n° 63, p. 4
- Illicéité et anormalité (doc. 7), in Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 118 à 129
- La méthode de la comptabilité d'engagement (doc. 10), in Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 147 à 170
- Indexation et commercialité (doc. 18), in Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 243 à 257
- Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés (doc. 20), in Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 271 à 277
- Un « traquenard » : les sociétés civiles à objet commercial (doc. 21), in Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 278 à 288
- Un « sac d'embrouilles » : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu (doc. 21), in Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4ème éd., 1999, pp. 289 à 315
- Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, Dr. fisc. 1999, n°13, étude
- Le navire de l'électricien : un électricien peut-il inscrire un navire à l'actif du bilan de son entreprise, LPA 2000, n° 54, p. 4
- La fiscalité de l'entreprise familiale : éloge de l'entreprise individuelle, Defrénois, 15 mars 2001, n° 5, p. 325
- Les méandres de la logique fiscale ou comment jongler avec la fiscalité des indemnités ?, Dr. fisc. 2001, n° 17, pp. 705 à 707

  - Un exemple de cafouillis fiscal : être taxé comme professionnel sans être professionnel, in Propos impertinents de droit des affaires, Mélanges en l'honneur de Christian Gavalda, Dalloz, 2001, pp. 83 à 90
  - Le principe de liberté d'affectation comptable dans le cadre des bénéfices industriels et commerciaux, Dr. fisc. 2002, n° 6, 5
  - Le dirigeant contraint d'acquitter un passif social peut-il déduire de ses revenus imposables les paiements qu'il a effectués ?, JCP E 2002, 366
  - Proposition d'un universitaire : et si on supprimait l'abus de droit ?, Rev. sociétés 2002, p. 499 et s.
  - L'usufruitier de droits sociaux a-t-il ou non la qualité d'associé ? – (ou controverse pour un concert à trois plumes), JCP E 2003, n° 25, 946
  - Déguiser une cession de fonds de commerce sous le couvert d'une concession de licence d'exploitation, est-ce un abus de droit ?, Dr. fisc. 2004, n° 44-45, étude 42
  - Les experts-comptables salariés peuvent enfin déduire le coût du financement de l'acquisition de titres de leur société, JCP E 2005, n° 11, 444
  - Celui qui perçoit des BIC ou des BNC non professionnels est-il passible de la taxe professionnelle ?, Dr. fisc. 2005, n° 26, étude 24
  - Éloge de l'habileté fiscale, RFN 2006, n° 1, alerte 1
  - Abus de droit, apport-cession et apport-donation: la Cour de cassation serait-elle en train de perdre le cap ?, Dr. fisc. 2007, n° 36, 795
  - Vente à soi-même d'un cabinet médical et exonération « Sarkozy » : abus de droit ou effet d'aubaine ?, Dr. fisc. 2008, n° 11, 204
  - Les usages et le droit fiscal, in Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Le Gall, Dalloz, 2007, pp. 19 à 33
- **Cozian Maurice et Gutmann Daniel**, Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle, Dr. fisc. 2000, n° 50, p. 1669 et s. ; JPC E 2001, p. 24 et s.
- **Cozian Maurice et Lechenet Agnès**, La distinction des immobilisations, des stocks et des frais généraux, LPA 1994, n°s 2 et 3
- **Cozian Maurice et Rossignol Jean-Luc**, Les immobilisations incorporelles à la lumière de la jurisprudence SA Sife : arrêt de principe ou arrêt d'espèce ?, Dr. fisc. 2007, n° 42, 914
- **Crouzet Philippe**, Impôt sur le revenu. Déduction des dépenses exposées par les dirigeants de sociétés dans l'intérêt de celle-ci, RJF 1986, chron., pp. 419 à 422
- **Cruvelier Emmanuel**, La notion fiscale de location immobilière dans la jurisprudence européenne, Dr. fisc. 2011, n° 26, étude 402
- **Daniel-Thézard Alexandre**, TVA : du nouveau à propos de la notion d'activité économique, Dr. fisc. 2001, n° 19, 100110
- **Daumas Vincent** :
  - Sociétés de capitaux constituées en vue d'organiser la coopération entre ses associés : la jurisprudence sur l'acte anormal de gestion se raffine, RJF 2010, chron., pp. 165 à 170
  - Immobilisations des incorporels : stabilisations jurisprudentielles, RJF 4/10, p. 253
  - Abus de droit : derniers développements jurisprudentiels, RJF 2011, chron., pp. 5 à 15
  - Déductibilité de la TVA grevant des prestations liées à la cession de titres par une société holding : le Conseil d'Etat précise les règles du jeu, RJF 2011, chron., pp. 235 à 239
- **David Cyril**, L'opposition du réalisme économique et du droit civil en matière de droit d'enregistrement des sociétés, in Histoire du droit des finances publiques, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État. Textes à l'appui, vol. II, Études coordonnées par Henri Isaïa et Jacques Spindler, Économica, pp. 461 à 481
- **Debat Olivier** :
  - Pour une conception unitaire de l'abus de droit. À propos de l'arrêt Saunier, RFN 2007, comm. 126
  - À propos de l'arrêt Tasset. Pourquoi avoir posé un principe général d'opposabilité par l'administration des options irrégulières ?, RFN 2010, n° 11, étude 13
  - La neutralisation partielle des effets de la théorie du bilan et les sociétés de personnes, BJS 2013, n° 6, p. 434

- **Deboissy Florence** :
  - Le dirigeant contraint d'emprunter pour le compte de sa société (ou les vertus fiscales de la délégation imparfaite), JCP E 1996, 579
  - L'unicité du patrimoine revisitée par le droit fiscal : déductibilité du loyer d'un immeuble versé par l'entreprise à l'exploitant ou d'une dette de l'exploitant vers l'entreprise, RTD com. 1999, p. 223 et s.
  - Inégalité des contribuables face à la déduction des intérêts d'emprunts souscrits pour financer l'acquisition de droits sociaux, RTD com. 2000, p. 209 et s.
  - Indemnités transactionnelles : acquisition d'éléments incorporels ou charges déductibles ?, RTD com. 2001, p. 803 et s.
  - Le principe de liberté d'affectation comptable, RTD com. 2001, p. 994
  - Le principe de liberté d'affectation comptable peut-il être invoqué par une personne morale ?, RTD com. 2001, p. 995 et s.
  - Le droit au bail d'un local professionnel peut-il être maintenu dans le « patrimoine » privé du professionnel libéral ?, RTD com. 2001, p. 1005
  - Retour sur l'arrêt Meissonnier : le « bail fiscal » existe-t-il ?, RTD com. 2001, p. 1013 et s.
  - La déductibilité fiscale des charges illicites, in L'entreprise et l'illicite, vol. 2, G. Virassamy (dir.), L'Harmattan, 2001, pp. 55 à 64
  - L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels, RDC 2007, n° 3, p. 1006 et s.
- **Deboissy Florence et Wicker Guillaume** :
  - La situation fiscale de l'indivisaire selon sa participation à l'activité de l'entreprise indivise, JCP E 2000, n° 13, p. 549
  - Indemnités dues à raison d'un contrat et TVA, BF 8-9/02, étude
  - Le droit de vote est une prérogative essentielle de l'usufruitier de titres sociaux (à propos de l'arrêt rendu par la Chambre commerciale de la Cour de cassation le 31 mars 2004), JCP E 2004, n° 37, 1290
- **Deglaire Emmanuelle**, La reconnaissance de l'entreprise fiscale de l'associé professionnel, Dr. Fisc. 2008, n° 10, comm. 195
- **Dekkers René**, Le fait et le droit. Problèmes qu'ils posent, in Le fait et le droit, Études de logique juridique, Bruylant, 1961, pp. 7 à 14
- **Delaunay Benoît**, L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux, Dr. fisc. 2012, n° 47, 526
- **Deleuze Cyril**, Evaluer l'immatériel : une nécessité ?, Actes du XVème Congrès de l'Association française de comptabilité (AFC), Recherches en comptabilité internationale, Université de Paris IX-Dauphine, vol. 2, pp. 456-470
- **Demangel Stéphanie**, Le lien direct est-il encore le critère de détermination du champ d'application de la TVA ?, Dr. fisc. 2002, n° 7, 6
- **Derouin Philippe** :
  - Droit à déduction de la TVA et règle de l'affectation. À propos de l'arrêt BLP Group (CJCE 6 avr. 1995), Dr. fisc. 1995, n° 38, 100060
  - Fiscalité des fusions de sociétés et échanges d'actions. Droit communautaire et droit national (À propos de l'arrêt Leur-Bloem de la CJCE du 17 juillet 1997), Dr. fisc. 1997, n 38, pp. 1100 à 1104
  - La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ?, 1ère partie, Dr. fisc. 1997, n° 50, pp. 1443 à 1449
  - La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ?, 2nde partie, Dr. fisc. 1997, n° 51, pp. 1484 à 1490
  - L'impôt, objet d'obligation civile, Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Le Gall, Dalloz, 2007, pp. 179 à 195
- **Deroy Christian et Fruleux François**, Article 751 du CGI : de la présomption de propriété à la présomption de fictivité, JCP N 2007, n° 41, étude 1259

- **Derrupé Jean**, L'entreprise entre le patrimoine et la personne, in Mélanges dédiés au Président Michel Despax, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2002, p. 49 à 67
- **Desbuquois Jean-François, Neau-Leduc Phillipe et Julien Saint Amand Pascal**, Holdings animatrices de leur groupe. Proposition de clarification du statut, JCP N 2012, 1373, n° 29
- **Deslandes Michel**, Cession des actions représentatives d'une branche d'activité et abus de droit, Dr. sociétés 1992, n° 9, chron. p. 1
- **Desmorieux Eric**, L'indication au fisc de l'identité des associés d'une société en participation (à propos de l'arrêt Danone du 30 janvier 1996 de la Cour administrative d'appel de Paris), Dr. fisc. 1997, n° 14, pp. 492 à 494
- **Dibout Patrick** :
    - La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun des fusions, scissions et apports partiels d'actifs, Dr. fisc. 1990, n° 49, p. 1655 et s.
    - Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne. À propos de l'arrêt Imperial Chemical Industries (ICI) (CJCE, 16 juill. 1998, aff. C-264/96), Dr. fisc. 1998, n° 48, pp. 1475 à 1483
    - Répression des abus de droit en matière fiscale et principe de fraude à la loi. – A propos de l'arrêt du Conseil d'Etat du 27 septembre 2006, Société Janfin, JCP E 2006, 2820
    - Bénéficiaire effectif : l'approche française, in Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques, Mélanges en l'honneur de J.-P. Le Gall, Dalloz, 2007, pp. XXX
- **Dibout Patrick et Le Gall Jean-Pierre**, Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société mère étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat « Sté Interhome AG » du 20 juin 2003), Dr. fisc. 2004, n° 48, ét. 46 (2nde partie), n° 48, p. 1701
- **Douet Frédéric** :
    - Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale, JCP N 2004, 1230
    - L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides, Defrénois 2005, n° 19, p. 1479 et s.
    - Propos désobligeants sur certains aspects fiscaux du principe de liberté d'affectation comptable, in Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 329 à 334
    - Florilège de hiatus entre la fiscalité de la famille et le droit de la famille, Dr. fam. 2014, n°1, étude 1
- **Droin Evelyne**, Les fondements juridiques de la TVA en droit des obligations, Dr. fisc. 1999, n° 14, 100133
- **Dumont Vincent,** Fiscalité directe du bail à construction : l'assiette et le régime dissociés, BF 11/12, étude
- **Duprez Régis**, De l'inutilité et des dangers de l'immobilisation de certaines charges à l'actif du bilan des entreprises, LPA 1994, n° 43
- **Eisenmann Charles**, Quelques problèmes de méthodologie des définitions et des classifications, in La logique juridique, APD, tome XI, Sirey, 1966, pp. 25 à 43
- **Fabre-Magnan Muriel**, Propriété, patrimoine et lien social, RTD civ. 1997, p. 583
- **Faucher Daniel**, Interprétation des contrats et abus de droit, Dr. et Patr. 2001, n° 97, p. 84-86
- **Fermanel de Winter Anne-Sophie**, Universalité de fait et universalité de droit, RJO 2008/4 et 2009/1
- **Fernoux Pierre** :
    - Monsieur le juge, persistez… l'usufruit est bien un droit amortissable, BF 2/98, étude, pp. 77 à 79
    - La théorie du patrimoine d'affectation professionnel à l'épreuve des bénéfices non commerciaux, RFN 2006, étude 14
    - SCI et démembrement de propriété: l'épilogue heureux d'un long combat, Dr. fisc. 2007, n° 12, 302
    - Substance, effets multiples et montage purement artificiel : une approche commune de la fraude à la loi ?, Dr. fisc. 2008, n° 23, 358

    - Abus de droit : revisitons le passé à l'aune de la nouvelle définition, Dr. fisc. 2010, n° 49, 584
- **Fernoux Pierre et Iwanesko Marc**, Donation-cession : le civil tient le fiscal en l'état, Dr. fisc. 2011, n° 20, 292
- **Fonbaustier Laurent**, Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt, in L'impôt, APD, t. 46, 2002, p. 98
- **Foriers Paul**, Présomptions et fictions, in Les présomptions et les fictions en droit, études publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruylant, 1974, p. 7
- **Fouquet Olivier** :
    - Le rattachement aux exercices des commissions de caution, Rev. adm. 1995, n° 284, p. 151
    - Fraude à la loi et abus de droit, Dr. fisc. 2006, n° 47, 65
    - Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit, RJF 2006, étude, pp. 383 à 385
    - Jusqu'où théoriser la charge de la preuve, RJF 2007, chron. pp. 631 à 635
    - Fraude à la loi : l'explicitation du critère « subjectif », Dr. fisc. 2009, n° 39, act. 287
    - L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit ?, Dr. fisc. 2009, n° 42, act. 316
- **Freyria Charles** :
    - La notion « d'être moral nouveau » dans la conception fiscale de la transformation des sociétés, in Dix ans de conférences d'agrégation, Études de droit commercial offertes à Joseph Hamel, Dalloz, 1961, pp. 309 à 324
    - De la pensée de Pothier à la transparence fiscale… La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société, *in* Mélanges F. Giraud, Ann. Fac. Dr. Lille, 1966, p. 171 et s.
- **Fruleux François** :
    - Le volet fiscal de la réforme des successions et libéralités, JCP N 2007, 1048
    - Loi de finances pour 2008, loi de finances rectificative pour 2007 et droits de mutation à titre gratuit : un perfectionnement des dispositifs en place ?, JCP N 2008, n° 45
    - Régime fiscal de la représentation : synthèse et mise en œuvre. – Les donations en ligne directe, JCP N 2012, 1180
- **Fumenier Patrick**, Opérations d'apport-cession d'une activité, Dr. fisc. 2007, n° 39, 859
- **Gassin René**, Lois spéciales et droit commun, D. 1961, chron. XVIII, pp. 91 à 98
- **Gaudemaris (de) Michel**, Théorie de l'apparence et sociétés, Rev. sociétés 1991, pp. 465 à 498
- **Gaudemet Paul-Marie**, Réflexions sur les rapports du juge et du fisc, in Le juge et le droit public, Mélanges offerts à Marcel Waline, tome 1, LGDJ, 1974, pp. 127 à 136
- **Gaudemet S.**, La représentation successorale au lendemain de la loi du 23 juin 2006, Defrénois 2006, 1366
- **Gelin Stéphane, Gutmann Daniel**, Notion d'établissement stable. Sociétés commissionnaires, FR 18/10, n° 3
- **Gelin S., Gutmann Daniel et Austry Stéphane**, Commissionnaire et établissement stable : lumières et zones d'ombre de la décision Zimmer, RJF 2010, étude, pp. 451 à 456
- **Genevois Bruno**, Le Conseil d'État et l'interprétation de la loi, RFDA 2002, p. 877 et s.
- **Gentilhomme Rémy**, La donation de droits sociaux avant cession. A propos de l'arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 2011, BF 5/12, étude
- **Gény François**, Le particularisme du droit fiscal, RTD civ. 1937, p. 797 et s.
- **Gerbino Elie**, Le provisionnement d'immobilisations corporelles amortissables ou le droit comptable contre le droit fiscal ?, Dr. fisc. 1999, n° 37, 100269
- **Gerschel Christophe**, Le principe de non-immixtion en droit des affaires (suite et fin), LPA sept. 1995, n° 105, p. 4
- **Gerschel Christophe et Pescayre Philippe**, La déduction des frais de repas par les professions libérales, Dr. fisc. 1998, n° 8, 100076
- **Gest Guy**, Opérations financières accessoires et prorata de la TVA, RF compt., janv. 95, n° 263

- **Gilardi Jean**, Rétroactivité des fusions. Cas où la société réalise une perte pendant la période intercalaire, RJF 1993, point de vue, pp. 13 et s.
- **Ginossar Samuel.**, Pour une meilleure définition du droit réel et du droit personnel, RTD civ. 1962, p. 573
- **Gode Pierre**, La réalisation du droit : un no man's land, RRJ 1983-3, pp. 523 à 539
- **Godon Laurent**, Un associé insolite : le nu-propriétaire de droits sociaux, Rev. sociétés 2010, p. 143 et s.
- **Goré François**, Personnalité juridique et personnalité comptable, Rev. fr. compta. 1974, n° 41, p. 273
- **Gouaislin Gérard**, Réductions de capital et dissolutions. L'évolution législative et jurisprudentielle en matière de revenus distribués, Dr. fisc. 1993, n° 45, 100050
- **Goulard Guillaume** :
  - Rétroactivité fiscale des fusions, RJF 1993, chron., pp. 546 et s.
  - Déductibilité des sommes versées en exécution d'un engagement de caution, RJF 1993, chron. pp. 815 à 818
  - Champ d'application de la TVA et pourcentage de déduction, RJF 1993, chron. pp. 891 à 894
  - Champ d'application de la TVA : location de locaux à usage de bureaux, RJF 1994, chron. pp. 131 à 133
  - Déductibilité des avantages financiers consentis à des filiales étrangères, RJF 1994, chron. pp. 207 à 210
  - Exonération des plus-values de cession des petites entreprises – La loi et la doctrine, RJF 1995, p. 476 et s
  - Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ?, RJF 5/95, chron., pp. 322 à 325
  - Champ d'application de la TVA. Exclusion des opérations effectuées par un assujetti n'agissant pas en tant que tel, RJF 1996, chron. pp. 91 à 93
  - L'abus de droit à la lumière du droit communautaire. – A propos de l'arrêt CE, 18 mai 2005, SA Sagal, Dr. fisc. 2005, n° 44-45, 39
- **Gouyet Rémi** :
  - Les aventures fiscales d'un commissaire-priseur en Indonésie : quand le fisc vertueux se fait pourfendeur des frais professionnels dispendieux, LPA 1997, n° 115, p. 4
  - Indexation et fiscalité, LPA févr. 1998, n° 25, p. 8
  - Clauses de variation de prix et fiscalité des sociétés civiles procédant à la location d'immeubles nus, Dr. fisc. 2001, n° 28, 100162
  - Quels sont les abus de droit par simulation sanctionnés par l'administration fiscale ?, JCP N 2001, n° 1, pp. 30 à 32
  - Imposition de l'illicite : le civil tient-il le fiscal en l'état ?, Les Nouvelles fiscales 2001, n° 860
  - Les commissions versées en rémunération d'un pacte de corruption sont-elles déductibles ?, LPA 2001, n° 71, p. 10 et s.
  - Les concepts de réalisme et de moralisme fiscal à travers le prisme des sanctions pécuniaires infligées par le Conseil de la concurrence, LPA 2001, n° 159, p. 17 et s.
- **Grousset Philippe et Martineau Anne-Cécile**, À quelle date s'apprécie la situation nette de la filiale aidée pour déterminer le traitement fiscal d'un abandon de créance à caractère financier ?, Option Finance, n° 1048, 19 oct. 2009, p. 28 et s.
- **Grua François**, Les divisions du droit, RTD civ. 1993, p. 59 et s.
- **Guichard Michel**, « L'esprit des lois » communautaires en matière de TVA : du principe de neutralité, Dr. fisc. 2001, n° 36, 100181
- **Guichard Michel et Stemmer William** :
  - Subventions et droit à déduction de la TVA : dura Lex, sed Lex, Dr. fisc. 2005, n° 49, 43
  - Prestations intra-entreprises et TVA, DR. fisc. 2007, n° 11, 273
- **Guillenchmidt (de) M.**, Régimes des emballages consignés, RJF 1984, chron. pp. 199 à 202

- **Gutmann Daniel** :
  - Du matériel à l'immatériel dans le droit des biens, Les ressources du langage juridique, APD, t. 43, Le droit et l'immatériel, Sirey, 1999, p. 65
  - Les clauses de réduction de prix dans les contrats de distribution (rabais, « primes de volume », « primes d'objectifs », « primes de services », etc.) : un maniement délicat au regard de la TVA, RDC juill. 2004 n° 3, p. 763
  - Du droit à la philosophie de l'impôt, in L'impôt, APD, Dalloz, t. 46, 2002, p. 11
  - « Le juge doit respecter la cohérence du droit ». Réflexions sur un imaginaire article 4 ½ du Code civil, in Le titre préliminaire du Code civil, G. Fauré et G. Koubi (dir.), Économica, Etudes juridiques, 2003, n° 16, pp. 109 à 123
  - La date de naissance des créances en droit fiscal, LPA nov. 2004, n° 224, p. 35 et s.
  - Le sain déclin de la théorie des créances acquises, RDC avr. 2005, n° 2, p. 443
  - Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune, RDC 2005, n° 3, p. 851 et s.
  - Quelques aspects fiscaux des contrats à exécution successive, RDC 2005, n° 4, p. 1175
  - L'abus de droit : perspective général et encadrement procédural, in Abus de droit fiscal : l'abus est-il toujours du côté du contribuable ?, Droit et patrimoine 2011
  - Le « test de clarté » : réflexions de méthode sur la lecture du droit français « la lumière » de la directive mère-fille, Dr. fisc. 2014, n° 41, 571
- **Hagelsteen Marie-Dominique** :
  - Impôt sur le revenu. Déficits déductibles. – condamnations supportées par les administrateurs de société et les dirigeants d'entreprise à raison des fonctions qu'ils exercent, RJF moreau1977, chron. pp.234 – 235
  - Taxe sur la valeur ajoutée. Dépenses de publicité, RJF 1977, chron., pp. 275-276
  - Bénéfices non commerciaux. Transfert d'un bien du patrimoine professionnel au patrimoine privé, RJF 1978, chron., pp. 7 à 9
  - Impôt sur le revenu. La « translucidité » fiscale des sociétés de personnes, RJF 1978, chron., pp. 106-107
  - Bénéfices industriels et commerciaux. Les relations commerciales normales entre les entreprises, RJF 1978, chron. pp. 146 à 149
- **Hall Bronwyn**, Investment and research and development at the firm level : does the source of financing matter ?, working paper, n° 4096, National bureau of Economic Research, juin 1992
- **Hatoux Bernard** :
  - Les affres de la qualification du trust ou de Charybde en Scylla (à propos de Cass. com., 5 mai 2007), RJF 2007, p. 813-817
  - L'insécurité juridique érigée en principe ?, RJF 8-9/07, étude pp. 710 à 714
  - Le juge judiciaire, agent de sécurité fiscale des entreprises, in Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Le Gall, Dalloz, 2007, pp. 375 à 395
  - Où la Cour de cassation invente une présomption de volonté individuelle ! Ou transmettre à cause de mort sans tester. À propos de Cass. Ch. mixte du 21 décembre 2007, RJF 2008, étude, p. 220
  - La règle de droit en matière fiscale devant l'ordre judiciaire, Dr. fisc. 2013, n° 24, 325, n° 68
- **Hauriou Maurice**, La théorie de l'institution et de la fondation, Cahiers de la nouvelle journée, n° 4, 1925
- **Hopt Klaus**, L'entreprise et le droit européen. Quelques réflexions sur la réglementation européenne de l'activité et de l'organisation de l'entreprise, Rev. Sociétés 2001, p. 301
- **Hovasse Henri et Contin Raphaël**, L'autonomie patrimoniale des sociétés. Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes, D. 1971, chron. 194
- **Hovasse Henri, Deslandes Michel et Gentilhomme Rémy**, La séparation d'associés, Actes prat. 36/1997, p. 18
- **Idot Laurence**, La notion d'entreprise, Rev. Sociétés 2001, p. 191
- **Ivainer Théodore**, La lettre et l'esprit de la loi des parties, JCP G 1981, I, 3023
- **Jallais Luc et Gutmann Daniel**, Pour une jurisprudence cohérente en matière d'abus de droit, BF 5/11, étude

- **Jambort Sébastien**, L'absence de neutralité en droit fiscal des sociétés ou les tendances régressives du droit fiscal des sociétés, Rev. sociétés 2013, p. 135
- **Jarnevic Jean-Pierre**, Interventionnisme et neutralité en matière fiscale, in Mélanges Péquignot, Montpellier, p. 46 et s.
- **Jestaz Philippe**, La qualification en droit civil, Droits, Revue française de théorie juridique, PUF, 1993, n° 18, pp. 45 et s.
- **Jouanjan Olivier**, Théories réalistes du droit, Presses universitaires de Strasbourg, 2001
- **Josserand Louis**, Le mensonge, la simulation et la dissimulation en tant que facteurs de droit, in Evolutions et actualités, Recueil Sirey, 1936, p. 121
- **Kirkpatrick J.**, Le droit fiscal se fonde sur les réalités ; réflexions sur quelques bons et mauvaises usages d'un proverbe de droit, Journ. prat. dr. fisc. fin., 1969, p. 161 et s.
- **Kornprobst Emmanuel**, L'incidence des normes comunautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public (CGI, art. 256-B), Dr. fisc. 1990, n° 14, 100011
- **Krings Jules**, Fictions et présomptions en droit fiscal, in Les présomptions et les fictions en droit, Etudes publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruylant, 1974, pp. 162 à 185
- **Labie François**, L'harmonisation de la TVA dans le cadre de la Communauté économique européenne, in Histoire du droit des finances publiques, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'Etat, Textes à l'appui, vol. II, Etudes coordonnées par H. Isaia et J. Spnidler, Economica, XXX, pp. 297 à 323
- **Lamarche Thierry**, La notion d'entreprise, RTD com. 2006, p. 709
- **Lambert Thierry**, Le droit et le fait devant la commission départementale des impôts, BF 10/06
- **Lasry Claude**, Etudes et documents 1955, p. 58
- **Laurent Julien**, Les mutations non translatives – A propos de l'EIRL, Dr. et Patr. 2012, n° 219
- **Layer Fabrice**, La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de la fiscalité directe, LPA 2001, n° 238, p. 21 et s.
- **Le Calvez Jacques**, Les incertains contours du patrimoine de l'entrepreneur individuel, D. 2000, p. 151 et s.
- **Le Gall Jean-Pierre** :
    - L'imposition des revenus immobiliers de source américaine sous l'empire de la convention fiscale du 31 août 1994, BF 7/04
    - Fiscalité internationale des sociétés de personnes, L'arrêt Diebold : un incident ou un cataclysme ?, Dr. fisc. 2000, n° 15, pp. 621 à 627
    - Du bon ou du mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française, JCP N 2001, n° 30-35, pp. 1278 à 1286
- **Le Mentec Frank**, Abus de convention fiscale et fraude à la loi. – A propos de l'arrêt du Conseil d'Etat du 29 décembre 2006, Bank of Scotland, JCP E 2007, 1399
- **Lebrun Bruno et Paret Emmanuel**, Immobilisations incorporelles et écarts d'acquisition – Comment les traiter ?, Revue fiduciaire comptable févr. 1998, n° 237, pp. 21 à 40
- **Ledouble Dominique**, Le casse-tête des incorporels – états des lieux et présentation des normes comptables, normes IASC, Intervention lors de la soirée d'étude du 12 novembre 1997 organisée par l'Association fiscale internationale à Paris, La reconnaissance fiscale des incorporels, compte-rendu établi par J.-L. Rossignol
- **Legendre Arnaud**, Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société, Dr. fisc. 2006, n° 11, 10
- **Legentil Philippe**, Quelques réflexions sur la question de la qualification des revenus en droit conventionnel, Dr. fisc. 2013, n° 24, 322, n° 22
- **Legentil Philippe et Daniel-Thézard Alexandre**, La notion de contrat, nouvelle borne du champ d'application de la TVA, Dr. fisc. 1996, n° 28, 100058
- **Léger Philippe**, Le renvoi préjudiciel dans l'influence réciproque des Cours suprêmes nationales et de la CJCE : l'exemple de la fiscalité directe, LPA, juin 2008, n° 112, p. 7

- **Legros Robert**, Considérations sur le fait et le droit, Revue de droit pénal et de criminologie, 1961-1962, p. 829 et s.
- **Liébert-Champagne Monique** :
  - Subventions entre entreprises et acte anormal de gestion, RJF 1986, chron., pp. 635 à 639
  - Règles communes. Transparence fiscale des sociétés de personnes et imposition personnelle des associés, RJF 1987, chron. pp. 207 à 209
- **Llorens François**, L'administration fiscale est-elle un tiers ? Remarques sur quelques aspects de l'autonomie du droit fiscal, LPA 1982, n° 22 et 23
- **Losappio Philippe** :
  - À la recherche du « bilan fiscal », LPA 1995, n° 15, p. 7 et s.
  - Droit communautaire, droit national et régime fiscal, D. 1999, p. 134 et s.
- **Lyon-Caen Gérard**, Que sait-on de plus sur l'entreprise ?, in Mélanges dédiés au Président Michel Despax, Presses de l'Université des sciences sociales de Tououse, 2002, pp. 49 à 97
- **Maïa Jean** :
  - À la recherche d'une taxe professionnelle juste et moderne : la part du législateur et la part du juge, RJF 2001, pp. 908 à 915, spéc. p. 911
  - Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : Du risque d'entrer dans un « sac d'embrouilles, RJF 11/00, chron. p. 766
  - Rémunérations et avantages occultes : pas de distribution sans imposition ?, RJF 2001, chron ; pp. 395 à 403
  - BNC : la distinction entre patrimoines privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble, RJF 2001, chron. pp. 703 à 711
  - Quelles incidendes fiscales pour un abandon de créance ?. Des réponses jurisprudentielles utiles aux projets de restructuration, RJF 2001, chron. pp. 799 à 807
  - Débats sur les frontières de l'« activité économique » imposable à la TVA. Le cas des activités des syndicats de copropriété, RJF 2002, chron. pp. 102 à 109
- **Mainguy Daniel**, Propriété et contrat, Droit et Patr. 2001, n° 91, pp. 73 à 79
- **Maitrot Jean-Claude** :
  - L'application de la TVA aux sociétés commerciales exerçant une activité libérale (1ère partie), Dr. fisc. 1975, n° 52, 100068
  - L'application de la TVA aux sociétés commerciales exerçant une activité libérale (2nde partie), Dr. fisc. 1975, n° 52, 100068
- **Marchessou Phillipe**, En quoi le juge participe-t-il de la doctrine, Dr. fisc. 2006, n° 24, 34, n° 2
- **Marchessou Philippe et Schmitt Thierry**, Notion d'actif professionnel, Dr. fisc. 1988, n° 52, comm. 2365
- **Mardière (de la) Christophe**,
  - Le pouvoir créateur du juge de l'impôt, in La création du droit par le juge, APD, Dalloz, 2006, t. 50, pp. 229 à 235
  - Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, in Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes en l'honneur de Maurice Cozian, Litec, 2009, pp. 137 à 144
- **Marmoz Franck**, L'EIRL : nouvelle technique d'organisation de l'entreprise, D. 2010, p. 1570 et s.
- **Marteau-Petit Mireille** :
  - Incertitudes sur la notion de « droit de mutation », JCP E 1992, 200
  - Les caractères du droit fiscal des affaires contemporain français, in Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques, Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Le Gall, Dalloz, 2007, pp. 407 à 419
- **Martin Didier R.** :
  - De la nature corporelle des valeurs mobilières (et autres droits scripturaux), D. 1996, chron. n° 6, p. 47
  - Valeurs mobilières : défense d'une théorie, D. 2001, p. 1228
  - La propriété de haut en bas, D. 2007, n° 28, p. 1977
- **Martin Philippe**, L'interprétation des conventions fiscales internationales, Dr. fisc. 2013, n° 24, 320, n° 17

- **Martin-Laprade Bruno**, La distinction du patrimoine civile et du patrimoine professionnel en droit fiscal, RJF 1976, chron. pp. 3 à 5
- **Maetz Olivier**, L'influence des concepts communautaires sur le droit public français, in Incidences du droit communautaire sur le droit public français, Yves Gautier, Gabriel Eckert, Robert Kovar, Dominique Ritleng (dir.), PU de Strasbourg, 2007, Partie III
- **Mckaay Ejan**, La propriété intellectuelle et l'innovation. Analyse économique du droit, Dr. et Patr., dossier spéc. oct. 2003, p. 63 et s.
- **Medus Jean-Louis**, Le traitement fiscal des conventions entre sociétés liées, LPA 2005, n° 50, pp. 3 à 18
- **Mercier Jean-Yves et Streichenberger Renaud**, Dépenses relatives aux droits de propriété industrielle, FR Lefebvre 16/94, p. 13 et s.
- **Meyer-Alauzen Colette**, La notion fiscale de personnalité morale en Droit français, Dr. fisc. 1966, n° 31-36 doct. et n° 37, doct.
- **Mignon Emmanuelle** :
  - L'article 38-2 bis du CGI et le plus bel âge de la vie, RJF 1999, chron. pp. 83 à 90
  - Taxe professionnelle : notion de disposition d'immobilisations corporelles, RJF 2000, chron. pp. 571 à 576
  - Prestations continues : la logique économique l'emporte, RJF 2000, chron., pp. 667 à 671
- **Mitsopoulos Georges**, Considérations sur la distinction entre la fiction et l'analogie en droit, RRJ 1995/4, p. 1039.
- **Molfessis Nicolas** :
  - Le renvoi d'un texte à un autre, in Les mots de la loi, N. Molfessis (dir.), Économica, 1999, p. 55 et s.
  - Entreprise et patrimoine : évolution ou révolution ?, Gaz. Pal. 2011, n° 139, p. 63 et s.
- **Moraine Arnaud et Alparslan Filiz**, Cession d'un immeuble détenu en stock et transfert d'universalité : l'équation impossible ?, Dr. fisc. 2012, n° 47, act. 459
- **Morange Georges**, Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôt (à suivre), RDP 1943, p. 319 et s.
- **Mortier Renaud** :
  - L'odieux traquenard de l'article 751 du CGI : le nu-propriétaire taxé aux droits d'une succession fictive, in Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 819 à 85
  - L'instrumentalisation de la personne morale, in La personnalité morale, Journées Nationales, t. XII/ La Rochelle, Association Henri Capitant, Dalloz, 2010, pp. 31 à 48
  - Les mutations de l'EIRL, in L'EIRL : la nouvelle donne pour l'entrepreneur, Dr. et patrimoine, 2011
  - L'apport-cession à la loupe, Dr. fisc. 2011, n° 42, 564
  - L'apport-cession gagne en précision. Les arrêts Moreau et Ciavatta, RFN 2012, n° 1, étude 1
  - Se départir de droits à résultats n'est pas donner, RFN 2013, comm. 4
- **Neau-Leduc Philippe** :
  - De l'abus de droit à la fraude à la loi : évolution ou révolution ?, RDC 2007, n° 2, p. 443
  - Les aspects fiscaux de la rétroactivité, RDC 2008, n° 1, p. 25 et s.
  - Abus de droit : la Cour de cassation élargit les critères de répression, RDC 2008, n° 2, p. 457
- **Neau-Leduc Philippe et Desbuquois Jean-François**, Bref retour sur la holding animatrice de groupe, ou l'histoire d'une pierre angulaire dangereusement descellée, Dr. fisc. 2014, n° 13, 238
- **Olléon Laurent** :
  - Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien, RJF 5/02, chron., pp. 355 à 361
  - Une filiale peut cacher un établissement stable, RJF 10/03, chron., pp. 751 à 754
  - Actif professionnel et parts de sociétés de personnes : les mains dans le cambouis, RJF 2003, chron., pp. 847 à 850

  - La Bourse et l'avis, RJF 2003, chron., pp. 943 à 946
  - Immobilisations incorporelles : grandeur et servitudes de la jurisprudence SA Sife, RJF 1/04, p. 3
- **Oudenot Philippe**, La déductibilité des frais financiers liés à l'acquisition de participations : actualité législative et jurisprudentielle, Dr. fisc. 2012, n° 50, 553
- **Paillusseau Jean** :
  - Les fondements du droit moderne des sociétés, JCP 1984, I, 3148
  - Qu'est-ce que l'entreprise ?, in L'entreprise : nouveaux apports, Études coordonnées par J. Jugault, Economica, 1987, p. 11 à 88
  - Le droit moderne de la personnalité morale, RTD civ. 1993, p. 705
- **Parot Jean-Claude**, La fiscalité du rachat par une société de ses propres actions (situation de l'actionnaire) (1ère partie), Dr. fisc. 2001, n° 21, 100117 et (2ème partie), Dr. fisc. 2001, n° 22, 100124
- **Patault Anne-Marie**, Regard historique sur l'évolution du droit des biens. Histoire de l'immeuble corporel, in L'évolution contemporaine du droit des biens, 3èmes journées Savatier 1990, PUF, 1991, p. 4
- **Pays Bruno**, De l'apport-cession à la cession-remploi : une analyse comparée des dispositifs issus des articles 150-0 B et 150-0 D bis du CGI, BF 12/12, étude
- **Pellier Jean-Denis,** La nature juridique du patrimoine affecté de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, RTD com. 2013, p. 45
- **Percevaux René J.**, Biens corporels : quel est le redevable de la taxe professionnelle ?, RJF 1998, étude, pp. 946 à 954
- **Perroux François**, Les tendances nouvelles de l'école autrichienne, Rev. d'économie politique 1933, p. 1278
- **Picard Jean-François** :
  - Erreurs et décisions de gestion (1ère partie), RJF 1979, Etude, pp. 6 à 9 et pp. 41 à 46
  - Les actes anormaux de gestion, RJF 1979, Etude, pp. 276 à 279
  - Indépendance des exercices et BIC. Produits perçus d'avance et charges payées d'avance, RJF 1980, Etude pp. 444 à 450
  - Le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel, RJF 1981, Etude, pp. 447 à 453
  - La notion d'actif immobilisé, RJF 1986, Etude, pp. 272 à 287
- **Pichet Éric**, Holdings animatrices de groupes : théorie et pratique, Dr. Fisc. 2014, n° 13, 237
- **Piedelièvre J.**, La clause d'attribution intégrale de la communauté : le fisc désapprouvé. – (À propos de Cass. 1ère civ., 6 mai 1997), JCP N 1997, p. 939
- **Piedelièvre Stéphane**, Les fruits et revenus en droit patrimonial de la famille, RRJ 1994, n° 1 et 6
- **Pierre Jean-Luc**, L'entreprise à patrimoine affecté : la résurgence d'un serpent de mer, JCP E 2009, 2184
- **Pinard-Fabro Marie-Hélène** :
  - Aides intragroupe à l'étranger : dernières avancées de la jurisprudence, BF 1/09, étude
  - Etablissement stable : un regain d'actualité, BF 6/10, Etude
- **Plagnet Bernard** :
  - Les mesures d'incitation fiscale : efficacité économique et justice fiscale, in L'interventionnisme économique de la puissance publique, Études en l'honneur du Doyen Georges Péquignot, t. 2, 1984, pp. 563 à 578
  - Le « patrimoine fiscal » des entreprises individuelles, BF 6/96, Etude, pp. 319 à 324
  - La définition de l'établissement stable en matière de TVA, BF 12/97, étude, pp. 735 à 739
  - La non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises, BF 11/99, chron. pp. 687 à 692
  - La consécration par le droit fiscal de la définition économique du revenu ?, in Histoire du droit des finances publiques, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État. Textes à l'appui, vol. II, Études coordonnées par Henri Isaïa et Jacques Spindler, Economica, pp. 189 à 206

  - Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale, in Constitution et finances publiques, Etudes en l'honneur de Loïc Philip, préf. P. Joxe, Économica, 2005, pp. 529 à 540
  - Le régime fiscal de l'EIRL, in L'EIRL : la nouvelle donne pour l'entrepreneur, Dr. et patrimoine, 2011
- **Poirier Roland**, Holdings animatrices : de l'incomplète reconnaissance de l'activité économique en fiscalité interne aux problématiques de fiscalité internationale, Dr. fisc. 2014, n° 13, 239
- **Prieur Jean et Bienvenu-Perrot Annick**, Le transfert de propriété dans les cessons d'instruments financiers, Droit et patrimoine, mai 2002, n° 82, p. 79
- **Pupier Alain**, L'amortissement des éléments incorporels admis par la jurisprudence administrative : une révolution comptable ? (Cour administrative d'appel Paris, 5 décembre 1995), LPA 1996, n° 85, p. 17
- **Quilici Sandrine,** Bail à construction : l'imbroglio juridique et fiscal de la cession des droits du bailleur, BF 3/04, étude
- **Quiviger Pierre-Yves**, Le contrat comme lien et comme bien. Sur le contrat en droit romain selon Michel Villey, in Repenser le contrat, G. Lewkowicz et M. Xifaras (dir.), Dalloz, 2009, pp. 13 à 28
- **Racine Pierre-François** :
  - Bénéfices non commerciaux. Dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, RJF 1982, chron. pp. 155 à 157
  - Bénéfices industriels et commerciaux. Acquisition anormale de titres de participation, RJF 1982, chron., pp. 439 à 441
  - Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ?, Dr. fisc. 2010, n° 23, 357
  - De l'art d'interpréter les lois : quand le Conseil d'Etat édicte une nouvelle règle. – A propos de l'assimilation des dissolutions-confusions aux fusions par l'arrêt CE, 17 juin, 2011, SARL Méditerranée automobiles, Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 502, n° 11
- **Ramas Bertrand**, Les actifs de l'entreprise peuvent-ils constituer une propriété incorporelle ?, LPA 1997, n° 10, p 11 et s.

- **Raquin Cécile** :
  - L'évaluation du risque pris par les entreprises conduit-elle l'administration à s'immiscer dans leur gestion ?, RJF 2011, chron. pp. 699 à 704
  - La renonciation à percevoir des redevances de concession de licence est-elle constitutive d'un acte anormal de gestion ?, RJF 2011, chron. pp. 1147 à 1150
  - Absence de déductibilité de la taxe grevant une opération hors champ de la TVA, même en cas de bonne foi, RJF 2012, Chron. pp. 187 à 190
- **Revet Thierry**, Rapport introductif, in L'EIRL : la nouvelle donne pour l'entrepreneur, Dr. et Patr., 2011, n° 202
- **Rivero Jean**, La distinction du fait et du droit dans la jurisprudence du Conseil d'État français, in Le fait et le droit. Études de logique juridique, Bruylant, 1961, p. 130 et s.
- **Roche Denis**, La notion de branche complète d'activité, Dr. Fisc. 2013, n° 30, 385
- **Rochfeld Judith**, La propriété (notion n° 5), in Les grandes notions du droit privé, PUF, 1ère éd., 2011, n° 5, p. 283
- **Rossignol Jean-Luc** :
  - La problématique comptable et fiscale des éléments incorporels, LPA 2001, n° 140, p. 4 et s. et n° 141, p. 4 et s.
  - Juste valeur et fiscalité, LPA 2005, n° 199, p. 13 et s.
- **Rutschmann Yves**, Cessions d'immobilisations à prix minoré au sein de l'intégration fiscale, BF 10/11, étude
- **Rutschmann Yves et Gayral Julien**, Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise ou simple garde-fou ?, Dr. fisc. 2012, n° 45, 500

- **Rutschmann Yves et Mandelbaum Jean-Florent**, Les conventions d'intégration fiscale IV. – Un nouvel épisode favorable aux groupes, Dr. fisc. 2013, n° 30, act. 426
- **Sabirau-Pérez Marie-Agnès**, La notion fiscale de simulation à l'épreuve du droit civil, Gaz. Pal. 2005, n° 277, p 2 et s.
- **Sauvage Fr.**, La donation-partage transgénérationnelle dans tous ses états, Bull. Cridon Paris, 15 déc. 2011, n° 19
- **Savatier René** :
  - Vers de nouveaux aspects de la conception et de la classification juridique des biens corporels, RTD civ. 1958, p. 1 et s.
  - Essai d'une présentation nouvelle des biens incorporels, RTD civ. 1958, p. 331 et s.
- **Schneider Roland et Mitre Fanny**, Groupes de sociétés : liberté de réallocation de l'économie d'impôt entre sociétés membres, Dr. fisc. 2010, n° 13, act. 101
- **Schmidt Jean**, L'internationalisation du droit fiscal interne en raison de l'introduction de notions communautaires relevant du droit privé, in L'internationalisation du droit, Mélanges en l'honneur de Yvon Loussouarn, Dalloz, 1994, p. 355 et s.
- **Schmidt Jean et Kornprosbt Emmanuel**, Les créances sur la clientèle et les bénéfices soumis aux BIC et à l'impôt sur les sociétés, Dr. fisc. 1980, n° 1, 100001
- **Schmitt Thierry** :
  - Propos iconoclastes sur le bail fiscal, Dr. fisc. 2002, n° 16, étude 15, pp. 661 à 666
  - Convergences et divergences. Le bail à construction à l'épreuve du droit fiscal, in De Code en Code, Mélanges en l'honneur de Georges Wiederkher, Dalloz, 2009, pp. 737 à 751
- **Schwarz-Liebermann Von Wahlendorf Hans Albretch**, Idéalité et réalité du droit. Les dimensions du raisonnement judiciaire, LGDJ, vol. 24, 1980, p. 128 et s.
- **Sérandour Yolande** :
  - La TVA à l'épreuve du régime des obligations, LPA, 4 déc. 1996, n° 146, p. 10 et s.
  - L'échange biens contre publicité confronté à la TVA, JCP E 1998, p. 1872 et s.
  - L'indemnité pour vol ou destruction hors du champ d'application de la TVA. À propos de l'arrêt Géfiroute, CE 29 juillet 1998, JCP E 1999, p 71 et s.
  - Le droit à déduction de la TVA en jurisprudence communautaire, JCP E 1999, p. 1954 et s.
  - Les activités illicites et la TVA. Après l'arrêt Coffeeshop Siberië Vof (CJCE, 29 juin 1999), JCP E 2000, p. 72 et s.
  - L'influence des subventions sur le droit à déduction de la TVA, JCP E 2000, p. 1221
  - Le droit à déduction de la TVA selon la Cour de justice des Communautés européennes : après les frais de représentation, le gazole, JCP E 2001, p. 1998 et s.
  - Les critères d'identification de la subvention à inclure dans l'assiette de la TVA, Dr. fisc. 2003, n° 3, 2
  - L'exonération de TVA de l'organisme à caractère socila et lucratif selon la CJCE. À propos de CJCE, 26 mai 2005, aff. C-498/03, Kingcrest associates et Montecello), Dr. fisc. 2005, n° 38, 32
  - L'abus de droit selon la CJCE. À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 févr. 2006, aff. C- 255/02), Dr. fisc. 2006, n° 16, 16
  - Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA, in Les droits et le Droit, Mélanges dédiés à Bernard Bouloc, Dalloz, 2007, pp. 1059 à 1069
  - La déductibilité de la TVA sur les frais de cession de titres de participation, Dr. fisc. 2011, n° 6, 202
  - La fraude à la TVA sur les livraisons intracommunautaires, Dr. fisc. 2011, n° 36, 491
  - La fraude au droit à déduction de la TVA selon la CJUE, Dr. fisc. 2012, n° 3, 59
  - Quelques réflexions autour de la suppression des effets de la théorie du bilan, Dr. fisc. 2012, n° 21, 303
  - TVA et irrégularités de forme au sein de l'UE : illustrations récentes, Dr. fisc. 2013, n° 41, 464
- **Sériaux Alain**, La notion juridique de patrimoine, La notion juridique de patrimoine. Brèves notations civilistes sur le verbe avoir, RTD civ. 1994, p. 801 et s.

- **Serlooten Patrick** :
  - Les nouveaux contours de l'abus de droit appliqué à la transmission des entreprises, JCP E 1994, I, 373
  - Morale et fiscalité des affaires, in La morale et le droit des affaires, Monthcrestien, 1996, pp. 131 à 155
  - La neutralité fiscale. Un principe obsolète ?, in Mélanges dédiés à Louis Boyer, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1996, pp. 701 à 715
  - Le temps et le droit fiscal, RTD com. 1997, n°2, p. 177 à 201
  - Patrimoine d'affectation, personnalité morale ? L'enjeu fiscal pour les PME, Gaz. Pal. 2003, n°s 339-340, p. 57
  - Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté, Dr. fisc. 2007, n° 6, 301
  - Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes, Dr. fisc. 2007, n° 27, 700
  - La notion de biens professionnels : naître ou ne pas naître, voilà la question, in Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, M. Chadefaux, Fl. Deboissy et Ch. de la Mardière (dir.), Litec, 2009, pp. 153 à 170
  - Définition du patrimoine professionnel : dernière modification, L'Essentiel du droit fiscal 2011, n° 1, p. 3
- **Serlooten Patrick et de Bissy Arnaud**, Le néo-réalisme du droit fiscal, in Regards critiques sur quelques (r)évolutions récentes du droit, J. Krynen, M. Hecquerd-Théron, t. 1, Presses universitaires des sciences sociales de Toulouse, 2005, pp. 195 à 222
- **Serpentier Régis et Tixier Lionel,** La notion d'holding animatrice : un dessein animé ?, RFN 2013, n° 6, étude 20, n° 2
- **Sniadower Cyril**, TVA et transmission de créances : non bis in idem ou perseverare diabolicum, on y perdrait son latin ! Point de vue sur le rescrit n° 2010/71 (TCA) du 28 déc. 2010 et l'article 70 de la loi de finances rectificative pour 2010 du 29 déc. 2010, Dr. fisc. 2011, n° 21, 355
- **Sourioux Jean-Louis et Lerat Pierre**, Méthodologie et modalités des définitions dans les textes législatifs et réglementaires, RRJ 1987-4, pp. 1139 à 1147
- **Terray Jacques**, La société, une tradition bien vivante, JCP 1984, I, 3154
- **Terré François** :
  - Volonté et qualification, in Le rôle de la volonté dans le droit, Archives de philosophie du droit, Sirey, 1957, pp. 99 à 123
  - Retour sur la qualification, in Mélanges Jean Buffet, La procédure en tous ses états, LPA 2004, pp. 419 à 432
- **Thibierge-Guelfucci Catherine**, Libres propos sur la transformation du droit des contrats, RTD civ. 1997, p. 357 et s.
- **Thiery Frank et Julien Saint-Amand Pascal**, Apport en sursis d'imposition, in Abus de droit fiscal : l'abus est-il toujours du côté du contribuable ?, Dr. et Patr. 2011
- **Thomas Yan**, Res, chose et patrimoine. Note sur le rapport sujet-objet en droit romain, APD 1980, p. 422 et s.
- **Thomat-Raynaud Anne-Laure**, Le patrimoine d'affectation : réflexions sur une notion incertaine, Revue Lamy droit civil 2010, étude, n° 72
- **Timsit Gérard**, Raisonnement juridique, in Dictionnaire de la culture juridique, D. Alland et S. Rials (dir.), PUF, 2ème éd., 2007
- **Toulemont Betty et Le Tacon Mathieu**, Opérations de restructuration : quel rôle pour l'article 1518 B du Code général des impôts ?, Dr. fisc. 2006, n° 10, 10
- **Tournès Philippe**, TVA : produits financiers et immobiliers accessoires, RJF 2012, étude pp. 8 à 10
- **Troper Michel**, Interprétation, in Dictionnaire de la culture juridique, D. Alland et S. Rials (dir.), PUF, 2003, p. 843 et s.
- **Trotabas Louis** :
  - Les rapports du droit fiscal et du droit privé, D.H. 1926, chron. p.29 et s.

  - Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales, in Mélanges Gény, tome 3, p. 106
- **Truchet Didier**, Les définitions législatives, in La confection de la loi, R. Drago (dir.), PUF, 2003, p. 193 et s.
- **Turot Jérôme** :
  - Les contribuables français et le droit communautaire, RJF 1989, chron., pp. 115 à 124
  - Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational, RJF 1989, chron. pp. 263 à 271
  - La prise en charge du passif social par un dirigeant : charge déductible ou perte en capital ?, RJF 1989, chron., pp. 543 à 549
  - Abus de droit. Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant), RJF 1989, chron., pp. 458 à 463
  - Impôt sur le revenu. La prise en charge du passif social par un dirigeant : charge déductible ou perte en capital ?, RJF 1989, chron., pp. 543 à 549
  - Rehaussement du bénéfice social et appréhension de revenus distribués. L'article 109-1 et la notion de désinvestissement, RJF 1990, chron., pp. 3 à 8
  - Commissions à l'exportation, RJF 1990, chron., pp. 171 à 175
  - L'entrepreneur, le risque et le fisc. La notion d'acte qui, sans être étranger à l'intérêt de l'entreprise, lui fait courir un risque excessif, RJF 1990, chron., pp. 735 à 738
  - Le fisc et la peau de l'ours. Bilan jurisprudentiel de l'article 38-2 bis du CGI, RJF 1991, chron., pp. 319 à 325
  - Rétroactivité fiscale des fusions, RJF 1991, chron., p. 847 et s.
  - Fiscalité des groupes non intégrés. Du rififi dans la jurisprudence sur les abandons de créance, RJF 1992, chron., pp. 3 à 8
  - Activation des charges : la poule pondeuse et le poulet, RJF 1994, Point de vue, pp. 742 à 747
  - Organismes professionnels et assujettissement à la TVA. Ou comment la jurisprudence a trop longtemps coupé les pommes et poires en deux, Dr. fisc. 1995, n° 7, 100010
  - Les incorporels ne sont plus immortels. À propos de l'arrêt SA Franco-suisse gestion (CAA Paris, 5 déc. 1995), Dr. fisc. 1996, pp. 168 à 171
  - Produits financiers et prorata de TVA : la grande évasion. À propos de l'arrêt du 11 juillet 1996 de la CJCE (Régie Dauphinoise et Cabinet A. Forest), Dr. fisc. 1996, n° 45, 100085
  - L'amortissement des éléments incorporels en droit fiscal : plaidoyer pour l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 5 décembre 1995, LPA 1996, n° 122, p. 9 et s.
  - L'abus d'abus de droit est-il un vice ?, RJF 1996, Point de vue, pp. 486 à 490
  - L'usufruit d'actions peut s'amortir, BF 6/97, étude, pp. 374 à 377
  - L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? À propos de l'arrêt CJCE 16 juillet 1998, Imperial Chemical Industries (ICI), RJF 12/98, p. 940
  - Attention, le jamais recongeler un produit décongelé (À propos de l'arrêt CJCE, 19 septembre 2000), aff. C-177/99, Ampafrance SA et aff. C-181/99, Sanofi Synthelabo), Dr. fisc. 2000, n° 43, pp. 1404 à 1414
  - Demain, serons-nous tous des Al Capone ? À propos d'une éventuelle prohibition des actes à but principalement fiscal, Dr. fisc. 2013, n° 36, 394
- **Untermaier Jean**, Déqualification et requalification en droit fiscal, réflexions à propos de la répression des abus de droit, Annales de la faculté de Droit, Université Jean Moulin, Lyon III, Paris, LGDJ, 1974, t. I, p. 153 et s.
- **Utz Stephen**, Tax neutrality, in Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame, PUAM, 2010, pp. 567 à 585
- **Van Ommeslaghe P.**, *Droit commun et droit fiscal*, JDF 1989, p. 5 et s.
- **Vedel Georges** :
  - La juridiction compétente pour prévenir, faire cesser ou réparer la voie de fait administrative, JCP 1950, I, 851
  - Le droit économique existe-t-il ?, in Mélanges offerts à Pierre Vigreux, t. II, Collection travaux et recherches de l'IPA-IAE de Toulouse, 1981, pp. 767 à 783

- **Verclytte Stéphane** :
  - Indivision et patrimoine professionnel. Actifs affectés par nature à l'exercice d'une profession, RJF 1997, chron. pp. 587 à 591
  - Produits financiers des entreprises et TVA : activités économiques et activités accessoires, RJF 1998, chron. pp. 75 à 80
- **Villemot Dominique** :
  - La jurisprudence fiscale applicable aux droits sur les marques, Dr. fisc. 1996, n° 52, pp. 1607 à 1611
  - Existe-t-il une définition fiscale des immobilisations ? Ou la double absence d'autonomie du droit fiscal et du droit comptable face au droit civil, Dr. fisc. 1998, n° 15, pp. 504 à 506
  - L'amortissement des immobilisations incorporelles, Dr. fisc. 1999, n° 42, pp. 1302 à 1305
  - La nouvelle définition des fusions et des scissions, Dr. fisc. 2002, n° 25, 22
  - Le régime fiscal des immobilisations incorporelles, Dr. fisc. 2008, n° 14, 243
- **Waal (de) Allard** :
  - Immobilisation des redevances versées en contrepartie d'un droit d'utilisation. Interrogations sur une théorie prétorienne, Dr. fisc. 1995, n° 45, 100083
  - Réflexions sur la théorie des abandons de créance, Dr. fisc. 1996, n° 43, 100081
  - L'application du régime de faveur des fusions aux réorganisations internationales, Dr. fisc. 1997, n° 24, 100036
  - Réflexions contrastées sur l'arrêt Leur-Bloem, Dr. fisc. 1998, n° 9, Etude, pp. 286 à 289, n° 3, p. 287
- **Wachsmann Patrick**, Qualification, in Dictionnaire de la culture juridique, D. Alland et S. Rials (dir.), PUF, 2ème éd., 2007
- **Wroblewski Jerzy**, Structure et fonctions des présomptions juridiques, in Les présomptions et les fictions en droit, Etudes publiées par Ch. Perelman et P. Foriers, Bruylant, 1974, pp. 43 à 71
- **Xavier Charles**, La qualification des faits est-elle une quesiton de fait ou de droit ? in La création du droit jurisprudentiel, Mélanges en l'honneur de Jacques Boré, Dalloz, 2007, pp. 511 à 531
- **Zelcevic-Duhamel Ana**, La notion d'économie du contrat en droit privé, JCP G 2001, I, 300
- **Zenati-Castaing Frédéric** :
  - Pour une rénovation de la théorie de la propriété, RTD civ. 1993, p. 305 et s.
  - Patrimoine, RTD civ. 1994, p. 888 et s.
  - Mise en perspective et perspectives de la théorie du patrimoine, RTD civ. 2003, p. 667 et s.
  - La propriété, mécanisme fondamental du droit, RTD civ. 2006, p. 445 et s.

IV- NOTES ET CONCLUSIONS

1. Notes

- **Azincourt Jean-Didier**, note sous Cons. Const., déc. 28 janv. 2014, n° 2013-361 QPC, Dr. fam. 2014, n° 3, comm. 52
- **Bolze Christian**, note sous CA Paris, 28 mai 1986 : D. 1987, II, 562
- **Bissy (de) Arnaud**, note sous CE, 5 oct. 2007, n° 291049, Sté Alcatel CIT : Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 165, concl. N. Escaut ; JCP E 2008, n° 12, 1413
- **Debat Olivier**, Un rappel d'évidence : une cession de droits sociaux n'est pas une cession de fonds de commerce, note sous CE, 23 juill. 2010, n° 317025, SA Forocéan, Dr. fisc. 2010, n° 42, comm. 5340

    - Forocéan : quand le Conseil d'État prend le contre-pied de la Cour de cassation, note sous CE, 23 juill. 2010, n° 317025, SA Forocéan, RFN 2010, n° 10, comm. 86
- **Deboissy Florence** :
    - note sous CE, 6 avr. 2001, n° 208672, Prince, RTD com. 2001, p. 1010 et s.
    - Abus de droit ou pouvoir général de requalification d'un contrat : le choix des armes, note sous CE, 17 déc. 2010, n° 318048, SARL Concept Sport, Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 249, concl. E. Cortot-Boucher ; RJF 2011, n° 355 ; BDCF 3/11, n° 37, concl. E. Cortot-Boucher
    - note sous CE, 23 juill. 2012, n° 342017, M. et Mme Bazin-Faucon, Dr. fisc. 2012, n° 48, comm. 538, n° 8
- **Deboissy Florence et Wicker Guillaume** :
    - note sous Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, SA HF Participations, Dr. fisc. 2008, n° 29, comm. 416
    - Rachat de sociétés « liquides » et abus de droit : le Conseil d'Etat écarte le motif autre que fiscal présentant un caractère négligeable et précise la finalité du régime des sociétés mères, note sous CE, 17 juill. 2013, n° 352989, SARL Garnier Choiseul Holding, Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi
- **Derouin Philippe et Ginter Eric**, note sous CE, 13 déc. 1991, n° 61379, SA Satam, Dr. fisc. 1992, n° 16, comm. 851
- **Féron Ivan et Cornély Ludmilla**, note sous CJUE, 19 juill. 2012, aff. C-44/11, Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst c/ Deutsche Bank AG, Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 454
- **Fouquet Olivier** :
    - Abus de droit : les implications de la jurisprudence communautaire sur la jurisprudence nationale, note sous CJCE, 21 févr. 2008, aff. C-425/06, Part Service Srl, Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 366 ; RJF 2008, n° 765
    - note sous CE, 30 janv. 2013, n° 346683, Sté Ambulances de France, Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 185, concl. C. Legras, n° 6
- **Guichard Michel et Jeannin Bertrand**, note sous CE, 30 déc. 2002, n° 205131, SA Rennesson, Dr. fisc. 2003, n° 10, comm. 183, concl. G. Bachelier
- **Guichard Michel et Stemmer William**, note sous CJCE, 21 oct. 2004, aff. C-8/03, BBL, Dr. fisc. 2004, n° 51, comm. 908
- **Gutmann Daniel** :
    - note sous CE, 20 juin 2003, n° 224407, Sté Interhome AG, Rev. sociétés 2004, p. 385
    - Le traitement fiscal ambigu de l'indemnité de non-concurrence, note sous CE, 3 nov. 2003, n° 232393, Société Trinôme, RDC 2004, n° 2, p. 439 et s.
- **Hovasse Henri** :
    - note sous Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, SA HF Participations, JCP E 2008, 1478
    - Abus de droit « rampant » et procédure de répression des abus de droit, note sous Cass. com., 16 déc. 2008, n° 08-11419, Sté Forocéan, JCP E 2009, n° 6, 1162
    - note sous CE, 3 févr. 2011, n° 329839, M. et Mme Conseil, JCP E 2011, 1363
- **Le Tacon Mathieu**, note sous Cass. com., 18 déc. 2012, n° 11-27745, M. Godefroy, Dr. fisc. 2013, n° 17
- **Marchessou Philippe et Schmitt Thierry**, note sous CE, 22 juin 1988, n° 60228, Dr. fisc. 1988, n° 52, comm. 2365
- **Mardière (de la) Christophe** :
    - Précisions sur l'obligation de preuve des écritures de charges incombant à l'entreprise, note sous CE, 21 mai 2007, n° 284719, Sté Sylvain Joyeux, Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 970, concl. E. Glaser
    - note sous CE, 17 nov. 2010, n° 314291, SCI Ram, Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 250, concl. E. Geffray
- **Martin Didier R.**, note sous Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, SA HF Participations, D. 2008, p. 1113

- **Massart Thibault**, note sous CE, avis, 13 juill. 2012, n° 358931, SAS Ondupack, Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 452, concl. B. Bohnert, n° 17
- **Neau-Leduc Philippe** :
  - note sous CE, 28 déc. 2007, n°s 284899 et 285506, SA Domaine Clarence Dillon, RDC 2009, n° 2, p. 671
  - L'habileté fiscale se heurte quelquefois au réalisme du droit fiscal…, note sous CE, 16 mai 2008, n° 294305, SNC Lamy
  - note sous CE, 3 juill. 2009, n° 298433, Mme Noël, RDC 2010, n° 2, p. 695
  - note sous CE, 23 juill. 2010, n° 317025, SA Forocéan et Cass. com., n° 08-11419, Sté Forocéan, RDC janv. 2011, n° 1, p. 209
- **Poirier Roland**, Opérations d'apport-cession : bilan d'étape sur un parcours accidenté, note sous CE, 24 août 2011, n° 314579, M. Moreau, Mme Girault et n° 316928, Mme Ciavatta, Dr. fisc. 2011, n° 42, comm. 566, concl. J. Boucher
- **Schmitt Thierry**, note sous CE, 11 avr. 2008, n° 287808, M. et Mme Roche, Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 351, concl. C. Verot
- **Sérandour Yolande** :
  - note sous CJCE, 27 mai 2004, aff. C-68/03, Lipjes, Dr. fisc. 2004, n° 30-36, comm. 652
  - note sous CE, 13 juill. 2012, n° 345204, SA Entreprises Franque, Dr. fisc. 2012, n° 37, comm. 435, concl. B. Bohnert

2. Conclusions

- **Arrighi de Casanova Jacques** :
  - concl. sous CE, 21 août 1996, n° 154488, SA Sife, Dr. fisc. 1996, n° 50, comm. 1482
  - concl. sous CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté suisse Hubertus, Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. 310
- **Bachelier Gilles** :
  - concl. sous CE, 22 juill. 1994, n° 118860, SA de Matériel et de construction, Dr. fisc. 1994, n° 50, comm. 2135 ; RJF 1994, n° 1033 ; BDCF 1994, n° 13
  - concl. sous CE, 31 janv. 1997, n° 158678, Sté Saint-Gobain Vitrage International, RJF 1997, concl. pp. 147 à 150
  - concl. sous CE, 17 mai 2000, n° 188975, Société « les Fils Charvet », Dr. fisc. 2000, n° 50, comm. 995
  - concl. sous CE, 28 févr. 2001, n° 199295, M. Thérond : Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 592
  - concl. sous CE, 25 avr. 2003, n° 236923, Sté Laboratoire Merck Clévenot, RJF 7/03, pp. 574 à 577
- **Boitreaud**, concl. sous CE, 5 nov. 1955, n° 23323, Dr. fisc. 1956, n° 1, doctr. p. 5
- **Bohnert Benoît** :
  - concl. sous CE, avis, 13 juill. 2012, n° 358931, SAS Ondupack, Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 452, note Th. Massart
  - concl. sous CE, 3 juin 2013, n° 356600, Beaujon, BDCF 2013, n° 87
- **Boucher Julien**, concl. sous CE, 24 août 2011, n° 314579, M. Moreau, Mme Girault et n° 316928, Mme Ciavatta, Dr. fisc. 2011, n° 42, comm. 566, concl. J. Boucher, note R. Poirier
- **Burguburu Julie**, concl. sous CE, 16 oct. 2009, n° 308494, Sté Pfizer Holding France, RJF 1/10, n° 4 ; BDCF 1/10, n° 2
- **Chahid-Nouraï Noël**, concl. sous CE, 3 févr. 1989, n° 74052, Alitalia, RJF 1989, concl. pp. 125 à 141
- **Collin Pierre** :
  - concl. sous CE, 20 juin 2003, n° 232832, Sté Etablissements Lebreton, RJF 2003, concl. pp. 754 à 760
  - concl. sous CE, 30 avr. 2004, n° 247436, Paulin, BDCF 2004, n° 89

    - concl. sous CE, 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie des Chalonges, RJF 2007, pp. 426 à 430
- **Corneille**, concl. sous CE, 21 janv. 1921, Syndicat des agents généraux d'assurances de Belfort, S. 1921. 3. 33
- **Cosmas Georges**, concl. sous CJCE, 27 janv. 2000, aff. C-23/98 présentées le 20 mai 1999
- **Delmas-Marsalet Jacques**, concl. sous CE, 4 nov. 1970, n° 75564, RSF 1970, 571
- **Escaut Nathalie**, concl. sous CE, 5 mai 2010, n° 316667, Peltier, BDCF 2010, n° 71
- **Fabre Renaud** :
    - concl. CE, 5 mars 1975, n° 88601, SARL Bergères auto-école : Dr. fisc. 1975, n° 17, comm. 609
    - concl. sous CE, 4 juill. 1979 n° 5511, Dr. fisc. 1980, n° 16, comm. 890
- **Fennelly Nial**, concl. sous CJCE, 6 févr. 1997, aff. C-80/985, Harnas & Helm CV, RJF 1997, concl. pp. 216 à 223
- **Fouquet Olivier** :
    - concl. sous CE, 21 mars 1986, n° 53002, RJF 1986, concl. pp. 267 à 269
    - concl. sous CE, 7 mai 1986, n°46841, Dr. fisc. 1986, n° 42, comm. 1772 ; RJF 7/86, p. 451
    - concl. sous CE, 18 mars 1992, n° 62402, SA Leybold Hereus-Sogev (LHS), RJF 5/92, n° 634, p. 377
- **Glaser Emmanuel**, concl. sous CE, 10 août 2005, n° 275983, Sté Electromécanique du Nivernais, RJF 12/05, n° 1398 ; BDCF 12/05, n° 151
- **Goulard Guillaume** :
    - concl. sous CE, 14 déc. 2001, n° 211341, de Lasteyrie du Saillant, Dr. fisc. 2002, n° 12, comm. 255 ; RJF 2/02, p. 112
    - concl. sous CE, 26 févr. 2003, n° 223092 et 223293, Sté Pierre de Reynal et Cie, RJF 2003, concl. pp. 403 à 406
- **Hagelsteen Marie-Dominique** :
    - concl. sous CE, ass., 22 déc. 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier, RJF 1990, concl. pp. 80 à 84
    - concl. sous CE, plén., 8 avr. 1991, n° 57963, 57964 et 57965, Aigueperse, RJF 1991, concl. pp. 330 à 334
    - concl. sous CE, 9 oct. 1992, Acquaviva, RJF 1992, concl. pp. 870 à 874, spéc. p. 874
- **Jacobs Francis Geoffrey**, concl. sous CJCE, plén., 7 janv. 2003, aff. C-306/99, BIAO, Dr. fisc. 2003, n° 44, comm. 974, n° 63
- **Landais Claire**, concl. sous CE, 11 avr. 2008, n° 289798, Mme Hémery, Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 350, note E. Desmoriaux
- **Legras Claire** :
    - concl. sous CE, 27 janv. 2011, n° 320313, M. et Mme Bourdon, Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 304, note O. Fouquet et C. Charpentier
    - concl. sous CE, 8 avr. 2013, n° 350709, GIE Européenne de Médias, Dr. fisc. 2013, n° 25, comm. 344
- **Lenz Carl Otto**, concl. sous CJCE, 3 mars 1944, aff. C-16/93, R.J. Tolsma : Dr. fisc. 1995, n° 11, comm. 525
- **Lobry François**, concl. sous CE, 10 juin 1981, Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187 ; RJF 9/81, p. 429
- **Mandelkern Dominique**, concl. sous CE, 20 févr. 1974, n° 83270, Lemarchand : Dr. fisc. 1974, n° 30, comm. 958
- **Martin Laprade Bruno** :
    - concl. sous CE, 23 janv. 1980, n° 10395, Dr. fisc. 1980, n° 31, comm. 1699
    - concl. sous CE, 8 déc. 1986, n° 44100, SCI Les Arolles, RJF 2/87, n° 151, p. 81
    - concl. sous CE, 16 févr. 1987, n° 21662, RJF 4/87, n° 380, concl. p. 212 et s.
    - concl. sous CE, 7 déc. 1987, n° 65891, RJF 2/88, p. 88 et s.
    - concl. sous CE, 21 avr. 1989, n° 60502, Patrice, Dr. fisc. 1989, n° 39, comm. 1670
- **Martin Philippe** :
    - concl. sous CE, 22 juin 1988, n° 60228, Chardac, RJF 1988, concl., pp. 516 à 518

- concl. sous CE, 9 oct. 1992, n° 116181, Sérafini, RJF 1992, concl. pp. 868 à 870
- concl. sous CE, 8 janv. 1993, n° 87631, B. Spitaletto et n° 876632, A. Spinaletto, RJF 1993, concl. pp. 183 à 186
- concl. sous CE, 21 juin 1995, n° 132531, SA Sofige et n° 132530, SA Immobilière Berri-Ponthieu, RJF 1995, concl. pp. 559 à 562

- **Mignon Emmanuelle**, concl. sous CE, 20 oct. 2000, n° 204129, Cambon, Dr. fisc. 2001, n° 18, comm. 431
- **Mitjaville Marie-Hélène**, concl. sous CE, 16 mai 2003, n° 222956, Sté Télécoise, BDCF 2003, n° 91
- **Olléon Laurent** :
  - concl. sous CE, 27 juill. 2005, n° 259052, Sté B. L. : Dr. fisc. 2006, n° 8, comm. 191 ; BDCF 11/05, n° 127
  - concl. sous CE, 20 nov. 2007, n° 284621, Sté Marché actif, Dr. fisc. 2008, n° 10, comm. 197, note J.-L. Pierre
  - concl. sous CE, 14 janv. 2008, n° 297221, Sté Cuzet, BDCF 2008, n° 51
  - concl. sous CE, 16 avr. 2010, n° 309608, M. et Mme Vandamme, Dr. fisc. 2010, n° 29, comm. 426, note P. Fumenier
  - concl. sous CE, 27 avr. 2011, Sté Legeps : Dr. fisc. 2011, n° 25, comm. 399, note O. Fouquet ; RJF 2011, n° 783 ; BDCF 7/11, n° 81, concl. L. Olléon
- **Poiares Maduro Luis Miguel** :
  - concl. sous CJCE, 21 oct. 2004, aff. C-8/03, BBL, pts 1 et 15
  - concl. sous CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, Halifax plc, RJF 5/06, n° 648 ; BDCF 2006, n° 68
- **Racine Pierre-François** :
  - concl. sous CE, 27 juill. 1984, RJF 1984, p. 563
  - concl. sous CE, 9 janv. 1985, n° 39597, Dr. fisc. 1985, n° 13, comm. 664; RJF 3/85, n° 418
- **Rivière Pierre** :
  - concl. sous CE, plén., 4 févr. 1971, n° 95800, Centre de médecine physique et de rééducation fonctionnelle, RJF 1977, p. 99 et s.
  - concl. sous CE, 24 févr. 1978, n° 2372 : Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1212
  - concl. sous CE, 24 février 1978, n° 97.347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558
- **Saint-Pulgent (de) Maryvonne**, concl. sous CE, 7 oct. 1988, n° 50256, RJF 1988, concl. pp. 720 à 722
- **Séners François** :
  - concl. sous CE, 3 févr. 2003, n° 232040, Roche : RJF 2003, n° 432 ; concl. pp. 307 à 309, spéc. p. 308
  - concl. sous CE, 27 juill. 2005, n° 254562, Grignoux, Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 427
  - concl. sous CE, 29 déc. 2006, n° 283314, Sté Bank of Scotland, Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 87, note O. Fouquet
- **Stix-Hakl**, concl. sous CJCE, 6 mars 2001, aff. C-16/00, Cibo
- **Vallée Laurent** :
  - concl. sous CE, 25 avr. 2003, n° 205099, Blonde, BDCF 2003, n° 93
  - concl. sous CE, 3 nov. 2003, n° 232393, SA Trinôme, RJF 1/04, n° 5 ; BDCF 1/04, n° 1
  - concl. sous CE, 28 févr. 2007, n° 284566, Croset et n° 284565, Persicot, RJF 5/07, n° 599 ; BDCF 2007, n° 61
- **Verclytte Stéphane**, concl. sous CE, 13 juill. 2007, n° 289233, Sté Groupe Volkswagen France et n° 289261, Sté Groupe Volkswagen France, Dr. fisc. 2008, n° 3, comm. 67
- **Verny Jean-François** :
  - concl. sous CE, 29 juill. 1983, n° 24733, Dr. fisc. 1984, n° 9, comm. 433 ; RJF 1983, n° 211
  - concl. sous CE, 22 févr. 1984, n° 39535, Dr. fisc. 1984, n° 27, comm. 1300

V- **JURISPRUDENCES**

1. Jurisprudence administrative

- Cours administratives d'appel

CAA Paris, 21 juin 1994, n° 91PA01185, Sté en participation Sté Haras des Coudraies et de Montesson : Dr. fisc. 1994, n° 47, comm. 1981, concl. M. de Segonzac ; RJF 10/94, n° 1082
CAA Paris, 10 déc. 2004, n° 00-36, SEEEE : LPA 2005, n° 46, p. 3, note B. Boutemy et E. Meier
CAA Paris, 16 mars 2006, SA Cogefal : Dr. fisc. 2006, n°51, comm. 804, note A.- F. Gagneur, concl. F. Bataille
CAA Lyon, 7 mai 2008, n° 05LY00646, SARL Productions métallurgiques de Bourgogne : Dr. fisc. 2008, n° 41, comm. 536, concl. G. Gimenez
CAA Bordeaux, 22 mai 2008, n° 06BX1847, Sté Demathieu et Bard : RJF 11/08, n° 1207
CAA Nantes, 29 sept. 2010, n° 09NT01762, Cobrecaf : RJF 2/11, n° 176

- Conseil d'État

CE, 5 févr. 1925 : Rec. CE, p. 120
CE, 16 mai 1929 : S. 1929, III, p. 89
CE, 15 juin 1942 : RO, 21 volume, p. 148
CE, 26 oct. 1942 : RO, 21 volume, p. 196
CE, 13 juill. 1955, n° 17908 : Dr. fisc. 1955, n° 21, comm. 801
CE, 5 nov. 1955 : Dr. fisc. 1956, n° 1, p. 5
CE, 7 juill. 1958, n° 35977 : Dr. fisc. 1958, n° 44, comm. 938
CE, 20 mars 1959, n° 34844 : Dupont 1959, p. 385
CE, 6 avr. 1959, n° 37893 : Dupont p. 384
CE, 31 déc. 1959 : Dr. fisc. 1960, n° 28, concl. M. Martin
CE, 27 mars 1963, n° 53433, Sté Les Films Ariane : Dr. fisc. 1963, n° 20, comm. 531
CE, 14 juin 1963, n° 59688, Colombier : Dr. fisc. 1963, n° 31-36, comm. 739
CE, 27 oct. 1965, n° 47556 : Dr. fisc. 1965, n°47, comm. 1118
CE, 15 juin 1966, n° 62140 : Rec. p. 399
CE, 24 mai 1967, n° 6546 : Dr. fisc. 1967, n° 27, concl. Schmeltz, Rev. science fin. 1967. 891, obs. Lalumière
CE, 31 janv. 1969, n° 73518 : Dr. fisc. 1969, n° 14, comm. 515, concl. F. Lavondès
CE, 20 juin 1969, n° 73204 : Dr. fisc. 1969, n° 30, comm. 953 ; Dupont 1969, p. 343
CE, 24 oct. 1969, n° 69226, Assoc. Nice Nature : Dupont 1970, p. 40
CE, plén., 29 mai 1970, n° 74232 : Dr. fisc. 1970, n° 48, comm. 1369, concl. Dufour ; Dupont 1970, p. 230
CE, 10 juin 1970, n° 75161 : Dr. fisc. 1971, n° 8, comm. 249, concl. Delmas-Marsalet
CE, 18 juin 1971, n°s 77988 et 76927 : Dr. fisc. 1971, n° 6, comm. 1538, concl. Delmas-Marsalet et Dufour
CE, 20 juill. 1971, n° 81146 : Dr. fisc. 1971, n° 38, comm. 1236 ; Dr. fisc. 1972, n° 50, comm. 1821, concl. J. Delmas-Marsalet ; Dupont 1971, p. 355 ; GAJF, n° 14
CE, 21 janv. 1972, n° 77366 : Dr. fisc. 1972, n° 12, comm. 413
CE, 24 mars 1972, n° 75492 et 79696 : Dr. fisc. 1972, n° 20-21, comm. 757
CE, plén., 25 oct. 1972, n°s 81999 et 82309 : Dr. fisc. 1973, n° 22, comm. 843, concl. L. Mehl
CE, 5 oct. 1973, n° 83211 : Dr. fisc. 1974, n° 3, comm. 30, concl. D. Mandelkern
CE, 31 oct. 1973, n° 880207, Chiron : Dupont 1974, p. 20, concl. M.-A. Latournerie ; Dr. fisc. 1973, n° 51, comm. 1739
CE, 5 déc. 1973, n° 86298 : Lebon, p. 693

CE, 13 févr. 1974, n° 86174 : Dr. fisc 1974, n° 25, comm. 751, concl. Schmeltz
CE, 20 févr. 1974, n° 89237, Elsa : Dr. fisc. 1974, n° 24, comm. 737, concl. M.-A. Latournerie
CE, 20 févr. 1974, n° 83270, Lemarchand : Dr. fisc. 1974, n° 30, comm. 958, concl. D. Mandelkern ; Dr. fisc. 1975 II, CA 4796 ; RJF 5/74, p. 201
CE, plén., 10 juill. 1974, n° 84702 : Lebon, p. 419
CE, 12 juill. 1974, n° 81753 : Dr. fisc. 1974, comm. 1525, concl. Mandelkern
CE, 16 oct. 1974, n° 88585, Cogefra : Dr. fisc. 1975, n° 31, comm. 1093
CE, 13 nov. 1974, n° 86693 : RJF 1/75, n° 1
CE, 27 nov. 1974, n° 91410 : Dr. fisc. 1975, n° 5, comm. 139
CE, 29 janv. 1975, n° 86892 : Dr. fisc. 1975, n° 20, comm. 674, concl. P. Cabanes ; RJF 4/75, n° 160
CE, 19 févr. 1975, n° 93262, SARL Entreprise Bonnafous Frères : Dr. fisc. 1975, n° 23, comm. 799, concl. M.-A. Latournerie
CE, 5 mars 1975, n° 88601, SARL Bergères auto-école : Dr. fisc. 1975, n° 17, comm. 609, concl. Fabre
CE, 25 juill. 1975, n° 91897, Sicli : Dr. fisc. 1975, n° 43, comm. 1417, concl. D. Fabre
CE, 7 nov. 1975, n° 86136 : Dr. fisc. 1976, n° 11, comm. 395, concl. Latournerie ; RJF 11/1975, p. 372, chron. Martin Laprade
CE, 19 déc. 1975, n° 88119 : Dr. fisc. 1976, n° 38, comm. 1249, concl. D. Fabre
CE, 3 mars 1976, n° 98680 : RJF 1976, n° 222
CE, 3 mars 1976, n° 94801 : RJF 1976, n° 236
CE, 26 mai 1976, n° 98178 : Dr. fisc. 1976, n° 40, comm. 1376
CE, plén., 4 juin 1976, n° 97732 : Dr. fisc. 1976, n° 41, comm. 1419, concl. G. Schmeltz ; RJF 1976, n° 370
CE, 15 déc. 1976, n° 94886 : Dr. fisc. 1977, n° 11, comm. 395 ; RJF 02/77, n° 75
CE, 15 juin 1977, n° 2594 : Dr. fisc. 1977, n° 30, comm. 1192
CE, 15 juin 1977, n° 4583, Sté Diparco : Dr. fisc. 1978, n° 3, comm. 82, concl. B. Martin Laprade ; RJF 9/77, n° 290
CE, 6 juill. 1977, n° 2107 : Dr. fisc. 1977, n° 40, comm. 1405
CE, 26 janv. 1977, n° 99770 : Dr. fisc. 1977, n° 8, comm. 241 ; RJF 1977, n° 121
CE, 29 avr. 1977, n° 808 : Dr. fisc. 1977, n° 38, comm. 1313, concl. Rivière ; Rev. sociétés 1977, n° 3, p. 433 et s., note M. Cozian ; RJF 7-8/77, n° 379
CE, 6 juill. 1977, n° 679 : Dr. fisc. 1977, n° 39, comm. 1342
CE, 24 févr. 1978, n° 2372 : Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1212, concl. Rivière ; RJF 4/78, n° 161 ; chron. M.-D. Hagelsteen, RJF 5/78, p. 146 et s.
CE, 24 févr. 1978, n° 99347 : Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558, concl. P. Rivière ; RJF 04/78, n° 160, chron. M.-D. Hagelsteen ; Rev. sociétés 1978, n° 4, p. 785, note M. Cozian
CE, 1er mars 1978, n° 5538, sieur Lagouarde : Dr ; fisc. 1978, n° 52, comm. 2061, concl. Rivière
CE, plén., 31 mars 1978, n° 1683 : Dr. fisc. 1978, n° 50, comm. 1975 ; RJF 5/78, n° 239, concl. B. Martin-Laprade, p. 150 et s.
CE, 23 juin 1978, n° 4834 : Dr. fisc. 1978, n° 43, comm. 1645 ; RJF 1978, n° 336, concl. J.-F. Verny, p. 227 et s.
CE, 11 oct. 1978, n° 9489 : RJF 11/78, n° 470
CE, 20 oct. 1978, n° 7157 : RJF 1978, n° 544
CE, 20 déc. 1978, n° 8233 : Dr. fisc. 1979, n° 39, comm. 1823, concl. Fabre
CE, 14 févr. 1979, n° 10812 : RJF 1979, n° 220
CE, 21 févr. 1979, n° 8070, SA Socofrein : Dr. fisc. 1979, n° 44, comm. 2150
CE, plén., 7 mars 1979, n°s 4844 et 7593 : RJF 4/79, n° 194
CE, 14 mars 1979, n° 7098 : RJF 5/79, p. 166
CE, 4 avr. 1979, n° 8153 : RJF 1979, n° 339
CE, 30 mai 1979, n° 9045 : Dr. fisc. 1979, n° 40, comm. 1892
CE, 30 mai 1979, n° 10545 : RJF 1979, n° 419
CE, 6 juill. 1979, n° 13718 : RJF 1979, n° 574
CE, 5 déc. 1979, n° 9325 : Dr. fisc. 1980, n° 9, comm. 440
CE, 23 janv. 1980, n° 10395 : Dr. fisc. 1980, n° 31, comm. 1699, concl. B. Martin Laprade
CE, 12 mars 1980, n° 11755 : Dr. fisc. 1980, n° 27, comm. 1522
CE, 16 avr. 1980, n°9359 : Dr. fisc. 1981, n° 50, comm. 2233
CE, 23 avr. 1980, n° 11815 : RJF 1980, n° 486

CE, 30 avr. 1980, n° 5761 : RJF 1980, n° 479 ; Dr. fisc. 1980, comm. 1085, concl. Fabre
CE, 30 avr. 1980, n° 16253 : Dr. fisc. 1980, n° 30, comm. 1642
CE, 7 mai 1980, n° 16700 : Dr. fisc. 1980, n° 30, comm. 1656 ; RJF 1980, n° 480
CE, 14 mai 1980, n°s 18658 et 18660 : Dr. fisc. 1981, n° 29, comm. 1481
CE, 25 juill. 1980, n° 13890 : RJF 1980, n° 873
CE, 25 juill. 1980, n° 13927 : RJF 10/80, p. 419 ; Dr. fisc. 1981, n° 44, comm. 1917, concl. Lobry
CE, 1er oct. 1980, n°13436 : Dr. fisc. 1981, n° 7, comm. 281, concl. C. Schricke
CE, 25 févr. 1981, n° 6846, Sté coopérative agricole « Groupement Maraîcher Rennais » : Dr. fisc. 1982, n° 14, comm. 792, concl. Schricke
CE, 13 mars 1981, n° 12508 : RJF 4/81, n° 367
CE, plén., 10 juin 1981, n° 19079 : Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. Lobry ; RJF 9/81, n° 787
CE, 24 juill. 1981, n° 16693 : Dr. fisc. 1981, n° 47, comm. 2107
CE, 29 juin 1981, n° 16095 : RJF 10/81, n° 857
CE, 24 juill. 1981, n° 26342, SA Inor : Dr. fisc. 1983, n° 8, comm. 311
CE, 24 juill. 1981, n° 26343, Sté Omnium Assainissement : RJF 10/81, n° 885
CE, 15 févr. 1982, n° 25431, M. Perrier : Dr. fisc. 1982, n° 49, comm. 2352, concl. Verny
CE, 3 mars 1982, n° 17636 : Dr. fisc. 1982, n° 50, comm. 2409, concl. P. Rivière ; RJF 4/82, n° 368
CE, 24 mars 1982, n° 13963 : Dr. fisc. 1983, n° 9, comm. 342 ; RJF 5/82, n° 496
CE, 23 juin 1982, n° 28059 : Dr. fisc. 1983, n° 8, comm. 284, concl. P. Rivière
CE, plén., 26 juill. 1982, n° 26131 : Dr. fisc. 1982, n° 46-47, comm. 2187, concl. Rivière ; RJF 1982, n° 933
CE, 29 sept. 1982, n° 27723 : Dr. fisc. 1982, n° 52, comm. 2474
CE, 15 oct. 1982, n° 26585 : Dr. fisc. 1983, n° 15, comm. 754, concl. P. Rivière ; RJF 12/80, p. 540
CE, 10 déc. 1982, n° 25362 : Dr. fisc. 1983, n° 15, comm. 752
CE, 22 déc. 1982, n° 26338 : RJF 1983, n° 185 ; Dr. fisc. 1983, n° 39, comm. 1719, concl. Rivière
CE, 10 févr. 1983, n° 90514, Borrel : RJF 1993, n° 478
CE, 1er juill. 1983, n° 28315 : Dr. fisc. 1984, n° 5, comm. 149, concl. Ph. Rivière ; RJF 1983, p. 519 ; D. 1984, p. 612, note J. Schmidt et F. Bénac-Schmidt
CE, 11 juill. 1983, n° 33942 : Dr. fisc. 1984, n° 16, comm. 813, concl. Léger ; RJF 1983, p. 519
CE, 19 oct. 1983, n° 36555 : Dr. fisc. 1984, n° 7, comm. 248 ; RJF 1983, n° 1458
CE, 26 oct. 1983, n° 33457 : Dr. fisc. 1984, n° 29, comm. 1365, concl. Ph. Bissara
CE, 4 nov. 1983, n° 33903 : RJF 1984, n° 42 ; CE, 29 mars 1989, n° 81836, Duclaux de l'Estoille : RJF 1989, n° 570
CE, 5 déc. 1983, n° 35697 : Dr. fisc. 1984, n° 14, comm. 695 ; RJF 1984, p. 62
CE, 7 déc. 1983, n° 30650 : RJF 1984, n° 146
CE, 7 déc. 1983, n° 32735 : RJF 1984, n° 113
CE, plén., 3 févr. 1984, n° 27227, Ets Léonelli Frères et n° 25889, Compagnie française de produits industriels : Dr. fisc. 1984, n° 21-22, comm. 1015, concl. Bissara
CE, 14 mars 1984, n° 33188 : RJF 4/84, n° 590 ; chron. M. de Guillenschmidt, p. 280 et s.
CE, 14 mars 1984, n° 46770 : Dr. fisc. 1984, n° 40, comm. 1652, concl. M.-A. Latournerie ; RJF 5/84, n° 588
CE, 28 mars 1984, n°s 36066 et 36067, Cie générale des eaux : RJF 5/84, n° 624
CE, 31 mars 1984, n° 35870 : Dr. fisc. 1984, n° 48, comm. 2118
CE, 28 mai 1984, n° 36308 : Dr. fisc. 1984, n° 41, comm. 1718, concl. P.-F. Racine ; RJF 7/84, n° 817
CE, 6 juin 1984, n° 38206, M. Bertagnolio : Dr. fisc. 1984, n° 41, comm. 1701, concl. O. Fouquet ; RJF 1984, n° 986
CE, 6 juin 1984, n° 49031 : RJF 1984, n° 930
CE, 6 juin 1984, n°s 35415 et 36733, Suez : RJF 1984, n° 940
CE, 18 juin 1984, n° 30707 : Dr. fisc. 1984, n° 45, comm. 1956, concl. Bissara
CE, 18 juin 1984, n°s 42503, 42506, 42510 et 42511, SA Cofiroute : Dr. fisc. 1984, n° 45-46, comm. 2000, concl. Ph. Bissara ; RJF 8-9/84, n° 993
CE, 20 juin 1984, n°s 24402, 24403 et 24404 : Dr. fisc. 1984, n° 43, comm. 1845, concl. Latournerie
CE, 22 juin 1984, n°s 38108 et 37368 : Dr. fisc. 1985, n° 8, comm. 383, concl. Racine ; RJF 8-9/84, n° 943
CE, 4 juill. 1984, n° 34988, M. Tarayre : Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. 592, concl. Ph. Bissara ; RJF 1984, n° 1133
CE, 27 juill. 1984, n° 16850, Beauvallet : Dr. fisc. 1984, n° 49, comm. 2202, concl. P.-F. Racine ; JCP 1985. II. 20419, note C. David ; RJF 10/84, n° 1136

CE, plén., 27 juill. 1984, n° 34588, SA Renfort Service : Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. 596 ; RJF 1984, n° 1233, concl. P.-F. Racine, p. 562 et s.
CE, 27 juill. 1984, n° 40378 : RJF 10/84, n° 1138
CE, 19 sept. 1984, n° 35557 : Dr. fisc. 1984, n° 51, comm. 2326
CE, 28 sept. 1984, n° 40666 : Dr. fisc. 1984, n° 51, comm. 2335 ; RJF 1984, n° 1311
CE, 31 oct. 1984, n°s 23117 et 35965 : RJF 1/85, n° 16
CE, 5 nov. 1984, n° 43573 : RJF 1/85, n° 15
CE, plén., 5 déc. 1984, n° 46962 : RJF 2/85, n° 251
CE, 9 janv. 1985, n° 39597 : Dr. fisc. 1985, n° 13, comm. 664, concl. P-F. Racine; RJF 3/85, n° 418
CE, 27 févr. 1985, n° 38521 : RJF 4/85, n° 525
CE, 22 mars 1985, n° 34403 : Dr. fisc. 1985, n° 40, comm. 1616
CE, 22 mars 1985, n° 41465, SA omnium de traitement et de valorisation : RJF 6/85, n° 883
CE, 19 avr. 1985, n° 43759 : Dr. fisc. 1985, n° 40, comm. 1617, concl. Ph. Bissara
CE, 26 juill. 1985, n° 34907, SA « L. Devoiselle » : Dr. fisc. 1985, n° 47, comm. 2071
CE, plén., 26 juill. 1985, n° 41798 et 41799 : Dr. fisc. 1985, n° 51, comm. 2244 ; RJF 1985, n° 1268, concl. Ph. Bissara, p. 662
CE, 2 oct. 1985, n°s 37791, 39166 et 42085 : RJF 11/85, n° 1414 ; RJF 1985, chron. pp. 794 à 796
CE, 2 oct. 1985, n° 41539 : Dr. fisc. 1985, n°52, comm. 2308, concl. P.-F. Racine
CE, 18 nov. 1985, n° 43321 : Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447, concl. O. Fouquet ; RJF 1986, n° 27 ; JCP E 1986, II, 14680, concl. O. Fouquet, note C. David
CE, 6 déc. 1985, n° 53001, Sté Sofilec : Dr. fisc. 1986, n° 18, comm. 898 ; RJF 1/86, n° 9, concl. Latournerie
CE, 20 déc. 1985, n° 46390 : RJF 3/86, n° 266
CE, 24 janv. 1986, n° 48819 : RJF 3/86, n° 280
CE, 19 févr. 1986, n° 45216, Sté Patisfrance : Dr. fisc. 1986, n° 19, comm. 963 ; RJF 1986, n° 389
CE, 9 avr. 1986, n°s 49992 et 68863 : Dr. fisc. 1986, n° 25, comm. 1213, concl. M.-A. Latournerie ; RJF 6/86, n° 565
CE, 11 avr. 1986, n° 43686 : RJF 1986, n° 890, concl. Ph. Crouzet, p. 350 et s.
CE, 7 mai 1986, n° 49991, Terrabatir : Dr. fisc. 1987, n° 15, comm. 743 ; RJF 1986, n° 685, concl. O. Fouquet, p. 422
CE, 23 juin 1986, n° 42450 : Dr. fisc. 1986, n° 40, comm. 1650
CE, 3 nov. 1986, n° 49462, M. Castel : Dr. fisc. 1987, n° 8, comm. 344, concl. P.-F. Racine ; RJF 1/87, n° 77
CE, 3 déc. 1986, n° 37449 : RJF 2/87, n° 161
CE, 30 janv. 1987, n° 48207, SA de programmation immobilière : Dr. fisc. 1987, n° 26, comm. 1235
CE, 2 févr. 1987, n°s 62352 et 62353 : Dr. fisc. 1987, n° 42, comm. 1848, concl. O. Fouquet
CE, 4 févr. 1987, n° 61875, M. Golibowicz : RJF 1987, n° 371
CE, 18 févr. 1987, n° 45684 : RJF 1987, n° 396
CE, plén., 30 mars 1987, n° 52754 : RJF 5/87, n° 489, concl. Martin Laprade, p. 262 et s.
CE, 27 mai 1987, n° 46529 : RJF 7/87, n° 722
CE, 1er juill. 1987, n° 65423 : Dr. fisc. 1989, n° 22, comm. 1060
CE, 24 juill. 1987, n° 56658, SA Sodibail et n° 56660, SA Loca-Din : RJF 10/87, n° 980
CE, 7 déc. 1987, n° 65891 : RJF 2/88, n° 174, concl. B. Martin Laprade, p. 88 et s.
CE, 1er juill. 1987, n° 65423 : Dr. fisc. 1989, n° 22, comm. 1060
CE, 21 oct. 1987, n° 48261 : Dr. fisc. 1988, n° 10, comm. 479
CE, 14 déc. 1987, n° 46880 : Dr. fisc. 1988, n° 15, comm. 764
CE, 2 mars 1988, n° 49054, Sté des ateliers mécaniques pour l'industrie et les industries alimentaires : RJF 4/88, n° 407
CE, 3 juin 1988, n° 54007 : Dr. fisc. 1989, n° 7, comm. 246
CE, 22 juin 1988, n° 60228, Chardac : Dr. fisc. 1988, n° 52, comm. 2365, note Ph. Marchessou et Th. Schmitt ; RJF 1988, n° 979 ; concl. Ph. Martin, p. 516
CE, plén., 27 juill. 1988, n° 50020, SARL « Boutique 2 M » : Dr. fisc. 1988, n° 49, comm. 2202 ; RJF 1988, n° 1139, concl. O. Fouquet, p. 577 et s.
CE, 9 déc. 1988, n° 62909, Wellner : RJF 02/89, n° 134
CE, 18 janv. 1989, n° 56752, SA Dreso-Cameso : Dr. fisc. 1993, n° 14, comm. 709, concl. B. Martin Laprade
CE, 3 févr. 1989, n°58260, Sté Gaumont : Dr. fisc. 1990, n°52, comm. 2443, concl. N. Chahid-Nouraï

CE, 3 févr. 1989, n° 74052, Compagnie Alitalia : Dr. fisc. 1989, n° 10, comm. 492 ; RJF 1989, concl. N. Chahid-Nouraï, pp. 125 à 141
CE, 10 févr. 1989, n° 58873, Vanian : Dr. fisc. 1989, n° 24, comm. 1151, concl. M. Laprade
CE, 15 févr. 1989, n° 45385, Sté des steeple-chases de France : Dr. fisc. 1989, n° 23, comm. 1097 ; RJF 1989, n° 434
CE, 3 mars 1989, n° 77581, Lainière de Picardie : RJF 1989, n° 583 ; chron. J. Turot, pp. 263 à 271
CE, 19 avr. 1989, n° 66499, SNC Hutchinson Mapa et Cie Wood Milne : RJF 6/89, n° 699, concl. M. Lebert-Champagne, p. 336 et s.
CE, 21 avr. 1989, n° 60502, Patrice : Dr. fisc. 1989, n° 39, comm. 1670, concl. B. Martin Laprade
CE, 24 mai 1989, n° 64629, Cresp : RJF 7/89, n° 809
CE, 14 juin 1989, n° 54770, SICOF : RJF 6/89, n° 996
CE, 28 juin 1989, n° 79342, Pranlas Descours : RJF 1989, n° 1064 ; chron. J. Turot, p. 543 et s.
CE, 3 juill. 1989, n° 88745, Mainsel : RJF 1989, n° 1103 ; chron. J. Turot, p. 543 et s.
CE, plén., 21 juill. 1989, n° 59970, Bendjador : Dr. fisc. 1990, n° 1-2, comm. 28, concl. M. Liébert-Champagne ; RJF 8-9/89, n° 998, chron. J. Turot, p. 458 et s.
CE, 21 juill. 1989, n° 58871, Lalande : Dr. fisc. 1990, n° 1, comm. 28, concl. L. Liébert-Champagne ; RJF 1989, n° 999
CE, 29 sept. 1989, n° 75303, Venutolo : RJF 11/89, n° 1227 ; concl. O. Fouquet, p. 614 et s.
CE, 22 déc. 1989, n° 56905, Biau : Dr. fisc. 1990, n° 17-18, comm. 858, note G. Tixier et Th. Lamulle, concl. Racine ; RJF 2/90, n° 105 ; RJF 1993, chron. G. Goulard, p. 815 et s.
CE, 22 déc. 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier : Dr. fisc. 1990, n° 14, comm. 716, concl. M.-D. Hagelsteen ; RJF 3/90, n° 130, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 80 et s.
CE, 12 janv. 1990, n°s 57754 et 57755 : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1368
CE, 31 janv. 1990, n° 63870, SA Bethenod : Dr. fisc. 1990, n° 17, comm. 855
CE, 16 févr. 1990, n° 67777, Corot : RJF 1990, n° 371
CE, 9 mai 1990, n° 82611, Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France et du Bassin Parisien : Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1845
CE, 9 mai 1990, n° 87503, SCI Sainte-Catherine Alsace-Lorraine : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1382 ; RJF 1990, n° 811
CE, 23 mai 1990, n° 61060, SA Macia : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1366, concl. Racine
CE, 23 mai 1990, n° 62274, Sté Colibri-France : Dr. fisc. 1990, n°28, comm. 1365 ; CE, 23 mai 1990, n° 61060 : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1366, concl. P.-F. Racine
CE, 1er juin 1990, n° 52470, M. Boix : Dr. fisc. 1991, n° 9, comm. 388 ; RJF 1990, n° 1097
CE, 6 juill. 1990, n° 88224, CODIAC : Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1849 ; RJF 08-09/90, n° 989 ; concl. Racine, p. 543
CE, 17 août 1990, n° 53896 : RJF 1990, n° 1160
CE, 15 oct. 1990, n° 72706, Michel : RJF 12/90, n° 1492
CE, 17 oct. 1990, n° 56991, Ahner : RJF 1990, n° 1434
CE, 17 oct. 1990, n° 83310, Loiseau : Dr. fisc. 1991, n° 48, comm. 2281, concl. O. Fouquet ; RJF 11/90, n° 1317, chron. J. Turot, p. 735
CE, 31 oct. 1990, n° 87441, Clichés Union : RJF 1990, n° 1461
CE, 12 nov. 1990, n° 69259, SA Etablissements Bussereau : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 734
CE, 28 nov. 1990, n° 55861, Korber : RJF 1991, n° 50
CE, 12 déc. 1990, n° 113038, Moreau : Dr. fisc. 1991, comm. 1075, concl. O. Fouquet
CE, 21 déc. 1990, n° 70499, Boyer de la Tour : RJF 1991, n° 167
CE, 27 févr. 1991, n° 699714, Guet : Dr. fisc. 1992, n° 5, comm. 145, concl. O. Fouquet ; RJF 1991, n° 430
CE, 4 mars 1991, n° 97595, H. de Bouard : RJF 1991, n° 431, chron. J. Turot, p. 319
CE, plén., 6 mars 1991, n° 61863, G. Baudrand : Dr. fisc. 1992, n° 26, comm. 1242 ; RJF 1991, n° 544 ; concl. J. Gaeremynck, p. 325
CE, 25 mars 1991, n° 57421, Yaffi : Dr. fisc. 1991, n° 41, comm. 1846, concl. Hagelsteen ; RJF 1991, n° 598
CE, 10 avr. 1991, n° 78314, Sté Geysers France : Dr. fisc. 1991, n° 46, comm. 2231
CE, 15 mai 1991, n° 77589, Dana : RJF 7/91, n° 985
CE, 29 mai 1991, n° 70570, L'éveil du Centre : RJF 7/91, n° 972
CE, 29 mai 1991, n° 75711, M. Gras : Dr. fisc. 1992, n° 1, comm. 22, concl. M.-D. Hagelsteen
CE, 28 juin 1991, n° 77921, Société Générale : RJF 8-9/91, n° 1052, concl. N. Chahid-Nouraï, p. 604 et s.

CE, 10 juill. 1991, n° 61575, CCI Perpignan et des Pyrénées-Orientales : RJF 1991, n° 1215
CE, 11 juill. 1991, n° 69831, Lelouch : Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 171, concl. O. Fouquet
CE, 26 juill. 1991, n° 74297, Delavau : RJF 10/91, n° 1261
CE, 23 oct. 1991, n°s 71792 et 72822, Sté Electrolux : RJF 12/91, n° 1482 ; concl. O. Fouquet, p. 852 et s.
CE, 6 nov. 1991, n° 76356, Mme Vangheluwe : Dr. fisc. 1992, n° 21-22, comm. 1046, concl. M.-D. Hagelsteen ; RJF 1991, n° 1525
CE, 13 nov. 1991, n° 133291, Assoc. Auto Camping Caravaning Club de France : Dr. fisc. 1992, n) 23, comm. 1138
CE, 9 déc. 1991, n° 65556, SCI Route de Brinay : Dr. fisc. 1992, n° 13, comm. 666 ; JCP E 1993, II, 398, note M. Deslandes ; RJF 2/92, n° 190
CE, 15 janv. 1992, n° 120482, M. Cariel : Dr. fisc. 1992, n° 10, comm. 464, concl. M.-D. Hagelsteen
CE, 29 janv. 1992, n° 75083, SA Interconstructions : Dr. fisc. 1992, n° 19, comm. 982, concl. O. Fouquet
CE, 18 mars 1992, n° 62402, LHS : RJF 1992, n° 634 ; concl. O. Fouquet, pp. 377 à 382
CE, 17 avr. 1992, n° 72383, Groupement des locataires de la Boursidière : Dr. fisc. 1992, n° 44, comm. 2040, concl. J. Gaeremynck
CE, 17 avr. 1992, n°s 99228 et 124996, Lagrange : Dr. fisc. 1993, n° 9, comm. 419
CE, 22 avr. 1992, n° 72934, Belhocine : RJF 6/92, n° 853
CE, 13 mai 1992, n° 71496, Paris Tour Eiffel : RJF 1992, n° 944
CE, 10 juin 1992, n° 93212, Club Français du livre : RJF 1992, n° 788, chron. J. Turot, pp. 471 à 477
CE, 12 juin 1992, n° 67758, SCI du 6 rue de l'Aude : RJF 1992, n° 1109
CE, 8 juill. 1992, n° 88734, Gardet : Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 125 ; RJF 8-9/92, n° 1172 ; BJS 1992, § 367, p. 1122, note N. Chahid-Nouraï ; Dr. sociétés, févr. 1993, n° 43, note M. Deslandes
CE, 31 juill. 1992, n° 82802, Société Sodam et n° 114895, SA Austin Rover France : Dr. fisc. 1993, n° 4, comm. 75 ; RJF 8-9/92, n° 1127, concl. O. Fouquet, p. 669 et s.
CE, 30 sept. 1992, n° 75464, SARL Tool France : Dr. fisc. 1993, n° 6, comm. 209
CE, plén., 9 oct. 1992, n° 113045, Acquaviva : Dr. fisc. 1993, n° 27, comm. 1385 ; RJF 1992, n° 1456, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 870 et s.
CE, plén., 9 oct. 1992, n° 116181, Sérafini : Dr. fisc. 1994, n° 18, comm. 836 ; RJF 1992, n° 1506, concl. Ph. Martin, p. 868 et s.
CE, 1er févr. 1995, n° 131940, SA Caisse de garantie mutuelle pour le crédit et le crédit-bail : Dr. fisc. 1995, n° 13, comm. 624, concl. G. Bachelier ; RJF 1995, n°298 ; BDCF 1995, n° 49, concl. G. Bachelier
CE, 10 févr. 1993, n° 91545, Masson : RJF 1993, n° 540
CE, 3 mai 1993, n° 79576, Sabate : RJF 6/93, n° 881
CE, 26 mai 1993, n°s 78156 et 78517, Sté Aussedat-Rey : RJF 1993, n° 982
CE, 2 juin 1993, n° 81741, M. Marcel Fitussi : Dr. fisc. 1993, n° 45, comm. 2141, concl. O. Fouquet ; RJF 1993, n° 987
CE, 16 juin 1993, n°s 67760 et 67763, SA Sellier-Leblanc : Dr. fisc. 1993, n° 44, comm. 2086, concl. J. Arrighi de Casanova
CE, 16 juin 1993, n° 70446, Laboratoires Wellcom : RJF 1993, n° 983
CE, 23 juin 1993, n° 69587, SCI Le Prieuré : RJF 1993, n° 1133
CE, 17 janv. 1994, n° 124438, SARL France-Loisirs : Dr. fisc. 1994, n° 13, comm. 604
CE, 18 mars 1994, n°s 68799 et 70814, SA Sovemarco Europe : RJF 1994, n° 532 ; concl. Ph. Martin, pp. 290 à 298
CE, 12 oct. 1994, n° 122532, *SCI du Chêne vert* : Dr. fisc. 1995, n° 17, comm. 975 ; RJF 1994, n° 1328 ; BDCF 1994, p. 145, concl. F. Loloum
CE, 21 déc. 1994, n° 77711, Gonzalez : RJF 2/95, n° 211
CE, 21 juin 1995, n° 144450, Sté Champel Allaigre Sorets : RJF 1995, n° 954, chron. G. Goulard, p. 555
CE, 30 oct. 1995, n° 142319, Sté Saint-Gobain Emballage : RJF 1995, n° 1353 ; chron. pp. 789-790
CE, 30 oct. 1995, n° 154403, Pierre Fabre SA : RJF 1995, n° 1354
CE, 3 nov. 1995, n° 126513, Larcher : Dr. fisc. 1996, n°5, comm. 121, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 12/95, n° 1332
CE, 29 déc. 1995, n° 118754, Sté Sudfer : RJF 1996, n° 186
CE, 17 janv. 1996, n° 137897, M. Dufay : Dr. fisc. 1996, n° 16, comm. 529
CE, 30 mars 1996, n° 139062, SARL Informations Juives – Le Journal des Communautés : RJF 1996, n° 567

CE, 21 août 1996, n° 154488, SA Sife : Dr. fisc. 1996, n° 50, comm. 1482, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 10/96, n° 1137 ; BDCF 5/96, concl. J. Arrighi de Casanova
CE, 30 sept. 1996, n° 139846, Leboeuf : RJF 11/96, n° 1325
CE, 13 nov. 1996, n° 128088, Betous : Dr. fisc. 1997, n° 12, comm. 319, concl. G. Bachelier ; RJF 1997, n° 27
CE, 20 nov. 1996, n° 123267, M. Caviggia : Dr. fisc. 1997, n° 25, comm. 699
CE, 20 nov. 1996, n° 156534, Aucouturier : RJF 1997, n° 28 ; chron. S. Austry, p. 3 et s.
CE, 8 janv. 1997, n° 128595, SA Papeteries de l'Atlantique : Dr. fisc. 1997, n° 10, comm. 280, concl. G. Goulard
CE, 31 janv. 1997, n° 158678, Sté Saint-Gobain Vitrage International : RJF 1997, n° 197, concl. G. Bachelier, pp. 147 à 150
CE, 31 janv. 1997, n° 170164 : RJF 3/97, n° 217
CE, 28 févr. 1997, n° 141459, Mme Pinaton : RJF 1997, n° 313 ; chron S. Austry, pp. 211 à 215
CE, 4 avr. 1997, n° 144211, Kingroup : Dr. fisc. 1997, n° 26, comm. 728 ; RJF 05/97, n° 424, concl. F. Loloum, p. 293 et s. ; D. 1997, p. 490, note G. Tixier et A.-G. Hamonic-Gaux
CE, 12 mai 1997, n° 160777, SARL Intraco : RJF 6/97, n° 535
CE, 4 juill. 1997, n° 146930, SA Marbrek : RJF 1997, n° 770 ; BDCF 4/97, concl. G. Goulard
CE, 9 juill. 1997, n° 150829, Sté « BCA Consultants » : Dr. fisc. 1997, n° 48, comm. 1239, concl. F. Loloum
CE, 15 oct. 1997, n° 146931, SA Ordif et n° 152448, Sté civile Pierre Gauthier : RJF 1997, n° 1111
CE, 28 déc. 2007, n° 271895, Vuarand : Dr. fisc. 2008, n° 10, comm. 194, concl. E. Glaser
CE, 13 mars 1998, n° 163108, Carcassonne : Dr. fisc. 1998, n° 26, comm. 588, concl. F. Loloum ; RJF 5/98, n° 578
CE, avis, 8 avr. 1998, n° 132539, Sté de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO) : RJF 1998, n° 593 ; chron. S. Verclytte, p. 359 et s. ; concl. G. Goulard, p. 378 et s. ; RTD com. 1998, p. 969, note F. Deboissy
CE, 8 juill. 1998, n° 164657, Meissonnier : Dr. fisc. 1998, n° 42, comm. 896, concl. G. Bachelier ; RJF 8-9/98, n° 903 ; RTD com. 1999, p. 223, obs. Fl. Deboissy ; JCP N 1999, n° 12, p. 510, J.-P. Garçon
CE, 8 juill. 1998, n° 186279, SARL Seuge Queri Informatique (SQI) : Dr. fisc. 1998, n° 44, comm. 959, concl. G. Bachelier
CE, 29 juill. 1998, n° 146333, SNC Géfiroute : JCP E 1998, n° 39, p. 1482 ; JCP G 1998, II, 10212, note B. Le Griel ; RJF 1998, n° 926 ; chron. S. Verclytte, p. 634 ; BDCF 1998, concl. F. Loloum, n° 4
CE, 18 sept. 1998, n° 152656, Sté d'économie mixte de construction de La Roche-sur-Yon : Dr. fisc. 1999, n° 4, comm. 68, concl. G. Goulard
CE, 18 sept. 1998, n° 149341, SARL Diva : Dr. fisc. 1999, n° 5, comm. 85, concl. G. Goulard
CE, 23 oct. 1998, Sté foncière et d'aménagement de l'Hautil : Dr. fisc. 1998, n° 52, comm. 1179, concl. J. Arrighi de Casanova ; RTD com. 2001, p. 270, note F. Deboissy ; RJF 12/98, n° 1406
CE, 6 nov. 1998, n° 155498, SA Brisard Nogues : RJF 12/98, n° 1399 ; BDCF 6/98, concl. F. Loloum, n° 119
CE, 23 nov. 1998, n° 162176, M. et Mme Bonnin : Dr. fisc. 1999, n° 13, comm. 262, concl. G. Goulard
CE, 30 nov. 1998, n° 181526, Le Biez : RJF 1/99, n° 8
CE, 30 nov. 1998, n° 183727, M. Esposito : Dr. fisc. 1999, n° 18, comm. 358, concl. G. Bachelier
CE, 15 févr. 1999, n° 172643, CRCAM du Gard : Dr. fisc. 1999, n° 19, comm. 386, concl. G. Bachelier
CE, 28 juill. 1999, n° 185525, M. Grillet : Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. 300
CE, 8 sept. 1999, n° 179832, Le Forestier de Quillien : RJF 1999, n° 1323 ; BDCF 11/99, concl. J. Arrighi de Casanova
CE, 1er oct. 1999, n° 170289, Assoc. Jeune France : Dr. fisc. 2000, n° 7, comm. 106, concl. J. Courtial ; RJF 11/99, n° 1354, chron. E. Mignon ; BDCF 11/99, concl. J. Courtial, n° 104
CE, 13 oct. 1999, n° 188116, Sté de fait Delsol (1ère esp.) et n° 188114, M. Marcel Delsol (2ème esp.) : Dr. fisc. 2000, n° 20, comm. 410, concl. G. Bachelier
CE, 13 oct. 1999, n° 191191, Diebold : Dr. fisc. 1999, n° 52, comm. 948, concl. G. Bachelier
CE, 27 oct. 1999, n° 159970, M. Pernot : Dr. fisc. 2001, n° 7,j comm. 119
CE, 26 nov. 1999, n° 180276, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac : RJF 2000, n° 39
CE, 10 déc. 1999, n° 164982, ministre c/ Freulon : RJF 2000, n° 167 ; BDCF 2/00, concl. J. Arrighi de Casanova
CE, 7 janv. 2000, n° 180308, Gallet : Dr. fisc. 2000, n° 22-23, comm. 455 ; RJF 2/00, n° 170

CE, 7 janv. 2000, n° 186108, M. et Mme Philippe : Dr. fisc. 2000, n° 11, comm. 204, concl. G. Bachelier ; RJF 2/00, n° 162 ; RTD com. 2000, § 760, obs. Fl. Deboissy
CE, 7 juin 2000, n° 199344, SARL moderne de télévision et de son (CMTS) : Dr. fisc. 2000, n° 49, comm. 965, concl. G. Bachelier ; RJF 2000, n° 1049
CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté suisse Hubertus AG : Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. 310, concl. J. Arrighi de Casanova
CE, 16 févr. 2000, n° 195743, SARL La Photogravure de Caen : RJF 2000, n° 477 ; BDCF 4/00, concl. G. Bachelier
CE, 19 avr. 2000, n° 172003, SA Fabricauto-Essarauto : Dr. fisc. 2000, n° 37, comm. 660, concl. J. Courtial ; RJF 5/00, n° 631 ; chron. E. Mignon, pp. 571 à 576
CE, 17 mai 2000, n° 188975, Société « les Fils Charvet » : Dr. fisc. 2000, n° 50, comm. 995, concl. G. Bachelier
CE, 24 mai 2000, n° 185647, CRCAM du Midi : Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 937
CE, 24 mai 2000, n°s 209699 et 20989, CRCAM Normand : Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 9, concl. L. Touvet
CE, 31 mai 2000, n° 182012, Assoc. « Strasbourg musique et congrès » : Dr. fisc. 2000, n° 50, comm. 1002, concl. J. Courtial ; RTD com. 2001, p. 267, note F. Deboissy ; RJF 9-10/2000, n° 1066
CE, 31 mai 2000, n° 187164, Launay : RJF 9-10/00, n° 1112
CE, 31 mai 2000, n° 189775, Syndicat mixte d'aménagement rural de la Drôme (SMARD) : RJF 2000, n° 1067
CE, 7 juin 2000, n° 196758, Sté Diners Club de France et Sté Diners Club International : Dr. fisc. 2000, n° 49, comm. 965, concl. G. Bachelier ; RJF 2000, n° 1050
CE, 7 juin 2000, n° 208935, SA Cofinoga : Dr. fisc. 2000, n° 49, comm. 965, concl. G. Bachelier ; RJF 2000, n° 1051
CE, 23 juin 2000, n° 188297, SARL Ski Tennis Diffusion : Dr. fisc. 2000, n° 52, comm. 1059, concl. G. Bachelier
CE, 23 juin 2000, n° 196143, Al Kallas : Dr. fisc. 2001, n° 3, comm. 29
CE, 30 juin 2000, n° 151861, M. Krebs : Dr. fisc. 2001, n° 11, comm. 223, concl. G. Goulard
CE, 28 juill. 2000, n° 138342, Sté civile agricole « Les Chapelains » : Dr. fisc. 2001, n° 5, comm. 59, concl. J. Courtial ; RJF 11/00, n° 1240
CE, 28 juill. 2000, n° 185691, Association Passeport Loisirs : RJF 11/00, n° 1254
CE, 28 juill. 2000, n° 194153, M. Xatruch : Dr. fisc. 2001, n° 8, comm. 149
CE, 20 oct. 2000, n° 204129, Cambon : Dr. fisc. 2001, n° 18, comm. 431, concl. E. Mignon ; RJF 1/01, n° 19 ; BDCF 1/01, concl. E. Mignon, p. 16 et s.
CE, 29 nov. 2000, n° 159109, Campillo (1ère esp.) et n° 186054, Sté d'exploitation de la clinique Vignoli (2ème esp.) : RJF 2001, n° 182 ; BDCF 2001, n° 26, concl. E. Mignon
CE, 29 nov. 2000, n°185346, SNC Les pétroliers réunis de l'Ouest : Dr. fisc. 2002, n°5, comm. 64
CE, 29 nov. 2000, n°s 192100 à 192110, SA Unifimo : Dr. fisc. 2002, n° 5, comm. 62, concl. E. Mignon
CE, 15 déc. 2000, n° 194696, SA Polyclad Europe : Dr. fisc. 2001, n° 16, comm. 378, concl. G. Goulard, note R. Jouffroy
CE, 29 déc. 2000, n° 179647, M. Roesch : Dr. fisc. 2001, n° 15, comm. 337, concl. J. Courtial
CE, 14 févr. 2001, n° 189572, Boniface : Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 618, concl. J. Courtial ; RJF 2001, n° 641 ; BDCF 2001, n° 64, concl. J. Courtial
CE, 26 févr. 2001, n° 219834, M. Anzalone : Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 611; RJF 5/01, n°619, concl. S. Austry ; Rev. sociétés 2001, p. 375, note O. Fouquet
CE, 26 févr. 2001, n° 221351, M. Gagnaire : Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 613
CE, 28 févr. 2001, n° 199295, M. Thérond : Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 592, concl. G. Bachelier
CE, 16 mars 2001, n° 202548, SA Groupe Theis : RJF 2001, n° 804 ; BDCF 2001, concl. G. Goulard, n° 80
CE, 6 avr. 2001, n° 198233, SA LPB-Intérim : Dr. fisc. 2002, n° 25, comm. 526
CE, 6 avr. 2001, n° 208672, ministre c/ Prince : RJF 2001, n° 939 ; chron. J. Maïa, RJF 8/01
CE, 11 avr. 2001, n° 198277, Mechenane : RJF 7/01, n° 971 ; BDCF 7/01, n° 100, concl. G. Goulard
CE, 15 juin 2001, n° 20499, M. Amoretti : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. 907 ; RJF 2001, n° 1173
CE, 27 juill. 2001, n° 215302, Sté générale de fonderie et Cie internationale du chauffage : Dr. fisc. 2001, n° 50, comm. 1162, concl. G. Goulard
CE, 5 sept. 2001, n° 223607, Posak : RJF 11/01, n° 1406

CE, 21 déc. 2001, n° 206683, Assoc. Groupement d'entreprises de sous-traitance Omni Habillement : Dr. fisc. 2002, n° 18, comm. 387, concl. J. Courtial
CE, 14 janv. 2002, n° 204573, Tronel-Peyroz : BJS 2002, n° 6, § 163, p. 721 et s., note J.-Cl. Parot
CE, 23 janv. 2002, n° 216733, Société Protec : Dr. fisc. 2002, n° 18, comm. 381
CE, 18 févr. 2002, n° 220796, Sté Bic : Dr. fisc. 2002, n° 38, comm. 706, concl. G. Goulard
CE, 20 févr. 2002, n° 221437, Sté La Chemise Lacoste : RJF 5/02, n° 472 ; concl. E. Mignon, p. 632
CE, 8 mars 2002, n° 199468, Banque française de crédit coopératif : Dr. fisc. 2002, n° 38, comm. 704, concl. J. Courtial
CE, 8 mars 2002, n° 207941, Assoc. Foire-exposition de Morlaix : Dr. fisc. 2002, n° 24, comm. 496, concl. J. Courtial ; Dr. sociétés 2002, comm. 144, note J.-L. Pierre
CE, 8 mars 2002, n° 225151, Maire : RJF 6/02, n° 668 ; BDCF 6/02, n° 81, concl. S. Austry
CE, 10 avr. 2002, n° 212014, SA Somagri : Dr. fisc. 2002, n° 50, comm. 994
CE, 29 avr. 2002, n° 234133, Jacob : RJF 2002, n° 769 ; BDCF 7/02, n° 90, concl. F. Séners
CE, 5 juin 2002, n° 204741, SA Charrier : Dr. fisc. 2002, n° 41, comm. 792, concl. J. Courtial
CE, 19 juin 2002, n° 223363, SA SEDPA-France : Dr. fisc. 2002, n° 39, comm. 727
CE, 26 juin 2002, n° 220733, Domergue : RJF 10/02, n° 1133 ; BDCF 10/02, n° 127, concl. G. Bachelier
CE, 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electrics : Rev. sociétés 2002, p. 538, note O. Fouquet
CE, 29 juill. 2002, n° 233966, SA Grundig Electronique : Dr. fisc. 2002, n° 51, comm. 1016
CE, 15 nov. 2002, n° 229454, M. Garrigues : Dr. fisc. 2003, n° 11, comm. 206, concl. M.-H. Mitjaville
CE, 30 déc. 2002, n° 205131, SA Rennesson : Dr. fisc. 2003, n° 10, comm. 183, concl. G. Bachelier, note M. Guichard et B. Jeannin
CE, 29 janv. 2003, n° 233373, SNC Cidal : RJF 2003, n° 474 ; BDCF 4/03, concl. L. Olléon, n° 53 ; BJS 2003, n° 6, § 149, p. 697 et s., note E. Desmorieux
CE, 3 févr. 2003, n° 232040, Roche : RJF 2003, n° 432 ; concl. F. Séners, p. 307
CE, 19 févr. 2003, n° 232753, Mme Hombrouck : Dr. fisc. 2003, n° 20, comm. 376
CE, 2 avr. 2003, n° 233375, Sté d'exploitation de l'Hôtel des bains : RJF 2003, n° 704 ; BDCF 2003, n° 78, concl. P. Collin
CE, 25 avr. 2003, n° 231084, Melon : RJF 2003, n° 836 ; BDCF 7/03, n° 92, concl. L. Vallée
CE, 25 avr. 2003, n° 20099, Blonde : RJF 2003, n° 837 ; BDCF 7/03, n° 93, concl. L. Vallée
CE, 16 mai 2003, n° 222956, Sté Télécoise : RJF 2003, n° 823, chron. L. Olléon, p. 571 et s. ; BDCF 7/03, n° 91, concl. M.-H. Mitjaville ; B. Gouthière, FR 26/03, inf. 9, p. 23 et s.
CE, 20 juin 2003, n° 224407, Sté Interhome AG : RJF 10/03, n° 1147 ; BDCF 10/03, concl. S. Austry, n° 130 ; Rev. sociétés 2004, p. 385, note D. Gutmann ; BJS 2003, § 271, p. 1289, note Ch. Nouel et S. Reeb
CE, 20 juin 2003, n° 232832, Sté Ets Lebreton-Comptoir général de peintures et annexes : Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 200 ; RJF 2003, n° 1140, concl. P. Collin, p. 754 et s.
CE, 25 juin 2003, n° 238033, M. Moureau : Dr. fisc. 2004, n° 3, comm. 88
CE, 30 juill. 2003, n° 232004, SARL Azur Industrie : Dr. fisc 2004, n° 11, comm.338, concl. P. Collin
CE, 30 juill. 2003, n° 241371, SA Batinorest : Dr. fisc. 2004, n° 7, comm. 246, concl. P. Collin
CE, 30 juill. 2003, n° 242722, Sté Graphie 66 : Dr. fisc. 2003, n° 47, comm. 829
CE, 29 oct. 2003, n° 241524, Communauté urbaine de Lyon : Dr. fisc. 2004, n° 18, comm. 461, concl. G. Bachelier
CE, 3 nov. 2003, n° 232393, SA Trinôme : RJF 1/04, n° 5 ; BDCF 1/04, concl. L. Vallée, n° 1 ; RDC 2004, n° 2, p. 439, note D. Gutmann
CE, 5 nov. 2003, n° 241201, Riglet : RJF 2004, n° 41 ; BDCF 1/04, n° 10, concl. F. Séners
CE, 14 janv. 2004, n° 235646, Couderc : RJF 4/04, n° 346
CE, 18 févr. 2004, n° 247729, Sté Pléiade : Dr. sociétés 2004, n° 5, 91, note J.-L. Pierre
CE, 1er mars 2004, n° 237013, Sté AS Représentation : Dr. fisc. 2004, n° 37, comm. 669, concl. G. Goulard
CE, 8 mars 2004, n° 248094, Mme Mohammadi (1ère esp.) et n° 249461, M. Mohammadi (2ème esp.) : Dr. fisc. 2004, n° 30-36, comm. 643, concl. F. Séners ; RJF 6/04, n° 621 ; BCDF 6/04, n° 78, concl. F. Séners
CE, 30 avr. 2004, n° 247436, Paulin : Dr. fisc. 2004, n° 50, comm. 880 ; RJF 7/04, n° 714 ; BCDF 2004, n° 89, concl. P. Collin
CE, 3 mai 2004, n° 241370, M. Dumonteil : Dr. fisc. 2004, n° 41, comm. 743, concl. M.-H. Mitjaville
CE, 26 mai 2004, n° 243121, Sté Specinov : Dr. fisc. 2005, n° 6, comm. 176, concl. P. Collin
CE, 28 mai 2004, n° 250817, Sté Magneti Marelli France : Dr. fisc. 2005, n° 21, comm. 428, concl. G. Bachelier
CE, 16 juin 2004, n° 235647, SA Imprimerie Borel : Les Nouvelles fiscales 2005, act. 936

CE, 30 juill. 2004, n° 232004, Sté Azur Industrie : Dr. fisc. 2004, n° 11, comm. 338, concl. P. Collin ; RJF 2003, n° 1273
CE, 6 oct. 2004, n° 250715, SA Daunat : Dr. fisc. 2005, n° 18-19, comm. 401, concl. S. Verclytte
CE, 6 oct. 2004, n° 256092, Lagedamont : Dr. fisc. 2004, n° 48, comm. 857, concl. S. Verclytte ; RJF 2004, n° 1245
CE, 25 oct. 2004, n° 255092, M. Bourtoulinsky et n° 255093, M. François : Dr. fisc. 2005, n° 8, comm. 224, concl. E. Glaser ; RJF 2006, chron. Y. Bénard, p. 607 ; BDCF 1/05, n° 6, concl. E. Glaser
CE, 3 nov. 2004, n° 234525, M. et Mme Riga : Dr. fisc. 2005, n° 8, comm. 225, concl. F. Donnat
CE, 29 déc. 2004, n° 256420, Mikolajczyk : RJF 2005, n° 221 ; BDCF 3/05, n° 29, concl. F. Séners
CE, 5 janv. 2005, n° 254556, Sté Raffypack : Dr. fisc. 2005, n° 13, comm. 318, concl. E. Glaser, note A. Bricet et M. Gautier
CE, 5 janv. 2005, n° 254831, Lefèvre : Dr. fisc. 2005, n° 21, comm. 423
CE, 10 janv. 2005, n° 253490, SA Cabinet J. G. Bez : RDC oct. 2005, n° 4, p. 1175, note D. Gutmann
CE, 9 févr. 2005, n° 256567, Ricard : Dr. fisc. 2006, n° 8, comm. 186 ; RJF 05/05, n° 425
CE, 11 avr. 2005, n° 241973, Sté Vibratec : RJF 07/05, n° 670
CE, 13 avr. 2005, n° 256847, Lecointre : Dr. fisc. 2006, n° 3, comm. 63
CE, 18 mai 2005, n° 267087, SA Sagal : Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726, concl. P. Collin; RJF 8-9/05, n° 910 ; BDCF 8-9/05, n° 110, concl. P. Collin
CE, 18 mai 2005, n° 259275, SARL Sophie B : Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 769, concl. P. Collin, note P. Masquart ; Dr. sociétés 2005, comm. 187, note J.-L. Pierre ; RJF 8-9/2005, n° 834 ; BDCF 8-9/2005, n° 99, concl. P. Collin
CE, 18 mai 2005, n° 253490, SA Cabinet J.G. Bez : RDC oct. 2005, n° 4, p. 1175, note D. Gutmann
CE, 18 mai 2005, n°s 261623 et 261791, Banque populaire Loire et Lyonnais : Dr. fisc. 2005, n° 36, comm. 571, concl. F. Donnat ; RJF 2005, n° 817 ; RDC 2005, n° 4, p. 1175, note D. Gutmann
CE, 18 mai 2005, n° 263653, Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains : Dr. fisc. 2005, n° 49, comm. 791, concl. P. Collin
CE, 1er juin 2005, n° 259617, Sté Allianz-Vie (1ère esp.) et n°259618, SA Eagle Star Vie (2ème esp.) : Dr. fisc. 2006, n° 7, comm. 177, concl. P. Collin
CE, 8 juill. 2005, n° 253291, Delon : RJF 2005, n° 1194
CE, 27 juill. 2005, n° 252847, Manoukian : Dr. fisc. 2005, n° 38, comm. 614, concl. M.-H. Mitjaville, note J.-L. Pierre
CE, 27 juill. 2005, n° 254562, Grignoux : Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 427, concl. F. Séners
CE, 27 juill. 2005, n°s 259009 et 259678, Sté Michel Guérard Conseil : Dr. fisc. 2006, n° 15, comm. 325, concl. P. Collin
CE, 27 juill. 2005, n° 259052, Sté B. L. : Dr. fisc. 2006, n° 8, comm. 191, concl. L. Olléon ; BDCF 11/05, n° 127, concl. L. Olléon
CE, 27 juill. 2005, n° 260578, SA Hélipaca : Dr. fisc. 2006, n° 11, comm. 247, concl. M.-H. Mitjaville
CE, 7 nov. 2005, n°s 266436 et 266438, Sté Cap Gemini : Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 311, concl. E. Glaser
CE, 5 déc. 2005, n° 256916, Fourcade : Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 423, concl. E. Glaser
CE, 5 déc. 2005, n° 263505, Aubin : Dr. fisc. 2006, n° 41, comm. 652, concl. E. Glaser
CE, 13 janv. 2006, n° 267684, SA Tiffon : Dr. fisc. 2006, n° 20, comm. 397
CE, 18 janv. 2006, n° 265790, Serfaty : Dr. fisc. 2006, n° 41, comm. 649, concl. C. Verot, note E. Meier
CE, 10 févr. 2006, n° 265117, Auvray : Dr. fisc. 2007, n° 11, comm. 277, concl. P. Collin ; RJF 5/06, n° 528, concl. P. Collin, BDCF 5/06, n° 61 ; Droit & Patrimoine, déc. 2006, n° 154, p. 90 et s., obs. D. Gutmann
CE, 6 mars 2006, n° 281034, SA Disvalor : LPA 2006, n° 136, p. 13, note A. Lefeuvre
CE, 10 mars 2006, n° 263183, Sté Sept : Dr. fisc. 2006, n° 21, comm. 414, concl. F. Séners, note J.-L. Pierre
CE, 5 avr. 2006, n° 281098, Sté Midex : Dr. fisc. 2006, n° 40, comm. 641, concl. L. Vallée
CE, 24 mai 2006, n° 274471, Genestar : Dr. fisc. 2006, n° 43, comm. 688, note D. Davoust
CE, 2 juin 2006, n° 269997, Sté Lever Fabergé France : Dr. fisc. 2006, n° 46, comm. 720, concl. E. Glaser, note A. Lefeuvre
CE, 12 juin 2006, n° 266848, Lavergne : RJF 10/06, n° 1161, concl. F. Séners BDCF 10/06, n° 113
CE, 20 juin 2006, n° 266796, Mme Lovato : Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 75, concl. S. Verclytte
CE, 13 juill. 2006, n° 276362, Riahi : Dr. fisc. 2007, n° 30, comm. 789
CE, 24 juill. 2006, n° 256915, M. Susini : Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 225
CE, 27 juill. 2006, n° 274762, Mme Marchal : Dr. fisc. 2007, n° 17-18, comm. 467, concl. E. Glaser

CE, 4 août 2006, n°245699, M. Dorléans : Dr. fisc. 2007, n° 38, comm. 844
CE, 4 août 2006, n° 272383, M. Maraval : Dr. fisc. 2006, n° 50, comm. 783, concl. L. Vallée
CE, 4 août 2006, n° 276210, M. et Mme Caullery : Dr. fisc. 2007, n° 29, comm. 755
CE, 4 août 2006, n° 283424, M. et Mme Renaudin : Dr. fisc. 2006, n° 50, comm. 784
CE, 27 sept. 2006, n° 260050, Sté Janfin : Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon
CE, 2 oct. 2006, n° 281286, Assoc. Acoonex : Dr. fisc. 2007, n° 15, comm. 418 ; RJF 12/06, n° 1512
CE, 17 nov. 2006, n° 254597, Bec : RJF 2/07, n° 173
CE, 22 nov. 2006, n° 285582, Collange : Dr. fisc. 2007, n° 40, comm. 885, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre ; Dr. sociétés 2007, n° 2, comm. 38, note J.-L. Pierre ; RJF 02/07, n° 122
CE, 22 nov. 2006, n° 286156, Sté Artis : Dr. fisc. 2007, n° 40, comm. 888 ; RJF 2007, n° 130
CE, 13 déc. 2006, n°s 283914, 283915, 289569, 289806, 289894 et 275239, Rocamat Pierre Naturelle, Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 234 ; BDCF 2007, n° 29
CE, 29 déc. 2006, n° 283314, Sté Bank of Scotland : Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 87, concl. F. Séners, note O. Fouquet ; RJF 2007, n° 322 ; BDCF 3/07, n° 33, concl. F. Séners; JCP E 2007, n° 18, 1590, note E. Meier et R. Torlet
CE, 7 févr. 2007, n° 288067, Sté Sogefib : Dr. fisc. 2007, n° 40, comm. 882
CE, 28 févr. 2007, n° 279093, Sté Saur France : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 963, concl. L. Vallée
CE, 28 févr. 2007, n° 284565, SA Peco : BJS 2007, §198, p. 735
CE, 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie des Chalonges : Dr. fisc. 2007, n° 20, comm. 522, note O. Fouquet ; RJF 2007, n° 600 ; concl. P. Collin, pp. 426 à 430
CE, 9 mars 2007, n°s 279128 et 279129, Sté Parfums Rochas : Dr. fisc. 2007, n° 30-35, comm. 781
CE, 12 mars 2007, n° 281951, Bernheim : Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 653, concl. P. Collin
CE, 6 avr. 2007, n° 269402, Clermont : Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 652, concl. S. Verclytte
CE, 6 avr. 2007, n° 271563, Durand : RJF 7/07, n° 795 ; BDCF 7/07, n° 83, concl. C. Landais
CE, 23 avr. 2007, n° 271246, Maurice : RJF 2007, n° 803
CE, 16 mai 2007, n° 276598, M. et Mme Fougères : Dr. fisc. 2007, n° 38, comm. 845, concl. L. Vallée
CE, 21 mai 2007, n° 284719, Sté Sylvain Joyeux : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 970, note Ch. de la Mardière ; RJF 2007, n° 953
CE, 30 mai 2007, n° 285575, SA Peronnet (1re esp.) et n° 285573, SARL Peronnet et a. (2è esp.) : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 958, concl. F. Séners, note A. Bonnet
CE, 10 juill. 2007, n° 294044, Grau (2nde esp.) : RJF 2007, n° 1245
CE, 13 juill. 2007, n° 289233, Sté Groupe Volkswagen France et n° 289261, Sté Groupe Volkswagen France : Dr. fisc. 2008, n° 3, comm. 67, concl. S. Verclytte
CE, 20 juill. 2007, n° 294300, Sté Copadis Stains : RJF 2007, n° 1298
CE, 26 juill. 2007, n° 283372, Vaes : Dr. fisc. 2008, n° 4, comm. 75, note J.-L. Pierre ; Dr. sociétés 2007, comm. 207, note J.-L. Pierre
CE, 5 oct. 2007, n° 291049, Sté Alcatel CIT : Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 165, concl. N. Escaut, note A. de Bissy
CE, 20 nov. 2007, n° 284621, Sté Marché actif : Dr. fisc. 2008, n° 10, comm. 197, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre
CE, 21 nov. 2007, n° 291375, Assoc. Services Informatiques et Conseils : Dr. fisc. 2008, n° 6, comm. 168, concl. L. Olléon
CE, 14 déc. 2007, n°s 262695 et 277835, Michel : Dr. fisc. 2008, n° 13, comm. 239, note J.-L. Pierre
CE, 21 déc. 2007, n° 287662, Rocq : RJF 3/08, n° 283, concl. C. Vérot BDCF 3/08, n° 33
CE, 21 déc. 2007, n° 288099, SA de production et d'approvisionnement du plateau central « Rouergue-Auvergne-Gévaudan-Tarnais » : Dr. fisc. 2008, n° 15, comm. 254
CE, 28 déc. 2007, n° 271895, Vuarand : Dr. fisc. 2008, n° 10, comm. 194, concl. E. Glaser
CE, 28 déc. 2007, n° 284899, SA Domaine Clarence Dillon : Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 246, concl. L. Vallée, note J.-L. Pierre
20 févr. 2008, n° 287456, M. Clor : Dr. fisc. 2008, n° 13, comm. 234
CE, 25 févr. 2008, n° 287726, Gatineau : Dr. fisc. 2008, n° 21, comm. 333, note J.-L. Pierre ; RJF 5/2008, n° 543 ; BDCF 5/2008, n° 60, concl. E. Glaser
CE, 26 mars 2008, n° 301413, SA Financière Fauvernier : Dr. fisc. 2008, n° 40, comm. 521, note E. Meier
CE, 11 avr. 2008, n° 279786, M. Canonne (1ère esp.) : Dr. fisc. 2008, n° 21, comm. 331
CE, 11 avr. 2008, n° 281033, SA Guerlain : Dr. fisc. 2008, n° 18, comm. 302, concl. C. Verot, note M. Taly

CE, 11 avr. 2008, n° 284274, Sté Guy Dauphin environnement : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 371, concl. C. Verot, note M. Buchet ; Dr. sociétés 2008, n° 8, comm. 193, note J.-L. Pierre
CE, 11 avr. 2008, n° 284921, Vaughan : RJF 2008, n° 785
CE, 11 avr. 2008, n° 287808, M. et Mme Roche : Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 351, concl. C. Verot, note Th. Schmitt ; RJF 7/08, n° 813 ; BDCF 7/08, concl. C. Verot
CE, 11 avr. 2008, n° 287961, Mme Marie-Thérèse Martin : Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 360, note J.-P. Maublanc ; RJF 2008, n° 819
CE, 11 avr. 2008, n° 289798, Mme Hémery : Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 350, concl. C. Landais, note E. Desmoriaux
CE, 11 avr. 2008, n° 185583, M. Cheynel : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais
CE, 14 avr. 2008, n° 293577, Sté GSML (2ème esp.) : Dr. fisc. 2008, n° 21, comm. 331 ; RJF 2008, n° 777
CE, 16 mai 2008, n° 288101, Sté SELAFA Géomat : Dr. fisc. 2008, n° 30, comm. 430, concl. F. Séners, note Ch. de la Mardière
CE, 16 mai 2008, n° 294305, SNC Lamy : RJF 8-9/08, n° 938
CE, 4 juin 2008, n° 277560, SCI 10, rue de l'église : Dr. fisc. 2008, n° 28, comm. 406, concl. N. Escaut
CE, 6 juin 2008, n° 285629, SA Gustave Muller : Dr. fisc. 2008, n° 39, comm. 507, concl. L. Olléon, note P. Fumenier
CE, 27 juin 2008, n° 269591, Sté Graphic Procédé : Dr. fisc. 2008, n° 39, comm. 511, concl. L. Olléon, note Y. Sérandour
CE, 27 juin 2008, n° 282910, Sté Progemo : RJF 2008, n° 1166 ; BDCF 11/08, n° 128, concl. L. Olléon
CE, 30 juin 2008, n° 274480, M. et Mme Henri : Dr. fisc. 2008, n° 39, comm. 503, concl. E. Glaser
CE, 16 juill. 2008, n°s 299862, SARL JMSFB et 300389, Société Almirall : RJF 11/08, n° 1210
CE, 6 août 2008, n° 274621, Amsellem : RJF 2008, n° 1239
CE, 7 août 2008, n° 283238, Joly : RJF 2008, n° 1211 ; BDCF 11/08, n° 135, concl. E. Glaser
CE, 7 août 2008, n° 290465 et n° 290555, Laffort : RJF 2008, n° 1209 ; E. Glaser, RJF 2008, concl. pp. 991 à 995
CE, 29 août 2008, n° 299557, M. Kadouch : Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 606
CE, 29 août 2008, n° 309089, SA simplifié Chambery Distribution et n° 309330, SA Auxerdis : RJF 2008, n° 1321 ; BDCF 2008, n° 147, concl. L. Olléon
CE, 3 sept. 2008, n° 295010, SA Literie Duvivier : Dr. fisc. 2008, n° 46, comm. 570, concl. P. Collin, note M. Buchet
CE, 3 sept. 2008, n°s 300420, 300421 et 300422, Befort : RJF 2008, n° 1292 ; BDCF 2008, n° 42, concl. L. Vallée
CE, 6 oct. 2008, n° 283014, SCOP Union technique du bâtiment : Dr. fisc. 2009, n° 8, comm. 205, note M. Guichard et R. Grau ; RJF 2008, n° 1315
CE, 6 oct. 2008, n° 299265, SA Axa : Dr. fisc. 2008, n° 47, comm. 587, note Y. Sérandour
CE, 17 oct. 2008, n° 293467, Sté Gogefal : Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 604, concl. F. Séners, note P. Fumenier
CE, 7 nov. 2008, n° 301642, Fontana et de Framond : RJF 2009, n° 56 ; BDCF 1/09, n° 11, concl. L. Olléon
CE, 19 nov. 2008, n° 291040, SCI Victor Hugo : RJF 2009, n° 107
CE, 19 nov. 2008, n° 308449, SARL Financière François Dufour : Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 605
CE, 19 nov. 2008, n° 291041, Sté Auteuil Investissement : Dr. fisc. 2008, n° 49, comm. 605
CE, 10 déc. 2008, n° 295977, Sté Andros et Cie: Dr. fisc. 2009, n° 20, comm. 323
CE, 11 déc. 2008, n° 296429, M. et Mme Gonnord et n° 301726, M. et Mme Magdelenat : Dr. fisc. 2009, n° 11, comm. 237, concl. L. Olléon ; RJF 2009, n° 209 ; BDCF 2009, concl. L. Olléon, n° 29
CE, 18 déc. 2008, n° 292387, M. et Mme Belmonte : Dr. fisc. 2009, n° 6, comm. 176, concl. J. Burguburu
CE, 19 déc. 2008, n° 286913, SA SMSL Briens Lamoureux : RJF 2009, n° 207
CE, 19 déc. 2008, n° 296312, Bettinger : RJF 2009, n° 215
CE, 31 déc. 2008, n° 290095, Mme Fleury-Grémillon : Dr. fisc. 2009, n° 21, comm. 331, concl. C. Legras, note M. Buchet
CE, 5 févr. 2009, n° 307077, Sté Distex : RJF 2009, n° 437
CE, 16 mars 2009, n° 304749, M. Gumuschian : Dr. fisc. 2009, n° 18, comm. 301, concl. N. Escaut
CE, 27 mars 2009, n° 309792, M. et Mme Joliot : Dr. fisc. 2009, n° 23, comm. 353
CE, 7 mai 2009, n° 312058, SA Eurotungstène Poudres : Dr. fisc. 2009, n° 25, comm. 375, note C. Cassan

CE, 18 mai 2009, n° 301763, SAS Ets Chevannes, Merceron Ballery : Dr. fisc. 2009, n° 40, comm. 491, note B. Delaunay
CE, 24 juin 2009, n° 298582, M. Maréchal : Dr. fisc. 2009, n° 44-45, comm. 520, concl. L. Olléon, note Ch. de la Mardière
CE, 3 juill. 2009, n° 298433, Noël : RJF 2009, n° 944 ; BDCF 11/09, n° 131, concl. E. Geffray
CE, 3 juill. 2009, n° 306363, M. du Plessis de Pouzilhac et n° 301299, M. Hérail : Dr. fisc. 2009, n° 41, comm. 496, concl. L. Olléon, note R. Poirier
CE, 8 juill. 2009, n° 304815, Mlle Cazenave : Dr. fisc. 2009, n° 38, comm. 469, concl. J. Burguburu
CE, 27 juill. 2009, n° 295358, Caisse interfédérale de Crédit mutuel : Dr. fisc. 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. Glaser
CE, 27 juill. 2009, n°s 300350 et 310391, M. et Mme Rondeau : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 577, note F. Dieu
CE, 27 juill. 2009, n° 300456, Billon : Dr. fisc. 2009, n° 46, comm. 535, concl. E. Glaser; RJF 2009, n° 1085 ; chron. V. Daumas, p. 949 et s. ; BDCF 12/09, n° 137, concl. E. Glaser
CE, 27 juill. 2009, n° 306998, Faillette : RJF 2009, n° 934
CE, 27 juill. 2009, n° 308941, SA Laboratoire et Fonderie de Métaux Précieux : RJF 2009, n° 1075
CE, 27 juill. 2009, n° 295358, Caisse interfédérale de Crédit Mutuel et n° 295805, Sté Conforama Holding : Dr. fisc. 2009, n° 42, comm. 506, concl. E. Glaser
CE, 31 juill. 2009, n° 290971, M. Bouthillon : Dr. fisc. 2009, n° 41, comm. 501, concl. J. Boucher
CE, 31 juill. 2009, n° 296052, Sté Fiteco : Dr. fisc. 2009, n° 43, comm. 509, concl. E. Glaser, note A. de Bissy
CE, 31 juill. 2009, n° 297933, Sté Swiss International Air Lines AG et n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 580, concl. E. Glaser, note P. Dibout
CE, 31 juill. 2009, n° 301191, M. Salas : Dr. fisc. 2009, n° 43, comm. 510, concl. J. Burguburu
CE, 31 juill. 2009, n° 307305, SAS Carrières Bonin : RJF 2009, n° 907
CE, 7 sept. 2009, n° 305583, SA Axa et n° 305596, Sté Henri Goldfarb : Dr. fisc. 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet
CE, 7 sept. 2009, n° 305586, SA AXA et n° 305596, Sté Henri Goldfarb : Dr. fisc. 2009, n° 39, comm. 484, concl. L. Olléon, note E. Meier et R. Torlet
CE, 7 sept. 2009, n° 308751, Sté Stamping International : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 581, concl. L. Olléon
CE, 7 sept. 2009, n° 309786, M. et Mme Simon-Bigart : Dr. fisc. 2009, n° 48, comm. 560, concl. L. Olléon
CE, 16 oct. 2009, n° 308494, Sté Pfizer Holding France : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 94, note Y. de Kergos et J. Monsenego ; RJF 1/10, n° 4 ; BDCF 1/10, concl. J. Burguburu, n° 2
CE, 25 nov. 2009, n° 307227, Cie Rhénane de Raffinage : Dr. fisc. 2010, n° 7, comm. 186, concl. E. Geffray, note R. Schneider ; RJF 2/10, n° 106 ; BDCF 2/10, n° 15, concl. E. Geffray
CE, 9 déc. 2009, n° 301410, SARL Mag : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 96, concl. J. Boucher
CE, 11 déc. 2009, n° 301341, Sté GE Healthcare Clinical Systems : Dr. fisc. 2009, n° 52, comm. 603, concl. L. Olléon, note O. Fouquet et Ph. Durand ; RJF 2010, n° 107 ; BDCF 2010, n° 16, concl. L. Olléon
CE, 11 déc. 2009, n° 301504, SCI Aristide Briand : Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 213, concl. L. Olléon
CE, 30 déc. 2009, n° 293476, GIE Mutuelles du Mans Systèmes Informatiques : Dr. fisc. 2010, n° 13, comm. 261, note B. Toulemont et L. Montoya
CE, 30 déc. 2009, n° 297274, Sté Haussmann Promo Ile-de-France : Dr. fisc. 2010, n° 14, comm. 259, concl. E. Glaser, note D. Bocquet et C. Cassan
CE, 30 déc. 2009, n° 304954, Syndicat de contrôle laitier de la Vienne : Dr. fisc. 2010, n° 14, comm. 262
CE, 30 déc. 2009, n° 305449, Sté Beauté Créateurs : Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 231, concl. E. Glaser
CE, 30 déc. 2009, n° 307131, M. Bragaglia et Mme di Savino : Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 226, concl. E. Geffray
CE, 22 janv. 2010, n° 311339, Sté Predica : Dr. fisc. 2010, n° 7, comm. 185, concl. N. Escaut, note P. Fumenier
CE, 22 janv. 2010, n° 313868, Sté d'acquisitions immobilières : Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 230, concl. N. Escaut, note D. Bocquet et C. Cassan
CE, 27 janv. 2010, n° 299113, SARL Les Jardins de Beauce : Dr. fisc. 2010, n° 21, comm. 329
CE, 27 janv. 2010, n° 294784, M. Caporal : Dr. fisc. 2010, n° 23, comm. 365, concl. L. Olléon, note Th. Lamulle
CE, 12 mars 2010, n° 328424, Sté Wolseley Centers France : Dr. fisc. 2010, n° 15, comm. 272, note Ph. Durand et O. Fouquet

CE, 12 mars 2010, n° 306368, Sté Charcuterie du Pacifique : Dr. fisc. 2010, n° 19, comm. 307, concl. E. Geffray, note Fl. Deboissy ; RJF 2010, n° 620 ; BDCF 2010, n° 68, concl. E. Geffray
CE, 31 mars 2010, n° 308525, Sté Zimmer Ltd : Dr. fisc. 2010, n° 16, comm. 289, concl. J. Burguburu, note E. Rivière, P. Escaut et E. Bonneaud
CE, 16 avr. 2010, n° 309608, M. et Mme Vandamme : Dr. fisc. 2010, n°29, comm. 426, concl. L. Olléon, note P. Fumenier
CE, 16 avr. 2010, n° 316816, SARL Green : Dr. fisc. 2010, n° 37, comm. 477, concl. L. Olléon, note Y. Sérandour
CE, 2 juin 2010, n° 309575, Sté Clarins BV : Dr. fisc. 2010, n° 27, comm. 411
CE, 10 juin 2010, n° 269591, Sté Graphic Procédé : Dr. fisc. 2010, n° 38, comm. 492, concl. L. Olléon
CE, 10 juin 2010, n° 312377, SAS Hitex : Dr. fisc. 2010, n° 38, comm. 490, concl. O. Fouquet
CE, 7 juill. 2010, n° 309009, M. et Mme Sobrie : Dr. fisc. 2010, n° 37, comm. 482, concl. J. Burguburu, note Ch. de la Mardière
CE, 7 juill. 2010, n° 318936, M. Ringeisen : Dr. fisc. 2010, n° 41, comm. 521, concl. J. Burguburu
CE, 9 juill. 2010, n° 301579, Castex : RJF 2011, n° 578 ; BDCF 5/11, n° 59, concl. C. Legras
CE, 23 juill. 2010, n° 308019, M. Marmajou : Dr. fisc. 2010, n° 44, comm. 541, concl. N. Escaut, note R. Poirier
CE, 23 juill. 2010, n° 317025, SA Forocéan : Dr. fisc. 2010, n° 42, comm. 534, note O. Debat ; RFN 2010, n° 10, comm. 86, note O. Debat
CE, 30 juill. 2010, n° 306318, M. Pasco : Dr. fisc. 2010, n° 50, comm. 596
CE, 30 juill. 2010, n° 317425, M. Tasset : Dr. fisc. 2010, n° 50, comm. 593, concl. P. Collin, note J.-P. Le Gall
CE, 6 oct. 2010, n° 299986, M. Kalpokdjian : Dr. fisc. 2011, n° 4, comm. 126; RJF 2011, n° 77
CE, 6 oct. 2010, n° 307969, Nauleau : RJF 2011, n° 58
CE, 6 oct. 2010, n° 307680, Sté Iota : RJF 2011, n° 143
CE, 6 oct. 2010, n° 308629, SA ECA 3 : RJF 2011, n° 19
CE, 8 oct. 2010, n° 313139, M. et Mme Bauchart, n° 301934, M. Bazire et n° 321361, Cts Four : Dr. fisc. 2010, n° 45, comm. 553, concl. L. Olléon, note R. Poirier
CE, 8 oct. 2010, n° 318832, Sté Nice Hélicoptères : RJF 2011, n° 13
CE, 8 oct. 2010, n° 321361, Cts Four : Dr. fisc. 2010, n° 45, comm. 553, concl. L. Olléon, note R. Poirier
CE, 20 oct. 2010, n° 314247, Sté Alphaprim et n° 314248, Sté Hyper Primeurs : RJF 2011, n° 16 ; BDCF 1/11, n° 5, concl. E. Geffray ; Rev. adm. 2010, n° 379, p. 43, note O. Fouquet
CE, 25 oct. 2010, n° 307296, SAS Sopemea : RJF 2011, n° 12 ; BDCF 1/11, concl. Cl. Legras, n° 4
CE, 25 oct. 2010, n° 309473, Sté Thomson Licensing : RJF 2011, n° 48 ; BDCF 2011, n° 8, concl. C. Legras
CE, 27 oct. 2010, n° 325281, Caisse d'Epargne de Lorraine Champagne-Ardenne : RJF 2011, n° 22
CE, 10 nov. 2010, n° 309148, Sté Corbfi : RJF 2011, n° 153 ; BDCF 2/11, n° 18, concl. E. Cortot-Boucher
CE, 17 nov. 2010, n° 314291, SCI Ram : Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 250, concl. E. Geffray, note Ch. de la Mardière
CE, 17 nov. 2010, n° 314295, Meir Lancry : RJF 2011, n° 205 ; BDCF 2/11, n° 24, concl. E. Geffray
CE, 24 nov. 2010, n° 308646, Seguin : Dr. fisc. 2011, n° 6, comm. 207, concl. L. Olléon ; RJF 2011, n° 163 ; BDCF 2/11, n° 20, concl. L. Olléon
CE, 24 nov. 2010, n° 334032, Sté Océ NV : Dr. fisc. 2010, n° 15, comm. 272, concl. L. Olléon, note Ph. Durand et O. Fouquet ; RJF 2011, n° 151 ; BDCF 2011, n° 17, concl. L. Olléon
CE, 10 déc. 2010, n° 308050, SARL Prunus : RJF 2011, n° 278
CE, 10 déc. 2010, n° 308189, Meyneng : RJF 2011, n° 269
CE, 15 déc. 2010, n° 314915, Mardini : RJF 2011, n° 286
CE, 15 déc. 2010, n° 320693, Retman (1ère esp.) : Dr. fisc. 2011, n° 11, comm. 259, note P. Fumenier ; RJF 2011, n° 283
CE, 16 déc. 2010, n° 308586, Sté Applitec : RJF 6/11, n° 690
CE, 17 déc. 2010, n°s 307463 et 308023, Sté Olam : RJF 2011, n° 351
CE, 17 déc. 2010, n° 316891, Sté Finindusco : RJF 2011, n° 290
CE, 17 déc. 2010, n° 318048, SARL Concept Sport : Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 249, concl. E. Cortot-Boucher, note F. Deboissy ; RJF 2011, n° 355 ; BDCF 3/11, n° 37, concl. E. Cortot-Boucher
CE, 17 déc. 2010, n° 306174, Leostic : RJF 2011, n° 264

CE, 17 déc. 2010, n° 316144, Venekas : RJF 2011, n°268
CE, 23 déc. 2010, n° 307698, Sté Pfizer Holding France : RJF 2011, n° 301, chron. V. Daumas, p. 235 ; BDCF 3/11, n° 31, concl. L. Olléon
CE, 23 déc. 2010, n° 307856, Cne de Saint-Jorioz : Dr. fisc. 2011, n° 13, comm. 287, concl. C. Legras, note C. Sniadower ; RJF 2011, n° 296 ; BDCF 3/11, n° 30, concl. C. Legras
CE, 23 déc. 2010, n° 308206, Thirode : RJF 2011, n° 407 ; BDCF 4/11, concl. P. Collin, n° 40
CE, 23 déc. 2010, n° 308651, Sté Art et Bois Ets Fortune : RJF 2011, n° 336
CE, 23 déc. 2010, n° 324181, SA Michel Thierry : RJF 2011, n° 302 ; BDCF 3/11, concl. L. Olléon, n° 31
CE, 30 déc. 2010, n° 316022, SARL Verimex : RJF 2011, n° 424
CE, 26 janv. 2011, n° 312470, SA PPR : Dr. fisc. 2011, n° 17, comm. 325, concl. N. Escaut ; RJF 2011, n° 417
CE, 26 janv. 2011, n° 314000, Trompier : Dr. fisc. 2011, n° 16, comm. 311, concl. D. Hedary ; RJF 2011, n° 440
CE, 26 janv. 2011, n° 331342, Sté Seyfert SAS : Dr. fisc. 2011, n° 20, comm. 347, concl. N. Escaut ; RJF 2011, n° 421 ; BDCF 4/11, n° 43, concl. N. Escaut
CE, 27 janv. 2011, n° 320313, M. et Mme Bourdon : Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 304, concl. C. Legras, note O. Fouquet et C. Charpentier
CE, 3 févr. 2011, n° 325834, Sté Mutuelle d'assurance sur la vie du Bâtiment et des Travaux : RJF 2011, n° 413 ; BDCF 4/11, n° 41, concl. L. Olléon
CE, 3 févr. 2011, n° 329839, M. et Mme Conseil : Dr. fisc. 2011, n° 27, comm. 417, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre
CE, 3 févr. 2011, n° 327804, Dejonghe-Labarche : RJF 2011, n° 399
CE, 11 févr. 2011, n° 316500, Sté Philips France : Dr. fisc. 2011, n° 18, comm. 335, concl. E. Cortot-Boucher, note L. Faulcon et A. Fournier ; RJF 2011, n° 554, chron. V. Daumat, p. 475 et s. ; BDCF 5/11, n° 57, concl. E. Cortot-Boucher
CE, 16 févr. 2011, n° 315625, Sté Toulouse Services Véhicules Industriels (TSVI) : Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 299, note P. Fumenier
CE, 25 févr. 2011, n° 338715, Sté Eurogim : RJF 2011, n° 550 ; BDCF 5/11, n° 55, concl. N. Escaut
CE, 15 avr. 2011, n° 322610, Sté Alcatel CIT : Dr. fisc. 2011, n° 24, comm. 394, concl. P. Collin, note P. Dibout
CE, 27 avr. 2011, n° 317943, M. Burckhart : Dr. fisc. 2011, n° 26, comm. 404 ; RJF 2011, n° 803
CE, 27 avr. 2011, n° 322063, SARL Systèmes Holding : Dr. fisc. 2011, n° 40, comm. 543, concl. L. Olléon
CE, 27 avr. 2011, Sté Legeps : Dr. fisc. 2011, n° 25, comm. 399, concl. L. Olléon, note O. Fouquet ; RJF 2011, n° 783 ; BDCF 7/11, n° 81, concl. L. Olléon
CE, 27 avr. 2011, n° 319472, Ferrand : Dr. fisc. 2011, n° 26, comm. 403 ; RJF 2011, n° 806 ; chron. C. Raquin, p. 699 et s. ; BDCF 7/11, n° 84, concl. L. Olléon
CE, 3 mai 2011, n° 321762, SA Bazar de l'Hôtel de Ville (BHV) : RJF 2011, n° 820 ; BDCF 7/11, n° 87, concl. P. Collin
CE, 16 mai 2011, n° 322123, Mercadier : RJF 2011, n° 916 ; BDCF 8-9/11, n° 94, concl. Cl. Legras
CE, 16 mai 2011, n° 323431, Banque Populaire Atlantique : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 501 ; RJF 2011, n° 920 ; BDCF 8-9/11, n° 95, concl. E. Geffray
CE, avis, 24 mai 2011, n° 385088 : RJF 2012, n° 800
CE, 17 juin 2011, n° 314667, Sté Finaparco : RJF 2011, n° 1035
CE, 17 juin 2011, n° 324392, SARL Méditerranée Automobiles : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 502, concl. P. Collin, note P.-F. Racine
CE, 22 juin 2011, n° 320746, Sté Mit Chartering : Dr. fisc. 2011, n° 45, comm. 584, note Ch. de la Mardière ; RJF 2011, n° 1029
CE, 29 juin 2011, n° 317212, Sté Maurice Agofroy : Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 494, concl. E. Cortot-Boucher, note P. Fumenier ; RJF 2011, n° 1036
CE, 29 juin 2011, n° 320163, Faure : RJF 2011, n° 1044
CE, 22 juin 2011, n° 327219, Gonzales : RJF 2011, n° 1045
CE, 8 juill. 2011, n° 341864, Van Houtte : RJF 2011, n° 1274
CE, 11 juill. 2011, n° 317024, Sté Quality Invest : Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 496, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin
CE, 13 juill. 2011, n° 311178, Cendra : RJF 2011, n° 1273

CE, 13 juill. 2011, n°311844, SA GH Mumm & Cie : Dr. fisc. 2011, n°47, comm. 599, note L. Chatain ; RJF 2011, n°1130
CE, 13 juill. 2011, n° 313541, Lotz : RJF 2011, n° 1295 ; BDCF 12/11, n° 137, concl. J. Boucher
CE, 18 juill. 2011, n° 336257, Di Domenico : RJF 2011, n° 1124
CE, 19 juill. 2011, n° 327762, M. et Mme Girardot : Dr. fisc. 2011, n° 37, comm. 499, concl. D. Hedary; RJF 2011, n° 1153
CE, 26 juill. 2011, n° 325464, Sté Pfizer Holding France : Dr. fisc. 2011, n° 47, comm. 600, concl. E. Cortot-Boucher, note R. Schneider et O. Janoray ; RJF 2011, n° 1150 ; BDCF 11/11, n° 125, concl. E. Cortot-Boucher
CE, 24 août 2011, n° 314579, M. Moreau, Mme Girault : Dr. fisc. 2011, n° 42, comm. 566, concl. J. Boucher, note R. Poirier
CE, 24 août 2011, n° 316928, Mme Ciavatta : Dr. fisc. 2011, n° 42, comm. 566, concl. J. Boucher, note R. Poirier
CE, 26 sept. 2011, n° 327782, M. Chalumeau : Dr. fisc. 2011, n° 48, comm. 605 ; RJF 2011, n° 1297
CE, 26 sept. 2011, n° 328762, SARL Holding Financière Séguy : Dr. fisc. 2011, n° 46, comm. 587, note P. Fumenier ; RJF 2011, n° 1275 CE, 26 sept. 2011, n° 340247, Legendre : RJF 2011, n° 1291 ; BDCF 12/11, n° 136, concl. N. Escaut
CE, 21 oct. 2011, n° 315469, SNC Ariane RJF 2012, n° 24
CE, 21 oct. 2011, n° 323656, Sté Mijomo : RJF 2011, n° 218
CE, 16 nov. 2011, n° 326913, Sté Fralsen Holding : RJF 2012, n° 799
CE, 16 nov. 2011, n° 338852, Sté Vinci Park Gestion SA : Dr. fisc. 2012, n° 3, comm. 63, concl. F. Aladjidi, note S. Rougé
CE, 21 nov. 2011, n° 325214, SA Société industrielle et financière de l'Artois et n° 327207, Sté Compagnie des Glénans : Dr. fisc. 2012, n° 5, comm. 128, concl. P. Collin, note Ph. Durand
CE, 20 déc. 2011, n° 313435, Sté Boulogne-Distribution : RJF 2012, n° 212
CE, 20 déc. 2011, n° 322295, Sté Baillardran Spécialités : Dr. fisc. 2012, n° 10, comm. 177, concl. P. Collin
CE, 23 déc. 2011, n° 327562, Sté Lagardère : RJF 2012, n° 220 ; BDCF 3/12, n° 28, concl. E. Geffray
CE, 23 déc. 2011, n° 329282, SARL Hôtel Arriel Astrid : Dr. fisc. 2012, n° 6, comm. 133, concl. F. Aladjidi
CE, 23 déc. 2011, n° 341217, SARL Cambé Sport : Dr. fisc. 2012, n° 7, comm. 145, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre
CE, 30 déc. 2011, n° 319835, Sté Rhodia-Chimie : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 268
CE, 30 déc. 2011, n° 330940, M. et Mme Motte-Sauvaige : Dr. fisc. 2012, n° 11, comm. 193, concl. N. Escaut, note R. Mortier ; RJF 2012, n° 278 ; BDCF 3/12, n° 37, concl. N. Escaut ; Dr. et patr. 2012, note P. Fernoux
CE, 20 févr. 2012, n° 321224, Sté civile Participasanh : Dr. fisc. 2012, n° 17, comm. 276, concl. D. Hedary, note O. Fouquet
CE, 22 févr. 2012, n° 315156, Sté Générale Textile Balsan : RJF 2012, n° 984
CE, 12 mars 2012, n° 324295, EURL Alci : RJF 2012, n° 564 ; BDCF 2012, n° 67, concl. N. Escaut ; RTD com. 2012, p. 417, obs. O. Fouquet
CE, 28 mars 2012, n° 3200570, M. et Mme Vaillant : Dr. fisc. 2012, n° 51, comm. 565, concl. J. Boucher, note J.-M. Vié
CE, 12 avr. 2012, n° 325329, M. et Mme Vaudois : Dr. fisc. 2012, n° 26, comm. 350, note A. de Bissy
CE, 16 avr. 2012, n° 323232, Sté Géodis Division Messageries Services (GDMS) : Dr. fisc. 2012, n° 46, comm. 519, note C. Sniadower
CE, 9 mai 2012, n° 308996 : AJDA 2012, p. 974
CE, 10 mai 2012, n° 328216, SARL La Pinède : RJF 2012, n° 809 ; BDCF 2012, n° 100, concl. P. Collin ; RJF 2012, chron. E. Bokdam-Tognetti, pp. 883 à 888
CE, 10 mai 2012, n° 329693, M. Dupuis-Bardinal : Dr. fisc. 2012, n° 30, comm. 401, concl. P. Collin
CE, 16 mai 2012, n° 323079, M. et Mme d'Arras : Dr. fisc. 2012, n° 29, comm. 380, note L. Chatain
CE, 16 mai 2012, n° 325370, Sté GDF Suez Energies Services : Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 453, concl. D. Hedary, note M. Chadefaux
CE, 21 mai 2012, n° 332090, Sté Denkavit France : Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 469, concl. P. Collin
CE, 30 mai 2012, n° 323004, M. et Mme Parouteau : Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 360, note P. Fumenier et Cl. Magnan
CE, 4 juin 2012, n° 350003, Sté Old Town : RJF 2012, n° 801

CE, 20 juin 2012, n° 342714, Sosaca : RJF 2012, n° 901 ; RJF 2012, chron. E. Bokdam-Tognetti, pp. 883 à 888 ; BDCF 2012, n° 109, concl. E. Cortot-Boucher
CE, 10 juill. 2012, n° 324266, M. Salesses : Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 466, concl. C. Legras
CE, 13 juill. 2012, n° 345204, SA Entreprises Franque : Dr. fisc. 2012, n° 37, comm. 435, concl. B. Bohnert, note Y. Sérandour
CE, avis, 13 juill. 2012, n° 358931, SAS Ondupack : Dr. fisc. 2012, n° 39, comm. 452, concl. B. Bohnert, note Th. Massart
CE, 23 juill. 2012, n° 342017, M. et Mme Bazin-Faucon : Dr. fisc. 2012, n° 48, comm. 538, concl. E. Cortot-Boucher, note F. Deboissy
CE, 27 juill. 2012, n° 327295, M. et Mme Berjot : Dr. fisc. 2012, n° 46, comm. 522, concl. E. Crépey, note D. Barsus et J. Béguier
CE, 22 oct. 2012, n° 327794, SA Delaunay et Fils : Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 64
CE, 29 oct. 2012, n° 326813, Sté First International production : Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 65 ; Dr. sociétés 2013, n° 75, note J.-L. Pierre ; RJF 2013, n° 8 ; BDCF 2013, n° 1, concl. Cl. Legras
CE, 7 nov. 2012, n° 328670, Sté France immobilier Group : Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 63, concl. C. Legras, note R. Poirier
CE, 21 nov. 2012, n° 348864, Sté Pricewaterhousecoopers Audit SA et n° 348865, Sté Pricewaterhousecoopers Audit SA : Dr. fisc. 2013, n° 6, comm. 139
CE, 28 nov. 2012, n° 344781, SNC Eiffage Constructions Nord : Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 183, concl. F. Aladjidi, note B. Toulemont et J.-Ch. Origène
CE, 3 déc. 2012, n° 349202, *Gentil* : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 193, concl. B. Bohnert, note S. Quilici
CE, 12 déc. 2012, n° 334516, SA Technologies : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 256 ; RJF 2013, n° 258 ; BDCF 3/13, concl. C. Legras, n° 27
CE, 28 déc. 2012, n° 339927, SARL The Race Event : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 188, concl. F. Aladjidi
CE, 28 déc. 2012, n° 347607, SCI Le Mas des Sources : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 189, concl. E. Cortot-Boucher ; RJF 2013, n° 257 ; BDCF 3/13, n° 26, concl. E. Cortot-Boucher
CE, 30 janv. 2013, n° 346683, Sté Ambulances de France : Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 185, concl. C. Legras, note O. Fouquet
CE, 4 févr. 2013, n° 349169, Sté Sodigar 2 : Dr. fisc. 2013, n° 14, comm. 226 ; RJF 2013, n° 391
CE, 11 févr. 2013, n° 356519, Sté Heineken France : BDCF 2013, n° 54, concl. B. Bohnert
CE, 13 févr. 2013, n° 348681, Clerget : Dr. fisc. 2013, n° 28, comm. 367
CE, 13 févr. 2013, n° 342953, Assoc. Groupe de plongée de Carantec : Dr. fisc. 2013, n° 16, comm 249, concl. F. Aladjidi, note Th. Lamulle
CE, 22 févr. 2013, n° 335045, M. et Mme Clairet : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 478 ; RFN 2013, n° 11, 13
CE, 27 févr. 2013, n° 350663, Sté armoricaine d'entretien naval : Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 278, concl. N. Escaut, note J.-P. Maublanc
CE, 27 févr. 2013, n° 354994, Etablissement Poudix : Dr. fisc. 2013, n° 21, comm. 290
CE, 20 mars 2013, n° 349669, Société Générale : BDCF 2013, n° 69, concl. E. Cortot-Boucher
CE, 8 avr. 2013, n° 350709, GIE Européenne de Médias : Dr. fisc. 2013, n° 25, comm. 344, concl. Cl. Legras
CE, 3 juin 2013, n° 356600, Beaujon : RJF 2013, n° 799 ; BDCF 2013, n° 87, concl. B. Bohner ; RTD com. 2013, p. 827, obs. O. Fouquet
CE, 10 juin 2013, n° 293478, Sté Véléclair : Dr. fisc. 2013, n° 28, comm. 368, concl. F. Aladjidi
CE, 10 juin 2013, n° 337833, Camarasa : RJF 2013, n° 902
CE, 10 juin 2013, n° 341889, SA Institut de participation de l'Ouest et n° 352012, Sté CM-CIC Asset Management, venant aux droits de la Sté CIC Asset Management : Dr. fisc. 2013, n° 43, comm. 496, concl. F. Aladjidi, note O. Fouquet
CE, 24 juin 2013, n° 350588, Sté L'Air Liquide : Dr. fisc. 2013, n° 37, comm. 414, concl. N. Escaut, note Fl. Deboissy
CE, 5 juill. 2013, n° 351874, Sté Kingfisher International France Ltd (KIFL) et n° 356781, Sté Décathlon : Dr. fisc. 2013, n° 42, comm. 483, concl. V. Daumas, note O. Fouquet et Ph. Durand
CE, 17 juill. 2013, n° 352989, SARL Garnier Choiseul Holding : Dr. fisc. 2013, n° 41, comm. 477, concl. F. Aladjidi, note Fl. Deboissy et G. Wicker
CE, 25 sept. 2013, n° 350893, Sté Immobilière Groupe Casino SAS : Dr. fisc. 2013, n° 46, comm. 509, concl. C. Legras

CE, 6 déc. 2013, n° 346809, Sté Promo Art : Dr. fisc. 2014, n° 9, comm. 184, concl. E. Crépey, note Ch. Ménard
CE, plén., 23 déc. 2013, n° 346018, SAS Foncière du Rond-Point : Dr. fisc. 2014, n° 14, comm. 250, concl. É. Crépey, note G. Blanluet
CE, 9 avr. 2014, n° 353822, M. et Mme A : Dr. fisc. 2014, n° 16, act. 254
CE, 7 mai 2014, n° 359781, M. et Mme Challancin : Dr. fisc. 2014, n° 31-35, comm. 473, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note A. Bonnet

2. Jurisprudence judiciaire

- Tribunaux

Trib. Seine, 4 janv. 1878 : Journ. enreg. 1878, 20649
Trib. Seine, 10 déc. 1886 : Journ. enreg. 1887, 22885

- Cours d'appel

CA Paris, 28 mai 1986 : D. 1987, II, 562, note C. Bolze
CA Paris, 18 nov. 1994 : RTD com. 1995, p. 441, note A. Jeantin
CA Paris, 22 déc. 2006, Dray : RJF 06/07, n° 754 ; Dr. fisc. 2007, n° 30-35, comm. 788, note G. Blanluet
CA Paris, 11 avr. 2008, SAS Georgia Pacific France : RJF 11/08, n° 1257

- Cour de cassation

  - Chambre commerciale

Cass. com., 29 mai 1953 : JCP G 1953, II, 7720, note A. Cohen ; D. 1953, p. 599
Cass. com., 2 oct. 1978, n° 604, SEEEE-DGI : Dr. fisc. 1979, n° 12, comm. 598, concl. Robin
Cass. com., 28 avr. 1981, JCP éd. CI 1981, II, 13646, note C. David
Cass. com., 7 mars 1984, Société Beauvallet : Dr. fisc. 1984, n° 49, comm. 2202, concl. P.-F. Racine ; RJF 1984, n° 397 ; JCP 1985, II, 20419, note C. David
Cass. com., 26 avr. 1984 : Bull. civ. 1984, IV, n° 136
Cass. com., 22 janv. 1985, n° 83-14388, Mme Crépin-Leblond : RJF 1985, n° 985
Cass. com., 11 juin 1985, n° 84-10436 : Dr. Fisc. 1985, n° 47-48, 2094
Cass. com, 9 nov. 1987, n° 85-18688 : Dr. Fisc. 1988, n° 5, 190
Cass. com., 5 janv. 1988, Hervy : Bull. civ. IV, n° 5 ; Doc. adm. 13 L-1511, n° 25, 1er juill. 2002
Cass. com., 22 mars 1988, Fourmont : Defrénois 1988, art. 34313, note Chappert
Cass. com., 31 mai 1988, n° 87-11089, Patrick Bailly : JCP E 1989, II, p. 41, note Poujade
Cass. com., 3 nov. 1988, n° 87-11795, Epoux Nmaimme c/ Parreau : Rev. sociétés 1990, p. 242, note J. Prieur
Cass. com., 12 déc. 1989, n° 88-14579, M. Fayard : Dr. fisc. 1990, n° 12, comm. 627
Cass. com., 6 juin 1990, n° 88-17133 : JCP E 1991, p. 166, note M. Marteau-Petit
Cass. com., 18 déc. 1990, n° 89-13944, M. Peuble : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 747
Cass. com., 18 déc. 1990, n° 89-15339, M. Feingold : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 746
Cass. com., 18 déc. 1990, n° 89-15808, Mme Courty : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 748
Cass. com., 8 janv. 1991, n° 89-17222, M. Iragne : Dr. fisc. 1991, n° 16, comm. 950

Cass. com., 5 mars 1991, n° 477 P, Sté Marion : Dr. fisc. 1991, n° 21, comm. 1170 ; RJF 5/91, n°408
Cass. com., 5 mars 1991, n° 89-19836, GAEC de Japienou : Dr. fisc. 1991, n° 21, comm. 1171
Cass. com., 19 nov. 1991, n° 89-19474, Mme Vve Borel : Dr. fisc. 1992, n° 13, comm. 694
Cass. com., 17 déc. 1991, n° 89-18302, GIE Ibesis : Dr. fisc. 1992, n° 15, comm. 813
Cass. com., 17 déc. 1991, n° 1657 P, Capperiat : RJF 3/92, n° 256
Cass. com., 7 avr. 1992, n° 90-10254, Sté Nouvelle Reliure Industrielle : Dr. fisc. 1992, n° 31, comm. 1610
Cass. Com., 21 avr. 1992, Saphymo Stel : Dr. fisc. 1993, n° 8, comm. 397; JCP E 1992, II, 374
Cass. com., 19 mai 1992, n° 89-20199, SA Maisons Balency : Dr. fisc. 1992, n° 52, comm. 2510
Cass. com., 2 juin 1992, n° 90-14613, Mantelet: Dr. fisc. 1992, n° 48, comm. 2312
Cass. com., 16 juin 1992, n° 89-21949, M. Sala : Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 156
Cass. com., 27 oct. 1992, n° 90-16473, M. Claude Cambou: Dr. fisc. 1993, n° 12, comm. 618
Cass. com., 24 nov. 1992, n° 90-20874, Cts Bich : Dr. fisc. 1993, n° 12, comm. 617
Cass. com., 8 déc. 1992, n° 91-11598, Sté Textile Bourguisanne: Dr. fisc. 1993, n° 12, comm. 614
Cass. com., 6 avr. 1993, n° 90-21940, Sabatier : Dr. fisc. 1993, n° 28, comm. 1455 ; RJF 1993, n° 1071
Cass. com., 6 avr. 1993 : Rev. sociétés 1995, p. 352, note E. Kornprobst
Cass. com., 18 mai 1993, n° 91-15464, M. Lagasse : Dr. fisc. 1993, n° 32, comm. 1683
Cass. com., 15 juin 1993, n° 91-12745, M. Paul Contant : Dr. fisc. 1993, n° 39, comm. 1807
Cass. com. 4 janv. 1994 : RTD civ. 1994, p. 644, obs. F. Zenati ; Defrénois 1994, art. 35786, note P. Le Cannu
Cass. com., 15 févr. 1994, n° 91-22140, Maurice Corpet : Dr. fisc. 1994, n° 16, comm. 795
Cass. com., 29 mars 1994, n° 866 D, Coubret et autre c/ Atienza et autres : BJS 1994, n° 6, § 189, p. 665, note J. Vallansan
Cass. com., 2 nov. 1994, n° 92-21603, Sté d'intérêt collectif agricole des viticulteurs charentais : Dr. fisc. 1995, n° 7, comm. 286
Cass. com., 3 janv. 1995 : JCP G 1995, I, 3880, obs. F. Labarthe
Cass. com., 7 mars 1995, n° 93-10931, M. Pineau : Dr. fisc. 1995, n° 27, comm. 1454
Cass. com., 17 oct. 1995, n° 93-21251, Consorts Borel : Dr ; fisc. 1996, n° 4, comm. 71
Cass. com., 14 nov. 1995, n° 93-17989, Société Mariebel : Dr. fisc. 1996, n° 4, comm. 68
Cass. com., 4 juin 1996, n° 94-20359, SARL Auto-Port : Dr. fisc. 1996, n° 37, comm. 1076
Cass. com., 12 nov. 1996, n° 1682 D, Sté Bull : RJF 1997, n° 178
Cass. com., 10 déc. 1996, RMC France : Dr. fisc. 1997, n° 17, comm. 471,note P. Dibout ; Rev. sociétés 1997, p. 589, note E. Kornprobst
Cass. com., 13 mai 1997, n° 95-16113, SCI Les Reflets : Dr. fisc. 1997, n° 37, comm. 934
Cass. com., 24 juin 1997, n° 95-19.577, *M. et Mme Junca* : Dr. fisc. 1997, n° 42, comm. 1091 ; RJF 11/97, n° 1076
Cass. com., 8 juill. 1997, n° 95-14084, Mme Bedrossian : Dr. fisc. 1997, n° 42, comm. 1092
Cass. com., 16 déc. 1997, n° 95-13791, SNC Herblot et Cie : Dr. fisc. 1998, n° 20, comm. 449
Cass. com., 3 juin 1998, n° 96-16470, M. Roudaut : Dr. fisc. 1998, n° 50, comm. 1122
Cass. com., 16 juin 1998, n° 95-17140, SA Ehalt production : Dr. fisc. 1998, n° 38, comm. 798
Cass. com., 30 juin 1998, n° 96-16155, SARL Textile de Belmont : Dr. fisc. 1998, n° 40, comm. 854
Cass. com., 6 oct. 1998, n° 96-20845, M. Varenard de Billy: Dr. fisc. 1998, n° 48, comm. 1056
Cass. com., 6 avr. 1999, n° 97-12974, Mme Zapp : Dr. fisc. 1999, n° 41, comm. 751
Cass. com., 18 avr. 2000, n° 97-20528, Epx Bebear : Dr. fisc. 2000, n° 44, comm. 837
Cass. com., 13 févr. 2001, n° 98-13321, SA Labomed et n° 98-13322, SA Pharbiol : Dr. fisc. 2001, n° 19, comm. 454
Cass. com., 13 févr. 2001, n° 98-13322, SA Pharbiol : Dr. fisc. 2001, n° 19, comm. 454
Cass. com., 20 févr. 2001 : Dr. sociétés juin 2001, obs. Th. Bonneau
Cass. com., 8 oct. 2002, n° 99-13995, SA La Fournithèque : Dr. fisc. 2002, n° 51, comm. 1020
Cass. com., 23 avr. 2003, n° 99-19352, M. Lejosne : Dr. fisc. 2003, n° 38, comm. 651
Cass. com., 13 nov. 2003, n° 00-15273, Syndicat mixte pour la reconversion industrielle du Saut du Tarn et EDF : Dr. fisc. 2004, n° 10, comm. 307
Cass. com., 13 nov. 2003, n° 01-10968, M. Bal : Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 194
Cass. com., 26 nov. 2003, n° 01-14079, Mme Mamet : Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 193
Cass. com., 8 févr. 2005, n°03-13767, Elias : Dr. fisc. 2005, n°22, comm. 450, note M. Sieraczek-Abitan ; RJF 2005, n°508

Cass. com., 27 sept. 2005, n°03-20665, Gros : Dr. fisc. 2005, n°50, comm. 811 ; RJF 2006, n°100 ; BJS 2006, p. 69, note J.-L. Médus
Cass. com., 11 oct. 2005, n°04-13063, Sauvin : Dr. fisc. 2005, n°50, comm. 812 ; JCP E 2005, 1834, n°9, obs. Fl. Deboissy et G. Wicker
Cass. com., 10 janv. 2006, n° 02-17279 : Sté BL Holding: RJF 2006. 606; Dr. sociétés 2006. 69, note Pierre
Cass. com., 20 juin 2006, n° 04-18787, Sté de gestion hôtelière du Valinco : Dr. fisc. 2006, n° 42, comm. 677 ; RJF 2007, n° 93
Cass. com., 11 juill. 2006, SA Calberson Europe : Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 657
Cass. com., 3 oct. 2006, Botherel : RJF 1/07, n° 102
Cass. com., 31 oct. 2006, n° 1174 F-D, Sté Audit Sud Est : RJF 2007, n° 240
Cass. com., 14 nov. 2006, n° 1223 F-D, Bard : RJF 2007, n° 361
Cass. com., 28 nov. 2006, n° 04-17486, Saurat : Dr. fisc. 2007, n° 7, comm. 189, rapp. C. Guéguen ; JCP E 2007, 1361, note F. Deboissy et G. Wicker ; RDC 2007, n° 2, p. 448, note Ph. Neau-Leduc
Cass. com., 19 déc. 2006, n° 05-17835, Sté Paradoxe BDV : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 973
Cass. com., 19 déc. 2006, n° 05-17086, M. Sciandra : Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 967
Cass. com., 23 janv. 2007, n°04-18618, Bourgine : RJF 2007, n°633 ; BJS 2007, n°5, § 151, p. 601, note P. Serlooten
Cass. com., 23 janv. 2007, n° 05-14403, Mézière : Dr. fisc. 2007, n° 26, comm. 683, note E. Ginter ; RJF 5/07, n° 603
Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-20599, SAS Distribution Casino France : RJF 8-9/07, n° 993 ; étude B. Hatoux, p. 710 et s. ; JCP E 2007, 1698, note H. Hovasse
Cass. com., 3 avr. 2007, n° 06-10702, Sté Portimmo : RJF 8-9/07, n° 995 ; chron. B. Hatoux, p 710 et s.
Cass. com., 2 mai 2007, n° 06-13087, Salomon : BJS 2007, n° 9, § 277, p. 996, note E. Meier et C. Cassan
Cass. com., 15 mai 2007, n°06-11701, Vuillième : RJF 10/07, n°1173
Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14262, Saunier-Streck : Dr. sociétés 2007, comm. 174, note R. Mortier
Cass. com., 26 juin 2007, n° 06-15133 (n° 909 F-D), Naigeon : RJF 2007, n° 1346
Cass. com., 23 oct. 2007, n° 06-18570, Sté Bongrain : RJF 2008, n° 233
Cass. com., 6 nov. 2007, n° 05-21527, Huber : RJF 2008, n° 238
Cass. com., 6 nov. 2007, n° 06-16407, Sté Granit rose de Ploumanach : RJF 2008, n° 236
Cass. com., 4 déc. 2007, n° 06-12024 (n° 1315 F-PB), Mme Breton des Loys : Dr. fisc. 2008, n° 12, comm. 226, note Fl. Deboissy ; RJF 2008, n° 523
Cass. com., 12 févr. 2008, n° 05-17085, SA HF Participations : Dr. fisc. 2008, n° 29, comm. 416, note Fl. Deboissy et G. Wicker ; JCP E 2008, 1478, note H. Hovasse
Cass. com., 26 févr. 2008, n°07-10515, Vigneron : RJF 2008, n°751
Cass. com., 11 mars 2008, n° 07-10643, Tavitian : RJF 2008, n° 753
Cass. com., 26 mars 2008, n° 06-21944, M. et Mme Cere : Dr. fisc. 2008, n° 16, comm. 283
Cass. com., 26 mars 2008, Sobrie : RJF 7/08, n°902
Cass. com., 6 mai 2008, n° 07-13762 (n° 548 F-PB), Loheac : Dr. fisc. 2008, comm. 498, note Fl. Deboissy ; RJF 2008, n° 1024 ; Dr. sociétés 2008, n°8, comm. 194, note J.-L. Pierre
Cass. com., 20 mai 2008, n°07-14426 : RJF 2008, n°1131
Cass. com., 20 mai 2008, n° 07-18397, M. Tabourdeau : Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 378
Cass. com., 23 sept. 2008, n° 07-15210, Lamarque : RJF 2009, n° 89
Cass. com., 23 sept. 2008, n°07-16843, Boissonot : RJF 2009, n°84
Cass. com., 21 oct. 2008, n° 07-16835, Henriot : RJF 2009, n° 172
Cass. com., 21 oct. 2008, n° 07-18770, Thurin: RJF 2009, n° 173
Cass. com., 21 oct. 2008, n° 07-19345, Lacombe : RJF 2009, n° 171
Cass. com., 4 nov. 2008, n° 07-19870, Beneteau : RJF 2009, n° 297
Cass. com., 16 déc. 2008, n° 07-19869 (n° 1320 F-D), Measson: RJF 2009, n° 409
Cass. com., 16 déc. 2008, n° 08-11419, Sté Forocéan : Dr. fisc. 2009, n° 37, comm. 464, note O. Debat ; JCP E 2009, n° 6, 1162, note H. Hovasse ; RJF 2009, n° 408
Cass. com., 13 janv. 2009, n° 07-20097, De Wurstemberger : Dr. fisc. 2009, n° 17, comm. 294, note J.-F. Duchêne et M. Epstein ; RDC 2009/3, p. 1183, note Ph. Neau-Leduc ; Dr. sociétés, comm. 66, note M.-L. Coquelet

Cass. com., 10 févr. 2009, n° 07-21806, M. Cadiou : Dr. fisc. 2009, n° 12, comm. R. Gentilhomme ; JCP E 2009, comm. 1287, note H. Hovasse ; Dr. sociétés 2009, comm. 71, note R. Mortier ; RTD civ. 2009, p. 348, obs. Th. Revet
Cass. com., 17 mars 2009, n° 08-11030, Patoureau : Dr. fisc. 2009, n° 23, comm. 359, note P. Fumenier ; RJF 2009, n° 702
Cass. com., 7 avr. 2009, n° 08-12641, Mailleux : Dr. fisc. 2009, n° 27, comm. 395, note P. Fumenier ; RJF 2009, n°796
Cass. com., 24 nov. 2009, n° 08-21369, MM. Trehu et Gafner : Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 227, note R. Poirier
Cass. com., 19 janv. 2010, n° 08-21476, M. et Mme Sibon : Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 263 ; RDC 2010, n° 3, p. 959, note Ph. Neau-Leduc
Cass. com., 28 sept. 2010, n° 09-68574, Goffi : Dr. fisc. 2011, n° 12, comm. 271, note S. Quilici ; RJF 2011, n° 114
Cass. com., 16 oct. 2010, *Alves* : RFN 2011, n° 2, comm. 115
Cass. com., 23 nov. 2010, n° 09-70465, Gratzmuller : RJF 2011, n°385
Cass. com., 14 déc. 2010, n° 10-10139, Hoquet : Dr. fisc. 2011, n°18-19, comm. 337, note J.-L. Pierre ; RJF 2011, n°522
Cass. com., 18 janv. 2011, n° 10-11941, Derville : Dr. fisc. 2011, n°17, comm. 330, note J.-L. Pierre ; RJF 2011, n°521
Cass. com., 27 avr. 2011, n° 10-16539, Barberot : RJF 2011, n°1002
Cass. com., 6 sept. 2011, n° 10-21546, Sté Parc des Vautes : RJF 2011, n° 1391
Cass. com., 20 sept. 2011, n° 10-19775, Crts Barillé : RJF 2011, n°1385
Cass. com., 18 oct. 2011, n° 10-25371, Mme Drogoul : Dr. fisc. 2011, n° 49, comm. 615
Cass. com., 29 nov. 2011, n° 10-26060, Sté Rapée Bercy : RJF 2012, n° 322
Cass. com., 12 juin 2012, n° 11-18978, Sté Arc et a. : Dr. fisc. 2012, n° 28, comm. 377 ; RJF 2012, n° 958
Cass. com, 19 sept. 2012, n° 11-15460, M. Vincent : RFN 2013, n° 1, comm. 2, note B. Travely et F. Collard
Cass. com., 4 déc. 2012, n° 11-25958, Sté Fuxedis : Dr. fisc. 2013, n° 11, comm. 192, note J.-P. Maublanc ; RJF 2013, n° 358
Cass. com., 18 déc. 2012, n° 11-27745, M. et Mme Godefroy : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 261, note M. Le Tacon ; RFN 2013, n° 2, comm. 4, note R. Mortier ; Gaz. Pal. 2013, n° 54, p. 7, note M. Leroy
Cass. com., 3 avr. 2013, n° 12-10042, Sté Valéo sécurité habitacle : Dr. fisc. 2013, n° 20, comm. 281, note M.-P. Hôo
Cass. com., 29 oct. 2013, n° 13-13.301, *Popiel de Boisgelin* : Dr. fisc. 2013, n° 45, act. 591
Cass. com., 10 déc. 2013, n° 12-2370, M. Mulliez : Dr. fisc. 2014, n° 3, act. 38
Cass. com., 11 mars 2014, n° 13-12469, *MM. Rolland, Da Silva Pereira et Feurer* : Dr. fisc. 2014, n° 17-18, comm. 293

- Chambres civiles, sociale et criminelle

Cass. civ., 27 juin 1882 : DP 1883. 1. 169
Cass. req., 16 nov. 1904 : Journ. enreg. 1905, 26816
Cass. Req., 16 mars 1925 : DH 1925, p. 287
Cass., 19 avr. 1932 : S. 1933, I, p. 321, note P. Eismein; D. P. 1932, I, p. 125, note E. P.
Cass. civ., 24 juill. 1941 : Rev. enreg., 11719
Cass. civ. 3ème, 15 févr. 197article2 : JCP G 1972, II, 17094, note Levy
Cass. civ., 8 janv. 1975, Cts Millox : JCP 1976, II, 18240, note B. Thuillier
Cass. civ., 20 juin 1979 : Bull. civ. II, n° 186
Cass. civ. 1ère, 13 nov. 1980, Thibault et Lassalle c/ SA Aucanne : D. 1981, jur., p. 541, note J. Calais-Auloy
Cass. civ. 1ère, 13 déc. 1988, n° 86-19068, Mme La Rocca et a. et Epx Mangani et a. : JCP G 1989, IV, p. 61
Cass. civ. 1ère, 10 juill. 1990, n° 87-16773 : JCP N 1991, II, p. 197, note Ph. Salvage ; Defrénois 1991, art. 34978, note F. Lucet ; RTD civ. 1991, p. 141, obs. F. Zénati
Cass. soc., 13 nov. 1996, n° 94-13187 : JCP E 1997, II, 911, note J. Barthélémy et J.-J. Dupeyroux

Cass. civ. 3ème, 15 janv. 1997 : Bull. Joly 1997, n° 4, p. 328, §131, note J.-J. Daigre
Cass. crim., 27 oct. 1997 : JCP 1998. II. 10017, note M. Pralus
Cass. civ. 1ère, 12 mars 2002 : RTD com. 2002, p. 524, obs. M. Cabrillac
Cass. civ. 3ème, 29 nov. 2006, n° 05-17009 : RTD civ. 2007, p. 153, obs. Th. Revet ; BJS 2007, § 265, obs. F.-X. Lucas

3. Jurisprudence européenne

- CJUE

CJCE, 12 févr. 1974, aff. C-152/73, Sotgiu : Rec. p. 153
CJCE, 1er févr. 1977, aff. C-51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen : Rec. p. 113, point 12
CJCE, 11 oct. 1977, aff. C-125/76, Cremer : Rec. p. 1593
CJCE, 16 oct. 1997, aff. C-258/95, Julius Filibeck Söhne GbmH, point 27 : Dr. fisc. 1997, n° 50, comm. 1318 ; RJF 1997, n° 1212
CJCE, 7 févr. 1979, aff. C-115/78, Knoors
CJCE, 1er avr. 1982, aff. C-89/81, Hong Kong Trade Development Council : Rec. p. 1277
CJCE, 28 févr. 1984, aff. C-294/82, Einberger II : Rec. CJCE, p. 1184
CJCE, 10 avr. 1984, aff. C-324/82, Commission c/ Belgique, points 30 et 31 : Rec. CJCE, p. 1861
CJCE, 14 févr. 1985, aff. C-286/83, Rompelman : Rec. CJCE, p. 655
CJCE, 4 juill. 1985, aff. C-168/84, Berkholz : Rec. 1985, p. 2251
CJCE, 26 sept. 1985, aff. C-166/84, Thomasdünger : Rec. CJCE 1985, p. 3001
CJCE, 8 mars 1988, aff. C-102/86, Apple and Pear Development Council : Dr. fisc. 1989, n° 15, comm. 813; RJF 08-09/88, n° 970
CJCE, 5 juill. 1988, aff. C-269/86, Mol et aff. C-289/86, Happy Family : Rec. CJCE, pp. 3645 et 3701
CJCE, 12 juill. 1988, aff. C-138 et 139/86, Direct Cosmetics et Laughtons Photographs : Dr. fisc. 1989, n° 14, comm. 757
CJCE, 23 nov. 1988, aff. C-230/87, Naturally Yours Cosmetics : Dr. fisc. 1989, n° 15, comm. 815, concl. M. Do Cuz Vilaça ; RJF 3/89, n° 294
CJCE, 15 juin 1989, aff. C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties : RJF 1989, n° 1300
CJCE, 17 oct. 1989, aff. C-231/87 et 129/88, Communes de Carpaneto Piacento et de Rivergaro : RJF 1990, n° 103
CJCE, 8 févr. 1990, aff. C-320/88, Shipping and Forwarding Entreprise Safe BV : Dr. fisc. 1990, n° 23, comm. 1203; RJF 4/90, n° 504
CJCE, 27 mars 1990, aff. C-126/88, Boots Company PLC : Dr. fisc. 1990, n° 28, comm. 1431; RJF 1990, n° 774
CJCE, 20 juin 1990, aff. C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV : Dr. fisc. 1991, n° 41, comm. 1911, note E. Kornprobst ; RJF 10/91, n° 1324
CJCE, 3 oct. 1990, aff. C-61/89, Bouchoucha
CJCE, 18 oct. 1990, aff. C-297/88 et aff. C-197/89, Dodzi : Rec. CJCE 1990, I, p. 3763
CJCE, 4 déc. 1990, aff. C-186/89, Van Tiem : RJF 1991, n° 380
CJCE, 23 avr. 1991, aff. C-41/90, Höfner c/ Matron Gmbh : RTD com. 1991, p. 512
CJCE, 11 juill. 1991, aff. C-97/90, H. Lennartz c/ Finanzamt München m. : Dr. fisc. 1992, n° 1, comm. 45 ; RJF 1991, n° 1325
CJCE, 13 oct. 1992, aff. C-50/91, Commerz-Crédit-Bank AG - Europartner : RJF 1993, n° 170 ; Bull. Joly 1992, 1323, § 435, note Ph. Derouin
CJCE, 3 mars 1993, aff. C-8/92, General Milk Products : Rec. p. I-779
CJCE, 22 juin 1993, aff. C-333/91, Satam SA: Dr. fisc. 1993, n° 44, comm. 2116, concl. W. Van Gerven; RJF 7/93, n° 986 ; concl. W. van Gerven, p. 548
CJCE, 27 oct. 1993, aff. C-281/91, Muy's en De Winter's Bouw : Dr. fisc. 1994, n° 19, comm. 918 ; RJF 1/94, n° 116
CJCE, 3 mars 1994, aff. C-16/93, R.J. Tolsma : Dr. fisc. 1995, n° 11, comm. 525, concl. C. O. Lenz

CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, M. Schumacker : Dr. fisc. 1995, n° 20, comm. 1089
CJCE, 11 août 1995, aff. C-453/93, Bulthuis-Griffioen : RJF 1995, n° 1328
CJCE, 6 avr. 1995, aff. C-4/94, BLP Group plc : RJF 1995, n° 804
CJCE, 4 oct. 1995, aff. C-291/92, Finanzamt Uelzen c/ Dieter Armbrecht : Dr. fisc. 1996, n° 4, comm. 75, concl. F.G. Jacobs
CJCE, 29 févr. 1996, aff. C-110/94, INZO : Dr. fisc. 1996, n° 43, comm. 1303
CJCE, 20 juin 1996, aff. C6155/94, Wellcome Trust Ltd : RJF 8-9/96, n° 1111
CJCE, 11 juill. 1996, aff. C-306/94, Régie dauphinoise : RJF 8-9/96, n° 1112
CJCE, 26 sept. 1996, aff. C-230/94, Enkler : RJF 11/96, n° 1370
CJCE, 6 févr. 1997, aff. C-80/95, Harnas et Helm CV : RJF 1997, n° 407, concl. N. Fennelly, p. 216 et s.
CJCE, 20 févr. 1997, aff. C-260/95, DFDS : RJF 4/97, n° 406
CJCE, 29 mai 1997, aff. C-63/96, Skripall : Rec. CJCE, I, p. 2847
CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-28/95, Leur-Bloem : Dr. fisc. 1997, n° 38, comm. 979 ; RJF 10/97, n° 1002
CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-190/85, Aro Lease BV : Dr. fisc. 1997, n° 50, comm. 1319
CJCE, 16 oct. 1997, aff. C-258/95, Julius Filibeck Söhne GbmH, pt 27 : Dr. fisc. 1997, n° 50, comm. 1318 ; RJF 1997, n° 1212
CJCE, 18 déc. 1997, aff. jointes C-286/94, aff. C-340/95, aff. C-401/95 et aff. C-47/96, Garage Molenheide BVBA et a., point 48 : Dr. fisc. 1998, n° 6, p. 183 ; Dr. fisc. 1998, n° 13, p. 410 ; RJF 1998, n° 523
CJCE, 5 mai 1998, aff. C-157/96, National Farmers' Union et a. : Europe 1998, comm. 262, obs. D. Ritleng
CJCE, 16 juill.1998, aff. C-264/96, ICI : Dr. fisc. 1998, n° 48, étude P. Dibout
CJCE, 25 févr. 1999, aff. C-349/96, Card Protection Plan Ltd : RJF 1999, n° 512
CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97, Centros : Rec. I, p. 1459
CJCE, 29 juin 1999, aff. C-158/98, Coffeeshop Siberië Vof, point 14 : JCP E 1999, p. 1322 ; Dr. fisc. 1999, en bref, p. 1031
CJCE, 27 janv. 2000, aff. C-23/98, Heerma : RJF 2000, n° 438
CJCE, 21 mars 2000, aff. C-110/98 à 147/98, Plén., Gabalfrisa SL e.a. : RJF 2000, n° 872
CJCE, 8 juin 2000, aff. C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schlossstrasse GbR : RJF 2000, n° 1393
CJCE, 8 juin 2000, aff. C-400/98, Brigitte Breitsohl : RJF 2000, n° 1394
CJCE, 8 juin 2000, aff. C-98/98, Midland Bank : RJF 2000, n° 1187
CJCE, 12 sept. 2000, aff. C-358/97, Commission c/ Irlande : RJF 2000, n° 1536
CJCE, 12 sept. 2000, aff. C-276/97, Commission c/ France : RJF 2000, n° 1536
CJCE, 19 sept. 2000, aff. C-177/99 et aff. C-181/99, Ampafrance SA et Sanofi Synthélabo, point 61 : Dr. fisc. 2000, n° 43, comm. 812 ; RJF 2000, n° 1392 ; BDCF 11/00, n° XXX, concl. G. Cosmas ; RTD com. 2001, p. 280, obs. Fl. Deboissy
CJCE, 14 déc. 2000, aff. C-110/99, Emsland-Stärke : Rec. p. I-11569
CJCE, 11 janv. 2001, aff. C-76/99, Commission c/ France : Dr. fisc. 2001, n° 28, comm. 662 ; RJF 4/01, n° 575
CJCE, 22 févr. 2001, aff. C-408/98, Abbey National, pt 25 : RJF 2001, n° 894 ; BDCF 2001, n° 77, concl. F. G. Jacobs
CJCE, 8 mars 2001, aff. C-240/99, Skandia : RJF 2001, n° 892
CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, Commission c/ France, pt 22 : Dr. fisc. 2001, n° 43, comm. 979, note E. Meier ; RJF 2001, n° 1169
CJCE, 12 juill. 2001, aff. C-102/00, Welthgrove BV: RJF 2001, n° 1474
CJCE, 27 sept. 2001, aff. C-16/00, Cibo Participations SA : Dr. fisc. 2001, n° 47, comm. 1083 ; RJF 12/01, n° 1611
CJCE, 4 oct. 2001, aff. C-326/99, Stichting Goed Wonen : RJF 2002, n° 122
CJCE, 9 oct. 2001, aff. C-108-99, Cantor Fitzerald International
CJCE, 14 nov. 2001, aff. C-142/99, Floridienne SA : Dr. fisc. 2001, n° 3, comm. 21, note Ph. Derouin
CJCE, 22 nov. 2001, aff. C-184/00, Office des produits wallons ASBL : Dr. fisc. 2002, n° 5, comm. 74 ; RJF 2/02, n° 250 ; BDCF 2/02, concl. L. A. Geelhoed, p. 20 et s.
CJCE, 15 janv. 2002, aff. C-43/00, Andersen og Jensen ApS: Dr. fisc. 2002, n° 28, comm. 602 ; RJF 04/02, n° 458 ; BDCF 04/02, n° 55, concl. A. Tizzanio
CJCE, 21 mars 2002, aff. C-174/00, Kennemer Golf et Country Club : Dr. fisc. 2002, n° 21, comm. 441 ; RJF 2002, n° 736 ; BDCF 2002, n° 76, concl. F. G. Jacobs ; L'Année fiscale 2003, p. 327, obs. Y. Sérandour
CJCE, 20 juin 2002, aff. C-287/00, Commission c/ Allemagne : RJF 2002, n° 1195

CJCE, plén., 7 janv. 2003, aff. C-306/99, BIAO : Dr. fisc. 2003, n° 44, comm. 974, concl. F.G. Jacobs
CJCE, 16 janv. 2003, aff. C-315/00, Maierhofer : Dr. fisc. 2003, n° 12, comm. 238
CJCE, 6 févr. 2003, aff. C-185/01, Auto Lease Holland : Dr. fisc. 2003, n° 22, comm. 421
CJCE, 8 mai 2003, aff. C-269/00, Seeling : Dr. fisc. 2003, n° 46, comm. 806
CJCE, 8 mai 2003, aff. C-384/01, Commission c/ France : RJF 2003, n° 1073
CJCE, 12 juin 2003, aff. C-275/01, Sinclair Collis Ltd : Dr. fisc. 2003, n° 48, comm. 851 ; RJF 2003, n° 1195
CJCE, 20 nov. 2003, aff. C-8/01, Taksatorringen : Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 191, note M. Guichard et W. Stemmer
CJCE, 27 nov. 2003, aff. C-497/01, Zita Modes : Dr. fisc. 2004, n° 18-19, comm. 466 ; RJF 2/04, n° 211
CJCE, 11 déc. 2003, aff. C-346/01, Barbier : Rec. I, p. 15013
CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-77/01, EDM : Dr. fisc. 2004, n° 29, comm. 631
CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-137/02, Faxworld : Dr. fisc. 2004, n° 27, comm. 603, note Y. Sérandour
CJCE, 15 juill. 2004, aff. C-144/02, Commission c/ Allemagne : Dr. fisc. 2004, n° 42, comm. 770, note Y. Sérandour
CJCE, 21 oct. 2004, aff. C-8/03, BBL : Dr. fisc. 2004, n° 51, comm. 908, note M. Guichard et W. Stemmer
CJCE, 18 nov. 2004, aff. C-284/03, Temco, point 16 : RJF 2005, n° 206
CJCE, 15 janv. 2005, aff. C-43/00, Andersen og Jensen, pt 25 : Dr. fisc. 2005, n° 28, comm. 602; RJF 04/02, n° 458 ; BDCF 04/02, n° 55, concl. A. Tizzanio
CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, I/S Fini H : Dr. fisc. 2005, n° 25, comm. 487
CJCE, 3 mars 2005, aff. C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehaun : Dr. fisc. 2005, n° 24, comm. 477
CJCE, 6 avr. 2005, aff. C-4/95, BLP Group, pt 19 : RJF 1995, n° 804 ; concl. C. Otto Lenz, p. 408
CJCE, 21 avr. 2005, aff. C-25/03, He : Dr. fisc. 2005, n° 46, comm. 735 ; RJF 2005, n° 986
CJCE, 26 mai 2005, aff. C-465/03, Kretztechnik : Dr. fisc. 2005, n° 44, comm. 720
CJCE, 26 mai 2005, aff. C-498/03, Kingcrest Associates Ltd, point 44 : RJF 2005, n° 984
CJCE, 2 juin 2005, aff. C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaaderen : Dr. fisc. 2006, n° 11, comm. 252
CJCE, 14 juill. 2005, aff. C-435/03, British American Tobacco International et Newman Shipping & Agency Company : Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 307
CJCE, 27 oct. 2005, aff. C-41/04, Levob Verzekeringen et OV Bank : Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 434
CJCE, 12 janv. 2006, aff. C-354/03, aff. C-355/03 et aff. C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd : Dr. fisc. 2006, n° 37, comm. 574; RJF 4/06, n° 488; BDCF 4/06, n° 47, concl. L. M. Poiares P. Maduro
CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, Halifax plc : RJF 5/06, n° 648 ; BDCF 2006, n° 68, concl. L. M. Poiares P. Maduro
CJCE, 23 mars 2006, aff. C-210/04, FCE Bank : Dr. fisc. 2006, n° 48, comm. 748 ; RJF 2006, n° 806
CJCE, 4 mai 2006, aff. C-169/04, Abbey National e.a. : RJF 2006, n° 972
CJCE, 11 mai 2006, aff. C-384/04, Federation of Technological : RJF 2006, n° 1136
CJCE, 6 juill. 2006, aff. C-439/04, Axel Kittel et aff. C-440/04, Recolta Recycling SPRL : Dr. fisc. 2007, n° 9, comm. 235 ; RJF 10/06, n° 1301
CJCE, 12 sept. 2006, aff. C-196/04, Cadburry Schweppes plc et autre c/ Commissionners of Inland Revenue : BJS 2006, n° 12, p. 1399, note C. Valentin et D. Charrier-Blestel ; Les Nouvelles fiscales 2006, note D. Gutmann
CJCE, 12 déc. 2006, aff. 446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation : RJF 2007, n°375
CJCE, 8 févr. 2007, aff. C-435/05, Investrand : Dr. fisc. 2007, n° 29, comm. 759
CJCE, 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation : Dr. fisc. 2007, n° 29, comm. 764, note H. Kruger
CJCE, 19 avr. 2007, aff. C-455/05, Velvet et Steel Immobilien und Handels GmbH : RJF 07/07, n°875
CJCE, 14 juin 2007, aff. C-434/05, Horizon College : RJF 10/07, n° 1181
CJCE, 28 juin 2007, aff. C-73/06, Planzer Luxembourg SARL : RJF 11/07, n° 1367
CJCE, 18 juill. 2007, aff. C-277/05, Société Thermale d'Eugénie-les-Bains c/ Min. de l'Economie et des finances, point 21 : JCP G 2007, II, 10185, note J. Ortscheidt
CJCE, 27 sept. 2007, aff. C-146/05, Albert Collée : Dr. fisc. 2007, n° 46, act. 1098 ; RJF 2007, n° 1512
CJCE, 18 oct. 2007, aff. C-355/06, J.-A. van der Steen: RJF 2008, n° 101
CJCE, 6 déc. 2007, aff. C-298/05, Columbus Container Services BVBA & Co : RJF 2008, n° 246
CJCE, 17 janv. 2008, aff. C- 105/07, N. V. Lammers & Van Cleef : RJF 2008, n° 526

CJCE, 21 févr. 2008, aff. C-271/06, Netto Supermarkt (DE), points 26 et 27 : Dr. fisc. 2008, n° 10, act. 66 ; RJF 2008, n° 654
CJCE, 21 févr. 2008, aff. C-425/06, Ministerio dell'Economia e delle Finanze c/ Part Service Srl : Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 366, note O. Fouquet ; RJF 2008, n° 765
CJCE, 6 mars 2008, aff. C-98/07, Nordania Finans et BG Factoring : RJF 2008, n° 625 ; L'année fiscale 2009, Dr. fisc. 2009, n° 9, ét. 214, §45 et s., obs. Y. Sérandour
CJCE, 13 mars 2008, aff. C-437/06, Securenta : Dr. fisc. 2008, n° 12, act. 92 ; RJF 2008, n° 764
CJCE, 10 avr. 2008, aff. C-309/06, Marks & Spencer : Dr. fisc. 2008, n° 16, act. 130
CJCE, 22 mai 2008, aff. C-162/07, Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA : Dr. fisc. 2008, n° 24, act. 184, note O. Fouquet ; RJF 2008, n° 1031
CJCE, 16 sept. 2008, aff. C-288/07, Isle of Wight Council et autres, point 64 : RJF 2009, n° 100
CJCE, 23 oct. 2008, aff. C-157/07, Finanzamt für Körperschaftent III in Berlin : RJF 2009, n° 98
CJCE, 11 déc. 2008, aff. C- Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing : RJF 2009, n° 304
CJCE, 22 déc. 2008, aff. C-282/07, Belgique c/ Truck Center SA : RJF 2009, n° 302 ; BDCF 3/09, n° 40, concl. J. Kokott
CJCE, 22 déc. 2008, aff. C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves : Dr. fisc. 2009, n° 12, comm. 254, note J.-Ch. Gracia ; RJF 2009, n° 305
CJCE, 29 oct. 2009, aff. C-29/08, AB SKF : Dr. fisc. 2009, n° 50, comm. 578, note Ph. Tournès
CJCE, 29 oct. 2009, aff. C-174/08, NCC Construction Danmark : RJF 2010, n° 92
CJUE, 29 juill. 2010, aff. C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski: Europe 2010, comm. 379, note A.-L. Mosbrucker
CJUE, 28 oct. 2010, aff. 175/09, Commissionners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ AXA UK plc : RJF 2011, n° 258
CJUE, 18 nov. 2010, aff. C-156/09, Finanzamt Leverkusen c/ Verigen Transplantation Service International AG : RJF 2011, n° 259
CJUE, 7 déc. 2010, aff. C-285/09, R : Europe 2011, comm. 84, obs. A.-L. Mosbrucker
CJUE, 22 déc. 2010, aff. C-103/09, The Commissionners of Her Majesty's Revenues and Customs c/ Weald Leasing Ltd : RJF 2011, n° 397
CJUE, 22 déc. 2010, aff. C-277/09, The Commissionners of Her Majesty's Revenue & Customs c/ RBS Deutschland Holdings GmbH : Dr. fisc. 2011, n° 1, act. 16; Europe 2011, comm. 81, obs. A.-L. Mosbrucker
CJUE, 10 mars 2011, aff. jointes C-497/09, C-501/09 et C-502/09, Finanzamt Burgdorf c/ Manfred Bog : RJF 2011, n° 766
CJUE, 9 juin 2011, aff. C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio : Dr. fisc. 2011, n° 21, act. 194
CJUE, 27 oct. 2011, aff. C-504/10, Tanoarch s.r.o.c : Dr. fisc. 2011, n° 44, act. 319 ; Europe 2011, comm. 477, note F. Kauff-Gazin
CJUE, 10 nov. 2011, aff. C-259/10 et C-260/10, Royaume-Uni c/ The Rank Group plc : Dr. fisc. 2012, n° 6, comm. 136, note O. Courjon et J.-Cl. Bouchard
CJUE, 10 nov. 2011, aff. C-444/10, Allemagne c/ Schriever : Dr. fisc. 2011, n° 45, act. 342
CJUE, 16 févr. 2012, aff. C-118/11, Eon Amt Menidjmunt OOD, point 51 et s. : Dr. fisc. 2012, n° 9, act. 100 ; RJF 2012, n° 546
CJUE, 29 mars 2012, aff. C-414/10, Sté Véléclair : Dr. fisc. 2012, n° 18, comm. 286, note A.-G. Hamonic-Raux
CJUE, 5 juill. 2012, aff. C-318/10, Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA : Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 71, note E. Meier et A. Calloud
CJUE, 25 oct. 2012, aff. C-318/11, Daimler AG et aff. C-319/11, Widex A/S : Dr. fisc. 2012, n° 45, act. 429
CJUE, 17 janv. 2013, aff. C-224/11, BGZ Leasing sp. zo.o : RJF 2013, n° 449
CJUE, 20 juin 2013, aff. C-653/11, Her Majesty's Commissionners of Revenue and Customs c/ Paul Newey : Dr. fisc. 2013, n° 36, act. 472 ; RJF 2013, n° 1102

- CEDH

CEDH, 30 nov. 2004, n° 48939/99 : RTD civ. 2005, p. 422, obs. Th. Revet
CEDH, 29 mars 2010, n° 34078/02, *Brosset-Triboslet c/ France* : D. 2010, p. 2024, note Ch. Quézel-Ambrunaz
CEDH 29 nov. 2010, n° 34044/02 : *Depalle c/ France* : D. 2010, p. 965, note A. Vincent
CEDH, 26 avr. 2011, n° 32521/05 : D. 2011, p. 2303, obs. B. Mallet-Bricout
CEDH, 30 juin 2011, n° 8916/05, Assoc. Les Témoins de Jéhovah c/ France, point 70 : Dr. fisc. 2011, n° 44, comm. 577, note F. Dieu
: CEDH, 4 févr. 2014, n° 29932/07, *Mottola et al. c/ Italie* et n° 29907/07, *Staibaro et al. c/ Italie* : JCP G 2014, 247

4. Jurisprudence constitutionnelle

Cons. const., déc. n° 87-239 DC, 30 déc. 1987 : JO 31 déc. 1987, p. 15763 ; Rec. DC, p. 68 et s. ; Dr. fisc. 1988, n° 1-2, comm. 5
Cons. const., déc. n° 2009-599 DC, Loi de finances pour 2010 : Dr. fisc. 2010, n° 4, comm. 98, note L. Vallée
Cons. const., 21 janv. 2010, n° 2009-597 DC, Loi organique tendant à permettre à Saint-Barthélémy d'imposer les revenus de sources locales des personnes établies depuis moins de cinq ans et n° 2009-598 DC, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatives à Saint-Martin : AJDA 2010. 596, chron. S. Nicinski, P.-A. Jeanneney et E. Glaser ; Constitutions 2010, p. 284, obs. A. Barilari
Cons. const., 23 juill. 2010, n° 2010-16 QPC, Philippe E. : Cah. Cons. Const. 2011, 193, chron. X. Badin ; Constitutions 2010, 553, obs. J. Barthélémy et L. Boré ; Constitutions 2010, 598, obs. A. Barilari
Cons. const., 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, Pierres-Yves M. : Constitutions 2011, 245, obs. Ch. de la Mardière
Cons. const., déc. n° 2013-685, 29 déc. 2013
Cons. const., déc. 28 janv. 2014, n° 2013-361 QPC : JO 30 janv. 2014, n° 78 ; Dr. fisc. 2014, n° 6, act. 96
Cons. const., déc. 20 juin 2014, n° 2014-404 QPC, *M. et Mme Machillot* : Dr. fisc. 2014, n° 30, comm. 467, note A. de Bissy et M. Ferré

INDEX ALPHABÉTIQUE

(Les numéros renvoient aux numéros de paragraphe)

A

Abandon de créances : 193 ; 308 ; 413

Abus de droit :

- Abus de droit rampant : 157 et s.
- Abus de droit par simulation : 120 et s. ; 632
- Abus de droit par fraude à la loi : 135 et s. ; 632

Acte anormal de gestion : 161 ; 183 et s. ; 253 ; 448 ; 453 et s. ; 516 ; 612 ; 626 ; 632

— par ses modalités : 454

— par son objet : 455

Acte fictif : 130 et s.

Actif professionnel personnel : 574

Activité :

— accessoire : 370 et s. ; 434

— commerciale : 364 et s.

— économique : 423 et s. ; 554 ; 532 et s.

— illicite : 82 et s.

— industrielle : 365

— professionnelle : 362 et s. ; 523 et s.

Adoption : 208

Affectation (notion) : 492 et s.

Amortissement : 329

Analyse économique du droit : 138 ; 195 ; 258 et s. ; 269 et s.

Apport-cession : 50 ; 137

Apport-donation : 50 ; 137

Apport partiel d'actif : 555 et s. ; 563

Appréciation des faits : 190 et s. ; 478 ; 610 et s.

Arrhes : 473

Assimilation : 226 et s.

Association : 419 ; 455 ; 517 ; 581

Associés :

— des sociétés de personnes : 394 et s.

— des sociétés opaques : 399

Assujetti : 419 et s. ; 429 et s.

Assurance-vie : 72 ; 191

Autonomie du droit fiscal : 13 et s. ; 69 et s. ; 76

Autorité de la chose jugée : 473

Autorités dotées de prérogatives de puissance publique : 427

Avantages matrimoniaux : 18

Avantage occulte : 189 ; 254

B

Bail :

— à construction : 194

— fiscal : 196

Base d'imposition : 441 et s.

Bénéfice : 311 et s.

— agricole : 366

— industriel et commercial : 364

Bénéfice non commercial : 367

— professionnel : 349

Bénéfices industriels et commerciaux par assimilation : 228

Bénéfices non commerciaux par assimilation : 335 et s.

Bien : 284

— d'investissement : 423 ; 431 ; 490 ; 506

— migrant : 500 et s.

— mixte : 499

Bien professionnel : 484 et s. ; 618

— par nature : 354

— nécessaire à l'exploitation : 486

— utile à l'exercice de la profession : 358

Bilan fiscal : 572

Boni de cession : 318 ; 320

Branche complète d'activité : 555 et s. ; 563

C

Cadeau : 461 ; 589 ; 625

Carence manifeste du contrôle interne : 456

Catégorie juridique : 5, 609

- Eléments : 614
- Indices : 517
- Structure : 518 et s.

Catégorie balai : 322 et s.

— équivalente : 617

— hiérarchisée : 618

— résiduelle : 617

— primaire et secondaire : 618

Cause du contrat : 173 ; 414

Cessation d'entreprise : 548 et s.

Cession : 77 ; 494

— de contrôle : 548

Charge : 313 ; 447

Chose : 283

Clause d'indexation : 390

Clause de rétroactivité : 96

Clause de répartition des bénéfices : 99 et s.

Clause de retour à meilleure fortune : 308

Coefficient d'admission : 461

— d'assujettissement : 499

— de taxation : 499

Coexploitant : 383

Commercialité par ambiance : 388 et s.

Commission départementale des impôts : 611

Complément de prix : 412

Concept juridique : 6 ; 291 ; 456 ; 539

Condition résolutoire : 94 ; 107

— suspensive : 93

Connexité des activités : 372

Constatation matérielle des faits : 478 ; 610

Contrat (nature juridique) : 289

Contrat complexe : 178

— de caution : 265 ; 505 ; 509 et s.

— de concession de licence d'exploitation : 281

— synallagmatique : 40 ; 406 ; 414

Contre-lettre : 113

Contrepartie : 405

Contrôle (notion de) : 277 et s.

Contrôle de la qualification juridique des faits : 631 - 632

Convention d'intégration : 101

Convention de successeur : 565

Créance (nature juridique) : 291

Créances acquises : 308

D

Décision de gestion : 59 ; 353 ; 453

Déclaration de command : 93

Déclaration fiscale : 109

Définition juridique : 621 et s.

Dépenses professionnelles : 503 et s.

Dettes certaines : 307

Délivrance : 265 ; 267

Dépense nécessaire : 447 ; 450

— personnelle : 514

— professionnelle : 503 et s.

Désinvestissement : 183 ; 187 ; 314 et s.

Directives d'interprétation du contrat : 165

Dirigeant : 306 ; 335 ; 402 ; 496 ; 509

Disposition matérielle : 275

Disqualification législative : 201

Distribution de dividendes en nature : 40

Dividendes : 192 ; 315

Domicile fiscal : 615

Don manuel : 108

Donation : 65

— déguisée : 133

— indirecte : 191

Double imposition : 216 ; 225 ; 386 ; 439

Droit à déduction :

- Étendue : 458 et s.
- Ouverture : 431 et s.
- Principe : 462 et s.

E

Économie générale du contrat : 167 et s. ; 474

Effet relatif des conventions : 104

EIRL : 359 ; 385 ; 501 ; 571

Engagement de non-concurrence : 280

Ensemble contractuel : 175 ; 180

Entrepreneur individuel : 350 et s. ; 539 ; 572

Entreprise : 539 et s.

— exploitée en France : 553 ; 617

— exploitée hors de France : 617

— individuelle : 196 ; 352 ; 355 ; 396 ; 448 ; 456 ; 487 ; 572

— nouvelle : 376

Erreur commune : 117

Erreur comptable : 59 ; 353

Erreur de qualification juridique des faits : 631

Erreur légitime : 117

Établissement stable : 420 ; 554 ; 614

Évasion fiscale : 233

F

Facture fictive : 462

Faisceau d'indices : 117 ; 131 ; 133

Fait générateur : 37 et s. ; 39 ; 41 et s.

Fiction :

— fiscale : 223

— juridique : 221

Fiducie : 282

Fonds commun de placement : 417

Fonds de commerce : 25 ; 151 ; 193 ; 285 ; 329 ; 354 ; 559

— d'entreprise : 562 et s.

Formalisme du droit fiscal : 108

Frais généraux : 445 ; 463 et s.

Fraude « carroussel » : 151

Fruits : 192 ; 298

Fusion : 22 ; 96 ; 557 ; 595

G

Gain de rachat : 318 et s.

— en capital : 336et s.

Gestion désintéressée : v. lucrativité

Groupe de sociétés : 551

H

Habileté fiscale : 56

Holding :

— active : 533

— animatrice : 533

— mixte : 426; 434; 463

I

Illicéité: 84

Immobilisation : 276 ; 313 ; 326 ; 484

— amortissable : 329

— incorporelle : 279 et s. ; 285

Impôt réel : 347

Indemnité : 466 et s.

Indépendance des procédures : 478

Indivisibilité : 48 et s. ; 175

Indivision : 383

Induction : 635

Interprétation de la norme :

- Méthodes d'interprétation : 580 et s.
- Résultat de l'interprétation : 586 et s.

Interprétation constructive :

- Interprétation autonome : 603 et s.
- Interprétation extensive : 600 et s.

Interprétation neutralisate :

- Interprétation conforme : 592 et s.
- Interprétation stricte : 588 et s.

Interprétation du contrat : 164 et s.

Intérêt de l'entreprise : 183 ; 185 ; 455 ; 631

Investisseur : 425 ; 507 ; 535

J

Justice fiscale : 207

L

Libéralité : 189 ; 245 ; 254 ; 336

Liberté

— contractuelle : 46 et s.

— de gestion : 53 et s.

Libertés fondamentales européennes : 212

Libre affectation comptable (principe de —) : 351 et s. ; 488 et s.

Lien direct : 407 et s. ; 462 et s.

Livraison de biens : 39 ; 169 ; 269 et s. ; 412

LASM : 74

Location en meublé : 227

Lucrativité : 523 et s.

M

Marchand de biens : 326 ; 363 ; 389

Matière imposable : 21 ; 43 et s.

Moins-value : v. perte en capital

Montages juridiques : 50 ; 125 ; 240

Moralisme du droit fiscal : 84

Mutation : 40 ; 93 ; 107 ; 135

— occulte : 151

N

Neutralisation de la théorie du bilan : 332 ; 518

Neutralité : 203 et s.

Notions autonomes : 605

O

Objectif d'entreprise : 433 ; 536

Objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : 234 et s.

Objet du contrat : 168 ; 281 ; 335 ; 469

Obligation naturelle : v. subsides

Opération à titre onéreux : 403

Opérations de toute nature : 312 ; 453

Opposabilité : 90 et s.

Option fiscale : 58

Organisme à but lucratif : 524

P

Patrimoine :

- Notion juridique : 567 et s.
- Patrimoine d'affectation : 357 ; 570 et s. ;

Personnalité fiscale : 387 ; 395 ; 547 et s. ; 571 ; 573

Personnalité morale : 542 ; 573 ; 575

- Théorie réaliste : 545
- Théories volontaristes : 544

Personnalité morale nouvelle : 548

- Changement de régime fiscal : 550
- Transformation de société : 549

Perte en capital : 504 et s.

Perte en revenu : 508 et s.

Plus-value : 77 ; 304 ; 318

- Court terme et long terme : 329 et s.
- Immobilière : 326
- Mobilière : 325
- Professionnelle : 328

Plus-values par assimilation : 230

Politique fiscale : 25 ; 204 ; 217

Polysyllogisme : 6 ; 127 ; 619

Pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale : 159 ; 193

Pratique abusive : 143 et s.

Présomption : 241 et s.

— d'existence d'un transfert indirect de bénéfices : 251

— d'existence d'un revenu distribué : 252 et s.

Présomption de qualification de revenus distribués : 247 et s.

— de qualification de transfert indirect de bénéfices : 245 et s.

Prestation continue : 263 et s.

Prestation discontinue mais à échéances successives : 262

Prestation de services : 39 ; 74 ; 169 et s. ; 406

Preuve objective : 155 ; 185

Principe d'égalité devant l'impôt : 207

— de cohérence : 59 ; 593

— de l'effet relatif des conventions : 104

— de proportionnalité : 237 ; 239

Prix : 44

Procédure de répression des abus de droit : 153 et s.

Produits nets de participation : 398

Profession (notion de) :

- Fiscalité des entreprises : 523 et s.
- Fiscalité des ménages : 528 et s.

Propriété :

— économique : 274 et s.

— juridique : 273

Q

Qualification : 3 et s. ; 607 et s.

— distributive : 178

— exclusive : 179

Question préjudicielle : 593 et s. ; 604

R

Raisons impérieuses d'intérêt général : 236

Réalisme du droit fiscal : 78 et s.

Réduction de prix : 442 et s.

Régime « *mère-fille* » : 136 ; 141 ; 225 ; 598

— de l'intégration fiscale : 101 ; 451 ; 551

Rémunérations excessives : 625

Représentation successorale : 222

Requalification : 124

- Déqualification-requalification : 162 et s.
- Requalification-sanction : 127 et s.

Renvoi au droit commun : 62 et s.

Résolution du contrat : 106

Revenus : 296 et s.

— accessoires : 370

— atypiques : 322

— d'entreprise : 518

— distribués : 187 ; 246 ; 249 ; 253 ; 314 ; 316

— innommés : 333 et s.

Revenus de capitaux mobiliers : v. revenus distribués ; dividendes

Renvoi (technique du -) : 60 et s.

Risque d'exploitation : 535 et s.

Risques manifestement excessifs : 456

S

SARL de famille : 375

Sanctions fiscales : 153

SICAV : 419

Simulation : 110

Sincérité : 159 et s.

Société :

— à prépondérance immobilière : 326

— civile à objet commercial : 388 et s.

— créée de fait : 114

— de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés : 386

— de personnes soumises à l'impôt sur le revenu : 387 ; 573

— en participation : 384 ; 572 ; 573

— fictive : 131

— interposée : 134 ; 136 ; 496

— opaque : 386 ; 440 ; 496

— semi-transparente : 386 ; 573

— transparente : 386

Sommes mises à disposition : 304

Sous-capitalisation : 400

Standard juridique : 625 et s.

Stock : 267 ; 326

Subsides : 336

Substance économique : 131 ; 136 ; 141 ; 150 ; 161

Subvention : 411 et s.

— d'équilibre : 413

— de fonctionnement : 412

Succursale : 420-421 ; 450 ; 554

Syllogisme :

— juridique : 6 ; 578 ; 619

— régressif : 629

Système cédulaire : 347

T

Théorie de l'accessoire : v. activité accessoire ; théorie du complément indissociable

— de l'apparence : 112 et s.

— de l'enrichissement : 301 ; 303 ; 305 ; 323

— de la source : 302 ; 304

— de la mutation conditionnelle : 25

— des préjudices commerciaux : 470

— du bilan : 302 ; 353

— du complément indissociable : 373 et s.

— du contribuable apparent : 116

Titres de participation : 63 ; 463-464 ; 557 ; 598

Tontine : 95

Transformation de société : v. cessation d'entreprise

Trust : 72

U

Universalité de biens : 566

Usufruitier : 192 ; 598

Utilité : 282

V

Valeur : 288 et s.

— d'échange : 292

— d'utilité : 289

Valeurs mobilières : 286

TABLE DES MATIÈRES

ABRÉVIATIONS 9
SOMMAIRE 11
INTRODUCTION 15
Section 1- La notion de qualification 17
§1- La polysémie du terme « qualification » 17
§2- La nature juridique de la qualification 22
Section 2- La définition du droit fiscal 25
§1- Le droit fiscal, une branche du Droit 26
§2- Le droit fiscal, un droit divisé en plusieurs branches 30
Section 3- La démarche adoptée 37
1ère PARTIE – LA RÉCEPTION DES CONCEPTS DE DROIT PRIVÉ PAR LE DROIT FISCAL 43
TITRE I- DES DIVERGENCES CONSTATÉES 45
CHAPITRE I- LES LIENS ENTRE LES QUALIFICATIONS JURIDIQUES ET LE DROIT FISCAL 47
Section 1- La subordination du droit fiscal au droit privé 47
§1- Le droit fiscal, un droit d'accompagnement 47
A. La déduction du régime fiscal de la qualification juridique 48
1- Le fait générateur de l'imposition 49
a) La définition du fait générateur de l'imposition 49
b) Les fonctions du fait générateur de l'imposition 52
2- La matière imposable 54
B. L'induction des qualifications juridiques du régime fiscal 55
1- Le principe de la liberté contractuelle 55
a) L'action sur la structure de la qualification 56
b) L'action sur le contenu de la qualification 58
2- Le principe de la liberté de gestion 59
a) La reconnaissance jurisprudentielle de la liberté de gestion 60
b) La reconnaissance légale du principe de liberté de gestion 61
§2- Le renvoi au droit privé 63
A. Le renvoi explicite au droit privé 64
B. Le renvoi implicite au droit privé 65
Section 2- L'insubordination du droit fiscal au droit privé 67
§1- L'autonomie du droit fiscal 68
A. L'autonomie du législateur fiscal dans son rôle de qualificateur 68

1- L'autonomie à raison des impératifs spécifiques du droit fiscal 69
2- L'autonomie à raison de l'influence du droit de l'Union européenne 72
B. L'autonomie du juge fiscal dans son rôle de qualificateur 73
§2- Le réalisme du droit fiscal 75
A. Présentation du principe du réalisme du droit fiscal 75
B. Critiques du principe du réalisme du droit fiscal 77
Conclusion chapitre I 83
CHAPITRE II- LA SANCTION DES QUALIFICATIONS JURIDIQUES EN DROIT FISCAL 85
Section 1- L'opposabilité des qualifications juridiques 86
§1- Le principe de l'opposabilité des qualifications de droit substantiel 86
A. La signification du principe de l'opposabilité en droit fiscal 86
1- La modification conventionnelle du fait générateur de l'impôt 87
2- La modification conventionnelle du redevable de l'impôt 92
B. Le fondement du principe de l'opposabilité 96
1- Le rejet du fondement civiliste de l'opposabilité 96
2- Les fondements fiscaux de l'opposabilité des qualifications juridiques 98
§2- L'opposabilité des qualifications apparentes 101
A. La primauté de la situation apparente sur la situation occulte 102
1- Les critères matériels de l'apparence fiscale 102
2- Le critère subjectif de l'apparence fiscale 105
B. L'option entre situation apparente et situation occulte 105
1- L'opposabilité de la convention occulte 106
2- Le fondement de l'option pour l'imposition de la situation occulte 106
Section 2- La requalification fiscale, sanction de l'inopposabilité de la qualification juridique 108
§1- La requalification-sanction 110
A. La qualification d'abus de droit 110
1- La qualification interne d'abus de droit 111
a) L'abus de droit par simulation 112
b) L'abus de droit par fraude à la loi 115
2- La qualification européenne d'abus de droit 123
a) La notion de pratique abusive 124
b) L'articulation des qualifications européenne et interne de l'abus de droit 125
B. La procédure de requalification en abus de droit 130
1- Le formalisme procédural de l'abus de droit 130
2- La sanction de la méconnaissance du formalisme par l'« abus de droit rampant ». 132
a) La notion d'« abus de droit rampant » 133
b) La remise en cause de la sincérité de l'acte, critère de la requalification-sanction 135

§2- La déqualification-requalification 136
A. La requalification fiscale consécutive à l'interprétation du contrat 137
1- L'interprétation du contrat 137
a) Les méthodes classiques d'interprétation du contrat 138
b) L'économie générale, critère de qualification du contrat 139
2- La qualification des structures contractuelles complexes 144
a) Les méthodes de qualification particulières 145
b) Illustration de la mise en œuvre de la méthode de qualification exclusive 146
B. La requalification fiscale consécutive à la restitution des effets fiscaux de l'acte juridique 147
1- La requalification sur le fondement de la théorie de l'acte anormal de gestion 148
a) La notion d'acte anormal de gestion 148
b) La double requalification de l'objet de l'acte anormal de gestion 151
2- La déduction des conséquences fiscales de l'acte juridique 154
a) La déduction des conséquences fiscales résultant de l'appréciation des faits 154
b) La déduction des conséquences fiscales résultant de l'application de la loi fiscale 158
Conclusion chapitre II 162
Conclusion Titre I 163
TITRE II- DES DIVERGENCES JUSTIFIÉES 165
CHAPITRE I- LES FINALITÉS PROPRES AU DROIT FISCAL 167
Section1- Le principe de neutralité fiscale 167
§1- La signification du principe de neutralité fiscale 168
A. La notion de neutralité fiscale 168
1- La neutralité en droit interne 168
2- La notion de neutralité en droit fiscal de l'Union européenne 173
a) La neutralité en matière de fiscalité directe 173
b) La neutralité en matière de TVA 175
B. La neutralité fiscale au service de la politique fiscale 177
§2- La mise en œuvre du principe de neutralité fiscale 178
A. L'instrumentalisation de la qualification par la fiction fiscale 179
1- La notion de fiction fiscale 179
2- Illustrations de la notion de fiction fiscale 183
B. L'instrumentalisation de la qualification par l'assimilation fiscale 184
1- L'assimilation des revenus du capital aux revenus professionnels 185
2- L'assimilation des revenus professionnels aux gains en capital 188
Section 2- L'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale 189
§1- Le contenu de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale 190
A. Un objectif commun au droit fiscal interne et au droit de l'Union européenne 190

B. La soumission de l'objectif interne de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale au droit de l'Union européenne 191
§2- La mise en œuvre de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale 194
A. Les présomptions de qualification d'un fait 196
1- Les présomptions de qualification de transfert indirect de bénéfices 196
2- Les présomptions de qualification de revenus distribués 199
B. Les présomptions d'existence d'un fait 201
1- Les présomptions d'existence d'un transfert indirect de bénéfices 201
2- Les présomptions d'existence d'un revenu distribué 202
Conclusion chapitre I 205
CHAPITRE II- LA LOGIQUE PROPRE AU DROIT FISCAL 207
Section 1- L'analyse économique des qualifications de droit substantiel 207
§1- L'analyse économique du droit des obligations 208
A. L'analyse économique des opérations imposables en matière d'imposition des bénéfices 208
1- L'analyse économique des prestations de services 209
a) La qualification de prestations discontinues mais à échéances successives 209
b) La qualification de prestation continue 210
2- L'analyse économique des ventes de stock 212
B. L'analyse économique des opérations imposables en matière de TVA 213
§2- L'analyse économique du droit des biens 215
A. L'analyse économique de la notion de propriété 216
1- Les critères fiscaux de l'appropriation 217
a) Le critère économique de la disposition matérielle 217
b) Le critère comptable du contrôle 219
2- Le critère juridique de l'utilité 223
B. L'analyse économique de la notion de bien 225
1- Le critère de la substance 226
2- Le critère de la valeur 229
a) La valeur d'utilité 229
b) La valeur d'échange 232
Section 2- L'analyse économique de la qualification de revenu 233
§1- La notion de revenu 234
A. Les notions juridiques conceptuelles de revenu 234
1- La conception civiliste du revenu 234
2- La conception économique du revenu 237
B. La notion fiscale fonctionnelle de revenu 237
1- Le caractère fonctionnel de la notion fiscale de revenu 238

a) La conception mixte du revenu fiscal 239
b) Les caractères du revenu imposable 240
2- Les critères du revenu imposable 244
a) Le bénéfice imposable, un enrichissement net 244
b) Le bénéfice distribué, un désinvestissement 246
§2- La qualification des revenus atypiques 253
A. La qualification des revenus hybrides 254
1- Les plus-values des particuliers, des gains en capital par principe 254
a) Les plus-values mobilières 254
b) Les plus-values immobilières 255
2- Les plus-values professionnelles, des gains en capital par exception 257
B. La qualification des revenus innommés 261
1- Les revenus issus d'une exploitation lucrative 261
2- Les gains issus d'une source de profits 263
Conclusion chapitre II 265
Conclusion Titre II 266
Conclusion 1ère partie 267
2NDE PARTIE – LES CONCEPTS SPÉCIFIQUES AU DROIT FISCAL 269
TITRE I- LA DIVERGENCE DES QUALIFICATIONS FISCALES 271
CHAPITRE I- LES DIVERGENCES LIÉES AUX CARACTÈRES DES IMPOSITIONS 273
Section 1- La qualification en matière d'impôt personnel 273
§1- L'exploitant individuel, critère de qualification fiscale 273
A. La source des revenus 274
1- Le principe de la liberté d'affectation 274
a) Le principe comptable de la liberté d'affectation 275
b) Les limites au principe comptable de la liberté d'affectation 276
2- Le patrimoine d'affectation de l'entrepreneur individuel 279
a) Le patrimoine d'affectation de l'entrepreneur exerçant une activité non commerciale 279
b) Le patrimoine affecté à l'EIRL 280
B. L'activité professionnelle, critère de qualification du bénéfice 281
1- La qualification de l'activité professionnelle 281
a) Les critères de l'activité professionnelle 281
b) Les critères de l'activité commerciale 283
2- La remise en cause de l'autonomie des revenus 286
a) L'attraction des revenus accessoires dans les revenus principaux 286
b) La théorie du complément indissociable 288
§2- L'entreprise sociétaire, critère de qualification fiscale 291

A. La société, critère de qualification du bénéfice 291
1- La forme de la société, critère premier d'imposition des bénéfices 292
a) La classification juridique des sociétés 292
b) La classification fiscale des sociétés 294
2- Les conditions d'exercice de l'activité, critère secondaire d'imposition des bénéfices 297
B. La société, critère du statut fiscal de ses membres 299
1- Le statut fiscal des associés 300
a) Le statut fiscal des associés de sociétés de personnes 300
b) Le statut fiscal des associés de sociétés opaques 304
2- Le statut fiscal du dirigeant 306
Section 2- La qualification en matière d'impôt réel 307
§1- L'onérosité des opérations imposables 307
A. Le critère de la contrepartie 308
B. Le critère du lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue 309
1- Les critères du lien direct 309
2- Critiques du lien direct 311
§2- L'accomplissement des opérations imposables par un assujetti 315
A. La notion d'assujetti 316
1- L'indépendance de l'assujetti 316
a) L'indifférence du statut juridique de l'assujetti 316
b) L'absence de lien de subordination 318
2- L'exercice d'une activité économique 321
a) La notion d'exploitation de biens 321
b) L'exclusion des autorités publiques 325
B. Un assujetti agissant en tant que tel 327
Conclusion chapitre I 333
CHAPITRE II- LES DIVERGENCES LIÉES A LA LOGIQUE DES IMPOSITIONS 335
Section 1- La spécificité des régimes d'imposition applicables à un même fait 335
§1- La manifestation de la spécificité dans le traitement fiscal de la recette 336
A. Le régime fiscal du bénéfice imposable 336
B. Le régime fiscal de la recette en matière d'imposition de la dépense 338
§2 – La manifestation de la spécificité dans le traitement fiscal de la dépense 340
A. Le régime de déductibilité des charges en matière d'imposition des bénéfices 341
1- La catégorie de bénéfice professionnel, critère de qualification de la charge déductible 341
a) Le critère de la normalité 341
b) Le critère de la nécessité 344

2- La nature de l'acte anormal de gestion 345
B. Le régime de déductibilité en matière d'imposition de la dépense 351
1- Une dépense réellement engagée 351
2- Une dépense affectée à une opération imposable 353
a) Le critère principal du lien direct et immédiat 354
b) Le critère subsidiaire des frais généraux 355
Section 2- La pluralité des qualifications fiscales applicables à un même fait 357
§1- La qualification fiscale des indemnités 357
A. La qualification globalisante de l'indemnité en matière d'imposition des bénéfices 358
B. La qualification analytique de l'indemnité en matière d'imposition de la dépense 360
§2- L'application divergente des qualifications fiscales 366
A. La qualification divergente des faits 367
B. L'appréciation divergente des faits 368
Conclusion chapitre II 369
Conclusion Titre I 370
TITRE II- LA CONVERGENCE DES QUALIFICATIONS FISCALES 371
CHAPITRE I- L'ÉMERGENCE DE QUALIFICATIONS FISCALES TRANSVERSALES 373
Section 1- Les qualifications communes à la fiscalité des ménages et à la fiscalité des entreprises 373
§1- La qualification de bien professionnel 374
A. La dualité des critères de qualifications 374
1- Nécessité et utilité du bien 374
2- Critiques 376
B. L'unité de critère de qualification 378
1- La nécessité d'un lien d'affectation à l'activité professionnelle 378
2- La fonction du lien d'affectation à l'activité économique 382
a) La notion de bien mixte 383
b) La notion de bien migrant 384
§2- La qualification de dépense professionnelle 385
A. La dépense professionnelle, une perte en revenu professionnel 385
1- Le refus de la déductibilité de la perte en capital 385
2- L'admission de la déductibilité de la perte en revenu 390
a) La déductibilité de la caution versée par le dirigeant de société 390
b) La déductibilité des intérêts d'emprunt contracté par un salarié 394
B. La dépense professionnelle, une dépense affectée à la profession 395
Section 2- Les qualifications substantielles de la fiscalité des entreprises 400
§1- La notion d'activité économique 400
A. La confrontation des notions d'activité économique et d'activité professionnelle 401

1- La dualité de la qualification d'activité professionnelle 401
a) La notion de profession au sens de la fiscalité des entreprises 401
b) La notion de profession au sens de la fiscalité des ménages 405
2- Critiques de la dualité de la qualification d'activité professionnelle 406
B. Les critères de qualification de l'activité économique 407
1- Une exploitation active des biens d'investissement 408
2- Un risque d'exploitation 411
§2- La notion d'entreprise 413
A. L'autonomie juridique de l'entreprise 415
1- Le critère juridique de la personnalité morale 415
a) La notion juridique de personnalité morale 416
b) La personnalité morale à l'épreuve de la personnalité fiscale 419
2- Le critère économique de l'autonomie décisionnelle 423
B. L'autonomie patrimoniale de l'entreprise 430
1- La nature juridique de la masse de biens affectés à l'entreprise 431
a) La conception stricte, une universalité de biens 432
b) La conception extensive, un patrimoine d'affectation 437
2- L'émancipation de l'entreprise 442
Conclusion chapitre I 447
CHAPITRE II- L'APPLICATION CONVERGENTE DES QUALIFICATIONS FISCALES 449
Section 1- L'interprétation, opération corollaire de la qualification juridique des faits 450
§1- Les méthodes d'interprétation 450
A. La méthode exégétique 451
B. Les méthodes modernes 452
§2- Le résultat de l'interprétation 453
A. L'interprétation neutralisante 454
1- L'interprétation stricte 454
2- L'interprétation conforme 456
B. L'interprétation constructive 464
1- L'interprétation extensive 464
2- L'interprétation autonome 465
Section 2- La qualification juridique des faits, opération implicite d'interprétation 469
§1- La qualification encadrée par la définition 469
A. La catégorie, support de la qualification juridique des faits 470
1- L'identification du fait à qualifier 470
2- L'identification des critères dans le fait à qualifier 472
a) La composition de la catégorie juridique 473

b) L'attraction du fait dans la catégorie juridique 476
B. La définition, auxiliaire de la qualification juridique des faits 478
§2- La définition modelée par la qualification 480
A. La détermination des critères 480
B. La détermination du sens des critères 482
1- La sédimentation des qualifications juridiques successives 483
2- La sédimentation, élément de cohérence des qualifications fiscales 486
Conclusion Titre II 492
Conclusion 2nde partie 493
Conclusion générale 495
BIBLIOGRAPHIE 497
INDEX ALPHABÉTIQUE 557
TABLE DES MATIÈRES 565

La qualification en droit fiscal

La qualification se définit comme l'opération intellectuelle par laquelle est attribuée à un acte ou à un fait sa nature juridique en vue de lui appliquer un régime juridique. Le droit fiscal ne déroge pas à cette démarche intellectuelle. La nature juridique d'une opération commande le régime fiscal. Comme dans toutes les autres branches du Droit, les qualifications jouent un rôle fondamental. En principe, le droit fiscal fait sienne les qualifications de droit substantiel. Apparaît alors une parfaite convergence entre les qualifications juridiques et les qualifications fiscales. Cependant, en raison de son objet spécifique, le droit fiscal peut adopter des qualifications fiscales divergentes. Ces divergences peuvent être justifiées par les finalités et la logique propres au droit fiscal. Certes attentatoire à la sécurité juridique, l'instrumentalisation des qualifications juridiques par le droit fiscal lui permet d'appréhender tous les flux taxables, nonobstant l'habit juridique dont les contractants ont revêtu l'opération juridique génératrice. Cependant, il convient de souligner que le droit fiscal n'est pas un droit homogène. Constitué de plusieurs branches correspondant à chaque imposition, le droit fiscal peut conférer à un même terme plusieurs acceptions. Cette polysémie fiscale est justifiée par la structure et la logique propre à chaque imposition et révèle des divergences internes au droit fiscal. Ainsi, une même opération peut recevoir des qualifications différentes en fonction de la branche du droit fiscal en cause. La divergence des qualifications fiscales semble, à première vue, attentatoire à la sécurité fiscale du contribuable et à la cohérence du droit fiscal. Cependant, le juge veille, lors de l'application de la norme fiscale, à assurer une convergence des qualifications fiscales permettant la mise en exergue de concepts transversaux et spécifiques au droit fiscal. Une telle démarche s'inscrit dans un mouvement plus vaste de recherche d'unité et de cohérence du Droit, seul à même d'assurer la sécurité juridique du contribuable.

Mots clés : Qualification – Nature juridique – Régime juridique – Droit fiscal – Régime d'imposition – Neutralité – Instrumentalisation – Opposabilité – Divergence – Cohérence –Convergence

The qualification in the Tax law

The qualification is defined as the intellectual operation by which is attributed to an act or fact its legal nature to apply a legal regime. The tax law does not derogate from this intellectual approach. The legal nature of a transaction order the tax system. As in all other branches of law, qualifications play a fundamental role. In principle, the tax law endorsed the qualifications of substantive law. Then appears a perfect convergence between the legal qualifications and tax qualifications. However, because of its specific object, tax law may adopt divergent tax qualifications. These differences may be justified by the purposes and tax law-specific logic. Certainly intrusive legal security, the instrumentalization of the legal qualifications by law tax enables him to apprehend all taxable flow, notwithstanding the legal habit which contractors have been generating legal operation. However, it should be noted that the tax law is not a homogeneous law. Made up of several branches for each tax, tax law can confer the same term with several meanings. This tax polysemy is justified by the structure and each tax-specific logic and reveals internal differences in tax law. Thus, the same transaction may receive different characterizations depending on the branch of the tax in question. The divergence of tax qualifications seems, at first glance, intrusive tax the taxpayer's safety and consistency of tax law. However, judge, during the application of the tax standard, to ensure convergence of tax qualifications for the highlighted of transversal and specific tax law concepts. Such an approach is part of a movement broader search for unity and consistency of the law, only able to ensure legal certainty for the taxpayer.