

Université Paris 1 (Panthéon-Sorbonne)
Ecole de Droit de la Sorbonne – Département de droit privé

**L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT
FISCAL (Contribution à l'étude de l'autonomie et du réalisme du
droit fiscal)**

*Thèse pour le doctorat en droit privé
présentée et soutenue publiquement devant le jury de l'Université de Paris 1
le mercredi 13 décembre 2023*

par

Valérie HAINAUT-BRETAUDEAU

Sous la direction de

M^{me} la professeure Martine BEHAR-TOUCHAIS

Membres du jury :

M^{me} Martine BEHAR-TOUCHAIS, Professeure à l'Université Paris 1 (Panthéon-Sorbonne), directrice de recherche.

M^{me} Florence DEBOISSY, Professeure à l'Université de Bordeaux, rapporteure.

M. Daniel GUTMANN, Professeur à l'Université Paris 1 (Panthéon-Sorbonne).

M. Cyril GRIMALDI, Professeur à l'Université Sorbonne Paris Nord (Paris 13), rapporteur.

M. Ruben KLEIN, Avocat associé, Paris 16^{ème}.

*L'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne n'entend donner aucune approbation ni
improbation
aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à
leurs auteurs.*

SOMMAIRE

<i>Sommaire</i>	III
<i>Liste des principales abréviations</i>	IV
<i>Remerciements</i>	VII
<i>Introduction générale</i>	1
Première partie - La consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal	13
Titre 1 - L'existence du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal	26
Chapitre 1 - Les origines du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal	29
Section 1 - Les controverses doctrinales relatives à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal	30
Section 2 - Les éléments caractéristiques du droit fiscal	40
Chapitre 2 - Les manifestations du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal	81
Section 1 - Les renvois aux définitions du droit civil	85
Section 2 - Les renvois aux qualifications du droit civil	143
Titre 2 - L'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal	198
Chapitre 1 - Les expansions du principe d'origine législative	199
Section 1 - L'expansion du principe dans le domaine de la subrogation personnelle	199
Section 2 - L'expansion du principe dans le domaine des intérêts moratoires	234
Chapitre 2 - Les expansions du principe d'origine jurisprudentielle	255
Section 1 - L'expansion du principe à défaut de règles du droit fiscal pertinentes à l'origine de solutions contraires au droit civil	255
Section 2 - L'expansion du principe en l'absence de règles du droit fiscal justifiant des solutions contraires au droit civil	266
Deuxième partie - Les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal	284
Titre 1 - Les règles spéciales de la fiscalité	291
Chapitre 1 - Les règles destinées à assurer la stabilité de l'imposition	292
Section 1 - Les règles de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices	293
Section 2 - Les règles assurant la rentabilité et la perception de l'impôt	316
Chapitre 2 - Les règles destinées à assurer la cohérence de l'imposition	346
Section 1 - L'existence de règles assurant la cohérence de l'imposition et justifiant des solutions contraires au droit civil	346
Section 2 - L'absence de règles conduisant à une remise en cause de la cohérence de l'imposition et à des solutions contraires au droit civil injustifiées	374
Titre 2 - La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale	429
Chapitre 1 - L'exclusion du droit privé par la procédure de répression des abus de droit	430
Section 1 - La notion d'abus de droit en droit fiscal	440
Section 2 - Le recours à la simulation conduisant à l'exclusion des actes de droit privé	460
Chapitre 2 - L'exclusion du droit privé en cas de fraude ou d'évasion fiscale hors la procédure de répression des abus de droit	484
Section 1 - L'absence de restitution des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière et une nouvelle taxation à la suite de la remise en cause amiable d'un contrat (lutte contre la fraude)	484
Section 2 - L'exigence de droits plus élevés en présence d'une clause de tontine (lutte contre l'évasion fiscale)	500
Conclusion générale	512
<i>Bibliographie</i>	515
<i>Index thématique alphabétique</i>	753
<i>Table des matières</i>	758

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

Act. proc. collect. : Actualité des Procédures Collectives

Act. juris. : Actualité jurisprudentielle

A.D.P. : Archives de philosophie du droit

A.J.D.A. : Actualité juridique de droit administratif

AJ Famille : Actualité juridique famille

B.D.C.F. : Bulletin des conclusions fiscales

B.F. Lefebvre : Bulletin fiscal Francis Lefebvre

BIM Lefebvre : Bulletin de fiscalité immobilière, Plus-value et Enregistrement, F. Lefebvre.

B.O.E.D. : Bulletin officiel de l'enregistrement et du domaine (devenu B.O.D.G.I. en 1970 et B.O.F.I.P. en 2012)

B.O.D.G.I. : Bulletin officiel de la direction générale des impôts

B.O.F.I.P. : Bulletin officiel des finances publiques – Impôts

B.O.I. : Bulletin officiel des impôts

Bull. civ. : Bulletin des arrêts de la Cour de cassation - Chambres civiles

Bull. gestion fisc. des entreprises : Bulletin de gestion fiscale des entreprises

Bull. inf. C. cass. : Bulletin d'information de la Cour de cassation

Bull. transp. Bulletin des transports et de la logistique

C.G.I. : Code général des impôts

C. civ. : Code civil

C. de Cce : Code de commerce

Contrats, conc., consom. : Contrats, concurrence, consommation.

C. proc. civ. Code de procédure civile

D. : Dalloz

D.H. : Dalloz hebdomadaire

D.L.F. Direction de la Législation Fiscale

Doc. française : La documentation française

D.P. : Dalloz périodique

D.S. : Dalloz Sirey

Dr. adm. : Droit administratif

Dr. famille : Droit de la famille

Dr. fisc. : Droit fiscal

Defrénois : Répertoire du notariat Defrénois (depuis 1966)

F.R. Lefebvre : Feuilles Rapides Francis Lefebvre

Gaz. Pal. : Gazette du Palais

Gaz. trib. : Gazette des Tribunaux

G.A.J. civ. : Les grands arrêts de la jurisprudence civile

G.A.J. fisc. : Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale

J.C.P., éd. G., N., E, C.I. : Jurisclasseur périodique, édition générale, notariat, entreprise, commerce et industrie

Journ. enr. : Journal de l'enregistrement

Journ. not. : Journal des notaires et des avocats

J.-Cl. Proc. civ. : Jurisclasseur civil

J.-Cl. Proc. fisc. : Jurisclasseur procédure civile

N.C.P.C. Nouveau code de procédure civile

P.A. : Les Petites Affiches

R.E.I.D.F. : Revue européenne et internationale de droit fiscal

Rev. Adm. : La Revue administrative

Rev. crit. D.I.P. : Revue critique de droit international privé

Rev. dr. immo. : Revue de droit immobilier

Rev. proc. coll. : Revue des procédures collectives

Rev. sociétés : Revue des sociétés

R.F.D. adm. : Revue française de droit administratif

R.J. : Recueil de jurisprudence

R.J.C.D. : Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux contributions directes

R.J.D.A. : Revue juridique de droit des affaires

R.J.F. : Revue de jurisprudence fiscale

R.J.P.F. : Revue juridique personnes & famille.

R.R.J. : Revue de la recherche juridique – Droit prospectif

RTDciv. : Revue trimestrielle de droit civil

RTDcom. : Revue trimestrielle de droit commercial

Rev. contrats : Revue des contrats

Rev. Enreg. : Revue de l'enregistrement

Rev. gén. adm. : Revue générale d'administration

Rev. proc. coll. : Revue des procédures collectives

Rev. Sc. Législ. Fin. : Revue de science et de législation financières

Je remercie M^{me} la Professeure Martine BEHAR TOUCHAIS pour ses précieux conseils, sa disponibilité, sa bienveillance et son soutien durant ces années de recherches.

Introduction générale

1. **L'objet de la thèse et l'intérêt du sujet.** L'examen, par la doctrine, des rapports entre deux disciplines juridiques n'est pas nouveau. Ainsi, le droit des obligations et ses divisions ont déjà fait l'objet de comparaisons avec d'autres droits. Ils ont été comparés aux droits économiques, de la concurrence, de la consommation et du marché¹, au droit communautaire², devenu droit de l'Union, au droit du travail³ et aux droits commercial, des affaires, des sociétés et des procédures collectives⁴.

2. Mais au-delà de l'étude des différences et des ressemblances entre ces matières, c'est la *summa divisio* du droit français partagé entre le droit privé et le droit public, qui a été discutée. Elle l'a été soit directement, soit indirectement, par une analyse de deux droits, l'un appartenant au droit privé, l'autre relevant du droit public⁵.

¹ F. Dreifuss-Netter, « Droit de la concurrence et droit commun des obligations », R.T.D.civ. 1990, p. 369. É. Claudel, *Ententes anticoncurrentielles et droit des contrats*, Th. Paris X – Nanterre, 1994. Malaurie-Vignal, « Droit de la concurrence et droit des contrats », D. 1995, chron. p. 51. B. Oppetit, « La liberté contractuelle à l'épreuve du droit de la concurrence », Rev. sc. morales et politiques, 1995, p. 241. J.-P. Chazal, *De la puissance économique en droit des obligations*, Th. Grenoble II, 1996. F. Peltier, *Marchés financiers & droit commun*, Banque Éditeur, Éditions d'Organisation, 1997. N. Decoopman, « Droit du marché et droit des obligations », in *Le renouvellement des sources du droit des obligations*, Assoc. Henri Capitant, Journées nationales, Lille, 1996, Tome 1, L.G.D.J., 1997. Y. Picot, « Rapport introductif », Colloque « Droit du marché et droit commun des obligations », 24-25 octobre 1997, R.T.D.com. 1998, p. 1. A. Bienaimé, *Principes de concurrence*, Economica, 1998, préface Ch. Babusiaux, p. 295 et suiv. (sur l'autonomie du droit de la concurrence vis-à-vis du droit des contrats et des obligations). J. Calais-Auloy, « L'influence du droit de la consommation sur le droit des contrats », R.T.D.com. 1998, p. 115. N. Rzepecki, *Droit de la consommation et théorie générale du contrat*, Th. Strasbourg III, 1998. J. Robichez, *Droit du travail, Droit de la concurrence, Droit de la consommation, Le rôle de la branche du droit dans la dialectique juridique*, Th. Paris I, Panthéon-Sorbonne, 1999. Plan selon la description de G. Vedel des deux phases des progrès et transformations d'une discipline juridique (préface de la thèse de M. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, L.G.D.J., 1972, p. I et suiv.). M. Chagny, avec ses nombreuses références bibliographiques, *Droit de la concurrence et droit commun des obligations*, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2004, préface J. Ghestin, p. 1 et suiv., nos 2-3, spéc. p. 3, n° 2, note 7 et p. 4, n° 3, note 12.

² H. Aubry, *L'influence du droit communautaire sur le droit français des contrats*, P.U.A.M., 2002, préface A. Ghozy.

³ C. Saint-Didier, *Droit du travail et droit des obligations*, Étude d'une opposition, Th. Aix-Marseille III, 1996. Ch. Radé, *Droit du travail et responsabilité civile*, L.G.D.J., 1997, préface J. Hauser. M. Fabre-Magnan, « Le droit du travail vu du droit civil : l'unité du droit des obligations », Sem. Soc. Lamy, 28 oct. 2002, n° 1095, p. 32. J. Mouly, « Droit civil et droit du travail, Une coexistence enfin pacifique », Mélanges offerts à Cl. Lombois, P.U. Limoges, 2004, p. 359 et suiv. Ch. Radé et S. Tournaux, « Réflexions à partir de l'application de l'article 1142 du Code civil en droit du travail », Colloque « Exécution du contrat en nature ou exécution par équivalent », Rev. contrats février 2005, p. 197 et suiv.

⁴ M. Jeantin, « Droit des obligations et droit des sociétés », Mélanges offerts à L. Boyer, 1996, p. 317. S. Sabathier, *Le droit des obligations à l'épreuve du droit des procédures collectives*, Th. Toulouse, 2000.

⁵ *Par ex.*, F.-X. Testu, « La distinction du droit public et du droit privé est-elle idéologique ? », D. 1998, chron. p. 345 et suiv. Distinction considérée comme idéologique ou artificielle. J. Waline, « La théorie générale du contrat en droit civil et en droit administratif », in *Le contrat au début du XXI^e siècle*, Études offertes à J. Ghestin, L.G.D.J., 2001, pp. 965-966. L'auteur insiste tout particulièrement sur cette idée fautive d'opposer le droit public et le droit privé, distinction dont le caractère est contingent. *Rappr.* A. Jeammaud, *Des oppositions de normes en droit privé*, Th. Lyon III, 1975, p. 40 et suiv., n° XII. Sur l'existence en France de cette division entre le droit public et le droit privé, bien que critiquée, v. B. Plessix, *L'utilisation du droit civil dans l'utilisation du droit administratif*, L.G.D.J., 2003, préface J.-J. Bienvendu, not. p. 14 et suiv., n° 3. *Égal.*, pp. 22-23, n° 9 (les objectifs d'une comparaison droit administratif/droit civil), not. p. 22 : « ...sous couvert d'un exercice de comparaison entre droit administratif et droit civil, c'est en fait de division entre le droit public et le droit privé dont il est en général question. [...] Bien souvent, derrière la revendication des différences ou l'affirmation de l'unité entre le droit civil et le droit administratif, se dessine très vite un débat sur le choix du mode

Le droit fiscal n'a pas échappé à ce type d'exercice comparatif avec la question récurrente de son « autonomie », de son « particularisme » ou de son « réalisme » par rapport aux autres matières⁶, opposant les commentateurs du droit fiscal pendant plus d'un siècle, et revenant donc fréquemment dans les revues juridiques, les ouvrages et les thèses⁷. C'est dire la très grande actualité du problème de l'autonomie du droit fiscal, spécialement, en dépit de son ancienneté⁸. C'est aussi affirmer l'intérêt de celui-ci, en dépit des critiques et de la difficulté majeure d'attester de la réalité de cette autonomie ou du réalisme du droit fiscal. Mais la présente thèse n'a pas pour objet premier les débats doctrinaux en question, maintes fois relatés⁹. Il conviendra seulement de montrer, malgré certaines opinions doctrinales contraires¹⁰, que l'autonomie et le réalisme du droit fiscal n'existent pas et qu'ils ne sont, en

d'organisation politique, économique et sociale, sur ce que doit être la frontière entre le privé et le public, c'est-à-dire entre le Marché et l'État ». Th. Tauran, « Les distinctions en droit privé », R.R.J. 2000, pp. 505-506. Pour ce dernier, et malgré ses imperfections, cette distinction entre le droit privé et le droit public est nécessaire.

⁶ Pour une définition de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal, v. *infra*.

⁷ *Par ex.* dans les articles : Ph. Durand, « Autonomie et contradictions du droit fiscal », Rev. Adm. 1994, n° 279, p. 252. G. Goulard, « Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? », R.J.F. 5/95, p. 322. D. Villemot, « 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, p. 504. M. Cozian, « Propos désobligeants sur « une tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 530. Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4^{ème} éd., 1999, p. 3. É. Gerbino, « Le provisionnement d'immobilisations corporelles amortissables ou le droit comptable contre le droit fiscal », Dr. fisc. 1999, n° 37, p. 1113. R. Gouyet, « Chronique d'une polémique annoncée : l'autonomie du droit fiscal », P.A. 2000, n° 118, p. 4. J.-P. Le Gall, « L'autonomie du droit fiscal », Clés pour le siècle, Dalloz, 2000, p. 556. M.-C. Bergerès, « Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », Dr. fisc. 2000, n° 40, p. 1285. R. Gouyet, « Réalisme et moralisme fiscal : l'exemple des commissions illicites, Les nouvelles fiscales », 1^{er} février 2001, n° 841, p. 20. J.-P. Le Gall, « Du bon ou mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », J.C.P. 2001, éd. N., I, p. 1278. L. Olléon, « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », R.J.F. 5/02, p. 355. F. Douet, « L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides », in L'influence de la fiscalité sur le droit civil, Colloque 8 novembre 2004, Rencontres Notariat-Université. B. Castagnède, « Nature et caractères du droit fiscal », Dr. fisc. 2007, suppl. au n° 25, p. 23, n° 623, *spéc.* p. 25 et suiv., n° 4. C. de la Martinière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec, 2009, p. 77. É. Bokdam-Tognetti, « Provisions et connexion fiscalo-comptable après la décision « min. c/ SAS Foncière du Rond-Point » : Faisons le point ! », R.J.F. 3/14, p. 195. H. Zapf et A. Nikolic, « La notion d'immeuble de grande hauteur : une illustration bienvenue de l'« autonomie » du droit fiscal », Les nouvelles fiscales, 15 avril 2016, n° 1176, p. 4. A. Papagiannoulas, « Fait(s) générateur(s), prestation compensatoire et impôt : quand le civil tient le fiscal en l'état ! », note sous *Cass. com.*, 5 avril 2023, Dr. fisc. 2023, n° 17, p. 22, comm. 174. Dans les thèses : J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, L.G.D.J., 1987, préface J. Schmidt. J. Lagrue, *Réalisme ou probabilité en droit fiscal*, Th. Clermont I, 1994. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, L.G.D.J., 1997, préface M. Cozian. A. Lefeuvre, *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2002, préface J. Lamarque.

⁸ J. Hauser, préface à la thèse de M. Radé, *op. cit.*, p. XV : « la question de l'autonomie d'une branche du droit par rapport à une autre est une très vieille question ». Pour le droit fiscal, en particulier, v. P. Hébraud, « L'autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux ? », in *L'autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux ?*, Cahiers de droit fiscal international, Bâle, 1939, p. 46.

⁹ Ils seront tout de même rappelés pour avoir permis l'émergence d'un principe de l'application du droit civil en droit fiscal. V. *infra*.

¹⁰ V. *not.* J.-P. Lukaszewicz, *op. cit.*, p. 15 et suiv. Pour rendre intéressant le problème de l'autonomie du droit fiscal et le faire correspondre à une réalité, il faut, pour cet auteur, dépasser l'aspect trop formel de la querelle doctrinale, en s'attachant davantage aux singularités fiscales qu'aux questions de terminologie. É. du Pontavice, Droit comptable, in Encyclopédie de gestion, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, *Économica*, 1989, n° 43, p. 873. Autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil des obligations. J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, 1995, Fascicule 1, p. 268. L. Olléon, *op. cit.*, p. 356. Ce dernier, jugeant les propositions de Louis Trotabas excessives et nuanciant les propos du professeur Cozian, affirme que « *quels que soient les*

particulier, ni des directives d'interprétation, ni des fondements aux exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Aussi, ce qui sera mis en avant, ce sont les rapports du droit des obligations et du droit fiscal et, spécialement, l'application du premier dans le deuxième, l'existence d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal et les fondements des exceptions à cette application. En outre, au-delà d'une étude comparative entre le droit des obligations et le droit fiscal, il s'agira de constater que le droit fiscal n'est pas seulement constitué de règles spéciales. Il est aussi formé des règles appartenant au droit des obligations. C'est alors l'occasion de souligner, de manière plus globale, l'intérêt du sujet car rares sont les études comparatives plaçant le droit fiscal et une autre discipline face-à-face dans le cadre d'une thèse de doctorat¹¹ ; il n'y pas non plus, semble-t-il, de travaux plus restreints portant sur les relations du droit fiscal avec une matière du droit civil ou l'un de ses aspects.

3. **Les termes du sujet.** L'auteur d'une thèse relative à *l'utilisation du droit civil dans l'élaboration du droit administratif* consacre des développements importants à la qualification du passage d'un droit, en l'occurrence du droit civil, dans un autre, le droit administratif, pour retenir celle de **réception**, et plus particulièrement d'**utilisation**¹². Sont ainsi exclus de sa recherche, les phénomènes d'**influence** du droit civil sur le droit administratif et d'**application** du droit civil par le juge administratif. Il y a **influence** d'un droit sur un autre quand les emprunts sont involontaires, inconscients et subis¹³. Il y a **application** du droit civil par le juge administratif, en particulier, « *lorsque ce dernier [...] fait référence à cette branche du droit - qu'il s'agisse du visa d'un article du Code civil ou du renvoi à la notion plus générale dont ledit code s'inspire* »¹⁴. Il en est ainsi, notamment, car « *nombre de situations juridiques qui se rencontrent dans la vie administrative sont définies par le Code civil* ». Dans ce cas, le juge administratif est « *alors obligé de se référer soit à la disposition formelle du Code civil, soit à la notion plus abstraite qui s'en dégage* ».

Concernant les liens unissant le droit des obligations et le droit fiscal, l'hypothèse d'une **réception** est à exclure. Il y a **réception** du droit civil dans le droit administratif quand « *le juge administratif, pour régir les rapports entre les personnes publiques et les particuliers, fait appel à une règle du Code civil, qu'il incorpore, sous certaines conditions, dans le corpus du droit administratif* »¹⁵. Dans sa thèse, M. Plessix choisit ce terme d'**utilisation** du droit civil dans des cas où le juge administratif recourt à ce dernier pour *élaborer* une règle de droit administratif. Et cet emprunt est volontaire¹⁶. Il n'en est pas de même quand il est question d'une influence d'un droit sur un autre ou d'une application d'un droit par le juge. Or, ce qui caractérise le droit administratif par rapport au droit fiscal est que le juge administratif est face à des relations unissant des personnes publiques à des particuliers qui *ne sont pas déjà régies*

termes utilisés (autonomie, spécificité, voire hétéronomie), la notion recouvre une réalité qu'expriment aussi bien la loi fiscale que la pratique du juge de l'impôt ».

¹¹ V. cpd. J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, op. cit. A. Estienne, *Quelques aspects du conflit entre le droit fiscal et le droit privé*, Th. Paris, 1951. S. Rezgui, *Le droit fiscal et les procédures collectives*, Th. Paris I, Panthéon-Sorbonne, 1987.

¹² B. Plessix, op. cit., p. 28 et suiv., n^{os} 15 et suiv.

¹³ B. Plessix, op. cit., p. 47 et suiv., n^{os} 35 et suiv.

¹⁴ B. Plessix, op. cit., p. 33, n^o 18.

¹⁵ op. cit., p. 32.

¹⁶ B. Plessix, op. cit., not. p. 50, n^o 39 : « *un emprunt juridique est toujours le fruit d'un choix libre. [...] ...l'utilisation du droit civil est un acte de volonté, un procédé arbitraire par lequel le juge administratif et doctrine procèdent discrétionnairement à l'importation en droit de certaines règles ou concepts issus ou inspirés du Code civil* ». P. 52, n^o 40 : « *il n'y a emprunt qu'à partir du moment où une discipline juridique manifeste, expressément ou tacitement, son choix délibéré de prendre une autre discipline juridique comme source d'inspiration, alors que rien ne l'y oblige* ».

par le droit, contrairement au droit fiscal qui, lui, s'applique à des situations régies par d'autres droits ; il est un droit de « *superposition* »¹⁷. Donc le juge n'élabore pas, en principe, des règles fiscales par un mécanisme de réception du droit civil dans le droit fiscal mais applique les règles du droit civil. Il n'est pas question non plus d'une simple influence du droit civil sur le droit fiscal. Par conséquent, l'expression « application » est celle qui convient mieux pour définir les rapports entre le droit des obligations et le droit fiscal.

4. Il convient de revenir, toujours à propos des termes du sujet, sur ce qu'il faudra entendre par l'expression *droit des obligations*. Dans les manuels consacrés au droit des obligations ou aux obligations, c'est d'abord le sens du terme « obligation » qui est donné. Cette dernière aurait un sens général et une définition plus spécifique. Ainsi, « *de manière générale, il [le mot obligation] désigne, en effet, tout ce que l'ordre juridique commande à une personne de faire, sans que corresponde nécessairement à l'obligation qui, passivement, pèse sur elle, un droit au profit d'une autre personne* »¹⁸. Mais la notion d'obligation ne peut être entendue de manière aussi diluée et se définit comme « *un lien de droit [...] entre deux personnes en vertu duquel l'une d'elle, le créancier, peut exiger de l'autre, le débiteur, une prestation ou une abstention* »¹⁹. L'obligation désigne donc un rapport de droit. Souvent, ce dernier est considéré du côté de la dette, comme l'indique Gérard Cornu en ces termes : « *en un sens technique, face passive du droit personnel (ou droit de créance) ; lien de droit (vinculum juris) par lequel une ou plusieurs personnes - le ou les débiteurs - ; sont tenus d'une prestation (fait ou abstention envers une ou plusieurs autres « le ou les créanciers... »* »²⁰. Le droit des obligations est donc l'ensemble des règles applicables à l'obligation.

Dans le cadre de cette étude, ce ne sont pas seulement les sources de l'obligation (contractuelles²¹, délictuelles, quasi-contractuelles, quasi-délictuelles ou légales²²) qui seront prises en considération ; leur régime général sera également examiné. L'étendue du sujet correspond à la distinction dorénavant opérée dans le Code civil lequel ne traitait du régime de l'obligation que dans le Titre III du Livre III consacré aux contrats ou aux obligations conventionnelles en général. Or, depuis la réforme du droit des contrats, du régime de l'obligation et du droit de la preuve²³, ce régime occupe une place à part. Ainsi, le Titre III du Livre III traite des sources d'obligations, tandis que le Titre IV se rapporte au régime général de l'obligation²⁴. En outre, le droit des obligations englobe non seulement les *sources* de ces dernières et le *régime général* de celles-ci mais aussi le *droit spécial des contrats*²⁵. De même,

¹⁷ Des développements seront consacrés à cette caractéristique du droit fiscal, droit de « *superposition* ».

¹⁸ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 3, n° 1. *Ex.* obligation de rouler à droite pesant sur tout conducteur.

¹⁹ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 3, n° 2.

²⁰ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « *Quadrige* », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V. Obligation et cité par F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 4, n° 2.

²¹ Titre III du Code civil : « *Des contrats ou des obligations conventionnelles en général* ».

²² Titre IV du Code civil : « *Des engagements qui se forment sans convention* ». Chapitre I. - Des quasi-contrats. Chapitre II. – Des délits et des quasi-délits. Les obligations légales sont visées à l'article 1370 du Code civil (alinéas 2 et 3) qui traite des engagements qui « *se forment sans qu'il intervienne aucune convention, ni de la part de celui qui s'oblige, ni de la part de celui envers lequel il est obligé* » (alinéa 1^{er}). Deux types d'engagements involontairement formés ont retenu l'attention des codificateurs : ceux entre propriétaires voisins et ceux des tuteurs et autres administrateurs, « *qui ne peuvent refuser la fonction qui leur est déférée* » (alinéa 3).

²³ *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 n° 2016-131, du 10 février 2016*, « *portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations* ».

²⁴ Sur cette évolution, J. François, *Traité de droit civil*, sous la direction de C. Larroumet, Tome 4, *Les obligations. Régime général*, Économica, 6^{ème} éd., 2022, pp. 2-3, n° 1.

²⁵ A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, Montchrestien, coll. « *Domat Droit privé* », 14^{ème} éd., 2021, p. 19, n° 1, *not.* : « *loin de déroger à la théorie générale des contrats, les « contrats spéciaux* »

si le droit des obligations se trouve essentiellement dans le Code civil, il ne faut non plus négliger le rôle joué par la jurisprudence dans l'évolution de cette matière et il est donc indispensable de tenir compte de ses solutions. Enfin, le droit de l'Union européenne ne peut être ignoré en raison de son impact sur le droit interne, sur le droit des obligations et le droit fiscal en particulier.

5. La définition du *droit fiscal*. Le droit fiscal peut être défini comme « *l'ensemble des règles juridiques relatives aux impositions. Son champ d'application recouvre la notion d'imposition, le régime juridique des différents impôts, les conditions d'élaboration et d'application de la loi fiscale, les administrations compétentes en matière fiscale, les prérogatives de ces administrations, les obligations des contribuables et les garanties qui leur sont accordées, et enfin, le contentieux fiscal* »²⁶. S'agissant des règles formant le droit fiscal, et dans une conception étroite, elles seraient l'ensemble des règles spéciales de la fiscalité, sans équivalent en droit privé ou même en droit public général²⁷. Dans une conception extensive, correspondant en quelque sorte au droit fiscal appliqué, ce dernier ne comprendrait pas seulement des règles spéciales ; il engloberait aussi les règles de droit privé, notamment, auxquelles il se réfère et qui sont appliquées à l'établissement et au recouvrement de l'impôt²⁸. Ainsi, toutes ces règles se fondent dans un système de droit unique²⁹. La raison d'une conception extensive du droit fiscal est que ce dernier s'applique à des situations qui relèvent principalement du droit commun et qu'il est donc largement tributaire du droit privé³⁰. Le droit fiscal est alors par nature pluridisciplinaire³¹. Il se trouve au carrefour de toutes les disciplines³². L'ossature du droit fiscal est faite de règles spéciales et relève donc plutôt des disciplines du droit public³³. Mais son contenu, qui est aussi constitué des règles du droit civil, conduit à considérer que le droit fiscal est tout autant une matière du droit privé³⁴. La description des liens étroits entre le droit civil, en particulier, et le droit fiscal existe sous la plume d'éminents auteurs du droit fiscal. Ainsi, M. Gutmann s'interroge : « *le droit fiscal peut-il exister indépendamment du droit civil ? Évidemment non : lorsqu'il s'agit de*

en assurent la mise en œuvre, l'application concrète aux différents types de conventions les plus usuels. [...] De fait, c'est bien l'idée de spécialisation qui domine, au sens où des études spécialisées suivent et prolongent une étude générale : en effet, s'il s'appuie sur la théorie générale des contrats, le droit des contrats spéciaux en assure non seulement l'application mais encore l'adaptation aux singularités de chaque espèce ». Ph. Collart Dutilleul et Ph. Delebecque, *Contrats civils et commerciaux*, Précis Dalloz, 11^{ème} éd., 2019, p. 11, n° 8 : « *le droit commun ne vit que par ses applications concrètes. Il s'en nourrit même. On ne peut enseigner la théorie générale du contrat sans prendre des exemples. Ces références que l'on attend sont offertes par le droit spécial. C'est la vocation naturelle du droit spécial que d'illustrer le droit commun* ». H. Aubry, *op. cit.*, p. 34, n° 8 : « *Bien qu'ils soient différenciés, il n'existe pas de cloison étanche entre le droit commun et le droit spécial des contrats. [...] En fait, le droit des contrats spéciaux donne la matière sur laquelle se fonde la théorie générale, la substance concrète sur laquelle elle raisonne à l'aide de concepts abstraits* ». Cette idée de l'enrichissement du droit général des contrats par le droit spécial avait déjà été exprimée par M. Le Tourneau, « Quelques aspects de l'évolution des contrats », Mélanges offerts à P. Raynaud, Dalloz-Sirey, 1985, pp. 351-352, n° 4. L'auteur insiste également sur une connaissance approfondie de la théorie générale des contrats pour une meilleure compréhension du droit spécial.

²⁶ J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} édition, 2016, p. 1, n° 1.

²⁷ Jean Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, Fascicule 1, 1998, p. 5.

²⁸ Jean Lamarque, *op. cit.*, p. 6.

²⁹ Jean Lamarque, *op. cit.*, p. 6.

³⁰ Jean Lamarque, *op. cit.*, pp. 5-6. Aj. F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, Litec, Lextensoéditions, 2009, préface T. Schmitt et avant-propos F. Deboissy, p. 4, n° 13 : « *s'agissant enfin du droit civil et du droit commercial, il est largement admis que le droit fiscal est un droit de superposition qui revient à imposer des situations régies par ces deux branches auxquelles il emprunte une partie de ses concepts juridiques* ».

³¹ Jean Lamarque, *op. cit.*, p. 6.

³² Jean Lamarque, *op. cit.*, p. 6.

³³ Jean Lamarque, *op. cit.*, p. 6.

³⁴ Jean Lamarque, *op. cit.*, p. 6.

déterminer, pour les besoins de l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux, si le cautionnement fait naître une obligation continue ou instantanée, il est évident qu'un raisonnement civiliste s'impose. Lorsqu'il s'agit de rechercher la nature juridique d'un contrat pour les besoins des droits d'enregistrement, « il faut toujours avoir près de soi un traité de droit civil, et celui qui sait lire dans nos vieux grimoires peut prévoir l'avenir ». Lorsqu'il s'agit de savoir si une personne doit être considérée comme propriétaire d'un bien (par exemple d'un fonds de commerce), c'est le droit civil qui sert de base au raisonnement, sauf lorsque la loi en dispose autrement »³⁵.

Mais pour le montrer, il n'y a rien de mieux que de prendre succinctement un exemple concret.

6. Les problématiques au travers un cas concret. Il s'agit ici, à travers la présentation brève d'un cas concret³⁶, amplement développé par la suite³⁷, d'indiquer les conséquences fiscales d'une situation juridique, d'une part quand les magistrats et l'Administration, en l'occurrence, ignorent le droit civil et, d'autre part, quand ils tiennent compte de ce dernier.

7. L'exemple choisi ici est celui d'une délégation simple ou imparfaite. Si une société a besoin d'un financement, son dirigeant peut emprunter la somme nécessaire à ce financement et la mettre à la disposition de la société sous la forme d'un prêt. Le remboursement du capital et des intérêts peut s'opérer de deux manières. Soit la société restitue le capital et verse des intérêts au dirigeant qui va rembourser la banque. Soit la société prend en charge le capital et les intérêts en remboursant directement à la banque l'emprunt effectué par le dirigeant. Dans ce deuxième cas de figure, la technique de la *délégation simple*, ou *imparfaite*, peut être choisie. Le dirigeant, le *délégrant*, demande à la société, le *dégrégué*, de rembourser l'emprunt et de payer les intérêts à la banque, le *délégataire*, en prenant un engagement à l'égard de cette dernière, lequel s'ajoute à celui du dirigeant vis-à-vis de la banque.

8. Les conséquences fiscales issues de la situation dans laquelle les parties se sont placées, à savoir une délégation simple, seraient plus graves pour ces parties, si le droit civil n'était pas pris en considération. Si les règles relatives à la délégation simple étaient écartées par les magistrats et l'Administration, ces conséquences seraient défavorables et pour la société, et pour le dirigeant, notamment³⁸, et pourraient être les suivantes : pour la société d'abord, la déduction des intérêts versés à la banque de son résultat imposable pourrait être plafonnée. Il s'agit de l'application des articles 39-1-3^o alinéa 1^{er} et 212 alinéa 1^{er} du Code général des impôts. Concernant les intérêts non déductibles du résultat de la société, ils pourraient être réintégrés dans ce résultat. Le dirigeant, ensuite, pourrait subir une imposition car il serait censé avoir perçu les intérêts versés par la société à la banque. Les prétendus revenus en question pourraient être considérés comme des *revenus de capitaux mobiliers* imposables dans la catégorie des revenus de créances. Il en serait ainsi si les intérêts étaient déductibles du résultat imposable de la société car leur montant n'excéderait pas le plafond mentionné plus haut. Ils pourraient également être qualifiés soit de *revenus distribués* à

³⁵ *Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 20, n° 13.

³⁶ **À noter.** Les exemples choisis pour illustrer les idées développées dans la présente thèse sont à la fois anciens et récents. Cette volonté de remonter le temps avait pour objectif de mettre en évidence la précocité et la permanence d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal, et par le législateur, et par les magistrats statuant en matière fiscale.

³⁷ Section 2, chapitre 2, titre 2, première partie.

³⁸ Pour le prêteur, v. les développements dans le corps de la thèse.

certaines conditions³⁹, soit de suppléments de bénéfices industriels et commerciaux à certaines conditions également⁴⁰.

9. Sur le plan des principes, et selon des commentateurs du droit fiscal, l'absence de prise en considération de la situation de délégation simple choisie par les parties serait une atteinte à l'opposabilité à l'Administration des situations de droit privé⁴¹ et remettrait en cause le caractère exceptionnel de ces atteintes au droit privé⁴².

10. À l'inverse, s'il était tenu compte des règles ayant trait à la délégation simple par les magistrats et l'Administration, la déduction des intérêts du résultat imposable de la société pourraient ne pas être plafonnée. Les prétendus revenus du dirigeant, quant à eux, pourrait ne subir aucune imposition. Par conséquent, ils ne seraient ni des revenus de capitaux mobiliers, ni des revenus distribués, ni des suppléments de bénéfices industriels et commerciaux. En effet, dans une situation de délégation simple, les intérêts sont directement versés par la société au prêteur et n'ont alors pas transité par le patrimoine du dirigeant.

11. L'exemple proposé permet ainsi, car il est question d'une superposition du droit fiscal sur une situation déjà soumise au droit des obligations, de répondre à différentes interrogations : est-ce que le droit civil est appliqué en droit fiscal et l'exemple en question contribue-t-il à confirmer l'existence d'un principe de cette application ? Est-il nécessaire de justifier les exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal ? Peut-on parler d'une autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil ? Et, plus généralement, les divers exemples développés dans la présente thèse apporteront des réponses également à d'autres questions : le droit fiscal est-il d'interprétation stricte ? existe-t-il un principe d'interprétation stricte ? L'autonomie et le réalisme du droit fiscal justifient-ils les dérogations au droit civil et au droit des obligations, spécialement ?

12. Dans un premier temps, les magistrats du Conseil d'État et l'Administration ont refusé de faire produire à la délégation simple les conséquences fiscales en découlant, mais dans un deuxième temps, le Conseil d'État, sur les recommandations du commissaire du Gouvernement⁴³, a opéré un revirement de jurisprudence. Il a ainsi estimé que la déduction des intérêts de l'emprunt du résultat imposable de la société n'avait pas à être plafonnée et que les prétendus revenus du dirigeant, autrement dit les intérêts de l'emprunt contracté par lui, ne pouvaient être qualifiés par l'Administration de revenus distribués.

13. Les constats à l'issue de l'examen succinct de ce cas concret sont en faveur de la nécessaire application du droit des obligations en droit fiscal ou de la soumission du droit fiscal au droit civil. En l'espèce, il n'y a eu ni une fiction juridique, à savoir la transmission, brève, des intérêts de l'emprunt dans le patrimoine du dirigeant, ni un abus de droit de la part des parties en présence. Le droit civil s'est appliqué car il n'y avait aucune raison d'y déroger.

³⁹ Les bénéfices de la société sont imposés à l'impôt sur les sociétés. Réintégration dans le résultat de la société de la part des intérêts supérieure au plafond et ayant fait l'objet d'une déduction.

⁴⁰ Les bénéfices de la société sont imposés à l'impôt sur le revenu. Réintégration dans le résultat de la société de la part des intérêts supérieure au plafond et ayant fait l'objet d'une déduction.

⁴¹ F. Deboissy. *V. nos développements dans le corps de la thèse.*

⁴² C. David. *V. nos développements dans le corps de la thèse.*

⁴³ **À noter.** La notion de « commissaire du Gouvernement » a été remplacée à partir du 1^{er} février 2009 par celle de « rapporteur public » (art. 1^{er} du *décret n° 2009-14 du 7 janvier 2009* « relatif au rapporteur public des juridictions administratives et au déroulement de l'audience devant ces juridictions »). Les deux expressions seront tout à tour utilisées.

C'est *in fine* les règles de ce dernier qui ont été utilisées. L'autonomie du droit fiscal par rapport au droit des obligations n'a pas justifié une éventuelle dérogation.

Mais ce ne sera pas toujours le cas. Parfois, il pourra y avoir des dérogations au principe de l'application du droit civil en droit fiscal. L'autonomie et le réalisme du droit fiscal ont été considérés comme des fondements à ces dérogations. C'est maintenant cette autonomie qu'il faut définir. C'est aussi le sens du réalisme du droit fiscal qui sera précisé.

14. La définition de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal et leur condamnation. L'auteur d'une thèse rappelle que dans « *le langage juridique, le concept d'autonomie implique une faculté d'auto-organisation, de libre détermination des règles, mais à la différence du concept d'indépendance, il ne prévoit cette liberté dans l'organisation qu'à l'intérieur d'un ensemble juridique plus vaste auquel sera subordonnée la structure autonome. [...]. ...chacune des branches du droit qui s'intègre dans cet ensemble national [le système juridique français indépendant et libre de s'organiser sous réserve de respecter certaines contraintes] peut être considérée comme autonome. L'autonomie signifie, pour cette branche, une liberté de s'organiser à sa guise dans le cadre imparti par la norme fondamentale [la Constitution]. En droit fiscal particulièrement, ce concept d'autonomie débouche sur l'existence d'un droit homogène* »⁴⁴. Le réalisme du droit fiscal, quant à lui, « *corollaire direct de l'autonomie [de ce dernier]* »⁴⁵ est l'appréhension par le droit fiscal de « *la réalité des choses* » sous un angle spécifiquement fiscal, et en poursuivant des objectifs strictement fiscaux. [...]. *L'objectif poursuivi par ce principe [du réalisme du droit fiscal] est d'appréhender le fait, voire de le reconstituer en le dépouillant de la façade juridique derrière laquelle il est dissimulé. [...]. Le réalisme est donc une méthode d'appréhension, qui se traduit par un abondant recours aux faits, ceux-ci étant privilégiés, par rapport à une autre norme - fût-elle de droit commun - et par rapport aux qualifications données à leurs activités par les sujets de droit* »⁴⁶.

Ainsi, le droit fiscal serait autonome car il serait un ensemble de règles propres et qu'il aurait ses propres sources, ses propres concepts et son propre esprit⁴⁷. Pareillement, le droit fiscal serait autonome car le législateur s'écarte en matière fiscale des définitions, notamment, du droit commun et parce que le juge ou l'Administration seraient libres d'exclure ou non les notions et institutions de ce droit commun. Dans cette dernière hypothèse, il y aurait autonomie dans l'interprétation. En outre, l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines juridiques seraient un fondement aux dérogations apportées à l'application de ces disciplines en droit fiscal. Il en serait de même du réalisme du droit fiscal.

Ce prétendu réalisme du droit fiscal se traduirait par la prise en considération par le droit fiscal des faits illicites ou immoraux et par l'absence de prise en considération des fictions juridiques telle que la rétroactivité d'un acte et parce que les actes fictifs ne s'imposent ni au juge, ni à l'Administration. Le professeur Cozian, à l'instar de Louis

⁴⁴ Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, préface P. Amselek, avant-propos M. Cozian, p. 213. Égal. P. 224 : « *l'autonomie signifie que le droit fiscal ne dépend pas des autres branches du système juridique français pour définir ses propres concepts, ni pour déterminer le champ d'application de l'impôt* ».

⁴⁵ V. Ph. Marchessou, *op. cit.*, p. 224 et suiv.

⁴⁶ Ph. Marchessou, *op. cit.*, pp. 224-225.

⁴⁷ Ces développements se réfèrent à l'article fameux du professeur Cozian intitulé « *Propos désobligeants sur « une tarte à la crème* » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal ». V. *supra* et *infra* pour les références. Les raisons pour lesquelles le droit fiscal serait autonome et réaliste seront à nouveau données quand il s'agira de présenter les critiques adressées à cette autonomie et à ce réalisme du droit fiscal par le professeur Cozian.

Trotabas, promeut le droit fiscal mais en ne l'isolant pas des autres disciplines juridiques. Au contraire, il lui donne une place parmi ces dernières. Le professeur Cozian a justement condamné cette autonomie et dans son sillage le réalisme du droit fiscal, qu'il a qualifiés de « tarte à la crème », dans un article remarqué⁴⁸. Les idées du professeur Cozian ont ensuite été discutées et reprises par un grand nombre de commentateurs du droit fiscal, malgré des positions dissidentes⁴⁹.

15. Les nouvelles discussions autres que celles relatives à l'autonomie au réalisme du droit fiscal et les leçons à en tirer. Depuis plusieurs années et encore tout récemment, les auteurs de thèses ou d'ouvrages se sont davantage intéressés à l'interprétation du droit fiscal et se sont ainsi écartés de la controverse relative à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal, pour insister sur les *techniques* d'interprétation effectivement utilisées par le juge⁵⁰ et/ou sur les *finalités* de cette interprétation⁵¹.

Dans un récent ouvrage paru en 2023⁵², le professeur Gutmann, après d'autres⁵³, tire les leçons de ses recherches après avoir élucidé le problème d'un mot déjà défini dans une autre discipline juridique mais à laquelle il n'est pas renvoyé explicitement en droit fiscal. Compte-tenu de l'importance des propos de M. Gutmann, ces derniers seront repris dans leur intégralité. Ainsi, pour cet auteur, « *le principal problème qui reste à régler est donc celui de savoir si, en l'absence de renvoi explicite par la norme fiscale à un concept issu d'une autre branche du droit, celui-ci doit être défini en accord avec cette dernière. Problème délicat, car l'absence de renvoi explicite fait naître un doute sur la volonté réelle de l'auteur de la norme fiscale : faut-il y voir une simple omission sans conséquence (auquel cas le sens non fiscal devrait s'imposer comme en présence d'un renvoi explicite) ou l'interprète retrouve-t-il davantage de liberté dans le processus interprétatif ?* »⁵⁴.

La réponse de M. Gutmann est claire : « *les arguments pour retenir en matière fiscale le sens des mots retenus dans les autres branches du droit sont simples : les mots du droit ayant un sens et composant un dictionnaire de la langue juridique dans son ensemble*⁵⁵, *il n'existe aucune raison de supposer que le législateur aurait entendu s'en écarter au seul motif qu'il existe une norme fiscale ; il en va de la cohérence du droit dans son ensemble ainsi que du respect de la sécurité juridique. Il n'y a pas nécessairement là de lien avec un éventuel principe d'interprétation stricte de la loi fiscale. La jurisprudence nous semble consacrer cette idée de renvoi implicite, sans toutefois lui faire produire un effet*

⁴⁸ *Propos désobligeants sur « une tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, Dr. fisc. 1980, n° 41, p. 1054, J.C.P. 1980, éd. C.I., II, 13394, p. 557, J.C.P. 1981, éd. G., I, 3005, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 1^{re} éd., 1983, p. 3 et 4^e éd., 1999, p. 1.

⁴⁹ *V. infra.*

⁵⁰ *V. infra.*

⁵¹ *V. infra.*

⁵² *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023.

⁵³ *V. infra.*

⁵⁴ *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 66, n° 61.

⁵⁵ Citation d'un passage des conclusions du commissaire du Gouvernement Mehl en note dont les propos sont les suivants (conclusions sur *C.E.*, 24 novembre 1967, Dr. fisc. 1969, n° 26, p. 13) : « *il n'y a pas de notion spécifique de la propriété en droit fiscal, et quand il est question de propriété dans le Code général des impôts, il s'agit de la propriété, telle qu'elle est définie par le Code civil. Telle est le cas notamment en matière de contribution foncière. En l'espèce, il s'agit de bien savoir qui est propriétaire, au sens du droit civil, de l'automobile Simca. Quand nous disons propriétaire au sens du droit civil, mais [nous] n'entendons pas que l'on pourrait être propriétaire au sens du droit fiscal... Cela n'aurait aucun sens. La loi est une et d'application générale. Le découpage du droit en secteurs distincts n'a qu'une portée pratique. Nous disons propriétaire au sens du droit civil, parce que c'est le droit civil qui définit la propriété* ».

systematique. Il nous semble ainsi que le moyen le plus fidèle d'en rendre compte est de constater que le juge fiscal retient, en l'absence de renvoi exprès par le législateur, à une notion de droit connue dans une autre branche, une présomption simple de renvoi qui peut éventuellement céder devant la preuve que le législateur fiscal entendait accorder au concept en cause une interprétation autonome. Qu'il soit clair que la notion de « renvoi » telle que nous l'utilisons ici, signifie simplement que la norme fiscale emprunte à une autre branche du droit la signification qu'elle donne d'un terme donné »⁵⁶. En conclusion, M. Gutmann constate qu'« on peut identifier en jurisprudence un principe, à savoir que dans le silence de la loi fiscale, il y a lieu de présumer que le sens d'un mot s'entend de celui retenu dans la branche du droit dont il est issu, et une exception audit principe lorsque le particularisme du droit fiscal est justifié ; on peut ainsi résumer la jurisprudence en se remémorant les conclusions du commissaire du gouvernement Martin Laprade en 1978, lorsqu'il suggérait au Conseil d'État (qui le suivit) d'aligner la notion fiscale de « livraison » sur celle, civile, de « délivrance » ; « d'une manière générale et par principe, vous devez vous efforcer d'appliquer en droit fiscal les mêmes notions que celles des autres branches du droit (en l'espèce du droit civil) et (...) c'est seulement si le droit fiscal ne peut s'accommoder des définitions du droit général que (...) vous devez vous résoudre à vous en séparer »⁵⁷.

Toutefois, cette présomption est-elle irréfutable ? M. Gutmann répond par la négative : « l'observation de la jurisprudence démontre que la présomption de renvoi aux autres branches du droit s'efface lorsque le juge estime - à tort ou à raison - que cet effacement est commandé par l'objet ou la finalité de la législation »⁵⁸. Et la présomption en cause - de renvoi au droit non fiscal - est donc, et effectivement, réfutable⁵⁹. Ce qui est alors indispensable c'est de connaître les raisons pour lesquelles le législateur et le juge ayant statué en matière fiscale ont dérogé à l'application du droit civil, notamment, en droit fiscal. Pour M. Gutmann, « il nous semble qu'en vue de préserver la prévisibilité des solutions, il devrait être admis que la présomption de renvoi aux autres branches du droit ne cède qu'en présence d'éléments circonstanciés et indiscutables démontrant la volonté du législateur d'y déroger. Si comme le suggère Yohann Bénard, la primauté du sens fiscal sur la primauté du droit commun se justifie par le principe constitutionnel de la légalité de la loi fiscale, c'est aussi respecter ce principe constitutionnel que de considérer que le renversement de la présomption de renvoi aux autres branches du droit doit trouver son fondement certain dans les travaux préparatoires de la loi ou dans l'économie de la règle fiscale »⁶⁰.

⁵⁶ Sources et ressources de l'interprétation juridique, *Étude de droit fiscal*, op. cit., p. 66, n° 61.

⁵⁷ Sources et ressources de l'interprétation juridique, *Étude de droit fiscal*, op. cit., p. 74, n° 72. Avant : « on aura compris, à la lumière de ce qui précède, que le juge s'estime en principe tenu de rechercher dans les autres branches du droit le sens des mots non définis par la loi fiscale » (p. 69, n° 65). Après : « il nous paraît plus fructueux de retenir un principe d'interprétation des mots de la norme fiscale à la lumière du droit non fiscal (lorsque celui-ci existe sur le point à interpréter), à moins qu'il ne soit justifié de façon circonstanciée (c'est-à-dire au moyen d'éléments objectifs) que le but de la norme fiscale commande un sens fiscal spécifique » (p. 91, n° 94). **À noter.** Cet exemple de de l'assimilation de la notion de « livraison » à la délivrance sera présenté ultérieurement dans la présente thèse.

⁵⁸ Sources et ressources de l'interprétation juridique, *Étude de droit fiscal*, op. cit., p. 69, n° 65.

⁵⁹ Sources et ressources de l'interprétation juridique, *Étude de droit fiscal*, op. cit., p. 69, nos 65 et 66. Sur l'ambiguïté de la jurisprudence tenant aux conditions dans lesquelles il est légitime de déroger au sens du droit privé et le recours aux travaux préparatoires, D. Gutmann, même ouvrage, p. 75, n° 73 et p. 76, n° 74.

⁶⁰ Sources et ressources de l'interprétation juridique, *Étude de droit fiscal*, op. cit., p. 76, n° 74.

16. Des précisions sur la structure de la thèse, sur l'intitulé des parties et l'annonce du plan.

17. S'il est maintenant admis qu'une présomption - réfragable - de renvoi aux autres branches du droit, laquelle serait un principe, existe, il doit, en toute logique, et en sens inverse, être également admis qu'un principe d'application de ces disciplines juridiques, et du droit des obligations, notamment, en droit fiscal occupe une place prépondérante au sein de cette dernière matière. Et ce n'est que de manière *exceptionnelle* et *justifiée*, qu'il doit être dérogé au droit civil, spécialement. Par conséquent, et pour confirmer cette double affirmation (existence d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal et d'exceptions à cette application, devant être fondées juridiquement), à travers une étude comparée du droit des obligations et du droit fiscal, la première partie traitera de « *la consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal* ». Il s'agira, d'abord, de démontrer que cette application est bien un *principe*⁶¹ et de convaincre, ensuite, d'une *consécration* de ce dernier. La consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal correspond à son *succès*, lequel peut se définir comme un « *résultat* », alors « *heureux* », quand il est « *obtenu dans une entreprise, dans une affaire, dans un travail* »⁶². Ici, le succès du principe examiné, considéré comme un résultat, est donc devenu une évidence à la suite de la condamnation ferme et justifiée de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal par rapport aux autres droits⁶³ et d'un examen plus attentif des éléments caractéristiques du droit fiscal⁶⁴. Il est également un effet des nombreux renvois opérés aux définitions et aux qualifications du droit civil⁶⁵. Il est, enfin, dû à la modification ou à l'adoption de textes et à des revirements de jurisprudence dans le sens d'une application du droit civil en droit fiscal et à l'abandon consécutif d'exceptions à cette application⁶⁶. Quant à la deuxième partie, elle portera tout naturellement sur « *les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal* ». Il est alors question dans cette partie d'aller au-delà d'une simple description de ces exceptions en recherchant leurs fondements, les raisons de l'exclusion en droit fiscal de l'application *des règles - de principe* - appartenant au droit des obligations, pris dans son sens le plus large⁶⁷. Deux précisions s'imposent ici. Premièrement, les exceptions en droit fiscal sont des normes dérogoires aux règles du droit des obligations en l'occurrence. C'est donc l'examen du couple règle de principe/règles d'exception qui sera au cœur de cette thèse, l'une n'allant pas sans l'autre⁶⁸. Deuxièmement, deux types de fondement justifient une exclusion

⁶¹ Introduction 1^{re} partie de la thèse.

⁶² *Dictionnaire érudit de la langue française*, Lexis, coll. « Larousse-Bordas », 2014, V^o Succès.

⁶³ Paragraphe 2, section 1, chapitre 1, titre 1, première partie.

⁶⁴ Section 2, chapitre 1, titre 1, première partie.

⁶⁵ Chapitre 2, titre 1, première partie.

⁶⁶ Titre 2, première partie.

⁶⁷ Sur l'opposition règle de principe distincte du principe /règles d'exception, P. Morvan, *op. cit.*, p. 293 et suiv., n^{os} 331 et suiv. Une règle d'exception peut, à son tour, être une règle de principe si une nouvelle règle déroge aux dispositions de la précédente (v. ex. P. Morvan, *op. cit.*, p. 294, n^o 33).

⁶⁸ Sur le lien principe ou règle/exception, J.-M. de Moy, *L'exception en droit privé*, P.U. d'Aix-Marseille, 2011, préface R. Desgorges, p. 17, n^o 1. Aj. M. Lebeau, *De l'interprétation stricte des lois, Essai de méthodologie*, Defrénois, coll. « Doctorat & Notariat », 2012, préface P.-Y. Gautier, p. 86 et suiv., n^{os} 165 et suiv. Identité de nature entre la règle de principe et la règle d'exception mais différence de degré de généralité. Le lien existant est également entre le droit commun (droit des obligations) et les règles spéciales (du droit fiscal). V. N. Balat + J. Lamarque. N. Balat, *Essai sur le droit commun*, éd. Panthéon-Assas, L.G.D.J., 2016, préface M. Grimaldi. Le droit commun est un ensemble de règles juridiques positives (p. 30, n^o 44) ; il est donc obligatoire (p. 30, n^o 46). Le droit commun jouit d'une généralité absolue d'application (p. 45, n^o 70 et p. 76, n^o 48). Les règles du droit commun ont un domaine d'application indéfini (p. 48, n^o 76). Le droit commun a une vocation subsidiaire, autrement dit il s'applique à défaut d'autres règles, dans les silences, dans les vides laissés par ces autres règles (p. 52, n^o 85). Ainsi, l'application de ce droit commun s'impose dès lors qu'une disposition spéciale ne l'exclut pas (p. 52, n^o 85). Le droit commun s'applique à la situation en question car son domaine d'application est

de l'application du droit des obligations en droit fiscal : les règles spéciales de la fiscalité⁶⁹ et la fraude et l'évasion fiscale⁷⁰. Mais toutes les exceptions ne sont pas fondées juridiquement. Donc, leur disparition s'avère souhaitable.

Ainsi, une étude relative à la consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal (première partie) précédera l'examen des fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal (deuxième partie).

Première partie - La consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

Deuxième partie - Les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

dépourvu de limite. Il est alors résiduel (p. 52, n° 85). Les règles du droit commun cèdent devant les injonctions contraires du droit spécial et couvrent l'interstice laissé vacant par ce dernier (p. 54, n° 87). Après avoir rappelé l'assimilation du droit civil au droit commun dans la doctrine et même une assimilation du droit des obligations au droit commun, pour certains auteurs (Ph. Malinvaud et D. Fenouillet, B. Fages et N. Kassirer cités par N. Balat, p. 67, n° 108), M. Balat s'associe à ceux des auteurs critiquant ces assimilations : 1) si les règles du droit commun et celles du droit des obligations en particulier se recoupent parfois, il existe aussi un droit commun hors du droit civil, du droit des obligations ou même du droit privé. 2) le droit civil, le droit privé ou même le droit des obligations peut contenir des règles très spéciales (p. 109, n° 68). Sur l'application d'une règle relevant du droit civil en droit public, v. p. 69, n° 111 et p. 71, n° 112 (alors une règle de droit commun). Un parallèle doit être fait avec le droit des obligations et le droit fiscal : ce dernier se caractérise dans ses domaines d'application par une interpénétration des règles spéciales de la fiscalité, exorbitante du droit commun, et des règles du droit commun. C'est en raison de cette interpénétration que certaines règles du droit civil, notamment, ne s'appliquent pas en droit fiscal. Sur cette interpénétration, J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, 1995, Fascicule 1, p. 268, p. 5. *Aj.* Thi Hong Nguyen, *La notion d'exception en droit constitutionnel français*, Th. Paris I, 2013. Rapport d'imbrication entre les règles de principe et les exceptions (pp. 192-193). La règle générale exprime le droit commun, soit un ensemble de dispositions qui découlent des principes généraux, qui n'ont pas de caractère exceptionnel et qui déterminent la règle applicable à tous les cas du même genre et la règle spéciale crée une zone dérogatoire à la loi générale pour des espèces déterminées (p. 193).

⁶⁹ Titre 1, deuxième partie.

⁷⁰ Titre 2, deuxième partie.

Première partie - La consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal

18. **Introduction.** Une étude sur la consécration - ou le succès - du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal ne peut être réalisée sans avoir démontré, au préalable, que cette application est bien un *principe*. Cette démonstration s'effectuera en deux temps. Tout d'abord, il faudra s'arrêter sur la *description d'un principe* (§ 1). Ensuite, et au regard de cette description, il conviendra d'attribuer la *qualification de véritable principe juridique à l'application du droit des obligations en droit fiscal* (§ 2).

§ 1. La description d'un principe

19. Un tour d'horizon des définitions générales du principe (A) conduit à exclure certaines d'entre elles pour décrire un principe, et en particulier le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. Dès lors qu'il ne s'agit que d'une approche d'un principe, celle-ci sera complétée par un examen des caractéristiques et critères de reconnaissance du principe (B), cet examen conduisant à une définition plus resserrée de celui-ci.

1. LES DÉFINITIONS GÉNÉRALES DU PRINCIPE

20. Dans son ouvrage intitulé *Vocabulaire juridique*, G. Cornu ne recense pas moins de sept définitions d'un principe⁷¹. Deux d'entre elles peuvent d'emblée être écartées tant il est évident qu'elles ne pourraient être celles d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal. Il s'agit des définitions suivantes : « *élément essentiel qui caractérise un régime, une Constitution...* » ; « *au sens de Montesquieu, ressort qui permet à un régime de fonctionner...* ».

Deux autres définitions ne seraient pas celles de principes. Il en est ainsi de la « *règle juridique établie par un texte en termes assez généraux destinée à inspirer diverses applications et s'imposant avec une autorité supérieure* ». Les « principes » définis en ces termes et proposés en exemples sont les « *principes fondamentaux reconnus par les lois de la République* »⁷², les « *principes politiques, économiques et sociaux [...] particulièrement nécessaires à notre temps* »⁷³, et les « principes » délimitant les domaines de compétence respective du législateur et du pouvoir réglementaire prévus sous les articles 34 et 37 de la *Constitution française du 4 octobre 1958*⁷⁴. En plus de ne pas être « *extra-legem* »⁷⁵, ces

⁷¹ Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Principe.

⁷² Dans le préambule de la *Constitution du 27 octobre 1946*, lequel appartient au bloc de constitutionnalité. Ex. la liberté d'association, les droits de la défense, la liberté d'enseignement.

⁷³ Dans le préambule de la *Constitution du 27 octobre 1946*, lequel appartient au bloc de constitutionnalité Ex. la garantie pour la femme, dans tous les domaines, de droits égaux à ceux de l'homme, le droit de grève, le droit à l'action syndicale, le droit de travailler et le droit d'obtenir un emploi.

⁷⁴ Art. 34 : « la loi fixe les règles concernant...l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie...La loi détermine les principes fondamentaux : ...de l'enseignement ; de la préservation de l'environnement ; du régime de la propriété, des droits réels et des obligations civiles et commerciales ; du droit du travail, du droit syndical et de la sécurité sociale... ». Art. 37 : « les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire... ».

⁷⁵ Le principe serait « *extra-legem* » ou extérieur au droit écrit. V. P. Morvan, *Le principe de droit privé*, L.G.D.J., 1999, préface J.-L. Souriaux, p. 358 et suiv., n^{os} 411 et suiv. Pour M. Morvan, une norme est « *intra legem* » quand elle est inscrite littéralement dans la loi, *in scriptura*, ou lorsqu'elle y figure virtuellement et en est extraite par voie d'interprétation, *in intellectu* (*op. cit.*, p. 358, n^o 411). Ainsi, ne peut être qualifiée de principe, la règle exprimée dans un texte légal, même si cette dernière présente un degré de généralité élevé ; elle

« principes » encourent d'autres reproches faisant obstacle à leur qualification de principe. Pour M. Morvan, les « *principes fondamentaux reconnus par les lois de la République* » sont des libertés⁷⁶, lesquelles sont distinctes des principes⁷⁷. Les « *principes politiques, économiques et sociaux [...] particulièrement nécessaires à notre temps* », ne sont pas non plus des principes mais « *un ensemble hétéroclite de droits, libertés et déclarations solennelles de précision et de valeur fort inégales* » dont la vocation est « *essentiellement idéologique* »⁷⁸. Quant aux « *principes fondamentaux* » de l'article 34 de la *Constitution du 4 octobre 1958* délimitant les domaines de compétence respective du législateur et du pouvoir réglementaire, « *ils n'assument qu'une fonction formelle de répartition des compétences entre les pouvoirs publics* » ; cette fonction n'est pas celle du principe, spécialement de droit privé⁷⁹. Enfin, selon M. Morvan, toujours, les termes « principe » et « principe général du droit » n'ont, dans la jurisprudence constitutionnelle, qu'une « *valeur littéraire* », et « *il est vain de rechercher derrière cette simple « commodité de langage » une source du droit originale* »⁸⁰.

21. Il en est de même de la « *règle générale qui doit, à défaut de texte spécial ou de dérogation particulière, régir une sorte de cas, par opposition à exception. Comp. droit commun*⁸¹ ». Il ne s'agirait, là, que d'une **règle de principe**, distincte du principe lui-même, la différence entre ces deux règles étant détaillée dans la thèse de M. Morvan⁸². D'après ce dernier, et par rapport au principe, la règle de principe, en plus d'être générale⁸³, « *n'a pas d'existence en soi. Elle s'exprime et ne vit qu'en corrélation avec une règle d'exception. Il n'est pas de règle de principe ni de règle d'exception autonomes. Il est avant tout un rapport de principe à exception, susceptible de s'établir entre n'importe quelles normes de droit positif* »⁸⁴. La règle d'exception peut également être une règle de principe alors assortie d'une exception imposée par une règle d'exception « *de second degré* »⁸⁵.

22. L'exemple proposé par M. Morvan est, ici, repris, en raison de sa clarté⁸⁶, alors même que deux des trois articles cités sont, à présent, dénumérotés. Était une règle de principe celle prévue sous l'ancien article 2262 du Code civil : le délai de prescription de

n'est qu'une règle de principe. Ex. l'on est responsable des dommages causés par sa faute (art. 1382 et 1383 C. civ.). v. P. Morvan, *op. cit.*, p. 295, n° 336. *Aj.* pp. 280-281, n° 317.

⁷⁶ *op. cit.*, p. 58, n° 63. *Aj.* S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Principes fondamentaux reconnus par les lois de la République. Ces derniers qualifient ces prétendus principes d'« *expression vague* ».

⁷⁷ *op. cit.*, p. 46 et suiv., n^{os} 50 et suiv. *Not.* p. 58, n° 63. Sur le rôle du Conseil Constitutionnel dans la création de ces principes indépendamment de toute loi précise, *op. cit.*, p. 389 et suiv., n° 437. *Aj.* V. Champeil-Desplats, *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, sources de principes implicites : « La révolution permanente »*, in *Les principes en droit*, Economica, 2008, p.161 et suiv. Il en est de même de normes en droit administratif qualifiées par le Conseil d'État de « principes généraux du droit applicables même en l'absence de textes, alors qu'elles disposent d'un fondement dans les textes du droit positif. V. P. Morvan, *op. cit.*, pp. 391-392, n° 437.

⁷⁸ P. Morvan, *op. cit.*, p. 56, n° 62.

⁷⁹ P. Morvan, *op. cit.*, p. 58, n° 63 et p. 408 et suiv. n^{os} 452 et suiv.

⁸⁰ *op. cit.*, p. 58, n° 63.

⁸¹ « Commun, une » : 6. « *qui s'applique en principe (sauf exception) à toutes les personnes et à toutes les affaires, par opp. à exceptionnel ; résiduellement applicable à tous les cas non exceptés. Ex. droit commun* » (G. Cornu, *op. cit.*, V° Commun, une).

⁸² *op. cit.*, p. 293 et suiv., n^{os} 331 et suiv.

⁸³ *op. cit.*, p. 293 et suiv., n^{os} 332 et suiv. La généralité est « *le caractère essentiel et nécessaire* » de la « *règle de principe* » (p. 293, n° 331). Les exceptions, quant à elles, sont limitées et sans portée générale (J.-L. Thireau cité par M. Morvan, *op. cit.*, pp. 293-294, n° 333).

⁸⁴ *op. cit.*, p. 294, n° 334.

⁸⁵ P. Morvan, *op. cit.*, p. 294, n° 334. Versatilité de la règle de principe.

⁸⁶ *op. cit.*, p. 294, n° 334.

l'action en justice, spécialement, est trentenaire⁸⁷. La règle d'exception, quant à elle, figurait sous l'ancien article 1304 du Code civil : le délai de prescription de l'action en nullité relative est de cinq ans et s'applique, en particulier, à l'action en rescision pour lésion d'une convention, « dans tous les cas où l'action [...] en rescision n'est pas limité à un moindre temps par une loi particulière »⁸⁸. Il était alors dérogé à cette dernière règle par celle issue de l'article 1676 du Code civil prévoyant que le délai de prescription de l'action en rescision pour lésion de la vente d'immeubles est un délai préfix biennal. Par conséquent, la règle d'exception de la prescription quinquennale devenait une règle de principe assortie d'une exception imposée par « une règle d'exception de second degré »⁸⁹. M. Morvan conclut de la façon suivante : « ...l'article 1304 n'édicte, en soi, ni règle de principe ni règle d'exception en matière de prescription des actions en justice. Il édicte tantôt l'une, tantôt l'autre, selon la règle en contemplation de laquelle il est envisagé, selon la règle à laquelle il se trouve intellectuellement corrélé (respectivement, l'art. 1676 ou l'art. 2262 C. civ.). C'est donc le rapport de la règle concernée à une autre qui détermine exclusivement sa nature de « règle de principe » ou de « règle d'exception ».

23. Plus spécialement, sera qualifiée de « **règle générale** » par le juge, la règle « qui, dans l'espèce considérée, ne doit recevoir aucune exception et ne saurait céder que devant un texte de loi expressément contraire, par hypothèse inexistant »⁹⁰. Dans la mesure où il ne peut y être dérogé, cette règle ne deviendra jamais une « règle de principe » puisqu'aucun rapport de principe à exception ne verra le jour⁹¹. Il n'en serait pas de même des règles du droit commun⁹², lequel est effectivement défini comme « l'ensemble des normes régissant une matière donnée auxquelles une ou plusieurs règles d'exception entendent déroger »⁹³. Un tel rapport de principe à exception sous-tendrait cette expression « droit commun »⁹⁴. Quant au « prétendu « principe de droit commun » mentionné dans ce contexte », il ne serait qu'une « règle de principe « général », c'est-à-dire opposée à l'exception suggérée »⁹⁵. Enfin, une règle de principe peut exister par elle-même, étant simplement une règle, alors qu'il est impossible d'envisager une règle édictée isolément édictant : « sont exceptés... » tels ou tels faits⁹⁶.

⁸⁷ *Auj.* art. 2224 C. civ. depuis la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008, « portant réforme de la prescription en matière civile ».

⁸⁸ *Auj.* art. 1144 et 1152 C. civ. depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ».

⁸⁹ P. Morvan, *op. cit.*, p. 294, n° 334.

⁹⁰ P. Morvan, *op. cit.*, p. 298, n° 340. Sur « la norme « générale » en tant qu'indérogeable, en jurisprudence », p. 298 et suiv., n°s 340 et suiv.

⁹¹ P. Morvan, *op. cit.*, pp. 297-298, n° 339 : « celle-ci [la règle générale], en tant qu'indérogeable ne deviendra donc même pas une « règle de principe » puisque le rapport de principe à exception est judiciairement proscrit par le rejet de toute règle d'exception ».

⁹² P. Morvan, *op. cit.*, p. 298, n° 340 : « une telle règle de principe [la « règle générale »] est parfois jugée appartenir au droit commun ».

⁹³ P. Morvan, *op. cit.*, p. 298. Égal. R. Cabrillac, *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2023*, 14^{ème} éd., 2022, LexisNexis, V° Droit commun. Introduction au droit. 2. « ensemble des règles juridiques applicables à tous les éléments d'une catégorie par opposition aux règles spécifiques instaurées pour chacun de ces éléments... ».

⁹⁴ P. Morvan, *op. cit.*, p. 298, n° 340 : « le rapport de principe à exception sous-tend cette expression [« droit commun »] qu'il n'est donc pas surprenant de voir resurgir ça-et-là ».

⁹⁵ P. Morvan, *op. cit.*, p. 298, n° 340.

⁹⁶ J.-M. De Moy, *L'exception en droit privé*, P.U. d'Aix-Marseille, 2011, préface R. Desgorges, p. 46, n° 60. Sur l'existence des règles qui ne seraient pas assorties d'exceptions, v. aussi, A. Vidal-Naquet, « Propos introductifs : de l'exception à la règle ou quand l'exception devient la règle », in *La norme et ses exceptions, Quels défis pour la règle de droit*, À la croisée des droits, 2014, p. 27.

24. Ici, les règles de principe sont celles relevant du droit des obligations qui s'appliquent en droit fiscal, lesquelles peuvent être assorties d'exceptions si une règle fiscale a pour conséquence l'exclusion du droit civil du droit fiscal⁹⁷.

25. Un principe serait aussi une « *règle ou norme générale, de caractère non juridique d'où peuvent être déduites des normes juridiques* » comme le principe de la souveraineté nationale. Il en serait de même de la « *maxime intransgressable ; une règle tenue pour absolue* », si tant est que les termes « *intransgressable* » et « *absolue* » signifient sans dérogations possibles⁹⁸. Un principe serait, enfin, « *une maxime générale juridiquement obligatoire bien que non écrite dans un texte législatif. Ex. *fraus omnia corrumpit** ». Ce qu'il faut conserver de ces dernières définitions, c'est que le principe est une norme *juridique*, « *juridiquement obligatoire* », « *extra-légal* » et qui peut s'exprimer par le biais d'une maxime, et « *la fraude corrompt tout* » est effectivement, et une maxime, et un principe⁹⁹. Toutefois, le principe n'emprunte pas nécessairement la forme d'une maxime¹⁰⁰.

26. Il ressort de toutes ces définitions et de leur analyse qu'un principe est une norme juridique, obligatoire, *extra-legem*, et distincte de la règle de principe laquelle n'existe que par rapport aux exceptions qui y sont attachées. Cette approche de ce que pourrait être un principe doit maintenant être précisée par un examen des caractéristiques et critères de reconnaissance du principe juridique, en l'occurrence celui du principe de droit privé.

B. LES CARACTÉRISTIQUES ET CRITÈRES DE RECONNAISSANCE DU PRINCIPE DE DROIT PRIVÉ

27. La thèse de référence qui a dégagé les caractéristiques du principe et ses critères de reconnaissance est encore celle de M. Morvan¹⁰¹. Ce dernier opère une distinction entre trois types de principes empruntée au vocabulaire technique et critique de la philosophie de Lalande¹⁰² : le principe d'ontologie (« ce qui est »), le principe de logique (« ce qu'impose la

⁹⁷ À noter : seront seulement examinées les règles **fiscales** à l'origine d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Sont donc exclues de cette étude les règles *non fiscales* également à l'origine de telles exceptions. Il en est ainsi du principe de *non-compensation des créances publiques* lequel découle du principe de *insaisissabilité des biens et des deniers publics* (v. not. P. Amselek, « La compensation entre les dettes et les créances des personnes publiques », R.D. public 1988, p. 1516 et suiv.) justifiant l'impossibilité pour le contribuable de demander la compensation entre des dettes fiscales pesant sur lui et des créances détenues sur des personnes publiques. Pas d'application des règles des anciens articles 1289 et 1291 du Code civil (*auj.* 1347 et 1348-2 du même code. *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »). Jurisprudence constante. *Par ex. C.E., 7 octobre 2021*, n° 427999, Dr. fisc. 2022, n° 9, p. 17, comm. 122, concl. É. Bokdam-Tognetti. Sur le caractère exigible de l'imposition, *Bordeaux, 17 novembre 1998*, n° 96-603, Dr. fisc. 1999, n°s 30-35, p. 1062, comm. 619.

⁹⁸ En effet, les mots « intransgressible » et « absolu » ne sont pas des synonymes. *Dictionnaire érudit de la langue française, op. cit.*, V° Transgresser et V° Absolu. « *Transgresser* » : « *Transgresser une loi, un règlement, un commandement, etc., ne pas les respecter, ne pas y obéir : Transgresser un ordre (syn. CONTREVENIR À, ENFREINDRE, VIOLER)* ». « *Absolu* » : « *Qui ne comporte aucune restriction, aucune atténuation, ni aucune exception...* ».

⁹⁹ P. Morvan, *op. cit.*, not., p. 71, n° 80. Le principe « *fraus omnia corrumpit* » appartient à la catégorie des « *principes visés relevant de la théorie générale du droit* ».

¹⁰⁰ P. Morvan, *op. cit.*, p. 70 et suiv., n°s 79 et suiv. Ensemble « *des principes visés* » et « *présentés de manière objective* ».

¹⁰¹ *op. cit.* S'appuyant sur la thèse de M. Morvan, É. Benmerzouk, *La sécurité juridique en droit positif*, th. Paris II, 2003. Aj. P. Morvan, *Dictionnaire de la culture juridique*, P.U.F., coll. « Quadrige », 2014, V° Principes.

¹⁰² A. Lalande, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, P.U.F., 2010, V° Principe. Reprenant cette distinction de Lalande dans son introduction entre les principes ontologique, logique et normatif, ce dernier étant un *impératif*, M. Boumghar, *Une approche de la notion de principe dans le système de la Convention européenne des Droits de l'homme*, Pédone, 2010, préface É. Decaux, spéc., p. 14 et suiv., n°s 3 et suiv. D'autres

raison »)¹⁰³ et le principe normatif (« ce qui doit être »), lequel se distingue de la « directive » d'interprétation et du principe « instrumental » ou « pont ». Il est clair que le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal n'est ni un principe d'ontologie, relevant de la philosophie du droit, ni un principe de logique, ressortissant de la science du droit. En revanche, on peut se demander si, au regard des définitions proposées par M. Morvan, cette application ne serait pas un principe normatif, distinct de la « directive » d'interprétation, ou un principe « instrumental » ou « pont ». C'est pourquoi il nous faut d'abord préciser ce qu'on entend par un principe normatif (1) et par un principe « instrumental » ou « pont » (2).

1) Le principe normatif

28. **Distinction principes/« règles » d'interprétation du droit.** Pour M. Morvan, les *principes* se distinguent des « règles » d'interprétation¹⁰⁴. Ces dernières ne peuvent donc être qualifiées de « principes d'interprétation »¹⁰⁵. Mais plus encore, les « règles » d'interprétation ne seraient que de *prétendues* règles car elles n'ont aucun caractère *obligatoire* et ne s'imposent pas *a priori* au juge lors de la recherche de la solution applicable¹⁰⁶. En effet, « optionnelle, indicative, non contraignante, la règle d'interprétation est davantage une directive, une recommandation, un conseil destiné à l'interprète, qui se met à la disposition de sa politique juridique et ne le lie pas »¹⁰⁷.

29. Cette distinction est aussi opérée en droit fiscal. Pour l'auteur d'une thèse intitulée *théorie de l'interprétation et droit fiscal*, l'interprétation *stricte* des textes fiscaux, en particulier, n'est pas la règle d'interprétation de ces textes¹⁰⁸. Il ne peut donc exister un « principe d'interprétation stricte »¹⁰⁹. Toutefois, l'interprétation stricte du droit fiscal

typologies ont été proposées du terme « principe », notion polysémique et donc difficile à définir. V. J. Wroblewsky, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, sous la direction de A.-J. Arnaud, L.G.D.J., 2^{ème} éd., 1993, V^o Principe de droit. Distinction des principes explicites du droit, des principes implicites du droit, des principes extrasystémique du droit, des principes-nom du droit et des principes-construction du droit (reprise par M. Boumghar, *op. cit.*, pp. 16-17).

¹⁰³ Au sein de cette catégorie de principes, M. Morvan distingue le principe démonstratif (*op. cit.*, p. 11 et suiv., n^{os} 12 et suiv.) et le principe didactique (*op. cit.*, p. 28 et suiv., n^{os} 22 et suiv.). Le premier principe est défini comme « une proposition posée au début d'une déduction, ne se déduisant elle-même d'aucune autre dans le système considéré, et par suite mise, jusqu'à nouvel ordre, en dehors de toute discussion ». Il serait un « axiome ». V. M. Virally, « Le rôle des principes dans le développement du droit international », in *Recueil d'études du droit international, en hommage à P. Guggenheim*, Genève, Faculté de droit de l'université de Genève, Institut universitaire de hautes études internationales, 1968, p. 531 à 554, *not.* p. 543 et suiv. *Grand Larousse de la langue française*, Tome V, 1989, V^o Principe. *Trésor de la langue française informatisé*, 1994 (dernière mise à jour), V^o Principe ; A. Lalande, *op. cit.*, V^o Principe. Le deuxième - le principe didactique - défini comme la systématisation d'une matière juridique ne serait pas un principe *juridique* car il ne s'agit que de « constructions doctrinales, destinées à rendre plus intelligible l'objet étudié » (S. Carval, « Rapport introductif », in *Les principes en droit*, Economica, 2008, pp. 4-6). Déjà, M. de Béchillon, *La notion de principe général en droit privé*, P.U. d'Aix-Marseille, 1998, préface B. Saintourens, p. 18 : ces principes (d'exposition du discours juridique) « représentent seulement des éléments (techniques) de systématisation scientifique et pas des éléments du système juridique proprement dit. [...] ... ils ne constituent qu'un outil de présentation du droit et n'appartiennent pas au corpus juridique à proprement parler ».

¹⁰⁴ *op. cit.*, p. 38 et suiv., n^{os} 37 et suiv. (« les règles d'interprétation ne sont pas des principes »).

¹⁰⁵ P. Morvan, *op. cit.*, p. 38, n^o 38.

¹⁰⁶ P. Morvan, *op. cit.*, p. 40, n^o 41.

¹⁰⁷ P. Morvan, *op. cit.*, pp. 40-41, n^o 41 et pp. 41-42, n^o 43.

¹⁰⁸ G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2010, préface Guy Gest, pp. 359-360, n^o 347.

¹⁰⁹ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 360, n^o 347. Pour ce dernier, « il serait à la rigueur possible de parler d'interprétation en principe [« en principe » est en italique dans la thèse] stricte des textes fiscaux au sens de « ce qui se fait le plus souvent » (pp. 360-361, note 5).

n'est pas non plus qu'une simple technique d'interprétation sans plus de valeur qu'une autre¹¹⁰. Elle est plus qu'une telle technique - elle est un objectif ou une finalité de l'interprétation du juge - même si elle est moins qu'une règle¹¹¹. Notamment, elle ne s'impose pas au juge¹¹².

30. Le principe, quant à lui, est ce qui *doit être*, autrement dit une *norme* exigeant « *l'obéissance, une conduite donnée, un devoir-être* »¹¹³. Mais il n'est pas n'importe quelle norme. Il « *reste le principium, le commencement, le premier. [...]. Un principe de droit n'est que s'il revêt une certaine prééminence sur les autres règles de droit, auxquelles il ne souffre pas d'être réduit* »¹¹⁴.

31. **Les critères de reconnaissance du principe normatif** : si la *généralité* n'est pas un critère de reconnaissance du principe¹¹⁵, il n'en est pas de même de la *formulation* du principe dans les visas des arrêts de la Cour de cassation et du *rayonnement* de la norme constitutive d'un principe¹¹⁶. Ainsi, M. Morvan opère une distinction entre le critère *formel* d'un principe et le critère *matériel* de ce dernier, l'un et l'autre étant **indispensable** à l'existence du principe¹¹⁷.

32. Le premier critère, le critère *formel*, existe quand les principes sont *formulés dans les visas des arrêts de la Cour de cassation*¹¹⁸. En droit administratif, également, les « *principes-modèles* »¹¹⁹ sont « *les principes généraux du droit qualifiés tels soit par le Conseil d'État dans les considérants de ses arrêts, soit par les conclusions des commissaires du gouvernement dans leurs conclusions* »¹²⁰. Le deuxième critère, le critère *matériel*, impose que le principe soit *extérieur au droit écrit* ou *déambule vers un ordre juridique étranger au droit privé*¹²¹. Ces deux branches du critère matériel sont **alternatives**¹²².

33. S'agissant de la première branche du critère *matériel* - l'extériorité du principe - le droit privé et le droit public se rejoindraient car le critère matériel d'un principe en droit

¹¹⁰ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 360-361, n° 347.

¹¹¹ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 361, n° 347.

¹¹² G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 361, n° 347.

¹¹³ P. Morvan, *op. cit.*, p. 43, n° 44.

¹¹⁴ P. Morvan, *op. cit.*, p. 46, n° 49.

¹¹⁵ P. Morvan, *op. cit.*, p. 278 et suiv., n°s 313 et suiv. (vive critique adressée à ce prétendu [selon M. Morvan] critère de reconnaissance d'un principe). Déjà, M. de Béchillon, *op. cit.*, p. 248 et suiv.

Contra, not. P. Sargos, « Les principes généraux du droit privé dans la jurisprudence de la Cour de cassation, les garde-fous des excès du droit », J.C.P. 2001, éd. G., I, 306, p. 590, n° 5. Le principe général du droit privé est « *la norme non écrite qui s'impose par sa généralité, sa rationalité et son équité et qui est en principe distincte des normes issues du bloc de constitutionnalité* ».

¹¹⁶ P. Morvan, *op. cit.*, p. 309 et suiv., n°s 354 et suiv.

¹¹⁷ *Not.* p. 309, n° 354, pp. 356-357, n°s 408-409 et p. 446, n° 486.

¹¹⁸ Sur le critère formel du principe, P. Morvan, *op. cit.*, p. 310 et suiv., n°s 355 et suiv. Préalablement à l'identification d'un principe, alors exprimé dans un visa d'un arrêt de cassation (*op. cit.*, p. 339 et suiv., n°s 389 et suiv.), ce principe peut être passé d'un stade de principe « *embryonnaire* » (*op. cit.*, p. 312 et suiv., n°s 357 et suiv.) au stade de principe « *visible* » (*op. cit.*, p. 320 et suiv., n°s 369 et suiv.). Pour une liste des principes demeurés « *visibles* », P. Morvan, *op. cit.*, p. 447 et suiv., n° 487.

¹¹⁹ L'expression est de M. Morvan, *op. cit.*, p. 356, n° 409.

¹²⁰ B. Jeanneau cité par M. Morvan, *op. cit.*, p. 356, n° 409.

¹²¹ Sur le critère matériel du principe, P. Morvan, *op. cit.*, p. 356 et suiv., n°s 408 et suiv., et *spéc.* p. 358 et suiv., n°s 411 et suiv. (« *l'extériorité du principe au droit écrit* ». Déjà, p. 128 et suiv., n°s 139 et suiv. Norme extérieure et supérieure au droit écrit) et p. 396 et suiv., n°s 441 et suiv. (« *la déambulation du principe de droit privé dans d'autres ordres juridiques* »).

¹²² P. Morvan, *op. cit.*, pp. 357-358, n° 410.

administratif serait « l'extra-légalité » de celui-ci¹²³. Par conséquent, le principe normatif, en droit privé, et le principe général du droit administratif, lui-aussi normatif, naissent « en marge d'un droit écrit préexistant » et n'émergent pas « d'un néant normatif dont il [le principe] comble la vacuité mais d'un dense tissu normatif auquel il [le principe] échappe »¹²⁴. Leur fonction n'est donc pas de combler les lacunes du droit - ils ne sont alors pas des règles subsidiaires¹²⁵ - mais d'opérer une négation constante de ce dernier¹²⁶. En conclusion, « faute de satisfaire à l'ensemble de ces exigences [cumul des critères formel et matériel], une norme devra revêtir la qualification de « règle » et non celle de principe »¹²⁷.

34. La qualification de principe n'est pas si aisée. Il convient de mentionner, à titre d'exemple, la sécurité juridique. Dans une thèse consacrée à celle-ci, son auteur reprend les critères de distinction d'un principe dégagés par la doctrine, et un renvoi est d'ailleurs opéré à la thèse de M. Morvan, pour les considérer comme « acquis »¹²⁸. Pour M^{elle} Ben Merzouk, la sécurité juridique n'est pas un principe à défaut pour elle de remplir les critères en cause de reconnaissance du principe¹²⁹. M. Morvan avait déjà porté un tel jugement sur cette sécurité juridique ; elle n'est pas un principe¹³⁰. Or, depuis les thèses de M. Morvan et de M^{elle} Ben Merzouk, la sécurité juridique a été qualifiée de « principe » par le Conseil d'État¹³¹, les juridictions administratives d'appel statuant en matière fiscale¹³² et la Cour des comptes¹³³. Le Conseil constitutionnel, lui-même, assure la protection de la sécurité juridique dans sa jurisprudence récente¹³⁴.

¹²³ P. Morvan, *op. cit.*, pp. 391-392, n° 437. Selon B. Jeanneau, encore cité par M. Morvan, le critère matériel d'un principe serait sa généralité (*op. cit.*, p. 356, n° 409).

¹²⁴ P. Morvan, *op. cit.*, p. 638 et suiv., n°s 668 et suiv. Pour M. Morvan, les principes de droit privé et en droit administratif sont apparus au sein d'un droit nullement lacunaire (*spéc.*, pp. 388-389, n° 436 et pp. 638-639, n° 668).

¹²⁵ P. Morvan, *op. cit.*, p. 536 et suiv., n°s 577 et suiv. et p. 641, n° 669. É. Ben Merzouk, *op. cit.*, pp. 309-310, n°s 456 et suiv. *Contra*, et par *ex.*, B. Genevois et M. Guyomard, *Rép. Cont. Adm. Dalloz*, 2017, V° Principes généraux du droit : panorama d'ensemble, n°s 40 et suiv., pp. 10-11.

¹²⁶ P. Morvan, *op. cit.*, p. 638, n° 667.

¹²⁷ P. Morvan, *op. cit.*, p. 447, n° 486.

¹²⁸ É. Ben Merzouk, *La sécurité juridique en droit positif*, th. Paris II, 2003, p. 254, n° 351, note 6. Utilisant également les mêmes critères de reconnaissance d'un principe juridique, C. Coutant-Lapalus, *Le principe de réparation intégrale en droit privé*, P.U. d'Aix-Marseille, 2002, préface F. Pollaud-Dulian, p. 43 et suiv., n°s 21 et suiv.

¹²⁹ *op. cit.*, p. 193 et suiv., n°s 261 et suiv. Pour cette dernière, existence également d'un critère substantiel d'identification d'un principe (généralité, normativité - insertion dans le système juridique et précision - subsidiarité), écarté lui-aussi s'agissant de la sécurité juridique (*op. cit.*, p. 299 et suiv., n°s 438 et suiv.).

¹³⁰ *op. cit.*, pp. 291-292, n° 328 et p. 402, n° 446.

¹³¹ C.E., 24 mars 2006, n°s 288460, 288465, 288474 et 288485, A.J.D.A. 2006, p. 1028, chron. C. Landais et F. Lenica ; J.C.P. 2006, éd. G., 10113, note J.-M. Belorgey ; R.F.D.A. 2006, p. 463, concl. Y. Aguila, et p. 483, note F. Moderne. G. Eveillard, « Sécurité juridique et dispositions transitoires, Huit ans d'application de la jurisprudence KPMG », A.J.D.A. 2014, p. 492.

¹³² Paris, 13 octobre 2011, n° 09PA01620, Dr. fisc. 2012, n° 13, p. 70, comm. 234, conclusions Ph. Blanc. *Égal.* S. Austry, « Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ? À propos de CAA Paris, plén., 13 oct. 2011, n° 09PA01620, M. Zannier ».

¹³³ 20 juillet 2017, n° S2017-2022, A.J.D.A. 2017, n° 34, 16 octobre 2017, p. 1936, Chron. N. Péhau et N. Hauptmann.

¹³⁴ Not. É. Joannard-Lardant, « Les principes de sécurité juridique et le confiance légitime en droit fiscal, À propos de Cons. const., 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 », Dr. fisc. 2014, n° 10, p. 12, comm. 191. D. Gutmann, « Regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil Constitutionnel », Pouvoirs 2014, vol. 151, pp. 133-134. Cette décision de 2013 est la « confirmation de l'évolution de la jurisprudence du Conseil relative à la garantie des droits et la reconnaissance à ce titre d'une protection constitutionnelle des situations légalement acquises et des effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ».

2) Le principe « *instrumental* » ou « *pont* »

35. Ce dernier se distingue du principe normatif¹³⁵. Il a pour objet de « *déplacer* » des règles de droit entre des ordres juridiques distincts¹³⁶. Il est dénué de contenu normatif¹³⁷. Il est juste « *une coquille vide emplie de droit, le contenant d'un impératif juridique, dépourvu en soi de force contraignante, aux antipodes des principes précédemment observés [les principes normatifs]* »¹³⁸. Il a pour fonction de combler les lacunes du droit « *receveur* » et d'assurer une harmonisation du système juridique¹³⁹. Il ne s'élabore pas comme un principe de droit privé et ne procède donc pas d'une « *sédimentation jurisprudentielle* »¹⁴⁰.

36. Prenant comme exemples le droit administratif et le droit des obligations, M. Morvan considère que les transferts opérés des règles de ce dernier, ou leur « *déambulation* » dans un autre ordre juridique que le droit privé, et dans les droit des contrats administratifs, en particulier, ne confèrent pas aux règles en cause une « *nature de principes* »¹⁴¹. Pour ce faire, il faudrait que la Cour de cassation, dans ses visas, qualifient de telles règles de principe¹⁴².

37. Ainsi, quand le juge administratif se réfère expressément à un article du Code civil ou en rejette, tout aussi explicitement, l'application, cette dernière hypothèse étant la plus fréquente, il applique ou rejette, *non pas les textes eux-mêmes*, mais les principes « *dont s'inspirent les textes* », lesquels ne sont pas des principes « *normatifs* » mais des principes « *instrumentaux* »¹⁴³. En d'autres termes, si le Conseil d'État recourt à des solutions jugées par lui, pertinentes, et trouvées dans le droit privé, c'est sans « *inféoder* », pour autant, sa jurisprudence à celui-ci, conformément à l'arrêt « *Blanco* »¹⁴⁴. Le « *principe dont il [le texte de droit privé] s'inspire* », appliqué par le Conseil d'État, n'a aucune « *existence propre. Il est*

¹³⁵ P. Morvan, *op. cit.*, p. 649 et suiv., n^{os} 678 et suiv.

¹³⁶ P. Morvan, *op. cit.*, p. 649, n^o 678.

¹³⁷ P. Morvan, *op. cit.*, p. 649, n^o 678.

¹³⁸ P. Morvan, *op. cit.*, p. 649, n^o 678.

¹³⁹ P. Morvan, *op. cit.*, p. 650, n^o 678. La thèse « *romantique* » qui accorde aux principes le rôle de combler les lacunes du droit et d'assurer la cohérence de ce dernier est écartée par M. Morvan pour justifier l'autorité des principes de droit privé (*op. cit.*, p. 635 et suiv., n^{os} 663 et suiv.)

¹⁴⁰ P. Morvan, *op. cit.*, p. 650, n^o 678. Façonnement du principe par « *sédimentation* » (*op. cit.*, p. 452 et suiv., n^{os} 491 et suiv.), soit le « *résultat d'une longue et progressive accumulation de solutions jurisprudentielles qui forgent son profil inimitable au fil des ans* » (*op. cit.*, p. 452, n^o 490). La révélation du principe par le juge suppose donc son ancienneté, gage de stabilité et de continuité (*op. cit.*, p. 452 et suiv., n^{os} 492 et suiv.). Développement du principe soit « *à couvert* » (*op. cit.*, p. 459 et suiv., n^{os} 503 et suiv.), « *dans le giron d'une règle ou d'une institution légale préexistante afin d'acclimater progressivement sa présence en droit privé* » (*op. cit.*, p. 459, n^o 503), soit « *à rebours* » (*op. cit.*, pp. 461-462, n^o 504). Dans ce dernier cas, sa proclamation est précédée de la construction progressive de son régime juridique (*op. cit.*, p. 461, n^o 504), lequel « *se compose d'une kyrielle de règles secondaires, amoncelées au fil du temps, dont certaines jouissent d'une ancienneté comparable à la leur* » (*op. cit.*, p. 484, n^o 519). Cette sédimentation a pour effet l'« *invention* » d'un principe (*op. cit.*, p. 473 et suiv., n^{os} 512 et suiv.). Pas de principe « *préexistant* », ni de principe « *purement* » créé par le juge (*op. cit.*, p. 474 et suiv., n^{os} 513 et suiv.). Existence d'une « *troisième voie* », soit un principe « *inventée* » par ce dernier qui n'est ni l'une, ni l'autre de ces deux dernières thèses mais les deux (*op. cit.*, p. 493 et suiv., n^{os} 529 et suiv.). L'invention : « *tout à la fois création d'un droit nouveau et découverte d'un droit préexistant* » (*op. cit.*, p. 494, n^o 530). Ainsi, le « *corpus normatif* » qui « *préexiste et bride la liberté du juge* », à la fois « *normes juridiques et normes extra-textuelles* », c'est la jurisprudence « *sédimentée* » (*op. cit.*, pp. 496-497, n^o 532), la sédimentation juridique étant alors une source de droit (*op. cit.*, p. 497, n^o 532. Plus longuement, p. 497 et suiv., n^{os} 532 et suiv.). La doctrine : jamais à l'origine de l'existence d'un principe normatif (*op. cit.*, p. 520 et suiv., n^{os} 565 et suiv. *Égal.* É. Ben Merzouk, *op. cit.*, p. 34, n^o 50).

¹⁴¹ *op. cit.*, p. 446, n^o 486.

¹⁴² P. Morvan, *op. cit.*, p. 446, n^o 486.

¹⁴³ P. Morvan, *op. cit.*, p. 671 et suiv., n^{os} 698 et suiv.

¹⁴⁴ P. Morvan, *op. cit.*, pp. 672-673, n^o 698.

un pont artificiel jeté entre la rive du droit privé et la rive du droit public, un pur instrument de transferts de normes... »¹⁴⁵.

38. Les conséquences de cette qualification sont que la « *technique* » en question [le transfert des règles du droit privé] est « *discrétionnaire et pragmatique* », le juge administratif étant libre de ses emprunts au droit privé¹⁴⁶. En outre, le « *principe pont* » est dépourvu de valeur normative¹⁴⁷. La règle de droit privé à laquelle le Conseil d'État fait référence est donc susceptible de toutes les interprétations, l'interprétation choisie étant « *tantôt divergente de celle de la Cour de cassation, tantôt convergente* »¹⁴⁸. Il résulte de ces derniers développements qu'en droit administratif, les principes instrumentaux ne se confondent pas avec les principes généraux du droit applicables « *même en l'absence de texte* », ces derniers étant, comme les principes de droit privé, normatifs¹⁴⁹.

§ 2. La qualification de véritable principe juridique à l'application du droit des obligations en droit fiscal

39. À défaut d'être exprimée formellement comme un « principe », et dans les arrêts de la Cour de cassation, et dans ceux du Conseil d'État, et d'être nommée comme tel dans les conclusions des commissaires du Gouvernement, l'application du droit des obligations en droit fiscal ne serait pas un principe¹⁵⁰, mais uniquement une « règle ». Pour autant, faut-il définitivement considérer que cette application n'est pas un principe, malgré les nombreux renvois opérés aux définitions ou aux qualifications du droit civil par les magistrats, exprès¹⁵¹ ou implicites¹⁵², l'adoption de textes imposant de recourir au droit civil¹⁵³, les revirements de jurisprudence au profit d'une application particulière du droit civil¹⁵⁴, des solutions conformes à celles proposées par les commissaires du Gouvernement, dans leurs conclusions, ouvertement favorables et incitant le Conseil d'État, notamment, à une telle application¹⁵⁵ et, enfin, les rapports annuels de la Cour de cassation et ceux rédigés par les rapporteurs près de la Cour de cassation dans lesquels il est rappelé la nécessité de recourir au droit privé, y compris pour interpréter des conventions internationales¹⁵⁶. La réponse à cette interrogation

¹⁴⁵ P. Morvan, *op. cit.*, p. 673, n° 698.

¹⁴⁶ P. Morvan, *op. cit.*, pp. 675-676, n° 700. Pour M. Morvan, un code privé n'est pas déclaré « *de plano applicable, fût-ce en partie, dans l'ordre administratif* » (p. 675, n° 700).

¹⁴⁷ P. Morvan, *op. cit.*, p. 676 et suiv., n°s 700-701.

¹⁴⁸ Le principe dont la règle en cause s'inspire est « *une coquille vide emplie par le juge d'une loi qu'il renverse à son gré dans l'ordre juridique administratif, selon des modalités techniques souverainement définies. Indifférent au fond du droit appliqué, le principe instrumental demeure cet instrument inerte décrit par Weil qui n'entrave pas la liberté de l'interprète* » (P. Morvan, *op. cit.*, p. 676, n° 700). S'agissant des principes de nature instrumentale utilisée par la Cour de cassation pour introduire dans sa jurisprudence des règles du droit public dont le droit privé ne porte trace, ils sont, eux-aussi, dénués de force obligatoire (P. Morvan, *op. cit.*, p. 679, n° 703) et ils peuvent être tout aussi utilisés que délaissés (P. Morvan, *op. cit.*, pp. 679-680, n° 703).

¹⁴⁹ Sur cette opposition, P. Morvan, *op. cit.*, pp. 676-677, n° 700.

¹⁵⁰ P. Morvan, *op. cit.*, p. 446, n° 486 : « *il n'est pas plus concevable d'inclure dans la catégorie des principes des normes qui satisfont au critère matériel sans comporter la moindre emprunte formelle corroborant leur nature* ».

¹⁵¹ Ex. la notion de délivrance pour définir celle de la livraison en droit fiscal.

¹⁵² Ex. la notion de prix.

¹⁵³ Ex. le droit pour le contribuable à des intérêts moratoires.

¹⁵⁴ Ex. de la délégation simple ou imparfaite.

¹⁵⁵ Ex. de la remise en cause d'un contrat et de la détermination du redevable de la taxe foncière.

¹⁵⁶ *Droit interne* : rapport annuel 1999, Doc. française, 2000, p. 375 (v. *infra*). *Droit conventionnel* : rapport annuel 2015, Doc. française, p. 108 et suiv.+ rapport M. Dagneaux, pp. 16-17, n° 4.2.2.4. Même si cet exemple concerne le droit des biens, il est révélateur de l'importance de l'application du droit civil en droit fiscal quand, préalablement, la question se posait de savoir si une notion figurant dans une convention internationale devait être définie au regard du droit civil ou du droit fiscal (définition « autonome » ?). En l'occurrence, et afin

doit être négative. En effet, si la qualification de principe « *pont* » ou « *normatif* », tel qu'il est défini en droit privé, est exclue s'agissant de l'application du droit des obligations en droit fiscal, il n'en demeure pas moins que la qualification de cette dernière de « *principe* » - alors *sui generis* -, doit être admise, laquelle n'est pas une simple « *règle* ». Elle est un principe dont la particularité tient à la matière qu'est le droit fiscal. Donc, seront successivement examinées l'exclusion de la qualification de principe « *pont* » ou « *normatif* », tel qu'il est défini en droit privé, à l'application du droit des obligations en droit fiscal (A) et l'admission de la qualification de principe - *sui generis* - à l'application du droit des obligations en droit fiscal, laquelle n'est pas une simple règle (B).

A. L'EXCLUSION DE LA QUALIFICATION DE PRINCIPE « *PONT* » OU « *NORMATIF* », TEL QU'IL EST DÉFINI EN DROIT PRIVÉ, À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL

40. Tout d'abord, concernant le principe « *instrumental* » ou « *pont* » et l'exemple du droit administratif, l'application du droit des obligations en droit fiscal n'est pas un tel principe et donc aucun rapprochement ne peut être opéré entre le droit administratif et le droit fiscal. En effet, si en droit fiscal, il est aussi question d'une importation des règles du droit privé dans le droit fiscal, cette « *importation* » ne s'effectue pas par l'intermédiaire d'un principe « *dont s'inspirerait* » le texte exporté du droit civil vers le droit fiscal. Dans cette dernière matière, ce sont les textes du droit privé eux-mêmes qui sont directement appliqués et non des principes « *instrumentaux* » servant à véhiculer les règles qu'ils contiennent d'un droit, le droit des obligations en l'espèce, dans un autre, le droit fiscal ici¹⁵⁷. De plus, si le droit administratif s'est développé en marge du droit privé, et que le juge administratif dispose d'une grande liberté au regard des règles des autres disciplines, le droit fiscal, quant à lui, se

d'interpréter les dispositions d'une convention franco-monégasque, la Cour de cassation a considéré que les parts d'une société civile à prépondérance immobilière avaient une nature mobilière (*Cass. 1^{re} civ.*, 2 octobre 2015, Bull. civ., I, p. 259, n° 263. V. art. 529 C. civ.) et n'étaient pas des immeubles, contrairement à ce que soutenait l'Administration. Selon le rapport annuel de la Cour de cassation de 2015 (p. 111), « ...il ne peut y avoir en droit civil et en droit fiscal une définition différente des parts de sociétés qui, selon le premier, seraient des meubles et, selon le second, des immeubles [...]...il y a nécessairement une appropriation par le juge des notions civilistes, et de citer comme exemple la notion de propriété qui s'interprète nécessairement [c'est nous qui soulignons] au regard du droit civil, car c'est le code civil qui la définit ».

¹⁵⁷ Les renvois aux articles du Code civil : pas seulement opérés par le législateur (*ex. pension alimentaire et prestation compensatoire*) ; ils le sont également par le juge statuant en matière fiscale et l'Administration. *Ex. art. 1253 et 1256 anc. C. civ.* (depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations », ces articles sont réunis en un seul article, l'article 1342-10 du Code civil) relatifs à l'imputation des paiements. Leur application à la relation nouée entre le contribuable et le Trésor public par le Conseil d'État est explicite (*C.E.*, 3 mars 1976, n° 82.557, Rec. C.E., p. 121. *C.E.*, 19 décembre 1979, n° 381, R.J.F. 2/80, p. 82, n° 153. *C.E.*, 20 mars 1985, n° 31.187, R.J.F. 5/85, p. 415, n° 824). Elle est aussi implicite (*C.E.*, 13 mars 2002, n° 216295, R.J.F. 6/02, p. 511, n° 708 ; B.D.C.F. 6/02, n° 86, p. 62, concl. F. Séners) mais, au regard des renvois exprès à ces articles par les juges du fond (*Marseille*, 2 novembre 1999, n° 97-633, R.J.F. 6/00, p. 550, n° 848 ; B.D.C.F. 6/00, n° 82, p. 49, concl. J.-Ch. Duchon-Doris) et les commissaires du Gouvernement (J.-Ch. Duchon-Doris, Concl. sur *Marseille*, 2 novembre 1999, n° 97-633, B.D.C.F. 6/00, n° 82, p. 50. F. Séners, Concl. sur *C.E.*, 13 mars 2002, B.D.C.F. 6/02, n° 86, p. 63), elle est certaine. Pour un renvoi de la part de l'Administration au nouvel article 1342-10 du Code civil, BOI-REC-PART-10-20-10-20180216, n° 40. De même, quand le Conseil d'État affirme « s'inspirer d'un principe », ce sont les textes du droit civil qui sont directement visés et non un principe (ici « *instrumental* » ou « *pont* ») dont s'inspireraient ces derniers. Ainsi, dans le domaine des intérêts moratoires, le Conseil d'État indique que les articles 1957 du Code général des impôts puis L. 208 du Code de procédure fiscale s'inspirent de principes (*C.E.*, 13 février 1991, n° 58 422, R.J.F. 4/91, p. 301, n° 525. *Bordeaux*, 5 janvier 1999, n° 96-1809, Dr.fisc. 1999, n° 37, p. 1132, comm. 676, concl. D. Péano ; R.J.F. 10/99, p. 783, n° 1292). Mais là, ils se réfèrent aux textes même du droit civil, à savoir les articles 1153 et 1154 du Code civil (*auj. art. 1231-6, 1344-1 et 1343-2 C. civ. Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

« *superpose* » à ces matières¹⁵⁸. Par conséquent, les règles du droit civil, en particulier, sont *intégrées* dans le droit fiscal¹⁵⁹. Il résulte de cette exclusion de la qualification de principe « instrumental » ou « pont » à l'application du droit des obligations en droit fiscal que le recours aux règles du droit civil par le juge statuant en matière fiscale n'est pas discrétionnaire - il est alors obligatoire - et le juge n'est pas totalement libre d'interpréter ces règles à sa guise. Ainsi, le droit importé en droit fiscal s'imposerait au juge¹⁶⁰ et ce transfert des règles d'un droit dans le droit fiscal s'opérerait intégralement. Si tel n'était pas le cas, et à défaut d'un texte spécial applicable, soit les règles en cause finiraient par être appliquées, à la suite d'une nouvelle législation ou d'un revirement de jurisprudence¹⁶¹, soit les exceptions constatées, alors sans fondement, seraient exposées à leur disparition.

41. Ensuite, et à propos du principe *normatif*, l'objection selon laquelle il n'existe aucun principe d'application du droit des obligations en droit fiscal formulé dans les visas et considérants des arrêts de la Cour de cassation et du Conseil d'État, ou dans les conclusions des commissaires du Gouvernement, est sérieuse. Mais, il est peu probable que le juge « découvre » un tel principe, ensuite exprimé formellement dans sa jurisprudence. Le caractère du droit fiscal explique cette particularité. Ce dernier est *essentiellement écrit et codifié* comparé au droit administratif, lequel est « *largement jurisprudentiel* »¹⁶². Donc, dans cette dernière discipline, de grands principes ont pu être élaborés par le Conseil d'État. En outre, le pouvoir du juge statuant en matière fiscale, juge administratif ou juge judiciaire, est bridé par le principe de la légalité de l'impôt ayant pour conséquence une interprétation, en principe littérale, du droit fiscal¹⁶³.

42. Il en résulte que les juges statuant en matière fiscale n'ont pas les mêmes pouvoirs que le juge administratif dans la création de principes. Ainsi, lorsque les premiers sont à l'initiative d'un principe, le législateur en reprend la substance dans un texte. L'exemple de l'imposition des sommes versés par le constituant d'un trust est éclairant¹⁶⁴. Les juges se sont appuyés sur un article du Code général des impôts, l'article 784, pour décider que ces sommes étaient des donations indirectes, comme en droit civil, imposables aux droits de mutation à titre gratuit¹⁶⁵. Il n'y avait alors aucune législation sur le trust. Les commentateurs du droit

¹⁵⁸ Cette caractéristique - essentielle - du droit fiscal sera détaillée dans la section 2 du chapitre 1 du 1^{er} titre de la 1^{ère} partie relative à « *la consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal* ».

¹⁵⁹ V. *égal.* la section 2 du chapitre 1 du 1^{er} titre de la 1^{ère} partie relative à « *la consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal* ».

¹⁶⁰ Toujours, la section 2 du chapitre 1 du 1^{er} titre de la 1^{ère} partie relative à « *la consécration du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal* ».

¹⁶¹ V. le chapitre 2 du 1^{er} titre de la 1^{ère} partie consacré aux « *manifestations du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal* », et le 2^{ème} titre de la 1^{ère} partie intitulé « *l'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal* ».

¹⁶² J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, 1995, Fascicule 1, p. 267.

¹⁶³ J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, 1995, Fascicule 1, p. 268. Le pouvoir d'interprétation du juge statuant en matière fiscale est beaucoup moins large que celui du juge administratif. La densité de la réglementation fiscale laisse au juge une marge de manœuvre étroite. Le principe de la légalité de l'impôt le contraint à une interprétation stricte de la loi.

¹⁶⁴ V. *infra*.

¹⁶⁵ *Rennes*, 4 mai 2005, n° 03-4727, R.J.F. 4/06, p. 359, n° 471. La cour de cassation, quant à elle, ne qualifie pas l'opération en question de donation indirecte mais soumet aux droits en cause une nouvelle mutation à titre gratuit, entre le constituant et les bénéficiaires désignés, « *ayant pris effet au jour du décès du constituant et non au jour de la constitution du trust* » (*Cass. com.*, 15 mai 2007, Bull. civ., IV, p. 147, n° 131 ; B.I.C.C. n° 667, 15 septembre 2007, n° 1835 ; D. 2007, p. 1941, note F. Douet ; D. 2007, Act. juris., p. 1428, obs. X. Delpech. *Égal.* G. Blanluet et J.-P. Le Gall, « Le trust au pied du mur », J.C.P. 2005, éd. E., p. 1447, n° 1297. J. Thibaud-Ligier et B. Savouré, « Trust et pratique notariale : apport de l'arrêt du 15 mai 2007 », Act. prat et strat. patrimoniale 2007, idée nouvelle, p. 1.

fiscal ont donc conclu qu'il existait un principe général de taxation des mutations à titre gratuit. Par la suite, c'est une législation sur les trusts, soumettant ces derniers à l'imposition en cause, qui est intervenue mettant alors un terme aux discussions sur l'existence d'un tel principe.

43. Seule la loi serait à l'origine de « principes » et donc si le juge statuant en matière fiscale était, malgré tout, confronté à une lacune des textes, il ne pourrait substituer à cette lacune un « principe » qu'il aurait lui-même « découvert ». Ainsi, l'annualité de l'impôt, l'indépendance ou la spécialisation des exercices, l'intangibilité du fait générateur, ou encore l'alignement des produits sur les charges, souvent qualifiés de principes - alors « *intra-legem* »¹⁶⁶ - ne sont pas des principes d'origine jurisprudentielles - « découverts » par le juge - mais des règles spéciales issues de l'interprétation des textes¹⁶⁷.

B. L'ADMISSION DE LA QUALIFICATION DE PRINCIPE - *SUI GENERIS* - À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL, LAQUELLE N'EST PAS UNE SIMPLE RÈGLE

44. L'application du droit des obligations en droit fiscal n'est pas une « directive » d'interprétation car elle a un caractère obligatoire et s'impose au juge lors de la recherche de la solution applicable. Elle n'est pas « optionnelle, indicative, non contraignante », autrement dit « une directive, un conseil destiné à l'interprète, qui se met à la disposition de sa politique juridique et ne le lie pas »¹⁶⁸. Elle est même déconnectée de tout procédé d'interprétation du droit fiscal. En effet, et traditionnellement, l'application du droit civil était considérée comme un effet de l'interprétation stricte du droit fiscal. Le juge, en particulier, ne trouvant pas dans le droit fiscal, la règle applicable, devait recourir au droit civil. Or, les procédés d'interprétation, comme l'interprétation stricte de ce dernier, ne sont pas, à l'instar des « directives » d'interprétation en droit privé, obligatoires pour le juge. En revanche, il n'en est pas de même des règles du droit civil. En outre, le droit des obligations, spécialement, reçoit également une application en droit fiscal lorsque ce dernier ne fait pas l'objet d'une interprétation stricte. Pour finir, l'application du droit des obligations ne peut être confondue avec les règles du droit civil elles-mêmes, lesquelles sont des « règles de principe » et non des principes.

45. Ainsi, l'application du droit des obligations n'est pas un principe « instrumental » ou « pont » dans la mesure où le recours au droit civil n'est pas discrétionnaire et l'interprétation de ce dernier, libre. Elle n'est pas non plus un principe « normatif » au sens du droit privé car elle ne remplit pas les conditions exigées pour être un tel principe ; notamment, elle ne figure pas, en tant que principe, dans les visas et considérants des arrêts de la Cour de cassation et du Conseil d'État. Toutefois, l'application du droit des obligations en droit fiscal n'est pas une simple « directive » d'interprétation qui n'aurait aucun caractère obligatoire. Elle n'est pas davantage une « règle de principe » dont l'appellation serait réservée aux règles du droit civil. Cette application a un caractère *normatif*. Elle est « ce qui doit être », une norme générale imposant une conduite donnée, à savoir l'introduction du droit des obligations

¹⁶⁵ Rennes, 4 mai 2005, n° 03-4727, R.J.F. 4/06, p. 359, n° 471).

¹⁶⁶ Ici, la norme figure virtuellement dans la loi et en extraite par voie d'interprétation, *in intellectu* (P. Morvan, *op. cit.*, p. 358, n° 411).

¹⁶⁷ Not. P. Morvan, *op. cit.*, p. 359 et suiv., n° 412 et suiv. Pour ce dernier, un principe ne peut résulter de l'interprétation de la loi par le juge.

¹⁶⁸ P. Morvan, *op. cit.*, p. 40, n° 41.

dans le droit fiscal¹⁶⁹, dont les applications sont alors multiples et la suite des développements le confirmera. Ce n'est que si une règle fiscale a pour conséquence l'exclusion du droit civil en droit fiscal que les règles de ce dernier seront écartées. Il faut, ici, revenir sur la définition d'A. Lalande du « principe » *au sens normatif*, lequel est « *une règle ou norme d'action clairement représentée à l'esprit, énoncée par une formule* » et, surtout, sur l'incise « *en principe* », laquelle « *se dit de ce qui doit être, conformément à une norme générale (mais annonce d'ordinaire qu'on va opposer à cette norme quelques exceptions justifiées ou tolérées)* »¹⁷⁰. L'application du droit des obligations en droit fiscal est bien cette norme générale. Elle est un principe selon lequel les règles du droit des obligations s'imposent en droit fiscal (« ce qui doit être »), ces dernières n'étant écartées qu'en cas de règles fiscales les excluant (application des règles du droit civil, *sauf exceptions*). N'étant pas un principe semblable, ni à un principe de droit privé, ni à un principe général du droit applicable « *même en l'absence de texte* », une *directive d'interprétation*, une « *règle de principe* » ou un principe « *instrumental* » ou « *pont* », l'application du droit des obligations en droit fiscal est un principe distinct de ceux appartenant à des catégories préexistantes ; elle pourrait alors être considérée comme un principe « *sui generis* »¹⁷¹.

46. Conclusion et annonce des titres. Au regard des définitions générales d'un principe, des caractéristiques et des critères de reconnaissance, plus précisément, du principe, et des traits distinctifs du droit fiscal par rapport au droit privé et au droit administratif, notamment, l'application du droit des obligations en droit fiscal est bien un principe. Il convient maintenant de vérifier que cette affirmation n'est pas seulement un postulat mais est aussi une réalité. Le principe observé est un principe qui vit et s'est développé et c'est grâce à une étude de *l'existence du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal (titre 1)* et à un examen de *l'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal (titre 2)* que sera mis en évidence la consécration ou le succès du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

¹⁶⁹ Sur la qualification de norme juridique du principe en droit, laquelle est une référence, un modèle, un instrument de mesure permettant de déterminer comment les choses *doivent être* (plusieurs objets) et non une norme prescriptive (« doit faire »), prohibitive (« ne doit pas faire ») ou permissive (« peut faire »), la même pour tous et ayant un seul objet (des conduites), A. Jeammaud, « La règle de droit comme modèle », D. 1990, chron. p. 200, n^{os} 5 et suiv. S. Carval, *op. cit.*, p. 4. A. Jeammaud, « De la polysémie du terme « principe » dans les langages du droit et des juristes », in *Les principes en droit*, Economica, 2008, pp. 71-72.

¹⁷⁰ *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, P.U.F., 2010, V^o Principe. La norme, selon A. Lalande, est « *un type concret ou formule abstraite de ce qui doit être...* » (*Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, *op. cit.*, V^o Norme).

¹⁷¹ Pour une définition de la notion « *sui generis* », H. Roland et L. Boyer (*Locutions latines du droit français*, Paris, Litec, 4^{ème} éd., 1988, p. 469), cités par N. Aranda, « Le *sui generis* : un paradoxe pour la représentation du droit ? », in *Les affres de la qualification juridique*, sous la direction de M. Nocod, L.G.D.J, Lextensoéditions, P.U. Toulouse 1 Capitole, 2015, p. 145 : « *on dit d'un contrat ou d'une situation juridique qu'il est sui generis quand il n'est réductible à aucune catégorie préexistante ; il constitue alors, à lui seul, une espèce nouvelle* ». Égal. H. Roland, *Lexique juridique des expressions latines*, *op. cit.*, p. 361 : « *de son propre genre. Qualifie le contrat, l'institution, le mécanisme qui échappe en raison de sa nature générale, au classement dans une catégorie connue et constitue un genre en soi* ». M. Painchaux, « La qualification *sui generis* : l'inqualifiable peut-il devenir catégorie ? », R.R.J. 2003, not. p. 1574 : une qualification « *sui generis* » peut valablement s'imposer « *s'il est acquies la certitude que le droit, la situation ou le montage ne peut être rattaché à une catégorie qui lui préexiste sous peine de forcer les classements préétablis* ». S. Guinchard et T. Debard, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V^o *Sui generis* : « *de son propre genre* ». *Qualification d'une situation juridique dont la nature singulière empêche de la classer dans une catégorie déjà connue* ».

Titre 1 – L’existence du principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal

47. **Annnonce.** Conclure à l’existence du principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal suppose d’avoir répondu aux deux questions suivantes : *d’où vient le principe observé et comment il s’exprime ?* Mais avant de discuter plus longuement des *origines* et des *manifestations* du principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal, il convient, dans cette annonce, de revenir succinctement sur le contexte dans lequel ce principe est né et s’est manifesté. En effet, c’est grâce à une profonde transformation de la fiscalité du 19^{ème} siècle et à l’émergence et à l’essor du droit fiscal tel qu’il est aujourd’hui connu qu’est apparu et s’est affirmé le principe examiné.

48. Le bref retour en arrière à opérer a pour point de départ le début du 20^{ème} siècle et la création de l’impôt sur le revenu, laquelle est un événement majeur dans le développement du droit fiscal moderne. Le deuxième événement important à rappeler est la naissance de la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.).

49. À la veille de la première guerre mondiale, la fiscalité, alors enseignée par les professeurs rompus au droit privé, correspondait essentiellement aux *droits indirects*, aux *droits de l’enregistrement et de timbre* et aux *droits domaniaux*¹⁷². Les *contributions directes*, quant à elles, sur le patrimoine, correspondaient aux « *quatre vieilles* », soit la contribution foncière sur les propriétés bâties et non bâties, la contribution personnelle mobilière, la contribution sur les patentes et la contribution sur les portes et fenêtres¹⁷³. Les

¹⁷² **À noter.** Au 19^{ème} siècle, la fiscalité enseignée était celle des droits d’enregistrement et était réservée aux privatistes. Par ex. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, L.G.D.J., 1997, préface M. Cozian, p. 19, n^{os} 40-41 : « *la matière fiscale est constituée principalement par les droits d’enregistrement, matière juridique s’il en est ; le contentieux est uniquement judiciaire et l’enseignement du droit fiscal est réservée aux meilleurs privatistes. [...]. Avec la création des taxes sur le chiffre d’affaires et de l’impôt sur le revenu, le contentieux fiscal se partage entre les deux ordres de juridiction et les publicistes s’intéressent de près au phénomène fiscal* ».

¹⁷³ Au lendemain de la Révolution française de 1789 : impôt obligatoirement acquitté par tous les citoyens (pas d’exonérations) ; proportionnel et uniforme (pas de progressivité mais un pourcentage ; pas une multitude de taux mais le même taux pour tous) et réels (pas personnels et donc ignorance de la personne du contribuable ; établi en fonction de procédés indiciaires ne prenant en considération que des signes extérieurs). Les impôts directs alors créés : bien proportionnels et uniformes, et réels (calculés sur la valeur cadastrale pour l’impôt foncier, sur la valeur du loyer pour la contribution mobilière et la patente et sur le nombre des portes et fenêtres de l’habitation) mais n’étaient acquittés que par les seules couches aisées de la population. De plus, ressources insuffisantes pour l’État d’où le rétablissement, dès le 1^{er} Empire, des impôts indirects, des droits sur la circulation et la consommation des marchandises, en particulier. Surnom des « *quatre vieilles* » en raison de la longévité de ces impôts. Not. G. Antonetti, « *...1848-1914, La bataille pour l’impôt sur le revenu* », in J.-C. Martinez, *L’impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989, pp. 51-52. H. Isaïa et J. Spindler, « *...1914-1940, L’impôt sur le revenu sous la III^e République* » in J.-C. Martinez, *L’impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989, p. 69 et suiv. Pour une définition de la **patente**, *Dictionnaire érudit de la langue française*, op. cit., V^o Patente : « *impôt direct qui, bien que supprimé en 1917, continue de servir de base à l’établissement de certains droits locaux dus par les commerçants, les industriels et les personnes exerçant certaines professions libérales* ». Plus exactement : suppression de la patente en 1917 *en tant qu’impôt d’État* et remplacement de celle-ci par un *impôt sur les bénéficiaires industriels et commerciaux*. La patente, devenue un *impôt local* : destiné à alimenter les budgets départementaux et communaux. Suppression et remplacement de cette dernière par la *taxe professionnelle* dans une *loi du 29 juillet 1975* (n^o 75-678, « *supprimant la patente et instituant la taxe professionnelle* »). Taxe effective à compter du 1^{er} janvier 1976. Instituée au profit des collectivités locales. Enfin, suppression de la taxe professionnelle par les articles 2 et 3 de la loi de finances pour 2010 (*L. n^o 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010*). Taxe remplacée par la *contribution économique territoriale* (C.E.T.) composée de la *cotisation foncière sur les entreprises* (C.E.F.) et de la *cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises* (C.V.A.E.).

bouleversements consécutifs à la révolution industrielle, l'injustice fiscale (augmentation des impôts indirects payés par les plus défavorisés et donc forte pression fiscale sur ces derniers, diminution des impôts directs acquittés par les nantis, pas de taxation de certains revenus), l'insuffisance des ressources de l'État et l'imminence d'une guerre, avaient créé un besoin impérieux de changement de la législation fiscale, en particulier, devenue obsolète.

50. Des modifications à cette dernière ont été apportées dans un projet du gouvernement présenté à la Chambre des députés le 7 février 1907 par le ministre des finances d'alors, Joseph Caillaux¹⁷⁴. Ce projet supprimait les « *quatre vieilles* » et instituait un système complet d'imposition des revenus répartis en sept catégories ou cédules¹⁷⁵. À ces impôts cédulaires, proportionnels, s'ajoutait un impôt progressif sur le revenu global de chaque contribuable. Le revenu en question devait être supérieur à 5000 francs et seule la portion excédant ces 5000 francs était imposable. Le texte sera réécrit lors de ses passages devant la Chambre des députés et le Sénat.

51. Finalement, l'impôt général sur le revenu et la loi de finances dans laquelle il était inclus ont été adoptés en 1914. Toutefois, cette loi, datée du 15 juillet 1914, n'entrera en vigueur qu'en 1916 à cause de la guerre. Quant aux impôts cédulaires, trois disparurent en tant qu'impôts d'État à compter de 1917, soit l'impôt foncier sur les propriétés bâties et non bâties, la contribution personnelle mobilière et la contribution sur les patentes. L'impôt sur les portes et fenêtres, quant à lui, a été supprimé la même année. Ainsi, une loi « portant suppression des contributions personnelle mobilière, des portes et fenêtres et des patentes et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus » fut votée le 31 juillet 1917¹⁷⁶ ; elle entra en vigueur le 1^{er} janvier 1918¹⁷⁷.

52. Deux autres textes relatifs à *l'impôt sur le revenu* sont à signaler¹⁷⁸. Il y a d'abord un *décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948*, instituant un régime de taxation unique et supprimant les impôts cédulaires. Un impôt sur le revenu des personnes physiques (I.R.P.P.) et un impôt sur les bénéfiques ou revenus des sociétés et autres personnes morales étaient créés. Toutefois, cet impôt sur le revenu des personnes physiques comprenait une taxe proportionnelle et une surtaxe progressive frappant le revenu net global du contribuable. Il y a, ensuite, une *loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959*, « portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux »¹⁷⁹. Elle supprime la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive créées par le décret de 1948, à compter du 1^{er} janvier 1960, et les remplace par un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques. Mais là encore, et comme précédemment, une taxe complémentaire frappe les revenus des personnes physiques, sauf

¹⁷⁴ S'agissant des développements suivants, v. G. Antonetti, *op. cit.*, p. 65 et suiv. H. Isaïa et J. Spindler, *op. cit.*, p. 89 et suiv.

¹⁷⁵ Revenus des propriétés foncières bâties, revenus des propriétés foncières non bâties, revenus des capitaux mobiliers, bénéfiques du commerce, de l'industrie, des charges et des offices, bénéfiques de l'exploitation agricole, traitements publics et privés, salaires et pensions, revenus des professions libérales et de toutes occupations lucratives non dénommées dans les précédentes catégories.

¹⁷⁶ J.O., 1^{er} août 1917, p. 5975 et suiv.

¹⁷⁷ Répartition des revenus imposables en 4 cédules : les bénéfiques industriels et commerciaux ; les bénéfiques agricoles ; les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ; les revenus des professions non commerciales. L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières était complété par la taxation des créances, dépôts et cautionnements. L'impôt général sur le revenu se superposait à toutes ces impositions cédulaires.

¹⁷⁸ Not. J.-P. Chevalier, « ...1948-1959, L'impôt sur le revenu entre deux réformes » in J.-C. Martinez, *L'impôt sur le revenu en question*, *op. cit.*, p. 103 et suiv.

¹⁷⁹ Not. J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} édition, 2016, pp. 922-923, n° 1352. Pour les réformes suivantes relatives à l'impôt sur le revenu, se reporter au même ouvrage, p. 923 et suiv., n°s 1353 et suiv.

exception limitativement énumérées. Elle sera supprimée dans la loi de finances pour 1970 (art. 5), à partir du 1^{er} janvier de cette année 1970. En 1971 (art. 2, loi de finances pour 1971, l'impôt sur le revenu des personnes physiques prend la dénomination d'« impôt sur le revenu ».

53. Le deuxième événement ayant participé à la constitution du droit fiscal actuel est la naissance de la taxe sur la valeur ajoutée ou T.V.A. (*loi n° 54-404 du 10 avril 1954*, « portant réforme fiscale »)¹⁸⁰. Cette imposition sur la dépense a ensuite été généralisée par une *loi n° 66-10 du 6 janvier 1966*, « portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires ». Cette dernière est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1968. L'harmonisation européenne en matière de taxes sur le chiffre d'affaires dont le modèle est la T.V.A. française est, quant à elle, à l'origine d'une série de directives et de règlements communautaires ou européens¹⁸¹.

54. C'est dans ce contexte de renouvellement de la fiscalité qui n'était plus dominée par les impôts indirects, notamment, et d'essor d'une nouvelle discipline, le droit fiscal, qu'est apparu et s'est développé le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. L'examen des origines du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal (**chapitre 1**), précédera donc l'étude des manifestations du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal (**chapitre 2**).

¹⁸⁰ Sur les taxes, droits et impôts précédant la naissance de la T.V.A., J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, p. 809 et suiv., n° 1181.

¹⁸¹ J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, pp. 812-813, n° 1183.

Chapitre 1 – Les origines du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal

55. **Annonce.** Au cours du 20^{ème} siècle, surtout, un débat relatif à l'*autonomie* du droit fiscal, entendue comme l'*indépendance* de ce dernier par rapport aux autres disciplines juridiques, a opposé les commentateurs de ce droit¹⁸². Son *réalisme* était aussi au cœur des discussions, lesquelles, le concernant, étaient plus modérées¹⁸³. Au fond, il s'agissait de déterminer la place du droit fiscal par rapport à ces autres disciplines et au droit civil, en particulier.

56. Pour les uns, *subordonnant le droit fiscal au droit civil*, mais s'appuyant essentiellement sur des arrêts de la Cour de cassation, les textes fiscaux sont d'interprétation stricte et le droit civil doit donc être appliqué par les juges et l'Administration. Aucun pouvoir créateur n'est accordé à ces interprètes des textes en question. Pour les autres, *revendiquant l'autonomie du droit fiscal*, et trouvant des exemples de cette dernière dans la jurisprudence du Conseil d'État, l'interprétation du droit fiscal peut être large et l'application du droit civil ne s'impose ni aux juges statuant en matière fiscale, ni à l'Administration. Ceux-là et celle-ci disposent alors d'un pouvoir de créer du droit. Par conséquent, et malgré un certain consensus sur la possibilité pour le législateur d'adopter des dispositions en contradiction avec les règles du droit civil, des divergences existaient entre les commentateurs du droit fiscal sur l'*interprétation* à donner de dispositions fiscales à l'aide, ou non, du droit civil.

57. De vives critiques ont été adressées à l'encontre de ces controverses - ou querelles - doctrinales, qualifiées d'*« inutiles »*¹⁸⁴, de *« tendancieuses »*¹⁸⁵, d'*« artificielles »*¹⁸⁶ ou de *« dépassées »*¹⁸⁷. Il en a été de même des positions adoptées. Ainsi, l'auteur d'une thèse évoque une confusion entre les *« doctrines de l'interprétation et la pratique effectivement*

¹⁸² Associant l'autonomie à l'indépendance du droit fiscal, L. Trotabas, « Essai sur le droit fiscal », R.S.L.F. 1928, p. 214, n° 3. *Précis de Science et de Législation Financières*, Dalloz, 4^{ème} éd., 1935, p. 248, n° 338.

¹⁸³ Pour une description du réalisme de la loi fiscale, *not.* Corneille, concl. sur *C.E.*, 21 janvier 1921, D.P. 1922, 3, *spéc.* pp. 36-37 : la loi fiscale : loi « destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle se trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit et dans ces états de fait elle fait un départ entre ce qui tombera sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui échapper ». Cette description du droit fiscal s'oppose à sa qualification de « droit de superposition ». *V. infra*, n°...

¹⁸⁴ J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, Th. Bordeaux, 1984, p. 23 et p. 59 et suiv.

¹⁸⁵ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 87 et suiv.

¹⁸⁶ M.-C. Bergerès, « Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* 2000, n° 40, p. 1285, n° 2.

¹⁸⁷ M. Cozian, « Propos désobligeants sur « une tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *not. Dr. fisc.* 1999, n° 13, p. 531, n° 5. C. de la Mardière, « Le pouvoir créateur du juge de l'impôt », *Archives de philosophie du droit*, tome 50, Dalloz, 2007, p. 231.

suivie par le juge de l'impôt »¹⁸⁸. Pour l'auteur d'une autre thèse, les positions adoptées sont inacceptables, car elles sont « *trop expéditives et/ou trop imprécises* »¹⁸⁹.

58. Malgré ces critiques, justifiées, les polémiques en cause ont contribué à une meilleure connaissance du droit fiscal : mise en évidence de ce dernier, alors en plein essor et en constante mutation, réflexions sur sa place au sein des autres disciplines juridiques et sur son interprétation, rejet de son autonomie et de son réalisme par rapport aux autres droits, révélation de ses éléments caractéristiques, le tout aboutissant au constat de l'existence d'un principe d'application des autres disciplines, en général, et du droit des obligations, spécialement, en droit fiscal¹⁹⁰. D'où la nécessité de revenir sur ces controverses doctrinales relatives à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal (**Section 1**) et de discuter, en particulier, des éléments caractéristiques de ce dernier (**Section 2**), ceux-ci et celles-là étant à l'origine du principe de l'application du droit des obligations, notamment, en droit fiscal.

Section 1 – Les controverses doctrinales relatives à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal

59. **Annonce.** C'est essentiellement l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines juridiques qui a été au cœur de discussions doctrinales. Le réalisme du premier, quant à lui, a également été débattu mais avec moins de passion. L'attention sera donc surtout portée sur cette autonomie. Celle-ci, après avoir divisé les commentateurs du droit fiscal, a été unanimement condamnée. Par conséquent, aux divisions doctrinales sur l'autonomie du droit fiscal (§ 1) a succédé une condamnation ferme de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal (§ 2).

§ 1. Les divisions doctrinales sur l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines juridiques

60. **Annonce.** La controverse relative à l'autonomie, principalement, du droit fiscal, par rapport aux autres droits, ayant marqué les esprits et fait couler beaucoup d'encre est celle qui a opposé un professeur spécialisé en droit public, Louis Trotabas à un professeur spécialisé en droit privé, François Gény. Toutefois, les concessions faites par chacun d'eux ont réduit leurs divergences, mais pas au point de mettre un terme aux divisions doctrinales sur l'autonomie et le réalisme du droit fiscal. Ainsi, l'opposition des deux thèses (A), lesquelles ont fait l'objet de concessions de la part de Louis Trotabas et de François Gény (B), est le point de départ d'une persistance des divisions doctrinales (C).

¹⁸⁸ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 15. *Égal.* p. 16. Pas d'examen objectif des techniques appliquées effectivement par le juge de l'impôt et application systématique des méthodes de penser et des préjugés issus des doctrines de l'interprétation. Ainsi, le prétendu principe de l'interprétation stricte des lois fiscales et les prétendus principes de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal : couramment utilisés pour « *justifier telle ou telle solution rendue par le juge de l'impôt* ». Or, pour M. Maublanc, ces derniers ne sont que « *des doctrines, des idéologies, des croyances ou des mythes, et rien de plus* » (*op. cit.*, p. 17).

¹⁸⁹ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 217, n° 211. *Égal.*, p. 203, n° 194 : ces prises de position sont « *absolues ou sommaires, confinant au simplisme eu égard à la complexité et à l'importance que présente la problématique - elle-même très débattue - de l'interprétation* ».

¹⁹⁰ *Contra*, M. Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, Dalloz, coll. « Nouvelle bibliothèque de thèse », 2008, préface B. Castagnède, p. 450 et suiv., nos 724 et suiv. Pour ce dernier, aucune norme (même implicite) n'oblige l'Administration, en particulier, à se conformer aux qualifications du droit civil et, à l'inverse, il n'existe pas de norme (même implicite) qui contraindrait l'Administration, encore, à s'écarter de ces qualifications.

A. L'OPPOSITION DES DEUX THÈSES

61. Revendiquée par Louis Trotabas (1), l'autonomie du droit fiscal a été exclue par François Gény au profit du particularisme de ce dernier (2).

1) La revendication de l'autonomie du droit fiscal

62. Pour Louis Trotabas, ardent et premier défenseur de l'autonomie du droit fiscal, ce dernier est formé par un ensemble de « règles spéciales » ou « purement » ou « proprement fiscales »¹⁹¹. Il en résulte que vis-à-vis du droit privé, le droit fiscal est un droit *autonome*¹⁹². Mais, si le droit fiscal relève du droit public, lequel règle les rapports des particuliers avec la puissance publique¹⁹³, il n'est un aspect ni du droit administratif, ni du droit constitutionnel et est donc aussi *autonome* par rapport à ces disciplines¹⁹⁴. Selon Louis Trotabas, « *au regard des autres branches du droit public, comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir des règles propres : le droit fiscal, comme « Charbonnier », est maître chez lui* »¹⁹⁵.

63. Les conséquences pratiques de cette autonomie sont au nombre de deux : d'une part, il en résulte la possibilité pour le législateur d'adopter des dispositions applicables à des situations régies par le droit privé, notamment, et contraires aux règles des disciplines appartenant à ce dernier comme le droit civil¹⁹⁶. D'autre part, l'autonomie implique une interprétation libre des dispositions fiscales, le juge n'étant pas tenu de recourir aux règles des autres disciplines et à celles du droit privé en particulier¹⁹⁷. Plus largement, Louis

¹⁹¹ « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », D.H. 1926, chron. p. 31. « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, pp. 205-206, n° 2, pp. 208-209, n° 3, p. 214, n° 4 et p. 216, n° 4. « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », Mélanges offerts à M. Hauriou, Librairie du recueil Sirey, 1929, *not.* p. 713. *Précis de Science et de Législation Financières*, *op. cit.*, p. 247, n° 338. L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, Dalloz, 7^{ème} éd., 1992, p. 10, n° 9.

¹⁹² Sur l'autonomie du droit fiscal, *égal.* de L. Trotabas, « L'autonomie du droit fiscal est-elle susceptible de favoriser la conclusion des accords internationaux ? » in *L'autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux ?*, Cahiers de droit fiscal international, 1939, *not.* p. 38 et suiv. Notes sous C.E., 25 novembre 1921, D.P. 1922, 3, p. 5. C.E., 15 février 1923, D.P. 1923, 3, p. 9. C.E., 5 février 1925, D.P. 1925, 3, p. 25. C.E., 31 mars 1925, D.P. 1925, 3, p. 57. C.E., 29 avril 1926, D.P. 1927, 3, p. 49. C.E., 25 mars 1927, D.P. 1927, 3, p. 61. C.E., 23 décembre 1927 et 8 mars 1929, D.P. 1930, 3, p. 65. Cass. civ., 3 mai 1927, D.P. 1928, 1, p. 89. Cass. civ. 25 octobre 1927, D.P. 1929, 1, p. 31. Cons. de Préfecture de la Seine, 11 juillet 1928, et interdépartemental de Versailles, 9 novembre 1928, D.P. 1929, 3, p. 41.

¹⁹³ L. Trotabas, « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *op. cit.*, p. 31. « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 213, n° 3 et p. 217 et suiv., n° 5. *Précis de Science et de Législation Financières*, *op. cit.*, pp. 249-250, n° 339. L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 11, n° 10.

¹⁹⁴ L. Trotabas, « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *op. cit.*, p. 31 ». « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 221 et suiv., n° 6. *Précis de Science et de Législation Financières*, *op. cit.*, pp. 250-251, n° 340. L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *op. cit.*, p. 11, n° 10. *Égal.* P. B. Dertilis, « Considérations sur le problème de l'autonomie du droit fiscal ou plus généralement du droit financier », R.D.P. 1957, pp. 814, 817, 819 et pp. 824-825.

¹⁹⁵ « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 225, n° 6.

¹⁹⁶ L. Trotabas, « Les rapports du droit privé », *op. cit.*, p. 31. « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, *not.* p. 206, n° 2, pp. 208-209, n° 3, p. 216, n° 4, p. 221, n° 5 et p. 228 et suiv., n° 7. *Précis de Science et de Législation Financières*, *op. cit.*, pp. 248-249, n° 338 et p. 252 et suiv., n°s 342-343. L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 10, n° 9 et p. 12, n° 12.

¹⁹⁷ L. Trotabas, « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *op. cit.*, p. 31. « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, pp. 206-207, n° 2, p. 210, n° 3, p. 216, n° 4 et p. 228 et suiv., 1°. *Précis de Science et de Législation Financières*, *op. cit.*, pp. 248-249, n° 338 et p. 252 et suiv., n°s 342-343. L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 12, n° 12. L'Administration n'est pas non plus tenue de respecter les règles du droit civil (*par ex.* « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 230 et suiv., 2° et 3°). Sur l'existence d'un « pouvoir fiscal » reconnu à

Trotabas conteste toute existence au « principe » de l'interprétation stricte des lois fiscales et à la maxime « *in dubio contra fiscum* » (« le doute sur le sens des lois fiscales doit profiter au contribuable ») et accorde au juge un important pouvoir créateur, lequel peut recourir au raisonnement par analogie¹⁹⁸. Une réaction à cette proclamation de l'autonomie du droit fiscal a été immédiate. C'est celle de François Gény excluant toute autonomie de ce droit au profit de son particularisme.

2) L'exclusion de l'autonomie et le particularisme du droit fiscal

64. Le premier opposant à l'autonomie du droit fiscal, et à Louis Trotabas, est François Gény¹⁹⁹. Pour ce dernier, le droit fiscal n'est pas constitué, comme le soutient Louis Trotabas, par un ensemble de « règles spéciales » ou « purement » ou « proprement fiscales »²⁰⁰. Il s'exprime par une « technique juridique propre » ou « proprement fiscale »²⁰¹. En effet, François Gény considère qu'il n'a pas été découvert et démontré en fiscalité « une vertu juridique proprement caractérisée »²⁰². Cette technique ne trouve « ses bases légitimes que dans les textes légaux ou réglementaires édictés suivant les principes constitutionnels » et conformément à un « but spécifique ou propre »²⁰³. Et à condition d'être « formellement légalisée », elle « est fondée à atteindre ou entamer le droit commun qui, par ailleurs la domine de toute sa valeur universelle »²⁰⁴.

65. Ainsi, François Gény, tout en affirmant la supériorité du droit civil, en particulier, sur le droit fiscal lequel « se plaque » sur le premier et en respecte, par conséquent, les règles, n'admet des exceptions à l'application de ces règles que si elles sont d'origine législative et justifiées²⁰⁵. De même, ces dérogations ne sont pas la manifestation d'une

l'Administration et au juge, L. Trotabas, *Précis de Science et de Législation Financières*, op. cit., pp. 251-252, n° 341.

¹⁹⁸ « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », *Mélanges offerts à F Gény*, t. 3, Librairie du recueil Sirey, 1935, not. p. 105 et suiv. Le raisonnement « a pari » ou par analogie, « consiste à déduire d'une ressemblance une autre ressemblance : devant l'absence de règle régissant une situation, on lui étend la règle édictée pour une situation semblable » (J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, Dalloz, coll. « Méthodes du droit », 5^{ème} éd., 2012, p. 244, n° 232). H. Roland, *Lexique juridique des expressions latines*, 7^{ème} éd., LexiNexis, 2016, p. 34 : « **A pari**. - Par analogie. Abréviation de a pari causa ou a pari ratione (pour une cause ou une raison semblable). L'argument a pari, qui conduit à l'interprétation extensive d'un texte, se fonde sur une parité de motifs pour conclure à une identité de solutions ».

¹⁹⁹ Note sous C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, D.S. 1927, 3, p. 41, col. 1 et 2. Note sous C.E., 19 novembre et 10 décembre 1926, 29 juillet et 4 novembre 1927, D.S. 1928, 3, spéc. pp. 10-11. « Le particularisme du droit fiscal », R.T.D.civ. 1931, p. 797 et suiv., n^{os} 1 et suiv.

²⁰⁰ Note sous C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, op. cit., p. 41, col. 1 : dénonçant une jeune doctrine revendiquant l'autonomie du droit fiscal, autrement dit la résolution de « questions juridiques » résultant de l'application des lois d'impôt par « des principes de solution nettement spécifiques et indépendants du droit commun représenté principalement par le droit civil et commercial », F. Gény estime que « ces principes de solution, strictement fiscaux, n'ont pas encore été clairement dégagés par ceux qui en soutiennent l'existence ». Ils se réduiraient « parmi des considérations intéressantes mais de portée restreinte et de conclusion vague, à deux ou trois truismes d'une banalité tellement rudimentaire, qu'il semble difficile d'y trouver, jusqu'ici du moins, les germes d'une théorie solide et féconde ». Note sous C.E., 19 novembre et 10 décembre 1926, 29 juillet et 4 novembre 1927, op. cit., spéc. pp. 10-11. F. Gény évoque une « fantasmagorie de « l'autonomie fiscale » érigée en principe général de décision ».

²⁰¹ F. Gény, note sous C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, op. cit., p. 41, col. 2.

²⁰² Note sous C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, op. cit., p. 41, col. 1.

²⁰³ F. Gény, note sous C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, op. cit., p. 41, col. 2. « Le particularisme du droit fiscal », op. cit., p. 802, n° 3 et p. 803, n° 4.

²⁰⁴ Note sous C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, op. cit., p. 41, col. 2.

²⁰⁵ C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, op. cit., p. 41, col. 1 et 2. C.E., 19 novembre et 10 décembre 1926, 29 juillet et 4 novembre 1927, op. cit., p. 11. « Le particularisme du droit fiscal », op. cit., pp. 810-811, n° 9 et pp. 815-816, n° 12 : atténuation de la suprématie du droit privé sur le droit fiscal : « il n'y a

prétendue *autonomie* du droit fiscal, à la fois inacceptable, exagérée et fallacieuse²⁰⁶. Elles ne sont pas non plus, toujours pour François Gény, celle d'une *spécificité* de ce droit, banale, ingénue, dont toute discipline peut se prévaloir²⁰⁷. Elles sont l'expression d'un *particularisme* du droit fiscal. Un droit particulariste est « *un droit se séparant nettement du droit commun pour constituer un domaine juridique à part* »²⁰⁸.

66. Il résulte de ce qui précède que le juge n'a aucune liberté dans l'interprétation des textes fiscaux quand ces derniers, en particulier, s'appliquent à des situations déjà définies par le droit commun, droit civil ou droit commercial, notamment²⁰⁹. Il en est évidemment ainsi lorsque le législateur a prévu des règles entrant en conflit avec celles du droit civil, par exemple, ou des dispositions impliquant une adaptation de ces dernières ; le juge doit s'en tenir à la volonté exprimée dans le texte fiscal²¹⁰. Mais, c'est aussi le cas quand la loi fiscale ne comporte aucune modification ni explicite, ni implicite du droit commun ; le juge doit respecter les règles du droit civil, spécialement²¹¹. François Gény écarte tout « *pouvoir fiscal* » au profit, et de l'Administration, et du juge²¹². Auparavant, les spécialistes, eux-aussi du droit privé, enseignant les droits de l'enregistrement, revendiquaient la supériorité du droit civil sur le droit fiscal et une interprétation stricte des lois fiscales²¹³, complétée par l'application de l'adage « *in dubio contra fiscum* » (« *le doute sur le sens des lois fiscales doit*

suprématie, ni d'un côté ni de l'autre, mais fonctions distinctes et collaboration nécessaire » (p. 807, n° 6). Puis, invocation d'enrichissements mutuels, d'une influence réciproque et d'une collaboration entre le droit civil et le droit fiscal (pp. 832-833, n° 21). Déjà, favorables à une suprématie du droit civil sur le droit fiscal et dénonçant les dérogations du deuxième au premier, R. Savatier, « Le partage et les récentes lois fiscales », D.H. 1926, p. 41 et suiv. H. Lalou, « Droit fiscal contre Code civil », D.H. 1927, p. 9 et suiv. Également, et à la suite des écrits de F. Gény, L. Jossierand, « Les déformations récentes de la technique législative », D.H. 1939, *not.* pp. 9-10.

²⁰⁶ F. Gény, « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, pp. 799-800, n°s 1-2.

²⁰⁷ « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, pp. 800-801, n°s 1-2. Pour F. Gény, tout droit objectif quelconque est nécessairement « spécifique » (p. 800, n° 1) et pas de confusion entre le « particularisme » du droit fiscal et la spécificité « ingénue » de toute branche du droit (p. 801, n° 2).

²⁰⁸ F. Gény, « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, p. 801, n° 2. F. Ce particularisme existe également à l'égard du droit administratif même si le droit fiscal se rattache au droit public (« Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, pp. 803-804, n° 4 et p. 807, n° 6).

²⁰⁹ « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, p. 814 et suiv., n°s 11 et suiv.

²¹⁰ F. Gény, « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, p. 815 et suiv., n°s 12-13.

²¹¹ F. Gény, « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, p. 820 et suiv., n°s 15 et suiv. *Not.* p. 824, n° 17. Respect et « *application docile* » du droit privé et du droit public par le droit fiscal « *toutes les fois que les lois d'impôt y renvoient 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* ».

²¹² « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, p. 825 et suiv., n° 18. *Science et Technique en droit privé positif, Nouvelle contribution à la critique de la méthode juridique, IV^e et dernière partie : Rapport entre l'élaboration scientifique et l'élaboration technique du droit positif (le conflit du droit naturel et de la loi positive)*, Sirey, 1924, p. 42, n° 278 : pas d'« *ingérence de l'interprétation dans les questions fiscales, qui restent du domaine de la législation [...] le juge ne peut établir des impôts, ni les augmenter - In dubio contra fiscum, telle est la devise qui limitera nécessairement le rôle de l'interprète, chargé d'assurer à l'État et à ses subdivisions le recouvrement des contributions publiques* ». Exclusion du droit fiscal d'une « *libre recherche scientifique* » et donc du recours à l'analogie par le juge.

²¹³ *Not.* G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 3, n° 3, pp. 60-61, n° 57 et pp. 205-206, n° 198. Citation d'Albert Wahl, de Gabriel Demante et d'Eustache Pilon. Pour ceux-ci, et subordonnant le droit fiscal au droit civil, le texte exprime l'intention ou la volonté du législateur. Par conséquent, priorité est donnée à l'interprétation stricte des textes par l'application de la théorie dite du sens clair ou de l'acte clair. Pas d'interprétation mais application d'un texte clair. Et, en cas d'ambiguïté, d'imprécision ou de lacunes des textes, recherche de la volonté cachée du législateur, dans les travaux préparatoires, notamment. Pas d'œuvre constructive de la part des magistrats. Influence de l'école de l'exégèse. Sur la méthode dite « *exégétique* », M. Lebeau, *De l'interprétation stricte des lois, Essai de méthodologie*, Defrénois, coll. « Doctorat & Notariat », 2012, préface P.-Y. Gautier, pp. 8-9, n° 13 et p. 147 et suiv., n°s 320 et suiv.

profiter au contribuable »)²¹⁴. Toutefois, au regard des concessions faites par Louis Trotabas et François Gény, leur querelle n'a pas l'importance qui lui a été donnée.

B. LES CONCESSIONS DE LOUIS TROTABAS ET DE FRANÇOIS GÉNY

67. Louis Trotabas reconnaît que droit fiscal peut aussi être tributaire du droit privé et ce dernier supérieur au premier²¹⁵. Ainsi, selon certains commentateurs du droit fiscal, ses conceptions ne seraient pas tellement différentes de celles de François Gény²¹⁶. En effet, pour Louis Trotabas, l'autonomie du droit fiscal, ou son « *cantonnement* », ou encore son « *isolement* », par rapport au droit privé « *ne veut pas dire indépendance totale, et moins encore, méconnaissance et violations systématiques* »²¹⁷. Mais, s'il doit être tenu compte, pour reprendre les propos de Louis Trotabas, « *de l'esprit, sinon de la lettre du droit privé* », c'est seulement lorsque que ce dernier, appartient à « *un fonds commun juridique* », lequel, en plus, n'englobe qu'une partie du droit civil²¹⁸. Le droit fiscal est alors un « *droit d'exception* » et donc « *d'application stricte* »²¹⁹, et les lois fiscales, qualifiées de « *spéciales* », sont d'« *interprétation restrictive* » et ne peuvent être étendues « *ni par parité de raisons, ni par a fortiori* »²²⁰.

68. De plus, dans une lettre du 29 mars 1983, adressée au Professeur Cozian, Louis Trotabas explique les circonstances dans lesquelles il a développé sa conception de l'autonomie du droit fiscal, en nuanciant cette dernière, mais en lui restant toujours fidèle²²¹. Ainsi, affirmait-il : « *je reconnais avoir joué un rôle dans la formation de l'autonomie du droit fiscal, mais bien malgré moi. Quand la barrière de l'agrégation franchie, je suis devenu professeur à Nancy, ce sont les thèses de Gény et de Pilon, surtout, qui m'ont incité, ou obligé, à prêcher l'autonomie du droit fiscal. Bien sûr, je lui reste fidèle, mais, si j'ose dire, plus sentimentalement, en souvenir du jeune étudiant que j'étais dans les années 20 (car il n'y avait aucune littérature là-dessus en ces temps heureux), que par conviction...[...]. Je conclus*

²¹⁴ Not., Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, préface P. Amselek, avant-propos M. Cozian, p. 161 et suiv. J. Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, L.G.D.J., Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 12, 2007, préface B. Castagnède, pp. 100-101, n^{os} 364 et suiv. G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 206, n^o 199.

²¹⁵ « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *op. cit.*, p. 32. « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, not. pp. 225-226, n^o 7.

²¹⁶ J. van Houtte, « L'autonomie du droit fiscal et les problèmes des doubles impositions », in *L'autonomie du droit fiscal serait-elle un moyen de favoriser les accords internationaux ?*, Cahiers de droit fiscal international, 1939, pp. 26-27 : « *telles sont les thèses en présence. Résumées en formules de combat, elles semblent - on l'a vu - radicalement opposées. En fait, leurs défenseurs respectifs y admettent des exceptions et des tempéraments tels qu'elles ne sont nullement inconciliables* ». F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, L.G.D.J., 1997, préface M. Cozian, p. 20, n^o 47.

²¹⁷ « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 225, n^o 7.

²¹⁸ « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *op. cit.*, p. 32. « Essai sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 226, n^o 7. Égal. P. B. Dertilis, *op. cit.*, p. 820 et p. 827 et suiv.

²¹⁹ « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *op. cit.*, p. 32.

²²⁰ « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *op. cit.*, p. 32. Pour le raisonnement « *a pari* » ou par analogie, v. *supra*. Quant au raisonnement « *a fortiori* », il a pour objet « *d'utiliser une proposition pour un objet autre que le sien parce que la raison qui la justifie s'applique encore mieux* » (J.-L. Bergel, *op. cit.*, p. 244, n^o 232). H. Roland, *Lexique juridique des expressions latines*, *op. cit.*, p. 24 : « *A fortiori (ratione) - À plus forte raison. S'applique au raisonnement justifiant l'application d'une règle à une situation qu'elle ne prévoit pas, parce que les motifs qui l'inspirent s'y retrouvent avec plus de force encore* ». Autrement dit, le raisonnement par analogie « *revient à considérer qu'un texte a autant de raisons de s'appliquer à une situation non formellement couverte par l'énoncé légal qu'au cas qu'il vise expressément* » et le raisonnement *a fortiori* joue « *lorsque la situation non visée aurait davantage de raisons (plus « fortes ») de l'être que le cas prévu par le texte* » (G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 54, n^o 49). Pour une distinction lois spéciales/lois générales et lois spéciales/droit commun, R. Gassin, « *Lois spéciales et droit commun* », D. 1961, chron. p. 91 et suiv.

²²¹ R. F. fin. publ. 1994, n^o 48, p. 259. Dr. fisc. 1999, n^o 13, p. 535.

comme vous, que le droit fiscal est moins autonome qu'on le prétend, mais j'ajoute in petto, comme l'autre, en pensant à la jurisprudence des années 20 : « e pur si muove »²²².

69. Quant à François Gény, il admet qu'« en dehors même des cas, où son texte [de la loi fiscale] s'écarte plus ou moins nettement du droit commun, les principes d'une saine interprétation juridique recommandent d'admettre que le simple but de la loi fiscale, se traduisant dans son esprit, peut justifier et parfois commander certaines atteintes au droit commun »²²³.

C. LA PERSISTANCE DES DIVISIONS DOCTRINALES

70. Dans le sillage de la querelle, somme toute relative, entre Louis Trotabas et François Gény, les commentateurs du droit fiscal se sont prononcés tantôt en faveur de cette autonomie²²⁴, tantôt contre cette dernière²²⁵, tantôt en usant d'un autre terme pour caractériser le droit fiscal, à savoir le « *particularisme* » ou la « *spécificité* » de ce dernier²²⁶. Un auteur, s'agissant de *l'extension par analogie*, a même proposé une distinction entre les impôts directs, notamment, et les impôts indirects²²⁷. Le Conseil d'État, compétent pour les premiers, pourrait recourir à cette extension, les impôts en cause formant un système fiscal complet et ayant une portée générale²²⁸. Les juridictions judiciaires, quant à elles, compétentes pour les deuxièmes, soit ceux frappant « *certaines faits de production, de transmission ou de consommation, ou certaines transactions* » ne pourraient y recourir²²⁹.

71. S'agissant du « réalisme » du droit fiscal, moins exposé à la critique que la prétendue autonomie de ce dernier, ce sont initialement, et principalement, les commissaires du Gouvernement, dans leurs notes et conclusions, qui l'ont affirmé²³⁰. Cependant, *aucune*

²²² *op. cit.*, p. 261 ou 535.

²²³ « Le particularisme du droit fiscal », *op. cit.*, pp. 818-819, n° 14.

²²⁴ *Par ex.* Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, L.G.D.J., 1972, préface G. Vedel, p. 154 et suiv. Si le droit fiscal est autonome par rapport au droit privé (autonomie des dispositions fiscales et autonomie dans l'interprétation), il n'est que « *spécifique* » au regard du droit administratif. J.-P. Lukaszewicz, *Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal*, Th. Amiens, 1974.

²²⁵ J. van Houtte, *op. cit.*, p. 24 et suiv. Si le législateur peut s'écarter des règles et concepts du droit civil, il n'en pas de même pour le juge. Cl. Lasry, « Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt », E.D.C.E. 1955, p. 58 et suiv., *not.* p. 62 : pas d'autonomie du droit fiscal signifiant alors que « *la matière du droit fiscal est exorbitante aux normes traditionnelles et même aux règles positives de notre droit - droit privé ou droit administratif - et qu'ainsi existeraient une façon de penser et une façon de juger spéciales, caractéristiques des administrations et des juridictions fiscales* ». P. 63 : l'autonomie n'est pas « *une sorte de règle de droit* » ou « *un principe général en vertu duquel les administrations et les juridictions fiscales pourraient, délibérément et à leur gré, ignorer l'existence de certaines stipulations contractuelles parfaitement régulières ou méconnaître tout ou partie de la législation en vigueur* ».

²²⁶ P. Duez, « Les caractères généraux du texte fiscal d'après la jurisprudence française », Mélanges offerts à P. Négulesco, Bucarest, 1935, p. 247 et suiv. « *Particularisme* » du droit fiscal et non « *autonomie* » de ce dernier. Réalisme du droit fiscal. Interprétation stricte de la loi fiscale. L. Mehl, conclusions sur *C.E.*, 24 novembre 1967, *Dr. fisc.* 1969, n° 26, *not.* pp. 12-13, comm. 844. Réaffirmation de la « *spécificité* » du droit fiscal dans les ouvrages. L. Mehl, *Science et technique fiscales*, t. 2, P.U.F., coll. « Thémis », 1959, p. 650 et suiv. L. Mehl et P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, P.U.F., coll. « Thémis », 1984, p. 644 et suiv.

²²⁷ G. Morange, « L'Interprétation des lois fiscales », *Rev. sc. légis. fin.* 1951, p. 642 et suiv.

²²⁸ G. Morange, *op. cit.*, pp. 643-644. Pour les impôts en cause, l'autonomie du droit fiscal, dans son interprétation notamment, s'impose (p. 647).

²²⁹ G. Morange, *op. cit.*, pp. 644-645. Pour les impôts concernés, l'autonomie du droit fiscal dans l'interprétation de ce dernier est exclue (pp. 647-648).

²³⁰ Corneille, conclusions sur *C.E.*, 21 janvier 1921, *D.P.* 1922, 3, *not.* pp. 36-37. M. Letourneur, note sous *C.E.*, 23 décembre 1935, *D.S.* 1936, 3, p. 33 et suiv. Lasry, conclusions sur *C.E.*, 25 janvier 1954, *Dr. fisc.* 1954, n° 7, *Doctr.*, p. 8. Ducamin, conclusions sur *C.E.*, 4 juillet 1962, *Dr. fisc.* 1963, n° 42 bis, p. 21, n° 167. Schmeltz,

référence à cette « autonomie » ou à ce « réalisme » n'est faite dans les textes ou dans la jurisprudence, sauf dans un jugement rendu par un tribunal correctionnel²³¹ ou dans les conclusions de commissaires du Gouvernement²³². Il n'est donc pas étonnant qu'une nouvelle offensive ait été dirigée contre l'autonomie et le réalisme du droit fiscal. Elle a été déclenchée par le Professeur Cozian. Les critiques de ce dernier, en raison de leur importance et de leur portée, méritent d'être rappelées en y consacrant des développements²³³.

§ 2. La condamnation ferme de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal par rapport aux autres disciplines

72. **Annnonce.** D'abord qualifiés de « tarte à la crème » par le professeur Cozian, l'autonomie et le réalisme du droit fiscal ont ensuite fait l'objet d'une condamnation unanime de la part des commentateurs du droit fiscal. L'examen de la portée de l'article du professeur Cozian (B) sera donc précédé de celui consacré à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal qualifiés de « tarte à la crème » (A).

A. L'AUTONOMIE ET LE RÉALISME DU DROIT FISCAL : UNE « TARTE À LA CRÈME »

73. Le professeur Cozian, dans un article de référence, a condamné fermement l'autonomie et le réalisme du droit fiscal²³⁴. Ces notions sont qualifiées par lui de « tarte à la crème » définie dans le Petit Robert comme « une formule vide et prétentieuse par laquelle on

conclusions sur *C.E.*, 8 octobre 1969, Dr. fisc. 1970, n° 31, p. 24, comm. 913. Mandelkern, conclusions sur *C.E.*, 17 novembre 1972, Dr. fisc. 1973, n° 6, p. 8, comm. 199 et conclusions sur *C.E.*, 1^{er} février 1974, n° 82.229, Dr. fisc. 1974, n° 44, p. 24, comm. 1341. D. Fabre, conclusions sur *C.E.*, 10 mars 1976, Dr. fisc. 1976, n° 38, p. 854. Latournerie, conclusions sur *C.E.*, 4 juin 1976, Dr. fisc. 1976, n° 52, p. 1301, comm. 2003. Martin Laprade, conclusions sur *C.E.*, 30 avril 1980, Dr. fisc. 1981, n° 9, p. 300, comm. 466. Schricke, conclusions sur *C.E.*, 25 février 1981, Dr. fisc. 1982, n° 14, p. 541, comm. 792. Verny, conclusions sur *C.E.*, 9 octobre 1981, Dr. fisc. 1982, n° 4, p. 163, comm. 108. *Égal.*, et *par ex.*, P. Serlooten, « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », R.F. fin. Pub. 1986, n° 15, p. 189 et suiv., n^{os} 50 et suiv. Ph. Bern, *op. cit.*, p. 170 et suiv. J. Lagrue, *Réalisme ou probabilité en droit fiscal*, Th. Clermont I, 1994.

²³¹ *T. correctionnel de Nice*, 9 novembre 1960, D. 1961, p. 676, note M. Fromont : « qu'eu égard à l'autonomie du droit fiscal, ensemble de règles se suffisant à elles-mêmes et dont l'interprétation ne peut être faite par référence à des principes ou à des règles concernant d'autres disciplines juridiques, notamment (sic.) celles du droit commun en matière répressive... ». Pour un rappel de l'absence de fondement juridique (légal, réglementaire ou jurisprudentiel) de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal et de la disparition de la rubrique « autonomie et réalisme » du Recueil Lebon, C. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 137. J. Guez, *op. cit.*, p. 141, n° 514 et p. 146, n^{os} 536 et suiv.

²³² S'agissant de l'autonomie du droit fiscal, Letourneur, conclusions sur *C.E.*, 10 février 1943, S. 1943, 3, p. 33. Boitreaud, conclusions sur *C.E.*, 5 novembre 1955, n° 22.322, Dr. fisc. 1956, n° 1, Doctr., p. 6. Schmeltz, conclusions sur *C.E.*, 10 décembre 1969, n° 75.531, Dr. fisc. 1970, n° 50, p. 21, comm. 1443. Léger, conclusions sur *C.E.*, 29 novembre 1982, n° 33.181, Dr. fisc. 1982, n° 15, p. 567, comm. 757.

²³³ Sur l'influence des positions du Professeur Cozian, G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 214-215, n^{os} 206 et suiv. : « le procès (perdu) de l'autonomie du droit fiscal », soit « le réquisitoire : les propos « désobligeants » du professeur Cozian », suivi d'une « chasse aux sorcières » et de « l'aveu de culpabilité du Doyen Trotabas ». M. Dedeurwaerder fait aussi remarquer que M. Cozian, comme L. Trotabas, en particulier, avait le souci de valoriser le droit fiscal (*op. cit.*, p. 221 et suiv., n^{os} 219 et suiv.). Donc : « la lutte contre le cloisonnement du droit fiscal, menée par le professeur Cozian » (à cause de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal) succédant à « la promotion du droit fiscal par sa spécialisation prônée par le Doyen Trotabas » (grâce à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal).

²³⁴ « Propos désobligeants sur « une tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. fisc. 1980, n° 41, p. 1054 ; J.C.P. 1980, éd. C.I., II, 13394, p. 557 ; J.C.P. 1981, éd. G., I, 3005 ; *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1^{re} éd., 1983, p. 3 et 4^{ème} éd., 1999, p. 1 et Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 530.

prétend avoir réponse à tout »²³⁵. Ainsi, « *la référence à l'autonomie du droit fiscal relève trop souvent aujourd'hui du verbalisme et constitue le paravent facile d'une certaine paresse intellectuelle* »²³⁶.

74. Pour le professeur Cozian, il n'est pas contesté que le droit fiscal est un *corps de règles spécifiques* et qu'il a ses propres sources, ses propres concepts et son propre esprit mais il n'est pas ici question d'autonomie du droit fiscal puisque « *il en va de même de n'importe quelle discipline juridique ; le droit civil, le droit commercial, le droit pénal, le droit administratif, le droit du travail, le droit comptable...sont des droit autonomes, mais n'est-ce pas là comme le soulignait le doyen Gény, énoncer un banal truisme* »²³⁷. Pareillement, lorsque le *législateur* s'écarte en matière fiscale des définitions du droit commun, il en est ainsi dans toute discipline juridique et lorsque c'est donc la loi qui comporte une disposition dérogatoire, « *il suffit d'en prendre acte. Invoquer l'autonomie du droit fiscal n'ajoute rien* »²³⁸. Le professeur Cozian remet aussi en cause l'autonomie dans l'*interprétation* du droit fiscal : « *hors de là, lorsque le législateur n'a pas prévu d'exception expresse, l'Administration fiscale dans son action, le juge fiscal dans sa jurisprudence, se doivent de respecter - ce n'est jamais que le respect de la loi - les notions et les institutions du droit commun* »²³⁹.

75. Le prétendu réalisme du droit fiscal est également soumis à la critique du professeur Cozian²⁴⁰. En effet, pour ce dernier, la prise en considération de faits illicites ou immoraux par le droit fiscal n'est pas propre à ce droit²⁴¹. Ensuite, le constat selon lequel les actes fictifs ne s'imposent ni à l'Administration, ni au juge n'est pas la manifestation d'un « réalisme » du droit fiscal mais l'application soit de la simulation, soit de l'article 12, alinéa 2, du Code de procédure civile²⁴². Enfin, à propos des fictions juridiques, le professeur Cozian

²³⁵ *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 530, n° 2.

²³⁶ M. Cozian, *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 531, n° 5. *Égal.* Cl. Lasry, « Le Conseil d'Etat, juge de l'impôt », *op. cit.*, p. 62 : « *lorsqu'un commentateur ne parvient pas à élucider convenablement les bases juridiques ou la portée d'une décision du Conseil d'Etat en matière fiscale, il croit trouver la clé en invoquant l'« autonomie du droit fiscal »*. F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal français*, L.G.D.J., 1997, avant-propos J. Schmidt, préface B. Néel, p. 250, n° 450 : « *le recours à la théorie de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal se réduit en fait à un refus d'analyse* ».

²³⁷ *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 531, n° 8. *Égal.*, J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 66. L'autonomie des dispositions fiscales est « *évidente, mais intellectuellement peu féconde* ». Elle procède « *de l'individualisation d'un objet d'étude particulier et de son érection en discipline distincte. (autonomie didactique)* », « *ce que nul ne conteste* ».

²³⁸ M. Cozian, *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 531, n° 10. Pour M^{me} Deboissy, application du principe selon lequel les lois spéciales dérogent aux lois générales qui leur sont antérieures (*La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 18, n° 43).

²³⁹ *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 532, n° 13. Aj. M. Cozian, préface thèse G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français, Recherches au confluent du droit fiscal et du droit civil*, L.G.D.J., 1999, p. VI : « *ces traitements fiscaux [prise en considération en droit fiscal du « propriétaire économique » et non du « propriétaire juridique ». Ex. de l'acquéreur d'un bien dont le transfert de propriété est soumis au paiement complet du prix] à rebours des analyses du droit privé doivent normalement résulter de la loi fiscale elle-même et non d'une réaction des juges, encore moins de l'Administration. Ainsi, c'est le législateur qui a modelé le régime fiscal dérogatoire de la clause de réserve de propriété* ».

²⁴⁰ *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 532 et suiv., n°s 18 et suiv.

²⁴¹ *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 533, n°s 23-24. Une autre critique du réalisme du droit fiscal par l'imposition d'activités prohibées a trait à l'objet des droits en cause. Objet du droit pénal, en particulier : sanctionner des infractions. Le droit fiscal : obtenir des ressources pour les personnes publiques, peu importe, par conséquent, le caractère prohibé des activités en cause dont la soumission à l'impôt n'a pas pour résultat de leur conférer une légitimité. F. Douet, *op.cit.*, p. 247, n° 449. *Égal.*, J.-P. Maublanc, *op. cit.*, pp. 100-101.

²⁴² M. Cozian, *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 533, n°s 25 et suiv. Art. 12, al. 2 C.P.C. : le juge « *doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée* ».

relativise un prétendu réalisme du droit fiscal qui consisterait pour ce dernier à les ignorer, le droit civil donnant la préférence à la rétroactivité : « *contrairement à ce que pensent certains fiscalistes, l'application de la rétroactivité n'est pas toujours absolue en droit civil. À l'inverse, elle n'est pas systématiquement rejetée en droit fiscal* »²⁴³. Le professeur Cozian, à l'instar de Louis Trotabas, promeut le droit fiscal mais en ne l'isolant pas des autres disciplines juridiques. Au contraire, il lui donne une place parmi ces dernières. Ses idées ont ensuite été discutées et reprises par un grand nombre de commentateurs du droit fiscal.

B. LA PORTÉE DE L'ARTICLE DU PROFESSEUR COZIAN

76. À la suite de l'article du professeur Cozian, condamnant toute autonomie et tout réalisme du droit fiscal, les commentateurs de ce dernier ont, dans leur grande majorité, remis en cause l'existence ou contesté la portée volontairement exagérée de ces deux prétendues caractéristiques du droit fiscal. Ainsi, l'un d'entre eux qualifie la théorie de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal de « *marginale* » car « *dangereuse* »²⁴⁴. Pour certains, l'autonomie du droit fiscal a vécu²⁴⁵ ou n'aurait qu'une portée limitée²⁴⁶. Un autre constate son affaiblissement²⁴⁷. Quant à ceux défendant cette autonomie, ils ne prennent appui que sur quelques exemples, lesquels ne révéleraient pourtant pas l'existence d'une matière à l'origine de ses propres règles²⁴⁸.

²⁴³ *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 533, n° 29. *Égal.* J.-P. Maublanc, *op. cit.*, *not.*, p. 92 et p. 104 et suiv.

²⁴⁴ Ch. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *op. cit.*, *not.* p. 141 et suiv.

²⁴⁵ J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, L.G.D.J., 1987, préface J. Schmidt, p. 24, n° 10 : « ...la thèse de l'autonomie du droit fiscal [...] peut être réfutée de manière définitive ».

²⁴⁶ J. Arrighi de Casanova, conclusions sur *C.E.*, 26 juillet 1991, n° 51086, P.A. 1992, n° 115, *not.* pp. 6-7. Ph. Durand, « Autonomie et contradictions du droit fiscal », *Rev. Adm.* 1994, n° 279, p. 252 et suiv. P. Serlooten, « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », *op. cit.*, p. 167 et suiv. et *Droit fiscal des affaires*, t. III du *Traité de droit commercial* de G. Ripert et R. Roblot, L.G.D.J., 5^{ème} éd., 1997, p. 68 et suiv., n° 50. « *Particularisme* » et non « *autonomie* » du droit fiscal. Le 1^{er} : justifié par l'objectif de ce dernier. Les solutions particulières : seulement les conséquences techniques d'autres règles du droit fiscal ou fondées sur la lutte contre l'attitude du contribuable pouvant frauder le fisc. Quand les justifications : pas convaincantes, autonomie du droit fiscal. Mais si cette dernière est bien réelle, elle « *se ramène à peu de chose* » (« *Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal)* », *op. cit.*, p. 206, n° 75. *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, p. 69, n° 50). R. Gouyet, « Chronique d'une polémique annoncée : l'autonomie du droit fiscal », P.A. 2000, n° 118, p. 4 et suiv., *not.* p. 6. Pour ce dernier, le droit commun doit s'appliquer dans le silence des textes.

²⁴⁷ G. Goulard, « Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? Quelques cas d'adoption par la jurisprudence fiscale de concepts et de jurisprudences empruntés à d'autres disciplines juridiques », *R.J.F.* 5/95, p. 322 et suiv.

²⁴⁸ J.-P. Le Gall, « L'autonomie du droit fiscal », *Clés pour le siècle*, Dalloz, 2000, p. 556 et suiv. et « Du bon ou mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », *J.C.P.* 2001, éd. N., I, p. 1278 et suiv. L. Olléon, « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *R.J.F.* 5/02, p. 355 et suiv. Autonomie « *positive* » quand c'est la loi qui écarte les concepts usuels (p. 356). Raisonnement autonomiste, voire réaliste, du juge et de l'Administration, quand « *la construction juridique, comptable ou financière dont il est saisi [le juge] masque à dessein ou de façon involontaire la richesse ou le revenu dont la loi fiscale prévoit la taxation* » ou lorsque l'Administration requalifie un acte dont la véritable portée est dissimulée (p. 356). Puis, énumération des cas dans lesquels le juge s'en est tenu au droit civil - soit un recul de l'autonomie du droit fiscal (pp. 358-359) - et des abandons des analyses juridiques adoptées par les juges (p. 359 et suiv.). B. Castagnède, « Nature et caractères du droit fiscal », *Dr. fisc.* 2007, suppl. au n° 25, *not.* p. 24 et suiv., n° 623 : l'autonomie du droit fiscal : *caractère* de la discipline. Critiques Ch. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *op. cit.*, *spéc.* p. 137 : l'autonomie couramment revendiquée n'est pas celle d'une matière qui créerait ses propres règles, mais la description de spécificités ou de caractères du droit fiscal. J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 97. Sens alors « technique » de l'autonomie, soit un ensemble des *différences* opposant « *les notions et les solutions du droit fiscal à celles qui sont appliquées dans le droit commun* » Pour M. Dedeurwaerder, un arrêt important (*SA Éts Quemener, 16 février 2000*) serait à l'origine d'un « *retour à de plus justes proportions (2000- ...)* », le Conseil d'État adoptant un « *raisonnement purement fiscal* », après avoir retenu une solution conforme aux règles du droit privé (*op. cit.*, pp. 216-217, n° 210). Sur cet arrêt, v. G. Bachelier, conclusions sur *C.E.*, 16 février 2000, n° 133293, *Dr. fisc.* 2000, n° 14, pp. 600-601, comm. 283 :

77. De même, le prétendu réalisme du droit fiscal, considéré comme une conséquence, un aspect ou une manifestation de l'autonomie de cette discipline²⁴⁹, a, également, ses détracteurs²⁵⁰ et ses défenseurs²⁵¹ et n'a fait l'objet, lui aussi, que de quelques articles consacrés à des exemples l'attestant ou le réfutant²⁵².

78. Enfin, concernant plus particulièrement *l'interprétation des textes fiscaux*, la qualification de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal de « règles », de « principes » ou de « techniques » d'interprétation, a été rejetée²⁵³. D'ailleurs, les auteurs de thèses, notamment, consacrées à cette interprétation, se sont écartés de la controverse relative à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal, pour insister sur les *techniques* d'interprétation effectivement utilisées par le juge²⁵⁴, autres, par conséquent, que cette autonomie ou ce réalisme, et/ou sur les *finalités* de cette interprétation²⁵⁵.

« dès lors que le droit des sociétés et le droit civil ne paraissent pas en mesure de donner un fondement juridique à la solution fiscale d'un problème fiscal et en l'absence de toute disposition légale, le juge de l'impôt est conduit à élaborer un raisonnement purement fiscal prenant en considération la situation spécifique créée par la translucidité des sociétés de personnes et doit satisfaire à l'objectif, selon nous déterminant, de neutralité ».

²⁴⁹ Sur les liens entre autonomie et réalisme du droit fiscal, P. Serlouten, « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », *op. cit.*, pp. 189-190, n° 50. R. Gouyet, « Réalisme et moralisme fiscal : l'exemple des commissions illicites, Les nouvelles fiscales », 1^{er} février 2001, n° 841, p. 21. C. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *op. cit.*, p. 138. Distinguant l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, 1995, p. 289.

²⁵⁰ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 67 et suiv. et p. 73 et suiv. O. Fouquet, « Le rattachement aux exercices des commissions de caution », *Rev. Adm.* 1995, n° 284, p. 151 : « le fameux réalisme du droit fiscal [...] fait partie désormais des trophées poussiéreux du musée des concepts oubliés de tous ».

²⁵¹ J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, 1995, p. 285 et suiv. Mais, ne pas exagérer la portée du réalisme du droit fiscal. Notable différence entre les éditions de 1995 et de 1998 de cet ouvrage. Dans celle de 1995, développements importants consacrés à l'autonomie, dont l'existence est reconnue (p. 268 à 285), et au réalisme du droit fiscal (p. 285 à 289). Dans celle de 1998, ces derniers ont disparu. Pour M. Dedeurwaerder, signe d'un recul dans la défense de l'autonomie du droit fiscal (*op. cit.*, p. 215, n° 207, note 5).

²⁵² O. Fouquet, « Le rattachement aux exercices des commissions de caution », *op. cit.*, p. 151 et suiv. R. Gouyet, « Réalisme et moralisme fiscal : l'exemple des commissions illicites, *op. cit.*, not. p. 24 et suiv.

²⁵³ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 67, p. 71 et suiv. et p. 93 et suiv. C. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *op. cit.*, p. 143 : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal ne forment pas un principe mais une exception. « Le pouvoir créateur du juge de l'impôt », *op. cit.*, p. 231.

²⁵⁴ Ph. Marchessou, *op. cit.*, p. 137 et suiv. J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 143 et suiv. Pas de soumission du juge à des méthodes d'interprétation (et *op. cit.*, p. 208). *Égal.*, M. Collet, *Droit fiscal*, P.U.F., coll. « Thémis », 11^{ème} éd. mise à jour, 2023, p. 106 et suiv., n°s 171 et suiv. Existence de techniques d'interprétation. Pas des règles s'imposant aux juges. Pour M. Collet, *le juge est libre d'interpréter les textes comme il l'entend*, adopte une position « réaliste » de l'interprétation et ne peut encourir le reproche d'être arbitraire ; sa décision est « contrainte » (ex. obligation de motiver une décision) (*op. cit.*, pp. 100-101, n° 158). Déjà J. Guez, *op. cit. Liberté d'interprétation* pour le juge, y compris au regard des autres disciplines juridiques ; l'interprétation : *acte de volonté* (not. p. 4 et suiv., n°s 12 et suiv., pp. 11-12, n° 40, p. 136, n° 489, p. 147, n°s 542 et suiv., p. 150, n°s 559 et suiv. et p. 156 et suiv., n°s 587 et suiv.). Plus modéré, Ph. Marchessou, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », *Mélanges offerts à P. Amselek*, Bruxelles, 2005, p. 557. À l'égard des textes fiscaux, le juge fait *acte de connaissance* et *acte de volonté* et « s'il n'est pas encore permis de parler de fonction créatrice, le rôle du juge va bien jusque-là lorsqu'il s'agit de combler un vide législatif insécurisant ». Pour une critique des théories de l'interprétation, dont la théorie réaliste de cette dernière, G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 21 et suiv., n°s 17 et suiv. (« la fin du mythe de l'interprétation/découverte ») et p. 81 et suiv., n°s 81 et suiv. (« la dérive de l'interprétation/acte de volonté »). Pour les tenants de l'interprétation « découverte », ou « opération de connaissance » ou « scientifique » (« objective »), l'interprétation débouche sur une seule et vraie signification du texte interprété. Application du texte clair et précis. Éclaircissement du texte obscur pour découvrir sa seule et vraie signification. Utilisation de l'interprétation stricte des textes fiscaux. Pas de création du droit par le juge. Les méthodes d'interprétation s'imposent au juge. Pour les défenseurs de la théorie « réaliste » de l'interprétation, cette dernière est assimilée à un *acte de volonté du juge*. « Dans sa version originale et modérée, telle qu'enseignée par Kelsen, la théorie réaliste considère l'interprétation à la fois comme un acte de volonté et comme une opération de connaissance. Elle reconnaît donc l'existence d'une part

79. La remise en cause de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal conduisant à une mise à l'écart de ce dernier par rapport aux autres droits, ou considérés comme des principes d'interprétation des lois fiscales, s'est accompagnée d'un examen plus attentif et rationnel de la matière. Des éléments caractéristiques du droit fiscal témoignent que celui-ci est, au contraire, dépendant des autres disciplines juridiques et, en particulier, du droit des obligations.

Section 2 – Les éléments caractéristiques du droit fiscal

80. **Annonce.** La soumission du droit fiscal aux autres disciples juridiques tiendrait à deux de ses éléments caractéristiques. Tout d'abord, le droit fiscal est un droit de superposition (§ 1). Ensuite, le droit fiscal est, traditionnellement, considéré comme un droit d'interprétation stricte (§ 2).

§ 1. Un droit de superposition

81. Dans une thèse, son auteur constate, avec raison, et à plusieurs reprises, qu'à la différence du droit administratif, le droit fiscal s'applique à **des situations régies par d'autres disciplines juridiques**²⁵⁶. C'est la raison pour laquelle ce dernier est considéré comme un droit de « *superposition* »²⁵⁷. Cette constatation n'est pas nouvelle puisque ces liens, unissant le droit fiscal aux autres droits, avaient déjà été décrits par François Génay et Louis Trotabas²⁵⁸. La question en résultant, bien qu'ancienne également, est toujours

de règles qui s'imposent à l'interprète et d'une part irréductible de libre-détermination. Mais c'est précisément parce qu'on n'a jamais réussi à tracer nettement une ligne de partage entre ces deux aspects de l'opération d'interprétation que s'est développé le mouvement extrême de la théorie réaliste qui ramène l'interprétation à l'arbitraire de l'interprète » (G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 9, n° 8, note 1). M. Dedeurwaerder opère un rapprochement (*op. cit.*, p. 6, n° 6) entre la théorie « réaliste » de l'interprétation (ou acte de volonté du juge) et celle de l'autonomie du droit fiscal (pouvoir créateur reconnu au juge), laquelle est pourtant décriée par les partisans de cette théorie « réaliste » de l'interprétation (v. M. Collet, *op. cit.*, p. 103 et suiv., n°s 163 et suiv.).

²⁵⁵ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 258 et suiv. G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, *not.* p. 107 et suiv., n°s 108 et suiv. : si les *techniques* et les *méthodes* d'interprétation existent (écartées par les partisans de la théorie « réaliste » de l'interprétation), elles dépendent des *finalités* - ou *objectifs* - de cette interprétation que le juge s'assigne (p. 8 et suiv., n°s 8 et suiv., p. 19, n° 15 et p. 22, n° 18 : distinction techniques/méthodes d'interprétation). Mais ni les unes, ni les autres ne sont des *prescriptions obligatoires* pour l'interprète (p. 8 et suiv., n°s 8 et suiv. et p. 22, n° 18). De même, sans être de « *pures expressions de la psychologie du juge* » (J.-P. Maublanc cité par M. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 108, n° 109, note 4), les finalités en cause peuvent suffire, à elles-seules, à justifier le résultat d'une interprétation et le raisonnement déployé pour y parvenir (p. 108, n° 109 et p. 115, n° 116). *Ex.* de finalités de l'interprétation : *l'interprétation stricte des textes* (p. 124 et suiv., n°s 126 et suiv.).

²⁵⁶ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 79, p. 122 et p. 123. Et, contrairement au droit administratif, le droit fiscal ne régit pas des situations juridiques où le droit privé est exclu.

²⁵⁷ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 79. *Rappr.* J. Carbonnier, *Flexible droit, Pour une sociologie du droit sans rigueur*, L.G.D.J., 10^{ème} éd., 2014, p. 406. Opérant une distinction « *cardinale* » entre les disciplines juridiques, J. Carbonnier oppose « *les droits de fond, droits substantiels, matériels, tels que le droit civil...* » et les « *les droits de mise en œuvre, qui sans régir eux-mêmes une matière, constituent des modalités d'application des règles de droit qui la régissent, ainsi la procédure, le droit des preuves, le droit de l'enregistrement fiscal...* ». Qualification du droit fiscal en général de droit de « *mise en œuvre* ». V. F. Dal Vecchio, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « *Finances publiques* », 2014, préface T. Lambert, p. 89 et suiv., n° 40.

²⁵⁸ F. Génay, « *Le particularisme du droit fiscal* », *op. cit.*, p. 801-802, n° 3 : parmi les agissements et situations retenus par le fisc, en vue d'une imposition, « *les uns ont la nature de purs faits, en quelque sorte matériels, les autres portent un aspect proprement juridique et spécifié, comme tel, par le droit commun général.* Ainsi, aperçu d'un côté « *par lequel le droit fiscal se trouve en contact nécessaire avec les autres parties du droit.* Et encore plus, quand il s'y rapporte « *par un autre côté, en ce que, ne pouvant, comme tout droit quelconque, se réaliser lui-même que par des moyens proprement juridiques, il doit nécessairement emprunter ces moyens à l'ordre juridique général* ». L. Trotabas, *Précis de Science et de Législation Financières*, *op. cit.*, pp. 247-248, n° 338 : la légalité fiscale : corps de droit, groupe de règles juridiques. Et si « *celles-ci sont établies, par définition, pour des*

d'actualité et a trait à l'interprétation du droit fiscal : « *il s'agit très précisément de savoir si la qualification originaires de ces situations doit être reprise telle quelle, afin de déterminer la signification de la loi fiscale. L'enjeu technique de la controverse porte donc bien sur l'interprétation en droit fiscal* »²⁵⁹.

82. Pour les commentateurs du droit fiscal, au cœur de cette polémique, la réponse était soumise, il faut le rappeler, à un objectif à atteindre coûte que coûte : soit le maintien du droit fiscal « *dans le giron* » du droit civil, principalement, au moyen de l'interprétation stricte des lois fiscales, cette interprétation ne laissant aucune place à un pouvoir créateur du juge, notamment. Les qualifications en cause devraient donc être reprises telles quelles. Soit l'indépendance du droit fiscal vis-à-vis du droit civil, le premier étant autonome et réaliste par rapport au deuxième, et le juge disposant, par conséquent, d'un tel pouvoir et d'une liberté au regard des qualifications en question²⁶⁰. Ces discussions et les positions adoptées, il faut le rappeler, ont été sévèrement critiquées.

83. Aujourd'hui, pour la plupart des commentateurs du droit fiscal, ce dernier, parce qu'il est un droit de superposition, est, en principe, **et donc sauf exceptions, soumis aux autres disciplines juridiques**²⁶¹. Une application respectueuse des droits sur lesquels le droit fiscal se superpose assurerait la *prévisibilité* des normes, *l'unité du droit* et la *sécurité*

besoins purement fiscaux [...] elles vont s'appliquer à des personnes ou à des biens qui appartiennent déjà au monde juridique, c'est-à-dire qui sont déjà définis, qualifiés par des lois. L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, op. cit., p. 10, n° 9 : l'ensemble de règles juridiques relatives à l'impôt « *s'applique à des personnes et à des biens appartenant déjà au monde juridique, donc déjà définis, qualifiés par des lois* ».

²⁵⁹ G. Dedeurwaerder, op. cit., p. 217, n° 211. *Égal.* p. 2, n° 2 : « *parce que le droit fiscal est un droit de superposition, les lois d'impôt contiennent souvent des notions empruntées aux autres disciplines juridiques [...]. Le problème de savoir si le juge fiscal doit s'en tenir à leur signification ordinaire ou, au contraire, peut (et dans quelle mesure) s'en écarter, est assurément une affaire d'interprétation : il s'agit de déterminer le sens des lois fiscales* ». Déjà, F. Deboissy, op. cit., p. 19, n°s 44 et suiv.

²⁶⁰ Ainsi, la place du droit fiscal parmi les autres disciplines juridiques aurait été érigée en fondement de l'interprétation des lois d'impôt (G. Dedeurwaerder, op. cit., pp. 2-3, n° 2 et p. 3, n° 4).

²⁶¹ F. Deboissy, op. cit., pp. 20-21, n° 50. J.-P. Maublanc, op. cit., p. 122. L'autonomie : pas un principe mais une exception, « *justifiée au mieux par l'esprit des textes et au pire par les anomalies relevées dans la jurisprudence qui déclare inopposables certains actes de droit privé* ». Principe de l'application du droit commun. J. Lamarque cité par G. Noël, note sous *T.A. Poitiers, 23 mai 1990*, Rev. jur. du Centre-Ouest, n° 7, janv. 1991, p. 105 : le droit fiscal : « *nécessairement tributaire des règles qui régissent ces relations...* ». F. Douet, op. cit., p. 235, n° 416, p. 239, n° 429 et p. 246, n° 446. J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, 1998, pp. 5-6 : le droit fiscal : pas seulement un droit spécial. S'applique « *à des situations qui relèvent principalement du droit commun. [...]. Il est donc largement tributaire non seulement du droit public (droit constitutionnel, droit administratif), mais aussi et même surtout du droit privé...* », comme le droit civil. M.-C. Bergerès, « *Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale* », op. cit., pp. 1285-1286, n° 2 : le droit fiscal est nécessairement un droit de superposition « *qui « surfe » sur la matière imposable* », laquelle « *est nécessairement régie au départ par des règles non fiscales : droit privé, droit public, droit comptable* ». Et, « *le Code général des impôts est particulièrement complexe mais il n'a absolument pas vocation à définir voire à redéfinir toutes les notions de base sous l'angle du droit fiscal* ». F. Douet, « *L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides* », op. cit., p. 3, point 5. A. Delfosse, « *Rapport de synthèse* », in *L'influence de la fiscalité sur le droit civil*, Colloque 8 novembre 2004, XIV^e et XV^e Rencontres notariat-université, P.A. 2007, n° 173, pp. 22-23. C. de la Mardière, « *Le pouvoir créateur du juge de l'impôt* », op. cit., p. 231 : les règles de l'impôt forment un droit de superposition. Donc, dépendance du droit fiscal aux autres branches du droit et création de ses propres notions à défaut de les avoir trouvés ailleurs. « *Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal* », op. cit., p. 142 : droit fiscal : droit de superposition et de mise en œuvre. G. Dedeurwaerder, op. cit., p. 1, n° 1, p. 2, n° 2, p. 10, n° 10, p. 217, n° 211 et p. 383, n° 366. J.-J. Bienvenu et T. Lambert, *Droit fiscal*, P.U.F., coll. « *Droit fondamental* », 4^{ème} éd., 2010, p. 66 et p. 68, n° 69. P. Furmenier, conclusions sur *C.E., 17 février 2010*, n° 311953, Dr. fisc. 2010, n° 20, p. 24, comm. 215.

juridique²⁶². En revanche, l'autonomie du droit fiscal, en particulier, serait un facteur d'« arbitraire » et d'« anarchie », en ce qu'elle conduirait le législateur et le juge à agir librement à l'égard des autres disciplines²⁶³. M. Maublanc remarquait d'ailleurs, et également dans sa thèse, que les règles des autres disciplines non seulement *s'intègrent* dans le droit fiscal, lequel n'est donc pas uniquement constitué par des règles *propres* ou *fiscales*²⁶⁴, mais aussi s'imposent, en principe, *au juge et à l'Administration*²⁶⁵.

84. Si le droit fiscal, droit « *de superposition* », est soumis, sauf **exceptions**, aux autres disciplines juridiques, l'existence d'un principe d'application du droit des obligations, notamment, en droit fiscal, alors obligatoire, est une conséquence naturelle de cette caractéristique du droit fiscal et de sa soumission aux autres droits.

²⁶² J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours du droit, Licence, 1998, p. 5. F. Deboissy, *op. cit.*, p. 21, n^{os} 51-52. F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, *op. cit.*, p. 235, n^o 416, p. 236, n^o 417 et p. 239, n^o 429. A. Delfosse, *op. cit.*, p. 23 : « à défaut de qualification identique, la prévisibilité des normes et conséquemment la sécurité juridique se verraient profondément altérées ». G. Dedeurwarder, *op. cit.*, pp. 341-342, p. n^o 330 et p. 359 et suiv., n^{os} 347 et suiv. Est une finalité de l'interprétation, le souci de cohérence et d'unité du droit fiscal avec les autres disciplines juridiques. D'où l'observation des notions ou des règles de ces autres disciplines par le droit fiscal. Exceptionnellement, exclusion de cette finalité de l'interprétation (*not.* p. 342, n^o 330 et p. 383, n^o 366). De plus, l'impératif de sécurité juridique est assuré non seulement par ce souci de cohérence et d'unité du droit fiscal mais aussi par une autre finalité de l'interprétation : l'interprétation stricte des lois fiscales.

²⁶³ J. Pujol, *op. cit.*, p. 13, n^o 2. J. Lagrue, *op. cit.*, p. 123 : les civilistes opposés à L. Trotabas réaffirmèrent « que l'affranchissement de la loi fiscale, vis-à-vis des principes du droit civil risquait, d'engendrer l'insécurité dans les rapports juridiques, et pouvait conduire à l'arbitraire fiscal. D'où la nécessité d'exclure les principes d'autonomie et de réalisme, de l'interprétation des textes fiscaux ». F. Douet, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, *op. cit.*, p. 240, n^o 429. F. Deboissy, *op. cit.*, p. 21, n^o 52. M. Cozian, *op. cit.*, Dr. fisc. 1999, n^o 13, p. 532, n^o 14. Définition du droit de propriété : à rechercher dans le Code civil et non dans les instructions administratives ou la jurisprudence du Conseil d'État. « Toute autre attitude conduirait à l'anarchie et à l'arbitraire ».

²⁶⁴ *op. cit.*, p. 67 : l'autonomie des dispositions fiscales « est inexacte car elle se fonde sur une définition étroite du droit fiscal ». Pas une telle autonomie car « les règles de droit commun sont intégrées dans le droit fiscal, et non pas exclues comme le suggère la thèse de l'autonomie ». *Égal.* p. 104. Aussi, J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours du droit, Licence, 1998, p. 6. Le droit fiscal : pas seulement des règles spéciales. Règles de droit public ou de droit privé auxquelles il se réfère et appliquées à l'établissement et au recouvrement de l'impôt. Fusion de toutes ces règles dans un système de droit unique. Ainsi, l'ossature du droit fiscal : des règles spéciales ; le droit fiscal relève alors plutôt des disciplines du droit public. Mais, le contenu du droit fiscal : également règles du droit civil et du droit commercial ; il est donc tout autant une matière de droit privé. Le droit fiscal procède par assimilation. Les règles de droit public ou de droit privé auxquelles se réfère la législation fiscale sont intégrées purement et simplement dans son champ d'application.

²⁶⁵ *op. cit.*, p. 122 : les situations juridiques régies par les règles de droit privé et de droit public « sont, sauf exception, opposables à l'Administration et au juge de l'impôt ». *Égal.* p. 123. Aussi, J.-M. Tricard, « La fiducie », in *Le fiscal tient le civil en l'état*, Colloque organisé par le D.E.S.S. de Droit Notarial de Paris V le 10 mai 2001, Dr. et patrimoine 2001, n^o 97, p. 78 : « ...en l'absence de règles spécifiques au droit fiscal, l'Administration et le juge de l'impôt doivent respecter les notions et les qualifications du droit privé ». F. Douet, « L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides », in *L'influence de la fiscalité sur le droit civil*, Colloque 8 novembre 2004, XIV^e et XV^e Rencontres notariat-université, P.A. 2007, n^o 173, p. 3, point 7 : sauf volonté contraire du législateur, une même situation ne doit pas être qualifiée différemment par rapport aux autres branches du droit. Raisonement du juge de l'impôt dans les litiges soumis à son attention. Autrement dit, « le juge de l'impôt fait jouer les règles du droit privé à condition, toutefois, que celles-ci ne contredisent pas les règles spécifiques du droit fiscal ». J. Guez, *op. cit.*, p. 141, n^o 514 : « en l'absence de volonté exprimée par le législateur, aucun fondement ne justifie qu'une situation soit qualifiée différemment en droit civil et en droit fiscal ». O. Fouquet, « l'interprétation des concepts civilistes par le juge fiscal », R.T.D.com. 2013, p. 827, n^o 1. Quand le législateur fiscal donne un sens différent aux concepts civilistes, le juge doit alors s'en tenir à cette interprétation. Exception à la règle selon laquelle le Conseil d'État se réfère à la jurisprudence de la Cour de cassation quand il doit faire application de ces concepts en droit fiscal.

85. Traditionnellement, la **subordination** du droit fiscal aux autres disciplines juridiques, dont la conséquence serait l'application du droit des obligations en droit fiscal, est aussi un **effet de l'interprétation stricte** des lois fiscales²⁶⁶. Mais plus récemment, l'auteur d'une thèse a distingué cette dernière interprétation de « *la cohérence du droit fiscal avec les autres disciplines* » laquelle est une « *authentique finalité de l'interprétation* », pouvant donc exister indépendamment de l'interprétation stricte des lois fiscales²⁶⁷. Toutefois, M. Dedeurwaerder reconnaît qu'en pratique, ces deux finalités de l'interprétation se conjuguent²⁶⁸. Et cette conjugaison, de deux finalités de l'interprétation, se justifierait par la qualification du droit fiscal de « *droit de superposition* »²⁶⁹ et ne souffrirait que de rares exceptions²⁷⁰. En d'autres termes, si la « *cohérence du droit fiscal avec les autres disciplines* » est un objectif ou une finalité de l'interprétation, elle suppose un principe d'application du droit des obligations, particulièrement, en droit fiscal, lequel est alors distinct d'une interprétation stricte du droit fiscal.

86. Donc, subordonnée à l'interprétation stricte des lois fiscales ou distincte de cette dernière, la soumission du droit fiscal aux autres disciplines, et en particulier au droit des obligations, serait incontestable pour la plupart des commentateurs du droit fiscal. Cependant,

²⁶⁶ Sur les liens entre l'application, par principe, des notions et des institutions du droit commun, fondée sur une interprétation stricte des lois fiscales, G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 218-219, n° 213. Ce dernier cite MM. Gaudemet et Molinier préconisant une lecture stricte *des dispositions législatives s'écartant de ces notions et institutions*. Mais renvoi aussi aux propos du Professeur Cozian sur l'application des notions et institutions du droit commun, *en dehors de toute exception expresse du législateur*, par l'Administration et le juge. M. Dedeurwaerder en déduit que « *la signification originaires des concepts empruntés aux autres branches du droit doit être absolument respectés, ce qui relève, dans la grande majorité des cas, d'une logique d'interprétation stricte* ». *Égal.*, pp. 341-342, n° 330 : « *lorsque la loi utilise une notion ou une règle d'une autre discipline juridique, l'objectif d'interprétation stricte épaulé de manière généralement décisive le souci de cohérence et d'unité du droit fiscal avec les autres disciplines juridiques, conduisant le juge à observer la signification primitive de la notion ou de la règle ainsi empruntée* ».

²⁶⁷ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 380 et suiv., n°s 363 et suiv. Ainsi, le juge pourrait « *s'écarter de la lettre du texte fiscal, pour en retenir une interprétation extensive ou restrictive, confinant parfois à l'interprétation contra legem* ». De même, le juge pourrait minimiser la spécificité d'une définition donnée par un texte fiscal pour respecter celle qui existe en droit commun (p. 382, n° 365). Aj. D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, p. 66, n° 61 : « *les mots du droit ayant un sens et composant un dictionnaire de la langue juridique dans son ensemble, il n'existe aucune raison de supposer que le législateur aurait entendu s'en écarter [du sens retenu dans les autres branches du droit] au seul motif qu'il édicte une norme fiscale [hypothèse de l'utilisation d'une notion dans un texte, déjà définie dans une autre discipline que le droit fiscal, sans renvoi explicite à cette autre discipline] ; il en va de la cohérence du droit dans son ensemble ainsi que du respect de la sécurité juridique. Il n'y a pas nécessairement de lien avec un éventuel principe d'interprétation stricte de la loi fiscale* ». C'est nous qui mettons en gras. M. Gutmann évoque ensuite, et c'est un rappel, « *une présomption simple de renvoi aux branches non fiscales du droit* » et en donne des exemples (*op. cit.*, p. 67 et suiv., n°s 62 et suiv.).

²⁶⁸ *op. cit.*, p. 383, n° 366 : pas d'altération des concepts et règles des autres disciplines quand la règle fiscale s'y réfère « *sans lui conférer explicitement une autre définition ou une autre portée* ». Objectif de cohérence du droit fiscal avec les autres branches du droit et également but de l'interprétation stricte ou littérale de la loi d'impôt (« *s'inscrivant dans le cadre d'une analyse systémique, [l'interprétation stricte] invite à s'en tenir à la signification primitive desdits concepts ou règles sans en étendre ni en réduire la portée* »). Raisons pour lesquelles « *le juge de l'impôt s'en tient, dans l'écrasante majorité des cas, à la signification primitive desdits concepts ou règles : cette tendance jurisprudentielle très marquée est le produit de l'action conjuguée de deux objectifs de l'interprétation* ».

²⁶⁹ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 383, n° 366.

²⁷⁰ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 383, n° 366. Mais, quand les dispositions fiscales ne se réfèrent pas aux autres branches du droit et qu'une logique économique doit être mise en œuvre, le juge s'écarterait plus facilement des autres disciplines juridiques (G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 342, n° 330).

son existence ne peut se vérifier que si, effectivement, *le juge et l'Administration* se réfèrent au droit des obligations, notamment, à défaut de dispositions législatives contraires²⁷¹.

87. De même, si cette soumission est une conséquence de l'interprétation stricte des lois fiscales, elle suppose que cette dernière s'impose au juge. À l'inverse, si une telle interprétation n'est pas une obligation pour le juge, la subordination du droit fiscal aux autres droits, et, plus précisément, un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal, pourraient alors prospérer indépendamment de l'interprétation en question. Préalablement à toute étude sur l'effectivité de la soumission du droit fiscal au droit des obligations²⁷², il convient de vérifier si l'interprétation stricte du droit fiscal s'impose ou non à l'interprète et si elle ne s'impose pas, quelle est sa place au sein des autres procédés d'interprétation.

§ 2. Un droit d'interprétation stricte

88. **Annonce.** La subordination du droit fiscal aux autres disciplines juridiques trouverait son fondement dans l'interprétation stricte de la matière dont la conséquence serait de réduire la marge de manœuvre de l'interprète, du juge notamment, et d'imposer le recours aux autres droits. Une telle interprétation viserait à la fois les lois fiscales et les exceptions à l'application de celles-ci. Il existerait donc un « *principe* » d'interprétation stricte entendu comme une obligation pour le juge et l'Administration de s'y référer. Pourtant, pour une majorité de commentateurs du droit fiscal, l'interprétation stricte de ce dernier n'est pas une obligation (A). De plus, si les juges, les commissaires du Gouvernement devant les juridictions administratives²⁷³ et l'Administration recourent fréquemment à l'interprétation stricte du droit fiscal (B), les limites à ce recours (C) attestent d'une liberté du juge, notamment, dans son interprétation et contredisent l'existence d'un « *principe* » d'interprétation stricte²⁷⁴.

A. LE CARACTÈRE NON OBLIGATOIRE DE L'INTERPRÉTATION STRICTE DU DROIT FISCAL POUR LES COMMENTATEURS DE CE DERNIER

89. **Annonce.** Outre une certaine souplesse de la définition de l'interprétation stricte des dispositions fiscales laquelle n'est pas cantonnée à une lecture littérale des textes, et une critique des fondements sur lesquels cette interprétation repose (1), une telle interprétation à la

²⁷¹ Le juge de l'impôt se réfère spontanément aux autres disciplines juridiques, en dehors de tout renvoi explicite ou implicite de la loi, pour combler les lacunes et/ou résoudre les contradictions de la réglementation fiscale (*op. cit.*, p. 389, n° 371).

²⁷² V. le chapitre 2 consacré aux manifestations du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

²⁷³ *Auj. rapporteurs publics.*

²⁷⁴ Pour M. Gutmann, l'interprétation stricte du droit fiscal est une *théorie* qui paraît avoir vécu. V. *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 207 et suiv., n°s 273 et suiv. Mais, ce qui surtout critiqué ici c'est l'idée que le doute, quand la loi est ambiguë, doit profiter au contribuable. V. pp. 208-209, n°s 273- 274 et *not.*, p. 209, n° 274 : « nous constatons donc que la méthode d'interprétation stricte de la loi fiscale, entendue comme devant profiter au contribuable en cas de doute, n'est pas employée par les juges ». Pour un jugement récent à propos duquel son commentateur critique fermement une absence d'interprétation stricte et d'un texte, et d'une exception à un autre texte, et une exclusion de l'adage « *in dubio contra fiscum* », *T.J. 20 mai 2022*, n° 20/11388, cité par M. Nicolas, « Représentation successorale et rappel fiscal : pour une interprétation stricte de l'article 777 du CGI », *Dr. fisc. 2023*, n° 17, p. 8, comm. 172. M. Nicolas met en évidence l'intérêt ici d'une interprétation stricte des textes en cause et de l'application de l'adage en question. Pour lui, l'intention du législateur (l'encouragement des transmissions anticipées) n'a pas été prise en considération. De plus, toujours selon M. Nicolas, une interprétation des textes aurait été une interprétation « *modernisatrice* ».

fois des lois fiscales et des exceptions à l'application de celles-ci ne serait pas obligatoire (2). Toutefois, elle posséderait une place privilégiée au sein des procédés d'interprétation (3).

1) Souplesse de la définition et critique des fondements de l'interprétation stricte des lois fiscales

90. L'interprétation stricte est celle « qui s'obtient à l'aide des usages de la langue française et de la syntaxe, c'est-à-dire par le biais d'une analyse ou interprétation grammaticale (on dit parfois interprétation sémiotique) » d'un texte²⁷⁵. La définition ainsi retenue de l'interprétation stricte paraît limiter cette dernière à la seule recherche du sens des mots du texte à interpréter. En réalité, rares sont les commentateurs du droit fiscal ayant une conception aussi étroite de l'interprétation stricte de dispositions fiscales. Ainsi, pour M. Dedeurwaerder, cette dernière n'est pas exclusive d'une analyse « systémique » (recours au contexte) d'un texte, laquelle « consiste à éclairer le sens d'une disposition à l'aide d'autres éléments puisés dans le texte juridique qui la contient, voire dans un autre ou même dans la jurisprudence »²⁷⁶. Elle ne serait pas non plus incompatible avec un recours aux travaux préparatoires²⁷⁷.

91. S'agissant des fondements de l'interprétation stricte des textes fiscaux, ils ont été discutés. Deux fondements ont été proposés : le principe de la *légalité de l'impôt* et la qualification des lois fiscales de lois « odieuses ». Cette dernière qualification remonterait au droit canonique distinguant les lois favorables, ou le droit commun, susceptibles d'interprétation extensive, en particulier par l'analogie, et les lois « odieuses » ou défavorables²⁷⁸. Ces dernières sont, spécialement, les lois pénales, les lois exorbitantes du droit commun et les lois fiscales²⁷⁹. Elles sont d'interprétation stricte et ne peuvent être étendues par analogie²⁸⁰. Cette distinction entre les lois favorables et les lois « odieuses » ou défavorables aurait été reprise dans l'Ancien droit²⁸¹. Enfin, elle aurait été abandonnée au cours du 18^{ème} siècle au profit de la distinction droit général/droit spécial, ce dernier étant

²⁷⁵ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 39, n° 34. La langue en question serait la *langue juridique* (p. 40, n° 34).

²⁷⁶ *op. cit.*, p. 40, n° 34. Pour une application jurisprudentielle d'un recours au contexte pour interpréter une disposition, en l'espèce d'une instruction de l'Administration, *C.E.*, 20 octobre 1995, n° 140239, R.J.F. 12/95, p. 803, n° 1360. Pour un examen très fouillé du recours au contexte juridique, G. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 192 et suiv., n°s 245 et suiv.

²⁷⁷ J. Guez, *op. cit.*, pp. 99-100, n° 362 et p. 105 et suiv., n°s 382 et suiv. G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 60-61, n° 57. et p. 377 et suiv., n° 360 : **rappel** : pour les exégètes, le recours aux travaux préparatoires est possible quand le texte à interpréter est ambigu, imprécis ou lacunaire (recherche de l'intention ou de la volonté cachée de l'auteur du texte en cause) ; en droit fiscal, il existe un recours à la fois au contexte et aux travaux préparatoires. Déjà, Ph. Marchessou, thèse, *op. cit.*, pp. 152-153. Importance de rechercher l'intention du législateur ou l'esprit de la loi. En effet, l'interprétation stricte ne peut être utilisée qu'en présence d'un texte clair et précis (*op. cit.*, p. 154 et suiv.) mais cette notion de texte clair est floue (*op. cit.*, pp. 158-159). Aussi, en cas d'ambiguïté ou d'obscurité d'un texte, notamment, la démarche consistant à recourir à des éléments extérieurs à ce dernier, dont les travaux préparatoires, pour déterminer l'esprit de la loi, le but poursuivi par le législateur ou encore l'objet de la disposition litigieuse, est « plus pragmatique » que le recours fondé sur la maxime « *in dubio contra fiscum* », laquelle n'a aucune existence juridique (*op. cit.*, p. 167 et suiv.). Égal. J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours du droit, Licence, 1998, p. 516 et suiv. La clarté d'un texte n'exclut pas le recours aux travaux préparatoires. Encore une fois, v. aussi D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 37 et suiv., n°s 27 et suiv. et p. 94 et suiv., n°s 98 et suiv. Relativité de la distinction texte clair/texte obscur et étude très complète du recours aux travaux préparatoires.

²⁷⁸ Sur cette distinction, M. Lebeau, *op. cit.*, p. 22, n° 43.

²⁷⁹ M. Lebeau, *op. cit.*, pp. 22-23, n°s 43-44.

²⁸⁰ M. Lebeau, *op. cit.*, p. 23, n° 44.

²⁸¹ M. Lebeau, *op. cit.*, pp. 23-24, n° 46. M. Lebeau rappelle que pour Domat, les lois « odieuses », notamment, sont d'interprétation stricte. Exclusion de l'analogie. Interprétation stricte des exceptions à l'application de ces lois.

d'interprétation stricte²⁸². Outre la disparition de l'opposition droit commun/lois odieuses, c'est la qualification même des lois fiscales de lois « *odieuses* » qui a été critiquée avec raison²⁸³. Cette qualification n'est plus utilisée pour justifier l'interprétation stricte des lois fiscales.

92. Le deuxième fondement, apparemment plus solide, sur lequel reposerait l'interprétation stricte des textes fiscaux est le principe de la *légalité de l'impôt*, lui-même issu du consentement à l'impôt²⁸⁴, et de l'égalité devant l'impôt²⁸⁵. Dans sa thèse, M. Lebeau met en évidence le caractère contraignant des dispositions fiscales et une interprétation stricte de ces dernières et insiste, en particulier, sur les liens unissant *le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation stricte du droit fiscal* : à l'image du droit pénal, le droit fiscal est fondé sur « *un principe traditionnel de légalité qui irrigue toute la matière* » et que « *si la fluidité des rapports juridiques impose une certaine souplesse et la nécessité d'une interprétation créative de la part de la jurisprudence, il n'en demeure pas moins que cette règle de légalité trouve sa source dans le fait que l'impôt constitue un pouvoir régalién de l'État qui s'impose à ceux qui y sont assujettis. Dès lors, les règles fiscales doivent faire l'objet d'une interprétation stricte tant de la part de l'administration que des juridictions* »²⁸⁶.

93. Toutefois, le lien ainsi établi entre le principe de la légalité de l'impôt et l'interprétation stricte des textes fiscaux s'est affaibli en raison des atteintes portées à cette dernière interprétation. Si M. Lamarque rappelle que l'interprétation stricte des lois fiscales est fondée sur, notamment, le principe de la légalité de l'impôt et que le juge applique le « *principe* » de l'interprétation stricte des lois fiscales, il nuance ensuite ses propos en affirmant que « *le principe de l'interprétation stricte de la loi fiscale est cependant loin d'avoir une portée absolue. Au contraire, on peut même dire qu'il est battu en brèche par les pouvoirs d'interprétation que l'Administration s'est appropriés ou qui lui ont été reconnus formellement par le législateur et également par ceux que le juge s'est attribués* »²⁸⁷. Ainsi, l'accroissement des pouvoirs d'interprétation du juge, en particulier, remet en cause non seulement le principe de la légalité de l'impôt comme fondement à l'interprétation stricte du droit fiscal mais aussi le caractère obligatoire de cette dernière interprétation.

²⁸² M. Lebeau, *op. cit.*, p. 24, n° 46.

²⁸³ *Par ex.* L. Trotabas, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », Mélanges offerts à F Gény, t. 3, Librairie du recueil Sirey, 1935, p. 103. Ph. Marchessou, thèse, *op. cit.*, pp. 163-164.

²⁸⁴ Art. 14 *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789* : « *tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ». Art. 34, al. 6 de la *Constitution du 4 octobre 1958* : « *la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature* ». Art. 1^{er} *Ordonnance du 2 janvier 1959* « portant loi organique relative aux lois de finances » : « *les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État* » et peuvent « *contenir toutes dispositions relatives à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature* ». Art. 1^{er} de la *loi organique du 1^{er} août 2001* « relative aux lois de finances » : « *les lois de finances déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État* ».

²⁸⁵ Art. 13 *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789* : « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

²⁸⁶ *op. cit.*, p. 142, n° 304.

²⁸⁷ *Droit fiscal général*, Les cours du droit, Licence, 1998, p. 489 et 513.

2) Le caractère non obligatoire de l'interprétation stricte des lois fiscales et des exceptions à l'application de ces dernières

94. Pour les commentateurs du droit fiscal, l'interprétation stricte des lois fiscales n'est pas une *obligation* pour le juge, notamment, autrement dit une « *règle impérative s'imposant à l'interprète et limitant son pouvoir, corollaire du principe de légalité* »²⁸⁸ ; elle résulte d'un choix fait par le magistrat²⁸⁹. Par conséquent, pour ces mêmes commentateurs, le juge interprète la loi tantôt de manière *restrictive*, mais plus rarement, tantôt de façon *extensive*, tantôt *contra legem*²⁹⁰. De même, indépendamment de toute référence à une interprétation stricte de la loi, le juge peut préciser des notions « *réfractaires à la lecture littérale* » et faire de la loi une interprétation *praeter legem*²⁹¹.

95. S'agissant du recours au raisonnement par *analogie*, M. Dedeuwaerder met en évidence une *contradiction*, bien réelle selon lui, méritant d'être relevée, entre des *interprétations extensives* du juge et l'affirmation d'un *principe* d'interprétation stricte des lois d'impôt conduisant à une *exclusion de ce raisonnement*²⁹². Cette contradiction aurait été dénoncée et écartée par une distinction opérée par les privatistes du début du 20^{ème} siècle, entre *l'interprétation extensive*, autorisée, et *l'analogie*, interdite. Or, pour M. Dedeuwaerder l'analogie n'est « *autre que le raisonnement qui aboutit à une lecture extensive du texte* »

²⁸⁸ G. Dedeuwaerder, *op. cit.*, p. 124, n° 126. Mais rappel aussi que cette qualification de « *règle impérative* » à l'interprétation stricte et du droit pénal, et du droit fiscal, est retenue par les auteurs classiques, la Cour de cassation, les commissaires du Gouvernement, la loi et la Cour européenne des droits de l'homme.

²⁸⁹ G. Dedeuwaerder, *op. cit.*, p. 40, n° 34, pp. 61-62, n° 58 et p. 124, n° 126. Déjà, et plus généralement, J.-P. Maublanc, *op. cit.* : « *le choix de la méthode n'est pas dicté ni imposé au juge, il résulte d'un acte de volonté, d'une création du juge, en fonction des objectifs qu'il veut atteindre, des buts qu'il poursuit. Le juge n'est pas prisonnier de la méthode [...] et celle-ci n'est qu'un outil, un instrument qu'il adopte en fonction du résultat à atteindre* » (p. 39). L'intervention du juge est « *motivée par la considération des finalités qu'il estime équitable ou socialement nécessaire de faire prévaloir, quel que soit le degré de clarté du texte à interpréter* » (p. 53). Le juge de l'impôt se sert des méthodes « *comme un outil qu'il utilise après avoir défini le résultat à atteindre* » (p. 53). « *Le choix des méthodes n'est jamais a priori qui dépend de la nature ou de la clarté d'un texte. Il n'est que la conséquence d'un acte de volonté du juge qui possède le pouvoir d'infléchir et d'orienter dans une direction déterminée l'application du droit* » (p. 53). « *Il n'existe pas à proprement parler de méthode d'interprétation des lois d'impôt qui s'imposerait au juge et qui limiterait son pouvoir prétorien* ». (p. 54). « *La volonté du juge est l'élément déterminant auquel se ramène l'interprétation des lois d'impôt* » (p. 55). Aj. P. Morvan, *Le principe de droit privé*, L.G.D.J., 1999, préface J.-L. Souriou, p. 38 et suiv., n°s 37 et suiv. Remise en cause de la qualification de principe aux règles d'interprétation. Et sur le caractère obligatoire de l'interprétation stricte pour le juge, M. Lebeau, *op. cit.*, p. 158, n° 348.

²⁹⁰ G. Dedeuwaerder, *op. cit.*, p. 41 et suiv., n°s 35 et suiv. Comparaison des interprétations en cause à une *interprétation stricte qui aurait pu être faite de la loi à interpréter*. L'interprétation est *contra legem* (à l'encontre de la loi) quand il existe un fossé très important entre cette dernière et une interprétation stricte du texte à appliquer. Déjà, Ph. Marchessou, thèse, *op. cit.*, p. 177 et suiv. (interprétation extensive) et p. 190 et suiv. (interprétation restrictive). Les interprétations extensive et restrictive sont un « *dépassement* » de la formule légale, alors que la « *libre recherche scientifique* » est une mise à l'écart de cette formule (*op. cit.*, p. 194 et suiv.).

²⁹¹ G. Dedeuwaerder, *op. cit.*, p. 47 et suiv., n°s 40 et suiv. Les notions en cause : notions-cadres ou standard, indéterminées. La théorie de l'acte anormal de gestion : construction jurisprudentielle « *praeter legem* ». Cette dernière expression se définit comme une « *expression latine signifiant « au-delà de la loi » aujourd'hui utilisée pour caractériser une coutume, un usage qui s'établit, à défaut de texte, dans le silence de la loi, pour combler une lacune de la loi écrite* » (G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « *Quadrige* », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° *Praeter legem*). Une interprétation « *praeter legem* » vient en complément de la loi. Égal. H. Roland, *Lexique juridique des expressions latines*, *op. cit.*, p. 289 : « **Praeter legem.** – À côté de la loi, au-delà de la loi. S'applique à la coutume qui est né de l'absence de texte régissant la matière, comblant ainsi un vide législatif ». D'après M. Gutmann, le principe général selon lequel les actes anormaux doivent être fiscalement neutralisés serait un « *principe secundum legem* » ou principe « *par induction* » (*Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 293 et suiv., n°s 410 et suiv.).

²⁹² *op. cit.*, pp. 43-44, n° 37.

interprété, du moins lorsque celui-ci n'invite pas expressément l'interprète à poursuivre un tel raisonnement [analogique] »²⁹³. Et cette distinction, « artificielle », résulterait du « postulat inexact de l'existence d'une règle d'interprétation stricte liant l'interprète » et tenterait de résoudre, ainsi, les incohérences qui en résultent²⁹⁴.

96. Enfin, concernant les exceptions à l'application des lois fiscales, définies comme des dérogations à ces dernières, et se manifestant par un régime de rigueur ou de faveur, applicable de plein droit, sur option ou sous réserve d'un agrément administratif, M. Dedeurwaerder estime aussi que l'adage selon lequel elles sont d'interprétation stricte (« *exceptio est strictissimae interpretationis* ») n'est pas une règle qui s'impose à l'interprète²⁹⁵. Toutefois, comme pour l'interprétation stricte des lois fiscales, cet adage aurait une place privilégiée.

3) La place privilégiée de l'interprétation stricte des lois fiscales et des exceptions à l'application de ces dernières

97. M. Dedeurwaerder considère que l'interprétation stricte des lois fiscales a une place à part parmi les techniques d'interprétation. Ses propos sont le reflet de la jurisprudence, des conclusions des commissaires du Gouvernement²⁹⁶ et de la doctrine de l'Administration s'agissant de l'interprétation stricte et des lois fiscales, et des exceptions à ces dernières. Il convient, donc, une nouvelle fois, de s'y référer. Si l'auteur juge que l'interprétation *stricte* ne s'impose pas au juge, il constate aussi, non seulement sa *fréquence*, mais également son *importance*, fondée, d'après lui, sur « un souci de préserver la prévisibilité de l'interprétation jurisprudentielle »²⁹⁷. Ces caractéristiques sont communes aux lois fiscales et aux exceptions à celles-ci.

98. S'agissant de son *importance*, M. Dedeurwaerder admet que « *malgré tout le mal qui a pu en être dit, le premier réflexe des justiciables étant de comprendre un texte juridique au pied de la lettre, l'interprétation stricte ou littérale est celle qui permet le mieux, en amont, de garantir, l'intelligibilité de la règle de droit* »²⁹⁸. Pour M. Dedeurwaerder, également, même si cette interprétation est « *moins qu'une règle* », elle n'est pas non plus qu'« *une simple technique pouvant, à loisir, être remplacée par une autre* », dénuée de valeur intrinsèque et seulement mise au service de finalités ; elle est aussi un *objectif de l'interprétation*²⁹⁹. Par conséquent, si le juge peut substituer à cette interprétation stricte une autre technique au regard des finalités poursuivies, il peut également ne pas justifier une telle interprétation dans la mesure où elle est également un objectif de cette interprétation - elle se

²⁹³ *op. cit.*, pp. 43-44, n° 37 et p. 54, n° 49. Pour une critique également de la distinction entre l'interprétation extensive et l'analogie et un rapprochement des deux, J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 188 et J. Guez, *op. cit.*, p. 96, n° 351. *Contra*, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 142, n° 172.

²⁹⁴ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 44, n° 37.

²⁹⁵ *op. cit.*, pp. 364-365, n° 351.

²⁹⁶ *Auj. rapporteurs publics*.

²⁹⁷ *op. cit.*, p. 119, n° 120.

²⁹⁸ *op. cit.*, p. 119, n° 120.

²⁹⁹ *op. cit.*, pp. 124-125, n° 126 et p. 361, n° 347. Deux raisons justifient que l'interprétation stricte est un *objectif* de l'interprétation : le respect de la volonté du législateur, lui-même une finalité de l'interprétation, la référence aux travaux préparatoires étant alors suffisante à justifier la solution des juges. Mais, surtout, le maintien de la sécurité juridique, priorité pouvant alors être donnée à la lettre du texte en contradiction avec l'intention du législateur telle qu'elle résulte des travaux préparatoires (G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 125-126, n°s 128-129).

suffit à elle-même - et occupe « *une place avantageuse par rapport aux autres techniques d'interprétation* » (extensive, restrictive, *praeter legem*, *contra legem*, etc.)³⁰⁰.

99. Concernant sa *fréquence*, M. Dedeurwaerder constate qu'« *en matière fiscale comme ailleurs, le juge retient assez souvent une interprétation stricte des textes qu'il considère comme applicables* »³⁰¹. Et si l'interprétation stricte n'est pas une « règle » obligatoire pour le juge, M. Dedeurwaerder concède qu'elle est appliquée, *par principe*, dans le « *sens de ce qui se fait souvent* », en droit fiscal : « *aujourd'hui, encore, « le principe d'interprétation stricte » des textes fiscaux est volontiers professé en doctrine. Si l'on entend par « principe » une « maxime générale juridiquement obligatoire bien que non écrite », ou, mieux, une « maxime intransgressable ; une règle absolu », c'est que le conflit n'est toujours pas résolu* »³⁰². Alors, « *il serait à la rigueur possible de parler d'interprétation en principe stricte des textes fiscaux au sens de « ce qui se fait le plus souvent »* »³⁰³.

100. Il en serait de même de l'adage selon lequel *les exceptions à l'application des lois fiscales* seraient d'*interprétation stricte* (« *exceptio est strictissimae interpretationis* »). Alors même que ce dernier ne serait pas obligatoire pour le juge, M. Dedeurwaerder reconnaît qu'« *en présence des tendances naturellement opposées du fisc et des contribuables à comprendre de manière restrictive ou extensive les régimes dérogatoires selon qu'ils sont de faveur ou de rigueur, l'interprétation stricte apparaît comme le moyen le plus couramment employé par la jurisprudence fiscale pour trancher le conflit* »³⁰⁴. Cette fréquence, à la fois de l'interprétation stricte des lois fiscales, et des exceptions à l'application de ces dernières, est une réalité dans la jurisprudence, les conclusions des commissaires du Gouvernement³⁰⁵ et la doctrine de l'Administration.

B. LA FRÉQUENCE DU RECOURS À L'INTERPRÉTATION STRICTE DU DROIT FISCAL PAR LES JUGES, LES COMMISSAIRES DU GOUVERNEMENT DEVANT LES JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES³⁰⁶ ET L'ADMINISTRATION

101. **Annonce.** L'interprétation stricte du droit fiscal est couramment utilisée, notamment par la Cour de cassation et le Conseil d'État, alors même que ces dernières années cette interprétation est moins utilisée. L'interprétation stricte concerne à la fois les lois fiscales et les exceptions à l'application de ces dernières. Par conséquent, l'examen du recours à l'interprétation stricte des lois fiscales (1), précédera celui de l'interprétation stricte des exceptions à l'application des lois fiscales (2).

1) Le recours à l'interprétation stricte des lois fiscales

a) Une généralisation de l'interprétation stricte

102. **Dans les arrêts de la Cour de cassation.** Il ressort des arrêts de la *Cour de cassation*, notamment, que l'interprétation stricte des lois fiscales domine³⁰⁷, ayant pour

³⁰⁰ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 125, n° 126 et p. 361, n° 347.

³⁰¹ *op. cit.*, p. 41, n° 34.

³⁰² *op. cit.*, p. 360, n° 347.

³⁰³ G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 360-361, n° 347, note 5.

³⁰⁴ *op. cit.*, p. 365, n° 351.

³⁰⁵ *Auj. rapporteurs publics.*

³⁰⁶ *Auj. rapporteurs publics.*

³⁰⁷ *Cass. civ.*, 25 janvier 1836, D.S. 1836, 1, p. 95. *Cass. civ.*, 6 avril 1887, D.P. 1887, 1, p. 503. *Cass. civ.*, 27 novembre 1889, D.S. 1890, 1, p. 537, note A. Walh. *Cass. civ.*, 15 février 1943, D.S. 1944, 1, p. 53, note Ch.

conséquence, en dépit des critiques adressées à cette autre méthode d'interprétation³⁰⁸, une *application* pure et simple des *textes clairs et précis*, en l'occurrence fiscaux³⁰⁹. Toutefois, l'application d'un texte n'est pas seulement littérale ; ce dernier peut faire l'objet d'une *interprétation*, comme celle consistant à le comparer à d'autres textes ou à d'autres articles dans le texte (analyse « *systémique* »)³¹⁰. Le recours aux travaux préparatoires est également utilisé³¹¹. Mais, les juges ont écarté le raisonnement par analogie³¹² ou par induction³¹³.

103. Toujours à propos de l'interprétation stricte d'un texte, la Cour de cassation, dans son *rapport* de 1999³¹⁴, et à l'occasion d'un arrêt rendu la même année³¹⁵, a rappelé qu'elle

Rousseau. Pas d'imposition sans texte. *Cass. crim.*, 25 janvier 1973, Bull. crim., n° 42, p. 107. *Cass. 3^{ème} civ.*, 27 octobre 1975, Bull. civ., III, p. 234, n° 309 ; J.C.P. 1976, éd. G., II, 18340, obs. P. Meysson et M. Tirard ; Gaz. Pal. 1976, 2, p. 67, note M. Peisse ; D. 1976, p. 97, note E.E. Frank ; R.J.F. 3/01, p. 209, n° 293. Les mesures d'ordre fiscal, en l'occurrence les dispositions de l'article 1840-A du Code général des impôts, sont d'*application et d'interprétation strictes*. *Auj. art. 1589-2 C. civ. Cass. crim.*, 19 décembre 1988, Bull. Crim., n° 434, p. 1149. Pas de restriction de la portée d'une loi par l'introduction de distinctions qu'elle ne comporte pas. *Cass. com.*, 19 juin 1990, Bull. civ., IV, n° 183, p. 125. *Égal. Paris*, 14 mars 1970, Bull. des contrib. dir., de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts indirects, 1970, p. 224, n° 13.031.

³⁰⁸ Pour certains, l'application d'un texte dit « *clair* » ne serait pas automatique et nécessiterait une *intervention de l'interprète*. J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 153 et suiv. G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 37-38, n° 32. Plus généralement, M. Lebeau, *op. cit.*, pp. 51-52, n°s 103-104 et citant Ch. Perelman, pp. 195-196, n° 435.

³⁰⁹ *Cass. civ.*, 25 janvier 1836, *op. cit. Cass. civ.*, 6 avril 1887, *op. cit. Cass. civ.*, 7 avril 1909, D.S. 1912, 1, p. 281, note A. Wahl. *Cass. réun.*, 28 mai 1932, D.S. 1934, 1, p. 241, note P. Esmein. *Cass. civ.*, 7 octobre 1963, Rev. Enreg. 1964, art. 14055. *Cass. 3^{ème} civ.*, 23 avril 1969, Bull. civ., III, p. 131, n° 131. *Cass. com.*, 25 octobre 1971, Bull. civ., IV, p. 232, n° 250. *Égal. Douai*, 24 décembre 1895, D.S. 1898, 1, p. 13. Sur l'application littérale d'un texte auquel il ne peut être ajouté une condition, *Cass. com.* 2 février 2016, R.J.F. 5/16, p. 627, n° 488, avis C. Pénichon, p. 680, n° C488. *Cass. com.* 25 mai 2022, n° 19-25513, (B), Bull. arrêts ch. civ., mai 2022, p. 227 et suiv.

³¹⁰ *Par ex. Douai*, 24 décembre 1895, *op. cit.* Comparaison d'articles d'un même texte dont le rapprochement a été écarté. *C.E.D.H.*, 22 novembre 1995, S.W.c. Royaume-Uni, Req. n° 20166/92, § 34. S'agissant du droit pénal essentiellement (mais souvent associé au droit fiscal), « *aussi clair que le libellé d'une disposition légale puisse être, dans quelque système juridique que ce soit, y compris le droit pénal, il existe immanquablement un élément d'interprétation judiciaire. Il faudra toujours élucider les points douteux et s'adapter aux changements de situation* ».

³¹¹ *Dijon*, 24 février 1910, D.H. 1930, p. 235. *Cass. com.* 25 janvier 2023, n° 20-16.700, Bull. arrêts ch. civ., janvier 2023, p. 184. « *Il ressort des travaux parlementaires de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 ayant instauré cette option [déclaration à l'Administration des dons manuels d'un montant supérieur à 15 000 euros par le donataire dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur] que l'intention du législateur a été d'inciter les donataires à révéler spontanément à l'administration fiscale les dons manuels qui leur ont été consentis en réservant la possibilité de différer la déclaration de ces dons et l'acquittement du paiement des droits de mutation à titre gratuit après le décès du donateur aux seules hypothèses de révélation spontanée, en dehors de toute procédure de vérification ou de contrôle fiscal* ».

³¹² *Cass. civ.*, 4 décembre 1821, D.S. 1819-1821, 1, p. 533. *Cass. req.*, 26 décembre 1826, D.S. 1825-1827, 1, p. 491. *Cass. req.*, 5 mars 1930, D.H. 1930, p. 225. *Cass. civ.*, 23 mars 1931, D.S. 1932, p. 301. *Cass. crim.*, 23 janvier 1973, Bull. crim., n° 42, p. 107. *Cass. 3^{ème} civ.*, 27 octobre 1975, *op. cit.* La nullité prévue à l'article 1840-A du Code général des impôts ne peut être étendue aux termes d'un contrat préliminaire de réservation en matière de vente en l'état futur d'achèvement d'immeuble ou de partie d'immeuble à usage d'habitation. Pour un cas amusant concernant l'interprétation de l'expression « *spectacles de tir aux pigeons* », D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 149, n° 181. Pigeons vivants et non pigeons artificiels.

³¹³ *Cass. civ.*, 4 décembre 1821, *op. cit.* « *Le raisonnement inductif part des phénomènes observés pour en déduire, par des hypothèses provisoires, des principes dont on vérifiera ensuite l'exactitude en en déduisant les diverses conséquences* » (J.-L. Bergel, *op. cit.*, p. 303, n° 237).

³¹⁴ Doc. française, 2000, pp. 374-375. *Égal. T. Schmitt*, « *La doctrine du juge en droit fiscal matériel* », Dr. fisc. 2006, n° 24, p. 1161, comm. 37, n° 13. À propos de ce rapport, M. Schmitt le commente de la façon suivante : « *en un mot, la trop fameuse, je n'ose fumeuse, autonomie du droit fiscal, qui voudrait dans une conception impérialiste que le droit fiscal puisse appréhender d'une manière qui lui est propre des concepts juridiques définis souvent de longue date par d'autres branches du droit, en rejetant celles-ci a priori et globalement, n'est pas à mon sens (et de loin), la tasse de thé du juge de l'impôt. Celui-ci tend bien au contraire à insérer*

était attachée à cette interprétation des lois fiscales et à une interprétation de celles-ci au regard des règles du droit civil. Le commentaire précise ainsi que « *la Cour de cassation a encore une fois, rappelé que la loi qui institue un impôt est d'interprétation stricte et l'on ne saurait considérer qu'elle régit, outre la situation qu'elle précise des situations qui s'en rapprochent tout en étant clairement distinctes au regard des définitions du droit civil auxquelles elle fait appel. On ne peut, dans un tel cas, définir le champ d'application de la loi fiscale qu'en se reportant aux règles du droit civil auxquelles elle renvoie par ses termes. On ne saurait s'évader de ces contraintes en inférant du seul fait qu'une opération se rapproche par son intérêt économique de celles soumises à taxation, que la loi, muette à cet égard, pose implicitement une présomption d'assimilation de ces opérations à celles taxées* »³¹⁶. Dans l'affaire jugée en 1999 par la Cour de cassation, l'Administration avait soumis aux droits d'enregistrement les locations de droit de chasse consenties par le détenteur de ces droits ayant reçu à bail le droit de chasser dans une forêt contre le paiement d'un loyer. Le pourvoi formé par l'Administration selon lequel l'attribution de permissions de chasser données à titre onéreux par le titulaire du droit de chasse donnait lieu à la perception de droits de mutation a été rejeté. Pour la Cour de cassation, l'Administration ne pouvait assimiler ces conventions à des locations ou des sous-locations car le titulaire de la chasse gardait seul la maîtrise de l'usage de son droit alors que les locations, en particulier, donnent au preneur un libre usage du bien loué.

104. Dans les arrêts du Conseil d'État. S'agissant des arrêts de ce dernier, ils reconnaissent également aux textes fiscaux une interprétation stricte³¹⁷ et une application littérale des textes clairs et précis³¹⁸ et excluent le raisonnement par analogie³¹⁹. Toutefois, la

l'application du droit fiscal dans « le réseau très dense que constitue notre système juridique et dont le droit de l'impôt ne constitue qu'un élément parmi d'autres ».

³¹⁵ Cass. com., 16 novembre 1999, Bull. civ., IV, p. 169, n° 199.

³¹⁶ Doc. frçaise, 2000, p. 375. Interprétation stricte des lois fiscales, exclusion de l'analogie et recours aux règles du droit civil.

³¹⁷ C.E., 6 avril 1936, D.S. 1936, III, p. 76. Recours aux travaux préparatoires. C.E., 21 mars 1938, D.S. 1938, III, p. 87. C.E., 9 décembre 1947, Rev. Sc. Législ. Fin. 1948, p. 243, commentaire M. Chrétien. Une imposition visant des locaux insuffisamment occupés ne peut s'appliquer à des locaux inoccupés. Interprétation stricte d'une ordonnance de 1945. Recours au contexte. C.E., 6 décembre 1972, n° 82.792, Dr. fisc. 1973, p. 14, comm. 631, concl. Mandelkern. C.E., 21 mars 1975, n° 85.496, Dr. fisc. 1975, p. 534, comm. 775, concl. D. Fabre ; R.J.F. 8/75, p. 174, n° 226. C.E., 26 juillet 1982, n° 14.509, Dr. fisc. 1982, p. 1466, comm. 2395, concl. P. Rivière ; R.J.F. 10/82, p. 444, n° 898. C.E., 28 octobre 1985, n° 38.165, Dr. fisc. 1986, n° 6, p. 180, comm. 204. C.E., 24 février 1988, n° 59.762, Dr. fisc. 1988, n° 28, p. 897, comm. 1453, concl. O. Fouquet. C.E., 30 mars 1992, n° 114926, Dr. fisc. 1992, p. 1525, comm. 1809, concl. J. Arrighi de Casanova ; R.J.F. 5/92, p. 445, n° 706 et chron. J. Turot, p. 371 et suiv.

³¹⁸ C.E., 13 mars 1964, n° 60.091, Dupont 1964, p. 420. Pas de recours aux travaux préparatoires. C.E., 18 mai 1983, n° 29.844, Dr. fisc. 1983, n° 51, p. 1556, concl. Schricke ; R.J.F. 7/83, p. 402, n° 874, chron. P.-F. Racine, p. 381. C.E., 18 octobre 2000, n° 209324, R.J.F. 1/01, p. 45, n° 46. Pas de recours aux travaux préparatoires. C.E., 28 juin 2002, n° 232276, *op. cit.* : « *il ressort des termes mêmes de ces dispositions....* ». Constatant une application littérale des textes clairs et précis, notamment fiscaux, B. Genevois, « Le Conseil d'Etat et l'interprétation de la loi », R.F.D. adm. 2002, p. 879. O. Fouquet, « l'interprétation des concepts civilistes par le juge fiscal », *op. cit.*, pp. 827-828, n° 2. C.E., 14 janvier 2004, n° 235646, Dr. fisc. 2004, n° 28, p. 1138, comm. 615, concl. S. Boissard ; R.J.F. 4/04, p. 284, n° 346. La juridiction n'était pas tenue de se référer aux travaux préparatoires dès lors que les dispositions à interpréter (celles d'une loi de 1993) étaient claires. C.E., 15 décembre 2014, n° 380942, Dr. fisc. 2015, n° 11, p. 40, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet. *Égal.* D. Gutmann, « Le « test de clarté » : réflexions de méthode sur la lecture du droit français « à la lumière » de la directive mère-fille », Dr. fisc. 2014, n° 41, p. 34, comm. 571. Si l'interprétation d'un texte n'est pas contraire à sa lettre, ses dispositions doivent être interprétées « à la lumière » des objectifs d'une directive de l'Union européenne (ici directive mère-fille). *A contrario*, si le texte est clair, les dispositions de ce texte ne peuvent être interprétées « à la lumière » de cette directive. C.E., 30 décembre 2014, n° 371652, Dr. fisc. 2015, n° 18, p. 62, comm. 298, note O. Debat ; B.D.C.F. 3/15, n° 55, p. 35, concl. A. Bretonneau. Application d'un texte clair en matière de prescription du délai de reprise. *Aj. C.E.*, 22 juin 2020, (na), n° 436480, R.J.F. 10/20, p. 1191, n° 793,

haute juridiction a, elle-aussi, recours aux travaux préparatoires quand le texte à appliquer n'est pas clair³²⁰.

105. Il en est de même de *l'interprétation des textes internationaux* et, en particulier, des conventions fiscales internationales³²¹. Les articles de base sont, il faut le rappeler, les articles 31 et 32 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités lesquels sont applicables aux conventions fiscales internationales³²². Selon le premier de ces articles, « *un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité en cause dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but* »³²³. Il en résulte

concl. É. Bokdam-Tognetti, *abonnés.elf*, n° C793. L'application de dispositions d'un article du Code du patrimoine ne soulevait pas de difficulté nécessitant que ces dispositions soient éclairées par le recours aux travaux préparatoires ayant conduit à leur adoption.

³¹⁹ *C.E.*, 13 avril 1964, n° 42.581, 46.823, *Rec. C.E.*, p. 218. *V. aussi*, et tout récemment, sur cette question du raisonnement analogique dans la jurisprudence du Conseil d'État statuant en matière fiscale, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 145 et suiv., n°s 177 et suiv. Pas d'extension du champ d'un texte par analogie.

³²⁰ *C.E.*, 21 juin 1985, n° 48.051, *R.J.F.* 8-9/85, p. 633, n° 1194, conclusions N. Chahid-Nourai, p. 593. *C.E.*, 21 janvier 2016, n° 388676, *R.J.F.* 4/16, p. 442, n° 332 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 11, p. 43, comm. 223, note J. Cubert. *Aj. G. Duchange*, « Taxe sur la salaires et rémunération des mandataires sociaux : les travaux parlementaires priment sur la lettre du texte », *J.C.P.* 2016, éd. E., n°s 16-17, comm. 1249, p. 52. Critiques de cet arrêt en raison du recours aux travaux parlementaires pour interpréter un texte qui n'était pas sujet à interprétation. Cette interprétation a ensuite été confirmée. *C.E. Q.P.C.*, 19 juin 2017, n° 406064, *R.J.F.* 10/17, p. 1249, n° 934, concl. É. Cortot-Boucher, p. 1330, n° C 934 ; *Dr. fisc.* 2017, n°s 51-52, p. 62, comm. 595, concl. É. Cortot-Boucher. *Égal. C.E.*, 14 juin 2017, n° 400855, *R.J.F.* 10/17, p. 1314, n° 906 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 39, p. 82, comm. 480, concl. B. Bohnert, note C. Acard, comm. 478, p. 68, n° 15. **À noter.** Même lorsqu'un texte est clair, un recours aux travaux préparatoires n'est pas exclu. Ce recours est alors « *confortatif* ». *V. D. Gutmann et la jurisprudence citée, Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, pp. 47-48, n° 34. M. Gutmann met aussi en évidence l'utilité de faire appel aux travaux préparatoires d'un texte quand l'application littérale de ce dernier conduit à un résultat absurde (*op. cit.*, p. 39 et suiv., n° 29) ou en cas de doute à la suite de la lecture littérale du texte (*op. cit.*, pp. 44-45, n° 32). Dans cette dernière hypothèse, le doute est dissipé après une lecture des travaux préparatoires lesquels éclairent le sens du texte en question.

³²¹ Sur cette question, *v. not.* D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 58 et suiv., n° 46. Plus spécialement, Ph. Martin, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2013, n° 24, p. 61, comm. 320. B. Bohnert, conclusions sur *C.E.*, 24 novembre 2014, n° 368935, *Dr. fisc.* 2015, n° 14, comm. 245, *spéc.* pp. 63-64, n°s 5 et suiv. Ph. Legentil, note sous *C.E.*, 24 novembre 2014, n° 368935, *op. cit.*, *not.* p. 68 et suiv., n°s 3 et suiv. Tout récemment, Ph. Martin et D. Gutmann, « Les points critiques des conventions fiscales », *Matinée fiscale du 14 avril 2023*, organisée par l'I.F.A (International Fiscal Association) France. **À noter.** Ici, ne sera pas traitée l'interprétation du droit de l'Union européenne par la *Cour de justice de l'Union européenne*. Sur cette interprétation, *v. D. Gutmann, Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 170 et suiv., n°s 213 et suiv.

³²² Sur l'application des principes d'interprétation prévus aux articles 31 et 32 de la Convention de Vienne aux conventions fiscales internationales et, notamment, à celles signées par la France, bien que cette dernière n'ait pas ratifié la Convention de Vienne, *v. D. Gutmann, Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 58, n° 46. Du même auteur, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 153, n° 188. *Par ex. Avis C.E.*, 31 mars 2009, n° 382545, *Dr. fisc.* 2010, n° 22, comm. 239, *spéc.* p. 11.

³²³ Application de cette directive d'interprétation dans, spécialement, *C.E.*, 11 avril 2014, n° 362237, *Dr. fisc.* 2014, n° 21, p. 65, comm. 342, concl. É. Crépey, note C. Louit. É. Bokdam-Tognetti, « Fiscalité des résidents de Monaco : comme un ouragan jurisprudentiel », *R.J.F.* 7/14, p. 635 (application explicite). *C.E.*, 24 novembre 2014, n° 368935, *Dr. fisc.* 2015, n° 14, p. 61, comm. 245, concl. B. Bohnert, note Ph. Legentil. *Avis C.E.*, 12 février 2020, n° 435907, *R.J.F.* 5/20, n° 481, *spéc.* pp. 663-664. Pour une prise en considération à la fois de l'objet de la convention en cause et une interprétation de cette dernière au regard de sa version anglaise ou allemande, *C.E.*, 27 juillet 2012, n°s 337656 et 337810, *Dr. fisc.* 2012, n° 41, p. 46, comm. 473, concl. F. Aladjidi, note F. Le Mentec. *Égal. É. Dihn*, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, comm. 170, p. 74, n° 30 et p. 76 et suiv., n°s 39 et suiv. *C.E.*, 10 octobre 2014, n° 356878, *Dr. fisc.* 2014, n° 49, p. 58, comm. 668, concl. F. Aladjidi.

que les conventions doivent être interprétées, en principe, littéralement³²⁴. Toutefois, si cette méthode ne peut être appliquée, le juge peut recourir à des « *moyens complémentaires d'interprétation* » (art. 32), tels que les travaux préparatoires (art. 32)³²⁵, les commentaires sous le modèle OCDE de convention, dès lors qu'ils sont *antérieurs* à la convention en cause³²⁶ et la convention multilatérale du 7 juin 2017 « *pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales, pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices* »³²⁷.

106. Dans les conclusions des commissaires du Gouvernement et rapporteurs(es) publics(ques) et les instructions de l'Administration. Pour ce qui est des *conclusions de commissaires du Gouvernement* devant les juridictions administratives, ces derniers ont préconisé très tôt une interprétation stricte des lois fiscales et estiment que les textes clairs et précis sont d'application littérale. Ainsi, il faut mentionner, en faveur du contribuable, celles de M. Martin, pour lequel « *le droit fiscal étant un droit de prélèvement, c'est-à-dire un droit d'exception, il doit être interprété au sens le plus strict* » et il ne peut donc y avoir d'imposition sans texte³²⁸. De même, selon le commissaire du Gouvernement G. Bachelier, et s'agissant des dispositions des conventions fiscales internationales, ces dernières sont d'interprétation stricte³²⁹. Favorablement à l'application littérale d'un texte considéré comme

³²⁴ C.E., 30 décembre 1996, n° 128611, R.J.F. 2/97, p. 114, n° 158, concl. G. Bachelier, p. 74. Interprétation stricte de la convention fiscale franco-algérienne de 1968. C.E., 24 mai 2000, n° 209699-209891, R.J.F. 7-8/00, p. 633, n° 974 ; B.D.C.F. 7-8/00, n° 98, p. 61, concl. L. Touvet. Interprétation stricte de la convention fiscale franco-italienne de 1958. C.E., 28 juin 2002, n° 232276, R.J.F. 10/02, p. 786, n° 1080 ; B.D.C.F. 10/02, n° 120, p. 13, concl. S. Austry. P. Dibout, « L'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI à la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass., 28 juin 2002, Schneider Electric) », Dr. fisc. 2002, n° 36, p. 1133 et suiv. Interprétation stricte de la convention fiscale franco-suisse de 1966. C.E., 26 juillet 2006, n° 284930, R.J.F. 11/06, p. 1047, n° 1421 ; B.D.C.F. 11/06, n° 142, p. 88, concl. P. Collin. Interprétation stricte de la convention franco-brésilienne de 1971. C.E., 29 juin 2011, n° 320263, Dr. fisc. 2011, n° 39, p. 28, comm. 532, concl. É. Cortot-Bouchet ; B.D.C.F. 10/11, n° 118, p. 81, concl. É. Cortot-Bouchet ; R.J.F. 10/11, p. 984, n° 1084. Interprétation stricte de la convention franco-américaine de 1994. À nuancer. Pour M. Gutmann, il ne fallait pas affirmer, et ce, de manière « *simplificatrice* », que le Conseil d'État « *consacrait en toutes circonstances, un principe d'interprétation littérale des conventions fiscales* » (*Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, pp. 153-154, n° 189). Effectivement depuis une dizaine d'années, la haute juridiction tend à interpréter ces dernières en privilégiant une interprétation téléologique des conventions en question. *Par ex.* et déjà cité, C.E., 11 avril 2014, n° 362237, *op. cit.* Toutefois, le Conseil d'État ne donnerait pas à l'interprétation téléologique une place plus importante que celle accordée à l'interprétation littérale (cette dernière : prônée par la doctrine). D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 154 et suiv., n°s 190 et suiv. M. Gutmann regrette l'absence de clarté de la jurisprudence du Conseil d'État de laquelle découle « *une relative insécurité juridique* » (*op. cit.*, pp. 155-156, n° 192).

³²⁵ Not. É. Cortot-Boucher, conclusions sur C.E., 12 juin 2013, n° 351702, Dr. fisc. 2013, n° 46, comm. 511, pp. 28-29, n° 4. É. Dinh, note sous C.E., 12 juin 2013, n° 351702, Dr. fisc. 2013, n° 46, p. 29, comm. 511, p. 29. Ce qui a été également mis en évidence dans cet arrêt est que l'application d'une convention internationale peut avoir pour effet d'aggraver la situation du contribuable.

³²⁶ S'ils sont postérieurs à la convention fiscale en cause, ils ne sont pas pris en considération. *Par ex.* C.E., 11 avril 2014, n° 344990, Dr. fisc. 2014, n° 23, p. 33, comm. 365, concl. D. Hedary. C.E., 9 novembre 2015, n° 370974, Dr. fisc. 2016, n° 24, p. 1, comm. 377, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note C. Siberztein, B. Granel, A. Calloud et M. Valetau. *V. cpd.* une jurisprudence récente du Conseil d'État lequel serait ouvert à la prise en considération des commentaires postérieurs à la convention fiscale examinée, citée par M. Gutmann, *Droit fiscal des affaires, op. cit.*, pp. 59-60, n°s 46 et suiv., et *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, pp. 102-103, n° 112.

³²⁷ D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires, op. cit.*, p. 60, n° 46.

³²⁸ Conclusions sur C.E., 9 décembre 1959, n° 38.710, Dr. fisc. 1960, n° 7, p. 14.

³²⁹ Conclusions sur C.E., 6 mai 1996, n° 154217, Dr. fisc. 1996, n° 30, p. 1037, comm. 988. Convention franco-suisse. Égal. J. Burguburu, conclusions sur C.E., 31 mars 2010, n° 304715 et n° 308525, Dr. fisc. 2010, n° 16, comm. 289, *not. pp.* 37, 38 et 39, n°s 7-8. A. Segretain, conclusions sur T.A. Paris, 12 juillet 2017, n° 1506178, Dr. fisc. 2017, n° 39, comm. 482, p. 95, n° 13.

clair et à l'inutilité, par conséquent, de recourir aux travaux préparatoires, les propos tenus dans des conclusions de deux commissaires du Gouvernement et rapporteure publique peuvent être rappelés. Ainsi, et tout d'abord, pour M. Boissard, « *pour surprenantes et peu opportunes qu'elles soient, les dispositions de l'article 36 de la loi du 30 décembre 1993 n'en sont pas moins parfaitement claires et peuvent être appliquées sans aucune difficultés. Il n'y a donc pas lieu, en pareil cas, de se référer aux travaux préparatoires pour interpréter la loi...* »³³⁰. Ensuite, M^{me} de Moustier, à propos d'anciennes dispositions de l'article 150-0 D ter du Code général des impôts, relatives à la notion de détention par « *personne interposée* », considèrerait-elle que « *la lettre du texte étant à nos yeux parfaitement claire, il n'y a pas lieu, conformément à votre jurisprudence Commune de Houdan, de procéder à une exégèse de l'intention du législateur* »³³¹.

107. L'Administration a pareillement rappelé que les lois fiscales sont d'interprétation stricte et ne peuvent être « *étendues par similitude de motifs à des situations qu'elles n'ont pas expressément visées* »³³². De même, il ne peut être introduit dans ces lois « *lorsque leur sens est clair et précis, des distinctions que la loi n'a pas faites ou sous prétexte d'interprétation, d'en restreindre arbitrairement la portée par l'adjonction d'exigences qu'elles ne comportent pas* »³³³.

108. Quelques illustrations compléteront cet examen consacré à la fréquence du recours à l'interprétation stricte des textes fiscaux.

b) Les illustrations

109. En particulier, dès lors qu'un texte est clair, qu'il comporte ou non un renvoi au droit civil, il doit être appliqué (α). En outre, une interprétation stricte d'un texte n'est pas un obstacle au recours aux travaux préparatoires du texte en question (β). Enfin, cette interprétation stricte ne se confond pas avec une interprétation restrictive du texte (γ).

110. α) *L'application d'un texte clair. Quand un texte est clair, il doit être appliqué.* Il en est ainsi lorsque le législateur renvoie à des articles du Code civil. Le juge et l'Administration doivent appliquer les dispositions de ces articles. L'exemple ici développé a trait aux règles relatives à la *prestation compensatoire* et à l'*obligation alimentaire*³³⁴. Il en

³³⁰ S. Boissard, conclusions sur C.E., 14 janvier 2004, n° 235646, Dr. fisc. 2004, n° 28, p. 1140, comm. 615.

³³¹ É. de Moustier, conclusions sur CE, 25 mai 2022, n° 447812, abonnés.elf, n° C734. Sur cette jurisprudence « *Commune de Houdan* » et les références de l'arrêt, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, pp. 26-27, n° 17.

³³² BOI-CTX-DG-20-10-10-20140625, n° 270.

³³³ BOI-CTX-DG-20-10-10-20140625, n° 270.

³³⁴ Des discussions ont été menées sur les caractères que revêt la **prestation compensatoire**, alimentaire, indemnitaire, forfaitaire. En revanche, il ne fait pas de doute qu'elle est une *obligation légale*, justifiant son examen. Sur le caractère *légal* de la prestation compensatoire, v. *par ex.* A. Sérieux, « La nature juridique de la prestation compensatoire et les mystères de Paris », R.T.D.civ. 1997, p. 66. Quant à l'**obligation alimentaire**, elle est « *l'obligation que la loi impose de venir en aide, sur le plan matériel, à autrui dans un état de nécessité* » (A. Bénabent, *Droit de la famille*, L.G.D.J., Lextensonnéditions, 6^{ème} éd., 2022, p. 543, n° 706). Cette obligation, « *obligation extra-contractuelle, est le type même d'obligation légale stricto sensu, car elle naît directement de la loi en dehors de toute faute et de tout fait du débiteur (C. civ., art. 1370, al. 1^{er} et 2)* » (A. Bénabent, *op. cit.*, p. 552, n° 720). M. Bénabent revient également sur l'originalité de cette obligation : « *mais l'obligation alimentaire, en raison de son caractère à la fois pécuniaire et familial, et de son but qui est l'entretien et la survie de son bénéficiaire, est soumise à un régime dérogatoire au droit commun des obligations* » (*op. cit.*, p. 552, n° 720). Sur la place que tient l'obligation alimentaire dans le droit des obligations, en dépit d'une nature particulière, V. Gernez, *Incidences fiscales et sociales de la charge alimentaire d'autrui*, Th. Lille II, 1999, pp. 5-6., *not.* p. 5 : « *l'obligation alimentaire trouve également sa place dans le droit des obligations. C'est en effet*

est de même, et la conséquence est identique, si le texte fiscal renvoie incontestablement à une règle du droit civil mais sans citer l'article du Code civil prévoyant cette règle. Là, l'exemple proposé porte sur l'application d'un texte fiscal prévoyant *la réunion de l'usufruit à la nue-propriété au décès de l'usufruitière* et conformément à un accord entre la donatrice d'une somme d'argent et la bénéficiaire de cette dernière.

111. **1^{er} exemple.** S'agissant de la prestation compensatoire, et selon les dispositions de l'article 156, II, 2°, du Code général des impôts, sont déductibles des revenus imposables à l'impôt sur le revenu « *les rentes versées en application des articles 276, 278 ou 279-1 du même code [code civil] « en cas de séparation de corps ou de divorce, ou en cas d'instance de séparation de corps ou de divorce et lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée* »³³⁵. L'article 276 du Code civil prévoit qu'« à titre exceptionnel », et compte tenu de l'âge et de l'état de santé du créancier, la prestation compensatoire peut prendre la forme d'une rente viagère. Les articles 278 et 279-1, ce dernier renvoyant aux articles 268, 278 et 279, du même code, donnent la possibilité aux parents, pendant l'instance de divorce, de soumettre à l'homologation du juge une convention réglant les effets de ce dernier, règlent les modalités du versement de la prestation compensatoire quand le divorce est demandé par les deux époux (divorce par consentement mutuel) et envisagent les cas dans lesquels la convention pourrait être modifiée ou révisée.

112. Le texte de l'article 156, II, 2°, du Code général des impôts renvoie clairement aux articles du Code civil examinés. Il en résulte que le juge et l'Administration doivent appliquer les règles et solutions du droit civil pour décider si la prestation compensatoire est déductible ou non des revenus imposables à l'impôt sur le revenu. En particulier, ils doivent s'en tenir, en principe, aux qualifications retenues par les parties à la convention. Ainsi, dans l'hypothèse *d'une convention conclue par les époux* et homologuée par le juge, l'Administration ne peut refuser la déduction d'une prestation compensatoire des revenus du contribuable, imposables à l'impôt sur le revenu, si cette prestation est qualifiée de *rente*³³⁶. De même, *dans le silence des parties à une convention*, elle est tenue de se référer aux modalités du versement ordonnées par le juge pour déterminer si la prestation compensatoire est acquittée sous la forme d'une rente ou d'un capital, les versements en capital n'étant pas tous déductibles des revenus du conjoint débiteur de la prestation³³⁷. Enfin, la qualification de

« un lien de droit entre deux personnes en vertu duquel l'une peut exiger de l'autre une prestation » consistant, au cas particulier, dans la satisfaction des besoins élémentaires ».

³³⁵ Égal. BOI-IR-BASE-20-30-20-40-20140502, § 1.

³³⁶ Versements trimestriels, sur une durée de *trois ans*, importants et *non indexés*. Ces versements ne peuvent être regardés comme un versement échelonné d'un capital déguisé en rente. T.A. Pau, 31 octobre 2002, D.F. 2003, n° 9, p. 355, comm. 161, concl. B. Godbillon.

³³⁷ C.E., 26 janvier 2000, n° 178 564, Dr. fisc. 2000, n° 44, p. 1449, comm. 827, R.J.F. 3/00, p. 214, n° 321 ; B.D.C.F. 3/00, n° 28, p. 4, concl. G. Goulard. Pour déterminer si la prestation compensatoire présente le caractère d'un capital ou d'une rente, prise en considération des *modalités* selon lesquelles le juge a prescrit au débiteur de s'en acquitter. Versements de 5100 francs sur une durée de *quinze ans*, *alors même qu'ils n'étaient pas indexés* : rente. Nantes, 12 mars 2003, n° 99-2933, D.F. 2004, n° 5, p. 314, comm. 184. Rappel de la règle exprimée en 2000. Ici, le versement d'une somme de 5000 francs par mois pendant *douze ans*, *alors même que les parties à la convention se sont référées à une prestation sous la forme d'un capital, non indexé* et qu'il était convenu que *les sommes restantes seraient versées en cas de décès du débiteur ou de la vente de son fonds de commerce* est également une rente. C.E., 1^{er} février 2012, n° 338611, R.J.F. 4/12, p. 315, n° 340. Rappel de cette dernière règle exprimée en 2000. Jouissance d'un appartement à titre gratuit appartenant à l'ex-époux de la bénéficiaire jusqu'au remariage de cette dernière : rente constitutive d'une prestation compensatoire et non rente viagère (arrêt d'appel confirmé : Paris, 18 février 2010, n° 08-4916, R.J.F. 6/10, p. 462, n° 559. Conversion en numéraire de ce droit d'usage à la suite de la vente de l'appartement : versement en capital et non rente). Lyon, 29 mars 2018, n° 16LY03636, R.J.F. 8-9/18, p. 1076, n° 816. Prise en considération des modalités de paiement fixées par le juge. Versement d'une prestation compensatoire sous la forme d'un capital en une seule fois. Pas de

rente retenue en droit fiscal pour des versements qui ne sont pas indexés n'est pas une exception à l'application du droit civil car, dans cette dernière matière, l'indexation de la rente n'est pas non plus obligatoire en cas de demande conjointe et lorsqu'un juge se contente d'homologuer la convention présentée par les époux³³⁸.

113. Quant au régime fiscal applicable à la pension alimentaire, il est aussi prévu à l'article 156, II, 2° du Code général des impôts. Ce dernier autorise pareillement la déduction du revenu global du débiteur imposable à l'impôt sur le revenu de cette pension alimentaire « *répondant aux conditions fixées par les articles « 205 à 211, 367 et 767 » du Code civil* »³³⁹. Il est également renvoyé à l'article 203 du Code civil dans une réponse ministérielle³⁴⁰, lequel prévoit une obligation de nourrir, d'entretenir et d'élever leurs enfants par des époux du seul fait de leur mariage³⁴¹. Dès lors qu'il existe des liens entre *l'obligation d'entretien* des parents et *l'obligation alimentaire*, quelques lignes seront consacrées à la première dans ces développements ayant pour objet la deuxième³⁴². De plus, si l'Administration renvoie aux dispositions de l'article 203 du Code civil, elle le fait dans le cadre de son devoir de se référer au droit civil, à défaut d'une règle fiscale contraire, et son attitude est d'autant plus justifiée que le Code général des impôts se réfère expressément à des dispositions civiles présentant des liens avec celles auxquelles l'Administration renvoie.

114. *En droit civil*, l'obligation d'entretien prime sur l'obligation alimentaire des grands-parents. La primauté ainsi exigée trouve son origine dans un arrêt de la Cour de cassation de 1974 décidant, en l'espèce, *qu'à défaut* pour des parents divorcés d'être en mesure d'exécuter leur obligation d'entretien, le grand-père paternel des enfants pouvait être condamné à leur verser une pension alimentaire³⁴³. Depuis, cette jurisprudence de 1974 a été réaffirmé aussi bien par les magistrats de la Cour de cassation que par les juges du fond³⁴⁴. Cette primauté s'imposera également en droit fiscal.

115. De même, selon les dispositions de l'article 205 du Code civil « *les enfants doivent des aliments à leurs père et mère ou autres ascendants qui sont dans le besoin* ». La

déduction sur le revenu global du débiteur. Capital : *réduction d'impôt* d'un montant de 25% sur la somme versée plafonnée à 30500 euros si les versements sont échelonnés sur une période de 12 mois (art. 199 *octodecies* C.G.I.). Au-delà de 12 mois, les sommes représentatives du capital versé sous forme de sommes d'argent sont *déductibles* du revenu imposable du débiteur à hauteur du montant versé au cours de l'année d'imposition.

³³⁸ Cass. 2^e civ., 26 mai 1992, Bull. civ., II, p. 75, n° 153 ; J.C.P. 1992, éd. G., IV, p. 233.

³³⁹ Pour une étude faisant un état rapide du droit en la matière, X..., « Dans le maquis des pensions alimentaires », Les nouvelles fiscales, 15 février 1998, n° 776, p. 23.

³⁴⁰ V. *infra*.

³⁴¹ Dans ces passages de la thèse, seuls quelques articles du Code civil portant sur l'obligation alimentaire auxquels le Code général des impôts se réfère seront examinés. En effet, pour les autres les règles sont les mêmes : renvoi au droit civil sauf règle fiscale contraire.

³⁴² Trois des liens visés peuvent être mentionnés. Les obligations en question sont toutes les deux dans un chapitre du Code civil traitant des obligations naissant du mariage, les dispositions les prévoyant sont d'ordre public (*par ex.*, pour les articles 203 et 205 du Code civil, Cass. 1^{re} civ., 14 octobre 2009, Rev. crit. D.I.P. 2010, 361, note N. Joubert [art. 203]. Civ., 11 janvier 1927, D. 1927, 1, p. 345, note L. Balleydier [art. 205]) et l'une prime sur l'autre (sur ce dernier lien, v. *infra*).

³⁴³ Cass. 1^{re} civ., 6 mars 1974, D. 1974, p. 329, note C. Gaury. C'est à la condition que la partie à qui sont réclamés les aliments ait la possibilité de les payer et que les bénéficiaires soient dans le besoin. En outre, l'inexécution partielle des parents à l'égard de leurs enfants de leur obligation d'entretien n'exclut pas l'exécution par les grands-parents de leur obligation alimentaire.

³⁴⁴ *Riom*, 21 mars 1989 et Cass. 1^{re} civ., 6 mars 1990, J.C.P. 1991, éd. G., II, p. 140, obs. Th. Garé. L'obligation d'entretien ou d'aliments des parents à l'égard de leurs enfants est une obligation « *aussi impérieuse que naturelle* ». *Versailles*, 29 septembre 1989 (2 arrêts, *spéc.* la 1^{re} espèce), D. 1992, p. 67, note Th. Garé. *Versailles*, 3 octobre 1996, D. 1998, somm. p. 30, obs. F. Granet (application à la famille naturelle).

nature du lien de parenté, entre parents en ligne directe, importe peu. La filiation par le sang ou la filiation adoptive peuvent faire naître une obligation alimentaire³⁴⁵. L'article 206 du même code impose une obligation identique entre les gendres et belles-filles et leur beau-père et belle-mère, laquelle cesse quand « celui des époux qui produisait l'affinité et les enfants issus de son union avec l'autre époux sont décédés »³⁴⁶. Toutefois, certaines aides ne sont pas considérées comme des obligations alimentaires³⁴⁷. En outre, l'obligation alimentaire se limite, concernant les alliés en ligne directe, aux rapports entre les gendres et belles-filles et beau-père et belle-mère ; il ne peut donc y avoir d'obligation alimentaire entre, par exemple, un conjoint et les enfants d'un premier lit³⁴⁸. Enfin, l'article 208, alinéa 1^{er} du Code civil ajoute que « les aliments ne sont accordés que dans la proportion du besoin de celui qui les réclame, et de la fortune de celui qui les doit »³⁴⁹.

116. *En droit fiscal*, et là encore, les dispositions de l'article 156, II, 2^o du Code général des impôts sont claires et le renvoi une nouvelle fois opéré au droit civil s'impose à la fois au juge et à l'Administration. Il a également été précisé dans une *réponse ministérielle* de 1997 que l'obligation d'entretien pesant sur les parents primait sur l'obligation alimentaire des grands-parents³⁵⁰. Dès lors, si les petits-enfants sont mineurs, ce sont les parents qui sont les débiteurs d'une telle obligation d'entretien à leur égard, sauf si ces derniers se trouvent dans une situation les empêchant de subvenir aux besoins de leur famille³⁵¹. Dans cette dernière hypothèse, l'obligation alimentaire des grands-parents ne s'exercera qu'à l'égard de leurs petits-enfants³⁵². Les effets de cette distinction entre l'obligation d'entretien et l'obligation alimentaire sont que les versements effectués au titre de la pension alimentaire au sens de l'article 205 du Code civil sont déductibles du revenu global imposable à l'impôt sur

³⁴⁵ Sous réserve, pour la filiation adoptive, que l'adoption ne crée de lien qu'entre l'adoptant et l'adopté. A. Bénabent, *op. cit.*, p. 544, n° 708.

³⁴⁶ Absence d'ordre ou de hiérarchie entre les débiteurs de l'obligation alimentaire. *Ex. Cass. civ., 2 janvier 1929*, D. 1929, 1, p. 137, note R. Savatier. Beaux-parents réclamant à leur belle-fille, et non à leurs enfants, le versement d'une pension alimentaire, *Cass. 1^{re} civ., 18 mars 1968*, D. 1968, p. 623. Obtention par une mère et de son enfant naturel et de la fille légitime de ce dernier d'une pension alimentaire sans être contrainte de suivre un ordre préétabli.

³⁴⁷ L'aide apportée entre frères et sœurs peut être qualifiée d'obligation naturelle. Mais cette aide n'est pas une obligation alimentaire au sens du Code civil. V. aussi, entre beaux-frères. *Req., 7 mars 1911*, D. 1913, 1, p. 404.

³⁴⁸ *Par ex.* A. Bénabent, *op. cit.*, p. 544, n° 708. *Paris, 19 mai 1992*, D. 1993, somm. p. 47. Pas d'obligation alimentaire pesant sur un parâtre au profit de sa belle-fille. *Grenoble, 12 janvier 2000*, n° 98/04708. Des enfants ne sont pas tenus de verser des aliments à la nouvelle épouse de leur père. *Égal. Cass. 1^{re} civ., 28 mars 2006*, Bull. civ., I, p. 153, n° 174. Un concubin n'est pas tenu à une obligation alimentaire envers la mère de sa concubine. *Cass. 1^{re} civ., 9 janvier 2008*, R.J.P.F. 2008, 2/42, obs. S. Valory. Pas de prise en considération des revenus d'un concubin pour déterminer le montant d'une pension alimentaire due par une fille à sa mère. De même, pas d'obligation alimentaire entre chaque partenaire d'un PACS et les enfants de l'autre (v. A. Bénabent, *op. cit.*, p. 544, n° 708).

³⁴⁹ *Ex. Cass. 1^{re} civ., 21 novembre 2018*, D. 2018, 2323 ; A.J. Famille, 2019, 35, obs. J. Houssier. Cette notion d'aliments est entendue largement en droit civil et comprend, en particulier, les frais d'obsèques ou de funérailles à la charge des enfants en cas d'insuffisance d'actif successoral et même si ceux-ci ont renoncé à la succession. *Ex. Cass. 1^{re} civ., 14 mai 1992*, D. 1993, p. 247, note J.-F. Eschylle ; J.C.P. 1993, éd. G., II, 22097, note F.-X. Testu ; J.C.P. 1993, éd. N., II, p. 137, note Ph. Salvage ; Defrénois 1992, p. 1435, obs. J. Massip ; R.T.D.civ. 1993, p. 171, obs. J. Patarin. L'arrêt se fonde sur les articles 205 et 371 du Code civil, ce dernier prévoyant que « l'enfant, à tout âge, doit honneur et respect à ses père et mère ». *Cass. 1^{re} civ., 28 janvier 2009*, D. 2009, p. 1927, note G. Raoul-Cormiel ; R.T.D.civ. 2009, p. 307, obs. J. Hauser.

³⁵⁰ *Rép. Larché du 26 juin 1997*, J.O., Sénat, Débats parlementaires, Q., 28 août 1997, p. 2208, n° 56. Renvoi à l'article 203 du Code civil.

³⁵¹ *Rép. Larché du 26 juin 1997, op. cit.*

³⁵² *Rép. Larché du 26 juin 1997, op. cit.*

le revenu alors que les sommes versées en exécution du devoir d'entretien prévu à l'article 203 du même code ne le sont pas³⁵³.

117. À propos des renvois figurant dans le *code général des impôts* et ici aux *personnes tenues de verser une pension alimentaire*, sont exclus de ces personnes les frères et sœurs ; les versements opérés entre eux ne sont donc pas des pensions alimentaires. Par conséquent, les sommes acquittées ne peuvent faire l'objet d'une déduction fiscale du revenu global de celui apportant l'aide en cause³⁵⁴. En droit fiscal, également, la filiation naturelle et l'exécution de l'obligation alimentaire qui en résulte permettent la déduction fiscale du revenu global du débiteur de l'aide, si les conditions de cette déduction sont remplies, autrement dit quand la filiation naturelle a bien été légalement établie³⁵⁵. Enfin, pour le Conseil d'État, « aucune de ces dispositions [celles des articles 205 à 211 du Code civil] n'impose à l'enfant d'un premier lit d'obligation alimentaire à l'égard du second mari de sa mère »³⁵⁶.

118. Sur la notion d'*aliments et les éléments de fixation et les modalités d'exécution* de la pension alimentaire, l'Administration, comprend dans ces *aliments*, les frais d'obsèques ou de funérailles à la charge des enfants³⁵⁷.

119. Pour se prononcer sur la déductibilité de la pension alimentaire, le juge prendra en considération l'*état de besoin du demandeur* d'aliments et les *ressources du débiteur* de l'obligation alimentaire. Ainsi, en se référant à l'article 208 du Code civil, il a décidé qu'une somme versée par un grand-père à son fils à l'intention de ses petits-enfants ne constituait pas une charge déductible (pas d'obligation alimentaire), mais devait être qualifiée de libéralité, dès lors que le père des enfants disposait de *ressources suffisantes* pour faire face à ses obligations alimentaires³⁵⁸.

³⁵³ Bordeaux, 13 novembre 2007, n° 05-127, R.J.F. 11/08, p. 998, n° 1153. Sommes versée pour l'entretien, l'éducation, les loisirs et la santé de 3 enfants mineurs vivant chez leur mère. Non déductibles. C.E., 14 octobre 2009, n° 301709, R.J.F.1/10, p. 9, n° 1 ; B.D.C.F. 1/10, p. 1, n° 1, concl. É. Geffray. Pension alimentaire versée par un contribuable en vue de pourvoir aux besoins de toute nature de ses enfants mineurs. Déductible.

³⁵⁴ C.E., 23 mars 1966, Rec. C.E., n° 67-176, p. 950. Frais d'entretien d'un frère infirme. C.E., 31 janvier 1969, n° 73-481, Rec. C.E., p. 801. Sommes versées par un contribuable à l'une de ses sœurs qu'il ne prétend pas avoir accueillie : non déductibles de son revenu imposable. C.E., 28 mars 2012, n° 323852, R.J.F. 6/12, p. 499, n° 554. Pension alimentaire versée à des frère et sœur.

³⁵⁵ C.E., 30 mars 1987, n° 52.489, R.J.F. 5/87, p. 303, n° 524. Douai, 10 février 2004, n° 03DA00495, non publié. C'est par une interprétation des dispositions des articles 205 à 207 du Code civil, que les juges ont décidé « qu'il n'existe pas d'obligation alimentaire envers un enfant né hors mariage et non reconnu ; que dès lors M. X. ne peut porter en déduction de ses revenus des pensions alimentaires qu'il verserait au profit des enfants Mathieu, Bastien et Ron Y ; qu'ainsi, c'est à bon droit que l'administration a refusé la déduction desdites pensions au titre de ces trois enfants ».

³⁵⁶ C.E., 21 avril 1981, n° 19445, R.J. 1981, p. 59. Sommes versées à titre de rente viagère par un contribuable au deuxième conjoint de sa mère, supérieures à celles que ce dernier aurait pu normalement obtenir d'un acquéreur ordinaire. Pas une pension alimentaire déductible du revenu du premier. Égal. Rép. Gerbet du 8 mars 1975, J.O., A.N., Q., 22 mai 1975, p. 3124, n° 17701. Non-déductibilité de la pension versée par des enfants d'un premier lit au deuxième conjoint de leur mère décédée (obligation naturelle), « dès lors que les enfants dont il s'agit ne sont tenus légalement à aucune obligation alimentaire envers le second conjoint de leur mère décédée ». Versailles, 30 mai 2006, n° 05VE00700, non publié. Pas d'obligation alimentaire pesant sur l'enfant d'un premier lit à l'égard de la seconde épouse de son père. Donc pas de déduction des sommes versées.

³⁵⁷ BOI-IR-BASE-20-30-10-20130701, § 60 : « ...l'obligation de fournir des aliments comprend, en fait, non seulement la nourriture et le logement, mais aussi tout ce qui est nécessaire à la vie. Elle peut éventuellement s'étendre aux frais de maladie et même aux frais funéraires, tout au moins lorsqu'il n'existe pas d'actif successoral pour permettre l'imputation de ces frais ».

³⁵⁸ Marseille, 27 décembre 2001, n° 98-741, R.J.F. 10/02, p. 766, n° 1042. Le père des enfants versait une somme à son ex-épouse au titre de ses obligations alimentaires ; les enfants n'étaient pas rattachés au foyer fiscal de leur père.

120. C'est aussi en s'appuyant sur les articles 205 et 208 du Code civil que le juge a considéré que la mise à disposition gratuite par des enfants à leurs parents d'un appartement était un avantage octroyé à ces derniers, déductible du revenu global si les ascendants étaient privés de ressources suffisantes et donc en droit de demander une pension alimentaire en fonction de leur besoin³⁵⁹. En revanche, n'a pas rapporté la preuve de la nécessité du versement d'une rente alimentaire et du montant de sa part lui incombant dans le paiement de la dette, la fille qui hébergeait ses parents sous son toit, lesquels disposaient de revenus légèrement inférieurs à elle et étaient propriétaires de neuf immeubles et d'un important portefeuille de valeurs mobilières, leurs deux autres enfants majeurs ne les aidant pas³⁶⁰.

121. C'est encore en se fondant sur les articles 205 et 208 du Code civil que le juge a refusé la déduction du versement d'une somme d'argent d'un enfant à ses parents en raison d'une absence apparente de ressources de ces derniers, cette absence ne pouvant être assimilée à *un état de besoin* au sens des dispositions du Code civil³⁶¹. De même, ne rapporte pas la preuve de la nécessité du versement d'une pension alimentaire, le contribuable, dont le traitement annuel s'élevait à 1.000.000 francs et qui demandait la déduction de son revenu global d'un montant de 77.400 francs prétendument versés à sa mère, laquelle disposait, pour la même année, de fermages pour un montant brut de 700.000 francs et d'une pension de retraite de 109.000 francs. L'autre enfant majeur vivant avec leur mère ne faisait état d'aucun versement d'une pension alimentaire à cette dernière³⁶².

122. Pour finir, et par conséquent, l'obligation alimentaire peut être exécutée au profit de son bénéficiaire, *soit directement*, en nature, en l'accueillant sous son toit ou en mettant gratuitement à sa disposition un logement, ou en espèces, *soit en l'acquit* du créancier, l'obligé bénéficiant également d'une déduction si les conditions d'obtention de la pension sont remplies³⁶³.

123. Il existe, ici, une *exception* à l'application du droit civil en droit fiscal qui peut être signalée maintenant en raison de son lien avec les développements précédents. Un père, ayant versé une pension alimentaire à un enfant qu'il n'a pas préalablement reconnu, ne peut déduire de son revenu global imposable à l'impôt sur le revenu le montant des versements effectués, en dépit de l'effet déclaratif d'une reconnaissance postérieure aux années d'imposition³⁶⁴. La règle fiscale de l'annualité de l'impôt sur le revenu est un obstacle à la

³⁵⁹ Paris, 29 novembre 2001, n° 00-680, R.J.F. 10/02, p. 766, n° 1043. Mise à disposition gratuite d'un logement de 4/5 pièces d'une fille à une personne seule, sa mère. La Cour a décidé que la propriétaire n'établissait pas que « la mise à disposition au profit de sa seule mère d'un appartement de ce type n'était pas hors de proportion avec les besoins de celle-ci » et une limitation de la déduction pratiquée.

³⁶⁰ C.E., 23 décembre 1949, n° 97.945, R.J.C.D., p. 236.

³⁶¹ Paris, 31 décembre 2001, n° 98-1653, R.J.F. 10/02, p. 767, n° 1044.

³⁶² C.E., 26 novembre 1958, n° 40.462, R.J.C.D., p. 251.

³⁶³ C.E., 16 janvier 1931 (9^{ème} espèce), Rec. C.E., p. 62. Frais d'hébergement dans une maison de retraite versée à la place d'un ascendant. T.A. Poitiers, 23 mai 1990, n° 8842F, Rev. jur. du Centre-Ouest, n° 7, janv. 1991, p. 94, note G. Noël. Accueil sous le toit d'un contribuable de sa fille, son gendre et ses trois petits-enfants. Rép. Mathus du 14 novembre 1994, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 20 février 1995, p. 965, n° 20526 : « les frais d'hébergement directement acquittés par la famille ont pour le débiteur le caractère d'une pension alimentaire déductible de son revenu global s'ils remplissent les conditions prévues aux articles 205 et suivants du Code civil ». Nantes, 17 avril 2001, n° 97.1923, R.J.F. 10/01, p. 816, n° 1176. Paiement de frais d'hébergement en maison de retraite et aides aux dépenses de la vie courante (d'un fils à sa mère). BOI-IR-BASE-20-30-20-10-20180206, § 1.

³⁶⁴ C.E., 30 mars 1987, n° 52.489, R.J.F. 5/87, p. 303, n° 524.

rétroactivité de la reconnaissance en cause au jour de la naissance de l'enfant. Cette exception est donc justifiée par une règle fiscale³⁶⁵.

124. **2^{ème} exemple.** En dehors de tout renvoi *explicite* à des *articles* du Code civil dans les textes fiscaux, ces derniers s'imposent pareillement au juge et à l'Administration s'ils font référence à une règle du droit civil dont l'application est sans ambiguïté (*textes clairs*). Le renvoi est alors implicite. Dans cet exemple, les dispositions du texte en cause s'imposaient à l'Administration. La règle visée est celle de l'article 1133 du Code général des impôts, dont l'application était justifiée dans une affaire soumise à la cour d'Appel de Paris, mais qui a été écartée par l'Administration³⁶⁶. Cette dernière n'a pas tenu compte de l'accord des parties à une donation ayant pour conséquence cette application.

125. L'Administration avait notifié à une nu-proprétaire un redressement puis émis un avis de mise en recouvrement d'une somme d'argent correspondant à la valeur de biens qui ne figurait pas à l'actif de la succession de l'usufruitière. Ainsi, l'Administration excluait l'application des dispositions de l'article 1133 du Code général des impôts dont les termes sont pourtant clairs : « ...*la réunion de l'usufruit à la nue-proprété ne donne ouverture à aucun impôt ou taxe lorsque cette réunion a lieu [...] par le décès de l'usufruitier* »³⁶⁷. Ces dispositions font référence implicitement à l'article 617 du Code civil prévoyant que, en particulier, l'usufruit *s'éteint* par la mort de l'usufruitier³⁶⁸.

126. En l'espèce, la *donation* d'une *somme d'argent* avait été consentie par une mère à sa fille avec réserve d'usufruit, cette somme ayant été immédiatement investie dans l'acquisition de *valeurs mobilières*. Dans l'acte de donation, il était prévu que la somme d'argent en question serait gérée et administrée par la nu-proprétaire et versée sur un compte ouvert au nom de l'usufruitière, et en cette qualité, et au nom de la nu-proprétaire, et en cette qualité, *l'usufruitière ne pouvant disposer de l'argent placé sans l'accord de la nu-proprétaire*. L'usufruitière est décédée avant la fin de l'usufruit et au décès de cette dernière, aucune dette de restitution n'a été inscrite au passif de la succession, pas plus que la valeur des titres n'a été inscrite à l'actif de la succession.

127. Pour l'Administration, la somme d'argent en cause à restituer constituait une dette devant figurer au passif de la succession, et la valeur des biens acquis devait être inscrite à l'actif de cette dernière. En effet, l'article 587 du Code civil prévoit que l'usufruitier peut se servir d'une somme d'argent « *mais à la charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité soit leur valeur estimée à la date de restitution* ». Mais cet

³⁶⁵ Sur cette justification, O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Defrénois, coll. « Doctorat & Notariat », 2006, préface P. Serlooten, avant-propos M. Cozian, p. 366, n° 498. Pour d'autres exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal fondées sur l'annualité de l'impôt ou sur la règle de l'indépendance, de la spécialisation ou de la spécificité des exercices, v. 2^{ème} partie consacrée aux « *fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal* ». **À noter : il est parfois difficile de séparer le principe de l'exception, tout comme il n'est guère facile de ne pas traiter d'une exception sans développer avec elle le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal quand cette exception ne s'impose plus et qu'un retour au principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal s'opère. Des exemples développés dans la deuxième partie illustreront cette difficulté de séparer une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal d'un retour au principe de cette application.**

³⁶⁶ *Paris*, 2 décembre 2004, R.J.F. 27/05, p. 1162, n° 520.

³⁶⁷ *Égal*. B. Debrabant, « Les incidences fiscales de l'analyse juridique : de la constitution à l'extinction de l'usufruit et du quasi-usufruit », *op. cit.*, p. 96 et suiv., *spéc.* pp. 96-97. Ces développements sont synthétisés dans le compte-rendu de M^{elle} Castagné, *op. cit.*, pp. 583-584, n°s 103 et suiv.

³⁶⁸ Pas de « réunion » de l'usufruit à la nue-proprété au moment du décès de l'usufruitier mais extinction de l'usufruit et pleine propriété automatique en faveur du ou des nus-proprétaires.

article, n'étant pas d'ordre public, ne s'applique *qu'à défaut de volonté contraire des parties en présence*³⁶⁹. Or, il était convenu dans l'acte de donation que cette donation portait sur une *somme d'argent*, et non sur des titres, que la nu-proprétaire avait un pouvoir de gestion et d'administration sur la somme donnée et que la « propriété » de cette dernière faisait l'objet d'un démembrement impliquant que l'usufruitière ne pouvait en disposer *sans l'accord de la nu-proprétaire*. Il en résulte qu'au décès de l'usufruitière, la nu-proprétaire devenait « propriétaire » de la somme d'argent en question par la réunion de l'usufruit à la nue-proprété et, en vertu de l'article 1133 du Code général des impôts, n'était redevable d'aucun impôt, ni d'aucune taxe. Elle n'avait donc pas à faire figurer une dette au passif de la succession, ni à inscrire la valeur des biens acquis à l'actif de cette succession.

128. C'est ce qu'a décidé la cour d'Appel car pour cette dernière, si la gestion et l'administration de la somme d'argent au profit de la nu-proprétaire ne remettait pas en cause les pouvoirs de l'usufruitière sur cette dernière - la libre disposition des deniers, notamment -, il n'en était pas de même du démembrement de la somme en question. L'usufruitière ne pouvait « consommer » l'argent sans l'accord de la nu-proprétaire. L'application de l'article 587 du Code civil était écartée par la volonté des parties. Par conséquent, au décès de l'usufruitière, la nu-proprétaire était devenue la propriétaire de la somme d'argent. L'Administration ne pouvait donc ignorer les termes d'un texte clair, en l'occurrence ceux de l'article 1133 du Code général des impôts, applicables quand les parties ont renoncé à se prévaloir des dispositions du Code civil, ici celles de l'article 587, lesquelles ne sont pas d'ordre public et auxquelles ces parties peuvent déroger.

129. β) *Le recours aux travaux préparatoires*. L'interprétation stricte d'un texte par le Conseil d'État n'exclut pas *un recours aux travaux préparatoires*, autrement dit à « l'esprit » du texte. On peut ici évoquer une affaire opposant l'Administration à un nu-proprétaire ayant conclu avec l'usufruitière une *convention de quasi-usufruit*³⁷⁰. Cette convention donnait à l'usufruitière un droit de disposition sur, en particulier, des parts de sociétés de personnes. En dépit de cette convention, l'Administration a estimé que le nu-proprétaire était imposable à l'impôt sur le revenu, notamment, sur sa part dans les plus-values pourtant réalisées et déclarées par l'usufruitière. Cette solution trouvait son fondement, pour l'Administration, dans l'article 8, alinéa 1^{er} du Code général des impôts, selon lequel « ...*les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement*

³⁶⁹ L'absence de caractère obligatoire aux dispositions de l'article 587 du Code civil a pour effet d'appliquer celles-ci, par une convention, aux choses qui ne sont pas fongibles par nature. *Cass. req.*, 30 mars 1926, D.H. 1926, p. 217. Ajouter, *C.E.*, 8 novembre 1967, n° 69.696, Dupont 1968, p. 38 ; *Dr. fisc.* 1968, n° 4, p. 8, comm. 124. *C.E.*, 18 décembre 2002, n° 230605, R.J.F. 3/03, p. 257, n° 328, concl. F. Séners, p. 198. V. Mercier, *J.-Cl. Civil*, articles 582 à 599, fasc. 10, V° Usufruit, fasc. 20, 2011, p. 45, n° 71.

³⁷⁰ *C.E.*, 18 décembre 2002, n° 230605, *op. cit.* Aussi, J.-J. Cappelæere, « L'opposabilité des contrats de droit privé à l'administration fiscale », *Banque magazine* 2003, n° 650, p. 78. Le quasi-usufruit est un « *droit réel correspondant à l'usufruit mais s'en distinguant parce qu'il porte sur des choses consommables par le premier usage. Puisque la jouissance de telles choses ne peut se réaliser que par leur destruction matérielle (aliments) ou leur aliénation juridique (argent), le quasi-usufruitier, à l'opposé de l'usufruitier, a le droit d'en disposer, ne devant rendre à la fin de l'usufruit que des choses de même quantité et qualité ou leur valeur estimée à la date de leur restitution* » (S. Guinchard, T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Quasi-usufruit). Cette jurisprudence a, depuis, été réaffirmée. V. *C.E.*, 12 décembre 2012, n° 336273, R.J.F. 3/2013, p. 21, n° 296 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 12, p. 21, comm. 199, concl. C. Legras. Conventions de donation-partage prévoyant qu'en cas de cession des parts sociales, le droit d'usufruit serait reporté sur le prix de cession. Plus-value en résultant : imposables entre les mains de l'usufruitier. *Aj. C.E.*, 2 avril 2021, n° 429187, R.J.F. 6/2021, p. 878, n° 594 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 12, p. 30, comm. 365, concl. C. Guibé. *C.E.*, 17 novembre 2021, n° 437329, *Dr. fisc.* 2022, n° 42, p. 34, comm. 370, concl. K. Ciavaldini, note S. Le Normand-Clailère.

soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-proprétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier ».

130. L'application de cet article, alors interprété à la lettre, aurait pour conséquence, d'une part, d'écarter les termes d'une *convention de quasi-usufruit* prévoyant un droit de disposition de parts de sociétés de personnes à l'usufruitier et, d'autre part, de répartir l'imposition des plus-values résultant de la cession de ces parts entre les nus-proprétaires et l'usufruitier alors que, seul ce dernier est titulaire du droit en cause pendant l'usufruit. Cette interprétation de l'Administration, allant à l'encontre des règles et solutions du droit civil, a été écartée par le Conseil d'État. Ici, le contenu des travaux préparatoires est incontestablement à l'origine de la solution de ce dernier, lequel met aussi un terme à des solutions contraires³⁷¹ et à une réponse ministérielle divergente³⁷².

131. Tout d'abord, il résulte de l'article 587 du Code civil que l'usufruitier a le droit de se servir de choses dont on ne peut faire usage sans les consommer « à charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité, soit leur valeur estimée à la date de la restitution ». S'agissant de valeurs mobilières, la Cour de cassation a précisé qu'un usufruitier pouvait disposer, *par convention*, de biens *non fongibles* dont la valeur estimée dans le contrat était versée à la cessation de l'usufruit, l'usufruitier disposant alors d'un droit de quasi-usufruit soumis aux dispositions de l'article 587 du Code civil³⁷³.

³⁷¹ En se fondant sur les dispositions de l'article 578 du Code civil (« *L'usufruit est le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance* »), le Conseil d'État avait considéré que c'était la nu-proprétaire qui était redevable de l'impôt sur les plus-values en cas de cession d'actions dans une société dont son père avait conservé l'usufruit, alors même qu'elle avait utilisé la somme de la vente à un remploi (C.E., 28 octobre 1966, n° 68.280, Dupont 1966, p. 535 ; Dr. fisc. 1966, n° 49, p. 12, comm. 1139). Par ailleurs, une *convention* pouvait modifier la répartition des droits des associés dans les bénéfices sociaux, ayant pour conséquence une base imposable, pour chaque associé, différente de celle qui s'appuyait sur la répartition effectuée dans le pacte social (C.E., 26 avril 1976, n° 93.212, R.J.F. 6/76, p. 206, n° 272 ; Dr. fisc. 1977, n° 10, p. 263, comm. 352, concl. D. fabre. C.E., 13 mai 1988, n° 49.437, R.J.F. 7/88, p. 492, n° 892. *Égal.*, T.A. Dijon, 6 février 1996, R.J.F. 3/97, p. 169, n° 220). Elle pouvait aussi changer le redevable de l'impôt sur le revenu en prévoyant, au profit de l'usufruitier, un droit de quasi-usufruit sur les parts sociales, alors qu'il n'était pas, en droit, le propriétaire de celles-ci (C.E., 10 février 1943, n° 69.981 et n° 70.232, Rec. C.E., p. 33. Imposition sur les réserves distribuées. C.E., 8 novembre 1967, n° 69.696, Dupont 1968, p. 38 ; Dr. fisc. 1968, n° 4, p. 8, comm. 124. Imposition d'une plus-value résultant de la cession de titres).

³⁷² Alors que l'Administration reconnaissait qu'une *convention*, également, pouvait prévoir la répartition des résultats à la suite d'une cession en cours d'exercice de parts sociales d'une société dont les bénéfices sont soumis à l'article 8 du Code général des impôts entre le cédant et le cessionnaire de ces parts (*Rép. Péricart du 10 mai 1993*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 30 août 1993, p. 2707, n° 738), une réponse ministérielle de 1995 précisait qu'en cas de démembrement des parts d'une E.U.R.L., le nu-proprétaire, en tant qu'associé unique, était le seul redevable de l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés (*Rép. Valleix du 27 février 1995*, J.O., A.N., Q., 23 décembre 1996, p. 6735, n° 24606), créant ainsi un risque de double imposition, celle du nu-proprétaire sur les bénéfices de la société et celle de l'usufruitier sur la perception de dividendes susceptibles de lui être versés.

³⁷³ *Cass. req.*, 30 mars 1926, *op. cit.* V. aussi M. Grimaldi et J.-F. Roux, « La donation de valeurs mobilières avec réserve de quasi-usufruit », D. 1994, chron. p. 221 et suiv., n° 8 et suiv. ; Defrénois 1994, p. 7 et suiv., n° 8 et suiv. M.-F. Salle et Y. Chevallier, « Les risques fiscaux du quasi-usufruit dans les donations de titres », Dr. et patrimoine 1997, n° 45, p. 26 et suiv. Sur la distinction que doit faire le droit fiscal, rappelée en doctrine, entre l'usufruit d'un portefeuille et le quasi-usufruit portant sur des valeurs mobilières, T. Cathou et R. Gentilhomme, « Usufruit et quasi-usufruit de valeurs mobilières : vrais ou faux jumeaux ? », J.C.P. 2000, éd. N. I., p. 1773 et suiv. Plus particulièrement en matière de plus-values de cessions, P. Julien-Saint-Amand, « Les incidences fiscales de l'analyse juridique : de la constitution à l'extinction de l'usufruit et du quasi-usufruit », *op. cit.*, p. 89 et suiv. Ces développements sont synthétisés dans le compte-rendu de M^{elle} Castagné, « Usufruit, quasi-usufruit :

132. Le Conseil d'État a tranché le litige en faveur des nus-proprétaires, et a donc écarté l'interprétation de l'Administration, en reconnaissant la compatibilité des dispositions de l'article 8 du Code général des impôts, lequel répartit la charge fiscale de l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés entre les nus-proprétaires et l'usufruitier, avec la conclusion d'une *convention* de quasi-usufruit³⁷⁴. Les dispositions de l'article 8 du Code général des impôts ne « *font pas obstacle à ce que soient tirées les conséquences d'une convention par laquelle le nu-proprétaire de parts de sociétés de personnes a conféré à leur usufruitier le droit de disposition prévue par l'article 587 du Code civil dans le cas où l'usufruit comprend des choses dont on ne peut faire usage sans les consommer, à charge pour l'usufruitier de rendre au nu-proprétaire, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité, soit leur valeur estimée à la date de la restitution ; qu'après une telle convention de quasi-usufruit, l'usufruitier devient, pendant la période de l'usufruit, titulaire de la totalité des droits de propriété sur lesdites parts, le nu-proprétaire restant seulement créancier à terme d'un montant égal à la valeur de ses parts* »³⁷⁵. Outre le renvoi à l'article 587 du code civil, le Conseil d'État tient surtout compte de la jurisprudence civile applicable aux dispositions de l'article 587 du Code civil. Les juges du fond ne pouvaient donc, pour reprendre les termes du Conseil d'État, « *dénaturer la portée de cette convention en jugeant qu'elle n'a pas modifié les droits respectifs des deux nu-proprétaires et de l'usufruitière sur les bénéfices réalisés en 1990 par ces sociétés* ».

133. Ensuite, la conclusion d'une convention de quasi-usufruit est également compatible avec les *intentions du législateur*, lequel n'a pas entendu s'opposer aux règles du droit civil, ici celles résultant de l'article 587 du Code civil. Le commissaire du Gouvernement ayant rédigé les conclusions sur cet arrêt se demande, au regard de la rédaction des dispositions de l'article 8 du Code général des impôts, « *si le législateur n'a pas entendu fixer de façon impérative la règle de répartition de la charge de l'impôt entre l'usufruitier et le nu-proprétaire dans le cas d'un démembrement de la propriété des parts sociales et faire ainsi obstacle à ce que des conventions modifient cette répartition* »³⁷⁶. Il propose la conclusion suivante : « *l'examen des débats parlementaires qui ont précédé l'adoption de cette disposition conduit à écarter cette lecture : le législateur s'est borné à faire obstacle à une double imposition des droits dans les bénéfices des sociétés transparentes, et il n'a manifestement pas entendu exclure que, comme en l'espèce, le nu-proprétaire et l'usufruitier conviennent, avant la clôture d'un exercice, de faire supporter par l'usufruitier la charge de l'impôt sur l'intégralité du résultat de la société* »³⁷⁷. C'est donc

une nouvelle mise au point, du Colloque consacré au Démembrement de propriété » - *Stratégies* actuelles perspectives, 27 septembre 1999, J.C.P. 2000, éd. N. I., p. 581 et suiv., n^{os} 83 et suiv.

³⁷⁴ C.E., 18 décembre 2002, n^o 230605, *op. cit.*

³⁷⁵ Sur l'imposition des plus-values de cessions de valeurs mobilières et droits sociaux dont la propriété est démembrée, v. l'instruction du 13 juin 2001, B.O.I. 5 C-1-01, fiche n^o 1, *spéc.* pp. 30-31, n^{os} 9-10. Concernant l'imposition des plus-values de cession, dans l'hypothèse d'une *donation* de valeurs mobilières avec réserve de quasi-usufruit, v. *Rép. Dubernard du 11 septembre 1995*, J.O., A.N., Q., 25 mars 1996, p. 1603, n^o 29549 : « *sous réserve de la validité d'une telle convention en ce qu'elle concernerait des droits sociaux, la plus-value réalisée en cas de cession de la pleine propriété des droits sociaux par le quasi-usufruitier est imposable au nom du quasi-usufruitier* ». *Égal.* R. Gentilhomme, « Quasi-usufruit et plus-values », J.C.P. 1996, éd. N., *prat.*, 3709, pp. 660-661. B. Plagnet, « Le régime fiscal du quasi-usufruit sur les valeurs mobilières », *Bull. A.N.S.A.* 1998, n^o 2971. J.-C. Brault, « Une convention de quasi-usufruit généralisée après le décès ? », *Defrénois* 1997, p. 3 et suiv., n^{os} 1 et suiv., *spéc.*, p. 6, n^o 5. L'auteur insiste sur l'opportunité juridique d'une convention de quasi-usufruit après un décès, notamment dans l'hypothèse de valeurs mobilières. B. Plagnet, « Les incidences fiscales de l'analyse juridique : de la constitution à l'extinction de l'usufruit et du quasi-usufruit », *Dr. et patrimoine* 1999, n^o 76, *spéc.* pp. 94-95. Ces développements sont synthétisés dans le compte-rendu de M^{elle} Castagné, *op. cit.*, p. 583, n^{os} 100-101.

³⁷⁶ F. Séners, *op. cit.*, p. 200.

³⁷⁷ *op. cit.*, p. 200.

seulement pour éviter une double imposition que le texte de l'article 8 a été rédigé³⁷⁸ ; il ne fait pas obstacle à la conclusion d'une convention de quasi-usufruit.

134. Pour finir, il existait une exception à l'application du droit civil en droit fiscal à la suite d'une interprétation stricte d'un texte fiscal. Si la solution retenue par le Conseil d'État, en 2002, réglait la difficulté de l'application en droit fiscal d'une convention de quasi-usufruit portant sur la possibilité pour l'usufruitier de céder des parts sociales et donc l'absence d'imposition du nu-proprétaire à l'impôt sur le revenu à la suite de la réalisation des plus-values réalisées par l'usufruitier, aucune jurisprudence ne traitait d'un problème rencontré par ce dernier imposable à l'impôt sur la fortune. Là encore, le lien entre cette exception et les développements précédents conduit à sa présentation immédiatement. Ici, les juges du fond et l'Administration refusaient à l'usufruitier la déduction de la dette de restitution de l'assiette de l'impôt sur la fortune. La jurisprudence de la Cour de cassation a remis en cause les positions des uns et de l'autre en décidant cette déduction aussi bien dans les cas de quasi-usufruit légal que de quasi-usufruit d'origine conventionnelle.

135. Selon les dispositions de l'ancien article 885 G, alinéa 1^{er} du Code général des impôts, « *les biens ou droits grevés d'un usufruit [...] sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier [...] pour leur valeur en pleine propriété* »³⁷⁹. Mais ce texte ne disait rien quant à la déductibilité des *dettes afférentes aux biens*, spécialement, qui sont les objets d'un usufruit. Les juges du fond et l'Administration l'ont interprété strictement. Ainsi, dans un arrêt de 2001, la cour d'Appel de Paris a considéré que seules les *dettes personnelles* de l'usufruitier peuvent être soustraites du montant de l'assiette de l'impôt sur la fortune, à l'exclusion, par conséquent, *du passif attaché à des parts sociales supporté par les nus-proprétaires bénéficiant d'un paiement différé*³⁸⁰.

136. Quant à l'Administration, elle s'est également opposée à une diminution de la base imposable à l'impôt sur la fortune, mais en contradiction avec les dispositions de l'article 587 du Code civil. Selon ce dernier, il faut le rappeler, l'usufruitier a le droit de se servir de choses dont on ne peut faire usage sans les consommer « *à charge de rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité, soit leur valeur estimée à la date de la restitution* ». Or, pour l'Administration, « *l'obligation prévue à l'article 587 du code civil ne s'analyse pas comme une dette, mais comme une obligation de restituer le bien objet du quasi-usufruit, en l'occurrence une somme d'argent* »³⁸¹. En outre, cette obligation de restitution ne prend naissance, selon l'Administration, qu'au décès de l'usufruitier ; elle

³⁷⁸ *Égal.*, F. Lucet et L. Giraud, « Parts sociales démembrées et imposition du résultat », Dr. fisc. 1999, n° 36, pp. 1074-1075 et s. *Inst. du 8 novembre 1999*, B.O.I. 4 F-2-99, *not.* p. 5, n° 5 et p. 7, n°s 18 et suiv. Précisant que les nouvelles dispositions légales ont un caractère interprétatif, l'Administration reconnaît que le nu-proprétaire et l'usufruitier de droits sociaux démembrés peuvent décider, par une convention, d'une répartition conventionnelle des résultats sociaux qui lui est opposable. D'ailleurs, elle fait un renvoi aux articles 582 à 599 du Code civil. La double imposition consistait à imposer le nu-proprétaire sur les bénéfices réalisés par la société et l'usufruitier sur les dividendes versés.

³⁷⁹ C'est nous qui soulignons. Abrogé par l'article 31 de la loi n° 2017-1837 du 31 décembre 2017 de finances pour 2018. Disparition de l'impôt sur la fortune. Aujourd'hui, impôt sur la fortune immobilière.

³⁸⁰ *Paris, 30 mars 2001*, n° 1999/07507, R.J.F. 4/02, p. 344, n° 448. Pas de déduction des droits de succession concernant la transmission de la nue-proprété des parts de la S.N.C. à la charge des nus-proprétaires. Passif de ces derniers. Paiement différé. *Égal. Toulouse, 10 décembre 2012*, n° 11/04016. L'obligation de restitution du quasi-usufruitier ne prendra naissance qu'à son décès. Cette obligation n'est donc pas déductible de l'I.S.F. de l'usufruitier. Une telle déduction viderait de sa portée la règle selon laquelle l'usufruitier est imposable sur la valeur en toute propriété du bien.

³⁸¹ Doctrine constante. Doc. adm., 7 S 362, 1^{er} octobre 1999, n° 6. Rescrit 2007/1, 7 S 3, 23 janvier 2007. BOI-PAT-ISF-30-60-20-20120912, n° 50.

n'était donc pas déductible de l'assiette de l'ISF de l'usufruitier. Pour l'Administration, il s'agissait d'éviter une neutralisation de l'impôt sur la fortune : « *la déduction à titre de passif de la valeur du bien objet du quasi-usufruit viderait de sa portée la règle selon laquelle l'usufruitier est imposable sur la valeur en toute propriété du bien* »³⁸². Cette justification à une exception à l'application du droit civil en droit fiscal a été contestée : « *l'article 587 met à la charge du quasi-usufruitier une dette de restitution à terme. Certes, cette dette de restitution s'exécute « à la fin de l'usufruit », mais pour autant elle naît avec le quasi-usufruit, et non à son extinction, laquelle ne conditionne que l'exigibilité de la dette par ses créanciers. Pour dire les choses autrement, la dette de restitution qui pèse sur le quasi-usufruitier est bien une dette à terme, et non une dette conditionnelle. Or, pour qu'une dette soit fiscalement déductible de l'assiette de l'ISF, il faut en vertu de l'article 768 du CGI (applicable pour la liquidation des droits de mutation et étendu à l'ISF, V. en ce sens BOI-PAT-ISF-30-60-10, 14 juin 2013, § 1) : qu'elle existe au 1^{er} janvier de l'imposition...[...]. L'argument principal de la date de naissance de l'obligation de restitution, aboutissait à confondre dette à terme et dette conditionnelle. La dette du quasi-usufruitier naît avec le quasi-usufruit ; elle existe immédiatement, et est comme tel certaine ; son exigibilité seule est reportée à la survenance d'un événement lui-même certain (terme de l'usufruit, ou décès de l'usufruitier) »³⁸³.*

137. Ainsi, la chambre commerciale de la Cour de cassation a remis en cause cette position de l'Administration en décidant, dans un cas de distribution de dividendes par un prélèvement sur les réserves que « *le droit de jouissance de l'usufruitier de droits sociaux s'exerce, sauf convention contraire entre celui-ci et le nu-propiétaire, sous la forme d'un quasi-usufruit, sur le produit de cette distribution revenant aux parts sociales grevées d'usufruit, de sorte que l'usufruitier se trouve tenu, en application du second des textes susvisés [art. 587 C. civ.], d'une dette de restitution exigible au terme de l'usufruit et qui, prenant sa source dans la loi, est déductible de l'assiette de l'ISF jusqu'à la survenance du terme* »³⁸⁴. Dès lors que les arrêts de mai 2015 et de mai 2016 visaient un quasi-usufruit *légal*, et non d'un quasi-usufruit *d'origine conventionnelle*, l'exception à l'application du droit civil en droit fiscal demeurait dans cette dernière hypothèse. Cependant, au regard de cette nouvelle jurisprudence de la chambre commerciale de la Cour de cassation, et si toute présomption de fictivité était écartée³⁸⁵, cette exception serait devenue contestable et l'interprétation ainsi faite d'un texte fiscal, en l'occurrence l'article 885 G du Code général des impôts, critiquable³⁸⁶.

138. γ) L'interprétation stricte des règles fiscales ne se confond pas avec une *interprétation restrictive de ces dernières*. Pour un commentateur du droit fiscal, cette

³⁸² Doc. adm., 7 S 362, 1^{er} octobre 1999, n° 6. BOI-PAT-ISF-30-60-20-20120912, n° 50.

³⁸³ J.-F. Desbuquois et R. Mortier, note sous *Cass. com.*, 24 mai 2016, n° 15-17788, Dr. fisc. 2016, n° 27, p. 43, n°s 11 et 13, comm. 402.

³⁸⁴ *Cass. com.*, 24 mai 2016, n° 15-17788, Dr. fisc. 2016, n° 27, p. 38, comm. 402, note J.-F. Desbuquois et R. Mortier ; *Gaz. Pal.* 2016, n° 30, p. 2659, note J.-M. Moulin ; *Dr. et patrimoine* 2017, n° 266, p. 82 et p. 99, note P.K.C. Déjà, mais relativement aux droits de succession, *Cass. com.*, 27 mai 2015, *Bull. civ.*, IV, p. 134, n° 91. *Cpd. Cass. 1^{re} civ.*, 22 juin 2016, n°s 15-19.471 et 15-19.516, *Gaz. Pal.* 2016, n° 31, p. 2599, note C. Barillon ; *J.C.P.* 2016, éd. N., n° 37, p. 49, 1278, note H. Hovasse : « *si l'usufruitier a droit aux bénéfices distribués, il n'a aucun droit sur les bénéfices qui ont été mis en réserve, lesquels constituent l'accroissement de l'actif social et reviennent en tant que tel au nu-propiétaire* ».

³⁸⁵ Rédaction d'un acte passé devant notaire ou enregistrement d'un acte sous signature privée. Aménagement de la preuve de l'existence et de la sincérité de l'acte au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

³⁸⁶ *V. not. Poitiers*, 18 juin 2019, n° 18/01239. Existence d'une dette de restitution d'origine conventionnelle. Déductible de l'assiette de l'I.S.F. jusqu'au décès de l'usufruitier. Mention de l'arrêt du 24 mai 2016 de la Cour de cassation (*v. supra*).

deuxième interprétation d'un texte fiscal « *consiste, pour le juge [notamment], à dégager, d'éléments extérieurs au texte, une signification de la norme plus étroite que ne le permet une simple interprétation stricte. La recherche de l'intention du législateur aboutit à conférer au texte une portée plus réduite que celle normalement inférée de sa seule analyse. La logique de l'interprétation restrictive est comparable à celle qui régit l'interprétation extensive, dans la mesure où elle oppose l'esprit du texte à son expression formelle. [...]. Lorsque le juge interprète un texte fiscal de façon restrictive, il considère que la formulation de cette norme ne reflète pas la volonté de son auteur, et que par conséquent son utilisation est subordonnée à l'adjonction d'une ou de plusieurs restrictions. Cette démarche conduit à réduire la portée d'un texte au nom de sa signification implicite* »³⁸⁷. Autrement dit, l'Administration ne peut avoir une conception plus rigoureuse des conditions d'application d'une règle, en l'occurrence d'origine jurisprudentielle, que l'interprétation qui est donnée de cette dernière par la jurisprudence. Elle doit appliquer le droit civil, et en particulier le droit des obligations, à défaut pour le droit fiscal de s'appliquer. Il faut mentionner à cet endroit une affaire ayant donné lieu à un arrêt du Conseil d'État et à une application des règles relatives à la solidarité passive. La haute juridiction a considéré que l'Administration ne pouvait réintégrer dans les résultats d'une société dont les bénéficiaires sont soumis à l'impôt sur les sociétés une charge correspondant au versement par cette société de la totalité d'une somme à une autre à la suite de la condamnation de la première à verser à cette dernière une indemnité pour concurrence déloyale et à son engagement auprès des autres débiteurs solidaires à assumer seule la charge définitive de la dette³⁸⁸.

³⁸⁷ Ph. Marchessou, thèse, *op. cit.*, pp. 190-191. Pour une comparaison avec le droit pénal d'interprétation stricte, v. par ex. M. Véron, note sous *Rennes*, 3 mai 2000, *Moraescu Sever et Montpellier*, 17 février 2000, René Jean-Marc, *Dr. pén.* 2000, n° 11, p. 10, comm. 125. Pour M. Véron, « *il lui est [le juge répressif] tout autant interdit de ne pas sanctionner des faits ou des comportements que le législateur entendait incriminer en faisant de la loi une interprétation « restrictive* ». Pour d'autres exemples d'interprétation restrictive, J.-M. de Moy, *L'exception en droit privé*, P.U. d'Aix-Marseille, 2011, préface R. Desgorges, p. 105 et suiv., n°s 204 et suiv. Pour une distinction faite en droit fiscal entre une interprétation stricte et une interprétation restrictive, R. Victor, conclusions sur *CE*, 21 octobre 2020, n° 437598, *Dr. fisc.* 2020, n° 48, comm. 440, p. 40 : « *en guise d'avertissement, le ministre vous rappelle vos décisions ayant jugé que, compte-tenu de leur caractère dérogatoire, les dispositions de l'article 150-0 ter doivent être interprétées strictement (...). Mais ce rappel est vain car l'interprétation que le ministre défend est, plus qu'une interprétation stricte, une interprétation restrictive, en ce qu'elle repose sur une lecture plus étroite que celle qu'autorise la lecture littérale du texte et qui revient à « distinguer, là où la loi pourtant ne distingue pas » (en méconnaissance de l'adage énoncé par Portalis : « ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* »). Comme le précise M. Gutmann, le rapporteur public Victor a été suivi par le Conseil d'État (*Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 216, n° 284, note 110, *in fine*). Sur la recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir et l'annulation d'une réponse ministérielle apportée dans le cadre d'une foire aux questions, laquelle réponse a donné une interprétation restrictive du décret d'application d'une ordonnance relative à la création d'un fonds de solidarité au profit d'entreprise victimes des confinements en raison de l'épidémie du covid 19, *C.E.*, 3 février 2023, n° 451052, *R.J.F.* 3/23, p. 60, n° 322, concl. É. Bokdam-Tognetti., *R.J.F.* 4/23, p. 94, n° C322 ; *Dr. fisc.* 2023, n° 21, p. 35, comm. 202, concl. É. Bokdam-Tognetti et note O. Fouquet. Prise en considération des « *personnes physiques et personnes morales de droit privé résidentes fiscales françaises exerçant une activité économique* » (décret) et pas de restriction du régime de faveur aux seuls loueurs en meublé professionnels (art. 155, IV, 2 C.G.I.).

³⁸⁸ *C.E.*, 28 avril 2006, n° 275147, *Dr. fisc.* 2006, n° 42, p. 1803, comm. 668, concl. F. Séners. Déduction par la société en cause de ses résultats imposables à l'impôt sur les sociétés du montant total de la dette acquittée par elle. Rapp. *Versailles*, 18 octobre 2022, 20VE02286, Inédit au recueil Lebon. La société SY France a versé à la société Renault la somme de 7 000 000 euros et cette dernière société, en contrepartie, s'abstiendrait d'engager des poursuites de quelque nature que ce soit à l'encontre du groupe Yazaki ou de la société SY France en lien avec une pratique anti-concurrentielle. La société SY France avait un intérêt commercial à payer cette indemnité, dès lors que la société Renault est son unique client et qu'un nouveau marché, devant générer un chiffre d'affaires sur les cinq années suivantes de 174 846 245 euros, lui a été attribué en mars 2014. Le paiement par la société SY France de la somme de 7 millions d'euros à la société Renault a donc été exposé dans l'intérêt de son exploitation et constitue une charge déductible.

L'Administration avait procédé à cette réintégration en invoquant un acte anormal de gestion³⁸⁹. Pour l'Administration cet acte consistait en un abandon de créances injustifié au profit de tiers. Or, la jurisprudence a une conception souple de cette notion « *d'acte anormal de gestion* », écartant l'existence d'un tel acte *quand la décision en cause profite à un tiers*, à condition de procurer également un avantage ou une contrepartie suffisant, réel ou appréciable à l'auteur de la décision³⁹⁰. Ce qui était le cas en l'espèce.

La société dont la responsabilité civile avait été engagée, en débauchant les principaux collaborateurs d'une maison de couture, projetait *d'étendre les activités de son groupe dans le domaine de la couture*. Par conséquent, et même si la décision de supporter la charge de l'intégralité de la dette profitait aux collaborateurs débauchés et à la nouvelle société de couture, en cours de création au moment du débauchage, cette décision avait pour contrepartie un avantage pour la société condamnée à verser des indemnités, le développement de ses activités de luxe. Cette décision n'était donc ni contraire, ni étrangère aux intérêts de la société qui l'a prise.

À défaut de l'existence d'un acte anormal de gestion, l'Administration devait donc s'en tenir à la volonté des parties lesquelles s'étaient référées, par convention aux dispositions de l'article 1214, alinéa 1^{er} du Code civil³⁹¹, et à la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle les parties sont libres de décider de la contribution de chacune d'elles dans la

³⁸⁹ La théorie de l'acte anormal est une construction jurisprudentielle même si elle s'appuie sur des articles du Code général des impôts. En effet, les articles 38 et 209 de ce code définissent les règles de détermination du bénéfice imposable, le deuxième visant tout particulièrement des entreprises imposables à l'impôt sur les sociétés. Sont, en particulier, considérées comme des *charges déductibles* des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés celles ayant leur origine dans des opérations réalisées par l'entreprise *ni contrares, ni étrangères à une gestion commerciale normale*. Par conséquent, et en dépit d'un principe de non-immixtion de l'Administration dans la gestion d'une entreprise (*par ex. C.E., 23 janvier 2015, n° 369214, Dr. fisc. 2015, n° 16, p. 19, comm. 268, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note A de Massiac et R. Bagdassarian. C.E., 21 décembre 2018, n° 402006, Dr. fisc. 2019, n° 9, p. 49, comm. 176, concl. A. Bretonneau, note F. Deboissy et G. Wicker. C.E., 19 mai 2021, n° 429476, Dr. fisc. 2021, n° 38, p. 63, comm. 371, concl. C. Guibé*), si une charge déduite par une société de ses résultats imposables à l'impôt sur les sociétés, notamment, est considérée comme la conséquence d'un *acte anormal de gestion*, autrement dit d'un acte contraire aux « *intérêts de l'entreprise* » ou aux « *intérêts de l'exploitation* » (risque d'évasion fiscale), elle sera réintégrée dans les résultats soumis à l'impôt en cause et ne sera donc pas déductible des bénéfices de la société en application de la théorie de l'acte anormal de gestion (sur la définition de l'acte anormal de gestion et les difficultés soulevées par cette dernière, *par ex. O. Fouquet, conclusions sur C.E., 10 juillet 1992, nos 110213 et 110214 (2 arrêts), R.J.F. 8-9/92, p. 673 et suiv. Rémi Gouyet, « La théorie de l'acte anormal de gestion », P.A. 2000, n° 225, p. 4. M. Collet, « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal », Dr. fisc. 2003, n° 14, p. 536 et suiv. C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, « Le principe de la liberté de gestion des entreprises et la théorie des actes anormaux de gestion », Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, n° 31, p. 596 et suiv.). *Ex. C.E., 4 juin 2019, n° 418357, R.J.F. 8-9/19, p. 1033, n° 753, conclusions R. Victor, p. 1152, n° C753. Vente d'un bien à un prix significativement inférieur à sa valeur vénale mais réalisation d'une marge commerciale de 20% par l'entreprise à bref délai.**

³⁹⁰ *C.E., 10 juillet 1992, n° 110213, R.J.F. 8-9/92, p. 743, n° 1249, concl. O. Fouquet, p. 673 ; Dr. fisc. 1993, n° 27, p. 1231, comm. 1392. C.E., 26 septembre 2001, n° 219 825, R.J.F. 12/01, p. 1008, n° 1491 ; Dr. fisc. 2002, n° 24, p. 886, comm. 490, concl. G. Bachelier. C.E., 10 mars 2006, n° 263183, Dr. fisc. 2006, nos 21-22, p. 1037, comm. 414, concl. F. Séners, note J.-L. Pierre ; R.J.F. 6/06, p. 524, n° 678. *Rappr. C.E., 28 avril 2006, n° 277572, Dr. fisc. 2006, n° 42, p. 1810, comm. 670, concl. F. Séners, note A.-F. Gagneur. En faveur d'une conception plus étroite de l'acte anormal de gestion, l'avantage devant être octroyé exclusivement à l'entreprise à l'origine de la décision, C.E., 30 septembre 1987, n° 50.157, R.J.F. 11/87, p. 572, n° 1083 ; Dr. fisc. 1988, n° 5, p. 191, comm. 144.**

³⁹¹ « *le codébiteur d'une dette solidaire, qui l'a payée en entier, ne peut répéter contre les autres que les part et portion de chacun d'eux* ». *Auj. art. 1317, al. 1^{er} C. civ. (créé à compter du 1^{er} oct. 2016, Ord. n° 2016-131, 10 février 2016, portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations) : « entre eux, les codébiteurs solidaires ne contribue à la dette que chacun pour sa part ».*

dette et, en particulier, de décharger un ou plusieurs débiteurs solidaires³⁹². Elle aurait dû conclure à la déductibilité de la totalité de la somme en cause des résultats imposables de la société.

139. Du reste, le Conseil d'État n'a sûrement pas été insensible au caractère fautif de l'acte commis par le débiteur définitif puisqu'il constate que la société s'était engagée à « *supporter l'intégralité des condamnations éventuellement encourues en conséquence de ses agissements* »³⁹³. Ainsi, l'Administration ne pouvait donner d'une règle d'origine jurisprudentielle une interprétation plus étroite que celle retenue par les juges. En outre, l'obligation de recourir au droit des obligations, à défaut de l'application d'une règle fiscale, non seulement s'impose à l'Administration dans l'interprétation des règles du droit fiscal, mais aussi est une preuve supplémentaire d'un droit fiscal dépendant des autres disciplines.

140. L'interprétation stricte des lois fiscales n'est pas une obligation pour le juge, même si ce dernier, en particulier, y recourt fréquemment. Ainsi, quand un texte est clair, il doit être appliqué. En outre, une telle interprétation stricte n'est pas incompatible avec un examen des travaux préparatoires d'une loi. En revanche, cette interprétation stricte ne se confond pas avec une interprétation « restrictive » de cette dernière. Les exceptions à l'application des lois fiscales font elles aussi l'objet d'une interprétation stricte.

2) Le recours à l'interprétation stricte des exceptions à l'application des lois fiscales³⁹⁴

141. C'est essentiellement le Conseil d'État qui s'est prononcé sur l'interprétation stricte des exceptions à l'application de lois fiscales³⁹⁵. Il en est ainsi des *règles* dérogatoires consistant à faire bénéficier certains contribuables d'un avantage fiscal³⁹⁶. Il en est de même

³⁹² Cass. 1^{re} civ., 6 février 1979, Bull. civ., I, p. 39, n° 45.

³⁹³ C'est nous qui soulignons. La Cour de cassation décide que lorsqu'il y a un débiteur fautif, celui-ci peut être condamné *in solidum* à supporter la totalité de la dette (Cass. 3^{ème} civ., 22 juin 1977, Bull. civ., III, p. 215, n° 283. Pour des exemples d'agissements fautifs en matière de concurrence déloyale, v. Cass. com., 3 mai 1979, Bull. civ., IV, p. 108, n° 137. Cass. com., 28 avril 1980, Bull. civ., IV, p. 130, n° 166. Cass. com., 20 octobre 1998, R.J.D.A. 1/99, p. 90, n° 109. Cass. com., 12 février 2002, R.J.D.A. 6/02, p. 594, n° 708).

³⁹⁴ **Ajouter pour des développements consacrés à l'interprétation de l'exception à l'exception**, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 220 et suiv., n°s 292 et suiv. Pour M. Gutmann, elles opéreraient un retour au principe et, alors même qu'elles sont des exceptions, elles ne seraient pas forcément d'interprétation stricte ; elles pourraient avoir une portée extensive. Interprétation de propos tenus par le commissaire du Gouvernement Crépey sur un arrêt de 2017, présentation d'un arrêt de Cour de justice de l'Union européenne de 2003 en ce sens, mais évocation aussi d'un arrêt de la Cour de cassation de 2015 apportant un bémol à l'interprétation extensive de l'exception à l'exception.

³⁹⁵ **À noter** : distinction à opérer entre les exceptions à l'application des lois fiscales et celles qui excluent l'application du droit des obligations en droit fiscal dont les fondements seront examinés dans la deuxième partie.

³⁹⁶ C.E., 14 octobre 1964, n° 57.795, Bull. des contrib. dir., de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts indirects, 1965, p. 48, n° 6.274. Exonération d'impôt. C.E., 13 novembre 1964, n° 58.176, Bull. des contrib. dir., de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts indirects, 1965, p. 42, n° 6.256. Exonération d'impôt. C.E., 13 juillet 1965, n° 64.198, Bull. des contrib. dir., de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts indirects, 1965, p. 416, n° 7.304. Déduction d'impôt. C.E., 14 février 1973, n° 78.378, Dr. fisc. 1974, n° 8, p. 33, comm. 255, concl. Delmas-Marsalet. Déduction fiscale et obtention d'un taux réduit de T.V.A. C.E., 9 juillet 1975, n° 93.873, Dr. fisc. 1976, n° 9, p. 264, comm. 330, concl. Schmeltz. Remboursement de crédits de T.V.A. C.E., 9 février 1983, n° 25.793, Dr. fisc. 1983, n° 42, p. 1292, comm. 1932, concl. Leger. Exonération d'impôt. C.E., 22 mars 1985, n° 41.278, R.J.F. 5/85, p. 356, n° 672. Exonération d'impôt. C.E. 10 décembre 1986, n° 43.225, R.J.F. 2/87, p. 87, n° 125 ; Dr. fisc. 1987, n° 8, p. 264, comm. 308. Exonération d'impôt. C.E., 5 octobre 1988, n°s 74.458 et 74.462, R.J.F. 11/88, p. 687, n° 1217. Exonération d'impôt. C.E., 26 mai 1993, n° 87404, R.J.F. 7/93, p. 583, n° 995. Déduction fiscale. C.E., 10 mars 2006, n° 263183, Dr. fisc. 2006, n°s 21-22, p. 1037, comm.

de celles qui prévoient des sanctions fiscales ou des règles anti-abus³⁹⁷. Il n'en demeure pas moins que la Cour de cassation a également considéré que les exceptions à l'application de lois fiscales devaient être interprétées strictement³⁹⁸. Deux exemples significatifs doivent être mentionnés³⁹⁹. Ils concernent tous les deux l'article 1961 du Code général des impôts.

a) L'interprétation des dispositions d'une loi du 18 janvier 1912, aujourd'hui codifiées sous l'article 1961, alinéa 3 du Code général des impôts

142. Cet article, sous son alinéa 3, prévoit que « l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt, ne donne pas lieu à la perception du droit proportionnel de mutation [devenu droit proportionnel d'enregistrement] ». Dans l'affaire jugée par la Cour de cassation, l'acquéreur d'un bien immobilier n'avait pas payé le prix convenu⁴⁰⁰. Un tiers subrogé pour une partie du prix dans les droits du vendeur, a demandé la résolution de la vente pour non-paiement de ce

414, concl. F. Séners, note J.-L. Pierre ; R.J.F. 6/06, p. 524, n° 678. Déduction fiscale. *C.E.*, 12 mars 2007, n° 290310, Dr. fisc. 2007, n° 24, p. 32, comm. 607, concl. P. Collin ; R.J.F. 6/07, p. 567, n° 714. Exonération d'impôt. *C.E.*, 27 juillet 2009, n° 312165, Dr. fisc. 2009, n° 47, p. 19, comm. 547. Exonération d'impôt. *C.E.*, 10 décembre 2014, n° 371437, Dr. fisc. 2015, n° 12, p. 12, comm. 219, concl. É. Cortot-Boucher, note B. Guillot de Suduiraut et B. Zilberstein et *C.E.*, 27 mai 2015, n° 368056, R.J.F. 8-9/15, p. 666, n° 695, concl. B. Bohnert. Abattement fiscal. Mais pour une interprétation plus souple des dispositions dérogatoires examinées dans ces deux derniers arrêts du Conseil d'État de 2014 et 2015, v. *C.E.*, 16 octobre 2019, n° 417364, Dr. fisc. 2019, n° 49, p. 16, comm. 470, concl. A. Iljic, note R. Vabres + R. Victor, conclusions sur *C.E.*, 5 mars 2018, n° 409970, Dr. fisc. 2018, n° 28, comm. 470, spéc. pp. 25-26, n° 3. *Égal. Douai*, 25 juin 2009, n° 08DA00518, Dr. fisc. 2009, n° 47, p. 19, comm. 547. Taux réduit de T.V.A.

³⁹⁷ Sur cette question de l'interprétation stricte des règles relatives aux sanctions fiscales et des règles anti-abus, v. D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 216 et suiv., n° 285 et suiv. Pour les règles relatives aux sanctions fiscales et pour des exemples, *C.E.*, 16 avril 2010, n° 313456, R.J.F. 7/10, p. 362, n° 680, concl. L. Olléon, B.D.C.F. 7/10, p. 35, n° 78. *C.E.*, 11 mai 2021, n° 437637, R.J.F. 8-9/21, p. 1207, n° 826, concl. K. Ciavaldini, abonnés.elf, n° C826. S'agissant des règles anti-abus et pour des exemples, *C.E.*, 22 janvier 2018, n° 406888, R.J.F. 4/18, p. 492, n° 342, concl. É. Cortot-Boucher, R.J.F. 4/18, p. 592, n° C342 (v. aussi ces conclusions, n° 18) + Y. Bénard, conclusions sur *C.E.*, 18 juillet 2018, n° 402451, R.J.F. 11/18, p. 1492, n° C116, n° 6. É. Bokdam-Tognetti, conclusions sur *C.E.*, 5 novembre 2021, n° 433467, R.J.F. 1/22, p. 117, n° C2, n° 10. Pour une prise en considération des **intentions du législateur** dans ce domaine des règles anti-abus, et sur la proposition de M^{me} Ciavaldini (R.J.F. 6/22, p. 121, n° C524, n° 10), *C.E.*, 31 mars 2022, n° 458518, R.J.F. 6/22, p. 24, n° 624, concl. K. Ciavaldini, R.J.F. 6/22, p. 119, n° C524.

³⁹⁸ **À noter** : la Cour de justice de l'Union européenne procède également à une interprétation stricte des exceptions prévues par les textes et directives adoptés par les instances de l'Union européenne. *Par ex.*, *C.J.C.E.*, 20 novembre 2003, aff. C-8/01, Dr. fisc. 2004, n° 5, p. 322, comm. 191, note M. Guichard et W. Stemmer, points 36 et 61. *C.J.C.E.*, 14 juin 2007, aff. 434/05, R.J.F. 10/07, p. 929, n° 1181. *C.J.C.E.*, 11 décembre 2008, aff. 407/04, R.J.F. 3/09, p. 287, n° 304, point 30. *C.J.U.E.*, 28 octobre 2010, aff. 175/09, R.J.F. 2/11, p. 226, n° 258, point 25. *C.J.U.E.*, 14 mai 2017, aff. C-274/15, Commission européenne c/ Grand-Duché de Luxembourg, point 50, concl. J. Kokott, point 41. *C.J.U.E.*, 23 novembre 2017, aff. 256/16, R.J.F. 2/18, p. 283, n° 238, point 21, concl. J. Kokott, points 32 et 44. *Aj. D. Gutmann, Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 210 et suiv., n° 277 et suiv. Prise en considération aussi des objectifs poursuivis par le législateur de l'Union (D. Gutmann, *op. cit.*, spéc., p. 212, n° 279).

³⁹⁹ *Égal. Cass. civ.*, 31 juillet 1854, D. 1854, 1, p. 312. Taux réduit. *Cass. com.*, 20 juillet 1973, Bull. civ., IV, p. 234, n° 261. L'enregistrement d'un acte à un droit fixe de 50 francs, doit s'interpréter « restrictivement, les dérogations fiscales étant de droit étroit et ne pouvant être étendues à des cas non prévus par la loi ». *Cass. com.*, 7 décembre 1993, R.J.F. 4/94, p. 276, n° 496 ; Dr. fisc. 1994, n° 21-22, p. 897, comm. 1013. Exonération d'impôt. *Cass. com.*, 22 février 2000, R.J.F. 5/00, p. 470, n° 720. Exonération d'impôt. *Cass. com.*, 3 juillet 2019, (P), Bull. arrêts ch. civ., juillet 2019, pp. 81-82. Interprétation stricte des dispositions de l'ancien article 885, alinéa 1^{er} du Code général des impôts. Exonération d'impôt de solidarité sur la fortune. Pas de distinction là où il n'y en a pas (« qu'en statuant ainsi, alors que l'article 885 L du code général des impôts, qui est d'interprétation stricte, n'opère aucune distinction entre les placements financiers et les titres de participation, la cour d'appel a violé le texte susvisé »).

⁴⁰⁰ *Cass. civ.*, 30 novembre 1925, D.P. 1926, 1, p. 133, conclusions P. Matter ; D.S. 1926, 1, p. 65, note F.G.

dernier⁴⁰¹. Il l'obtint par un jugement à son profit, lequel a eu aussi pour effet de le rendre propriétaire de l'immeuble, moyennant le versement d'une somme d'argent en contrepartie au vendeur. Pour ne pas payer les droits proportionnels d'enregistrement demandés, les héritiers du subrogé se sont prévalus des dispositions d'une loi du 18 janvier 1912 ensuite codifiées sous l'article 1961, al. 3 du Code général des impôts⁴⁰².

143. Pour ces héritiers, ces dispositions ne sont pas ambiguës et s'appliquent à leur cas, une simple résolution, *sans mutation*. La résolution a eu pour effet un anéantissement rétroactif du contrat et, par le jeu des restitutions, un retour du bien dans le patrimoine de leur auteur, ayant cause du vendeur initial. En outre, selon des mêmes héritiers, le droit fiscal, se suffisant à lui-même, doit s'appliquer et il n'est pas utile d'aller rechercher dans le droit civil des principes d'interprétation de la loi fiscale, laquelle est fondée sur des principes différents.

144. L'administration de l'enregistrement, quant à elle, prétendait, pour obtenir le paiement des droits sur le prix résultant de la résolution, conformément à l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, que le texte de 1912 ne visait que le retour du bien dans le patrimoine du *vendeur originaire* ; il n'en est pas de même lorsque la propriété est acquise au subrogé. Il y a ici une mutation entre le vendeur primitif et son représentant donnant lieu au versement des droits proportionnels d'enregistrement.

145. Pour résoudre cette difficulté ayant trait aux effets de la résolution de la vente prononcée au profit d'un créancier subrogé dans les droits du vendeur originaire, l'Avocat général, dans ses conclusions sur l'affaire examinée, a préconisé d'appliquer les règles du droit civil relatives à la fois à la résolution et à la subrogation personnelle⁴⁰³. S'agissant de l'interprétation du texte fiscal, il convenait de savoir si ce dernier prévoyant une exonération d'impôt s'appliquait aux subrogés dans les droits du vendeur initial ou s'il ne concernait que le cas d'un bien qui retourne dans le patrimoine du vendeur initial. Si c'est cette dernière solution qui devait prévaloir, l'exception à l'application des lois fiscales, à savoir l'exonération d'impôt (le non paiement des droits d'enregistrement), serait d'interprétation stricte et ne bénéficierait pas aux créanciers subrogé dans les droits du vendeur.

146. En droit civil, quand la résolution du contrat, demandée par le vendeur, est prononcée pour défaut de paiement du prix, le contrat est anéanti rétroactivement. Par conséquent, les parties sont « *remises dans l'état où elles se trouvaient antérieurement* [à la résolution] »⁴⁰⁴, et doivent procéder à la restitution, notamment, des biens reçus. Ainsi, le bien

⁴⁰¹ En l'espèce, subrogation personnelle conventionnelle et partielle. Le tiers subrogé a payé au vendeur une partie du prix à la place de l'acquéreur. Grâce à l'effet de la subrogation, il a pu ensuite se retourner contre ce dernier pour obtenir le paiement de cette partie du prix. Quant à la résolution du contrat pour inexécution du paiement du prix par l'acquéreur, elle a été demandée en justice par le tiers subrogé. L'objectif de ce dernier était d'obtenir l'anéantissement rétroactif du contrat et la remise des parties dans l'état dans lequel elles se trouvaient avant la conclusion de ce contrat par le jeu des restitutions.

⁴⁰² D'après la loi de 1912, l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt ne donne pas lieu au droit proportionnel de mutation.

⁴⁰³ P. Matter, Conclusions sur *Cass. civ.*, 30 novembre 1925, D.P. 1926, 1, p. 133 et suiv. Depuis, *Caen*, 4 novembre 1963, *Gaz. Pal.* 1964, 2, p. 148. *Égal.*, X. Marin, « Caution fiscale. Subrogation dans les droits du Trésor. (Arrêt de la Cour d'appel de Caen du 4 novembre 1963) », *Banque* 1964, p. 777 : « *les principes généraux de la subrogation doivent recevoir application en toutes hypothèses, en matière fiscale comme en matière de droit commun* ».

⁴⁰⁴ *Par ex. Cass. com.*, 26 juin 1990, *Bull. civ.*, IV, p. 129, n° 190 ; *R.T.D.com.* 1991, p. 91, obs. B. Bouloc ; *Contrats, conc., consom.* 1991, n° 1, p. 3, comm. 1, note L. Leveneur.

vendu est restitué au vendeur initial, lequel n'a jamais cessé d'en être le propriétaire⁴⁰⁵. Quant à la subrogation personnelle, elle a pour effet, dès la réalisation du paiement, et à ce moment-là, de transmettre au tiers subrogé la créance du vendeur⁴⁰⁶, avec les *droits* qui s'y rattachent, *sûretés* et *garanties, titres* et *actions*, dont l'*action résolutoire*⁴⁰⁷. Il résulte de l'effet combiné de la subrogation personnelle et de l'action résolutoire que si le subrogé a exercé avec succès cette action, dont l'exercice lui a été accordé, c'est lui qui devient *le nouveau propriétaire du bien*, alors même qu'il n'était créancier que d'une somme d'argent⁴⁰⁸.

147. Dans son arrêt de 1925, la Cour de cassation rappelle, conformément aux conclusions rendues sur cet arrêt, que les dispositions de la loi de 1912, aujourd'hui codifiées sous l'article 1961, alinéa 3 du Code général des impôts, visent les décisions ayant pour effet de mettre à néant *une mutation antérieure* et non *d'entraîner une mutation nouvelle* ; elles ne s'appliquent donc pas aux mutations de propriété se produisant à l'occasion de la résolution du contrat⁴⁰⁹. Surtout, la Cour de cassation précise que la résolution de la vente prononcée à la demande, soit d'un *cessionnaire*, soit d'un *créancier subrogé* a pour conséquence un transfert

⁴⁰⁵ Sur la résolution judiciaire d'un contrat, art. 1184 C. civ. *Auj.* art. 1217 (inexécution du contrat) et 1224 (résolution) du Code civil (créés à compter du 1^{er} oct. 2016, *Ord. n° 2016-131, 10 février 2016*, portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations).

⁴⁰⁶ Sur le problème de l'effet du paiement subrogatoire, extinction de l'obligation ou transfert de la créance au subrogé, v. les développements que J. Mestre consacre à l'effet translatif du paiement avec subrogation, *La subrogation personnelle*, L.G.D.J., 1979, préface P. Kayser, p. 359 et suiv., n^{os} 305 et suiv. Sur la subrogation personnelle, conventionnelle et légale, v. les articles 1346 et 1346-1 du Code civil (créés à compter du 1^{er} oct. 2016, *Ord. n° 2016-131, 10 février 2016*, portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations. *Anc.* 1249 et suiv. du Code civil).

⁴⁰⁷ Cette jurisprudence est constante. *Not. Cass. req., 12 décembre 1934*, *Gaz. Pal.* 1935, 1, p. 203 ; *R.T.D.civ.* 1935, p. 148, obs. R. Demogue. *Cass. civ., 13 février 1963*, *D.* 1963, p. 316, note P. Voirin. *Cass. 1^{re} civ., 20 janvier 1964*, *Bull. civ., I*, n° 36, p. 25. *Cass. 1^{re} civ., 1^{er} février 1965*, *J.C.P.* 1965, éd. G., II, 14187, obs. J.A. *Cass. 3^{ème} civ., 13 décembre 1968*, *Bull. civ., III*, n° 555, p. 426 et sur renvoi, *Amiens, aud. sol., 12 janvier 1970*, *J.C.P.* 1971, éd. G., II, 16872, obs. M. Dagot et P. Spitéri ; *Journ. not.* 1972, art. 50567, obs. J. Viatte. *Cass. com., 7 décembre 1981*, *Bull. civ., IV*, p. 340, n° 427 ; *D.* 1983, somm. p. 2, obs. F. Derrida. *Égal. C.A. Thibierge*, « L'autonomie du privilège de prêteur de deniers et les prêts à l'acquisition immobilière », *Defrénois* 1971, art. 30007, p. 1284 et suiv., n° 9. J. Mestre, *op. cit.*, p. 562, n^{os} 519-520. Dans l'hypothèse d'une subrogation conventionnelle, les parties peuvent prévoir de limiter le bénéfice de l'action résolutoire au seul subrogeant. *Par ex. Cass. 3^{ème} civ., 21 mars 1973*, *Bull. civ., III*, n° 217, p. 157. Paiement d'une fraction de la dette par un tiers.

⁴⁰⁸ *Par ex. P. Lacoste*, note sous *Cass. req., 28 février 1894* et *Cass. civ., 22 octobre 1894*, *S.* 1895, 1, p. 321. J. Mestre, *op. cit.*, p. 543, n° 491 : « *Exercée par un tiers subrogé aux droits du vendeur, l'action résolutoire produirait donc l'effet remarquable de lui procurer tout autre chose que ce qu'il a fourni. Spécialement dans l'hypothèse pratique de la vente, en conduisant à la restitution par l'acquéreur de l'objet vendu, elle ferait du subrogé, initialement prêteur de deniers, le nouveau propriétaire de la chose* ». P. 558, n° 513 : « *Entre les parties, le contrat résolu sera censé n'avoir jamais été conclu, la résolution étant rétroactive. Ainsi, dans le cas de la vente, de même que le créancier primitif aurait récupéré un bien dont il n'aurait jamais cessé d'être le propriétaire, de même le subrogé qui a triomphé dans son action résolutoire, se verra-t-il investi de la propriété du bien vendu. Il devra seulement, le cas échéant, et comme le vendeur aurait lui-même le faire, restituer à l'acquéreur les deniers par lui déjà versés* ». P. 560, n° 515 : « *...il n'est pas, en effet, niable qu'il y ait eu transfert de propriété, que l'immeuble soit passé directement, par le jeu rétroactif de la résolution, du patrimoine du vendeur à celui du subrogé* ». L. Lorvellec, *J.-Cl. Civil*, Art. 1249 à 1252, fasc. 76, p. 8, n° 34 : « *Dans le cas de subrogation dans les droits d'un vendeur, l'action résolutoire conduit par le jeu cumulé de la rétroactivité et de la substitution de la personne du subrogé à celle du vendeur à instituer le premier propriétaire d'un bien dont le maître « naturel » devrait être le second* ».

⁴⁰⁹ P. Matter, *op. cit.*, p. 184, col. 2 : « *la loi de 1912 [...] décide qu'il n'y a pas perception de taxe lorsque la résolution de la vente se présente dans les conditions où, en droit civil, elle ne constitue pas un transfert de propriété, car, disait le rapporteur au Sénat, « il y a une certaine connexité entre la législation fiscale et le droit civil... Et c'est en raison même de cette connexité que la loi de 1912 dispense du droit proportionnel l'acte de résolution, dès lors qu'il n'entraîne pas une mutation : telle est la seule portée des mots : « résolution...pour quelque cause que ce soit »* ».

de propriété, admet que le bien passe dans le patrimoine de celui-ci alors qu'il n'en était pas le propriétaire avant la résolution et décide que cette résolution donne alors ouverture au droit de mutation.

148. Ainsi, la Cour de cassation fait une différence, lorsque le contrat de vente a été résolu, quant aux effets de la résolution, entre le vendeur initial et le tiers subrogé, constituant une limite à l'assimilation du subrogé au subrogeant dans l'exercice de l'action résolutoire⁴¹⁰. Si c'est le vendeur primitif qui a obtenu la résolution du contrat, le bien a purement et simplement réintégré son patrimoine. Des droits d'enregistrement ne sont pas exigés. Mais, si l'action résolutoire est exercée, avec succès, par le subrogé, il y a alors un transfert de propriété et des droits fiscaux dus par ce nouvel acquéreur. S'agissant de l'interprétation d'un texte fiscal, ici l'article 1961, alinéa 3 du Code général des impôts prévoyant une *exonération d'impôt*, à savoir celle du non paiement de droits d'enregistrement, la Cour de cassation fait bien *une interprétation stricte de cette exception* en excluant du champ d'application de l'article les subrogés dans les droits et actions du vendeur initial. Cette jurisprudence a, depuis, été réaffirmée⁴¹¹. C'est également en procédant à une *interprétation stricte* d'une *exception prévue par un texte fiscal*, en l'occurrence le même article 1961 du Code général des impôts mais sous son alinéa 1^{er}, que la Cour de cassation va se prononcer.

b) L'interprétation des dispositions de l'article 1961, alinéa 1^{er} du Code général des impôts

149. Selon l'alinéa 1^{er} de cet article, « *les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière lorsqu'elle tient lieu de ces droits et la contribution prévue à l'article 879, ne sont pas sujets à restitution dès l'instant qu'ils ont été régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1224 à 1230, 1304 et 1304-7, 1654 et 1659 du Code civil* »⁴¹². La Cour de cassation dans un arrêt de 2007 a considéré que ce texte qui « *énumère des exceptions au principe de la restitution [...] doit être strictement interprété [...] il n'est pas possible d'adjoindre à un texte fiscal clair et précis une disposition qu'il ne comporte pas* »⁴¹³.

150. Les textes examinés étaient les articles 951 et 952 du Code civil relatifs à l'insertion d'une clause dans une donation par laquelle les biens donnés feront retour au donateur en cas de prédécès du donataire et de ses descendants. En l'espèce, au décès de la donatrice d'actions d'une société Holding, elle-même bénéficiaire d'une donation de ces actions de la part de son père, ses enfants ont demandé la restitution des droits acquittés au titre de la donation. Cette restitution a été ordonnée car les articles 951 et 952 du Code civil ne

⁴¹⁰ J. Mestre, *op. cit.*, p. 561, n° 518.

⁴¹¹ *Cass. com.*, 19 novembre 1991, n° 89-21934, Bull. civ., IV, n° 349, p. 242 « *l'exonération de la taxe résultant du texte invoqué [art. 1961, al. 3 C.G.I.] n'a pas été étendue par la loi aux translations de propriété qui peuvent se produire à l'occasion de la résolution d'un contrat ; que telle est la conséquence de la résolution de la vente lorsqu'elle est prononcée, non au profit du vendeur mais à la demande du créancier subrogé dans ses droits ou d'un cessionnaire ; qu'elle fait passer dans le patrimoine de celui-ci un bien dont il n'était pas propriétaire antérieurement à l'acte résolu ; quelle donne donc ouverture aux droits applicables aux mutations des fonds de commerce* ».

⁴¹² Art. 1304 et 1304-7 C. civ. (*anc. art. 1183 C. civ.*) et art. 1224 à 1230 C. civ. (*anc. 1184 C. civ.*), à compter du 1^{er} oct. 2016 (*Ord. n° 2016-131, 10 février 2016, op. cit.*).

⁴¹³ *Cass. com.*, 4 décembre 2007, Bull. civ., IV, p. 294, n° 256 ; Dr. fisc. 2008, n° 12, p. 25, comm. 226, note F. Deboissy. Aj. O. Debat, « Le principe de la restitution des droits d'enregistrement consécutivement à la résolution d'un acte juridique : présent et avenir », *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec, 2009, p. 712 et suiv. Déjà, *Cass. com.*, 24 décembre 1968, Bull. civ., IV, p. 355, n° 376.

sont pas mentionnés dans l'article 1961, alinéa 1^{er} du Code général des impôts et ne font pas partie des exceptions prévues par ce dernier. Il en est ainsi, alors même, constate M^{me} Deboissy⁴¹⁴, que la clause en question est une condition résolutoire au sens de l'article 1183 du Code civil⁴¹⁵, lequel figurait dans la liste des exceptions de l'article 1961, alinéa 1^{er} du Code général des impôts⁴¹⁶.

151. Surtout, il y avait là une divergence d'interprétation de la règle posée dans l'article 1961, alinéa 1^{er} du Code général des impôts entre les magistrats et l'Administration. En effet, cette dernière interprétait les dispositions de cet article en fonction de l'objectif poursuivi par le législateur, à savoir la prévention d'un risque de fraude ou de collusion, tandis que les magistrats ont eu une lecture purement formelle du texte⁴¹⁷.

152. Il est incontestable que l'interprétation stricte des lois et des exceptions à l'application de ces dernières reçoit un accueil favorable en droit fiscal. Toutefois, elle n'est pas une obligation pour le juge, en particulier, puisque ce dernier peut utiliser d'autres procédés d'interprétation. Ainsi, malgré un recours très fréquent à une interprétation stricte des textes et des exceptions à l'application de ces derniers, ces procédés constituent autant de limites à l'existence d'un « *principe* » d'interprétation stricte des lois fiscales et des exceptions à leur application.

C. LES LIMITES AU RECOURS À L'INTERPRÉTATION STRICTE DU DROIT FISCAL

153. **Annonce.** Aussi bien la Cour de cassation que le Conseil d'État utilisent d'autres procédés d'interprétation (1) que l'interprétation stricte du droit fiscal. Les recours à ces autres procédés attestent de la part du juge non seulement d'une certaine liberté à l'égard des textes à interpréter mais aussi d'une remise en cause de l'existence d'un « principe » d'interprétation stricte du droit fiscal⁴¹⁸. Un exemple de procédé d'interprétation autre que cette dernière, utilisé aussi bien par le Conseil d'État que par l'Administration, sera proposé. Il s'agit de l'interprétation « *contra legem* » d'un texte (2).

1) Les autres procédés d'interprétation

154. En dépit d'une utilisation fréquente de l'application des textes clairs et de l'interprétation stricte et des lois fiscales, et des exceptions à l'application de ces lois, dont la conséquence est une prohibition du raisonnement par analogie, d'autres exemples jurisprudentielles attestent d'une liberté du juge dans l'interprétation des textes. Il faut ici citer un arrêt du Conseil d'État de 2006 affirmant que le principe constitutionnel de clarté de la loi et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité ne s'imposent qu'aux auteurs du texte

⁴¹⁴ *op. cit.*, p. 26, n° 2. Pour une autre interprétation de l'arrêt, O. Debat, *op. cit.*, pp. 782-783. Priorité donnée à l'interprétation stricte d'un texte fiscal et non à la primauté à la technique générale de la condition.

⁴¹⁵ *Cass. I^{re} civ.*, 18 février 1975, Bull. civ., I, p. 60, n° 67. *Cass. I^{re} civ.*, 6 février 1995, D. 1997, p. 119, note V. Tardy. *Cass. I^{re} civ.*, 7 juin 1995, Bull. civ., I, p. 166, n° 236.

⁴¹⁶ *Auj.* art. 1304 et 1304-7 C. civ. (créé à compter du 1^{er} oct. 2016, *Ord. n° 2016-131, 10 février 2016*, portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations).

⁴¹⁷ Sur ce point, F. Deboissy, *op. cit.*, p. 28, n°s 11 et 12. Pour l'Administration, seules les résolutions légales ou fondées sur un cas fortuit ou de force majeure intervenues en dehors de toute initiative des parties autorisent la restitution. BOI-ENR-DG-70-20-20160614, § 70.

⁴¹⁸ S'agissant d'exceptions à l'application de dispositions fiscales, et « *sur le plan purement théorique, le principe de l'interprétation stricte des exceptions n'a donc pas véritablement d'autonomie par rapport aux autres méthodes classiques d'interprétation* » (D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, *op. cit.*, p. 237, n° 313).

législatif en cause et qu'il ne peut donc être reproché à une cour d'Appel de les avoir méconnus quand elle a procédé à l'interprétation du texte fiscal applicable⁴¹⁹. La Cour de cassation a également exprimé la même liberté de choix du procédé d'interprétation dans un domaine extérieur au droit fiscal⁴²⁰. Ainsi, l'application de textes clairs a pu être écartée⁴²¹. De même, aussi bien la Cour de cassation que le Conseil d'État n'ont pas hésité à interpréter les textes en ayant recours à l'analogie⁴²². Et, le Conseil d'État, en particulier, a interprété des textes de manière *extensive*⁴²³, *praeter legem*⁴²⁴, *contra legem*⁴²⁵ et a même *étendu le champ d'application d'exceptions* à l'application de lois fiscales⁴²⁶.

S'agissant des méthodes d'interprétation utilisées par le juge, il convient, ici, de citer intégralement les propos de M. Gutmann dans la conclusion de son ouvrage sur les *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*⁴²⁷ : « les méthodes d'interprétation du droit fiscal utilisées par le juge sont extrêmement diversifiées...Il est également clair qu'une question d'interprétation est rarement résolue par le recours à une méthode unique ; en pratique, le juge combine les différentes méthodes qui lui sont pertinentes et sa conviction quant à la « bonne » solution à apporter au litige se forme à

⁴¹⁹ C.E., 24 mars 2006, n° 257300, Dr. fisc. 2006, n° 39, p. 1666, comm. 623, concl. L. Vallée ; R.J.F. 6/2006, p. 513, n° 667. Exclusion de l'interprétation littérale du texte fiscal en question. L. Vallée, *op. cit.*, not. p. 1669.

⁴²⁰ Cass. 1^{ère} civ., 29 janvier 2002, Bull. civ., I, p. 25, n° 33 : « la cour d'appel ne saurait se voir reprocher de ne s'être pas livrée à une recherche qui relevait de sa liberté quant aux méthodes d'interprétation de la loi ».

⁴²¹ C.E., 15 mai 1974, n° 92.427, Dr. fisc. 1974, n° 49, p. 21, comm. 1511, concl. Mandelkern. Réduction d'impôt. Prise en considération de la finalité des textes. C.E., 5 février 1982, n° 22.674, R.J.F. 4/82, pp. 206-207, n° 405 ; Dr. fisc. 1982, n° 48, p. 1408, comm. 2287, concl. Schricke. Pour ce dernier, l'exclusion de l'interprétation à la lettre du texte est conforme à sa logique et aux travaux préparatoires.

⁴²² Cass. civ., 31 juillet 1854, D.P. 1854, 1, p. 559. Cass. civ., 30 août 1869, D.P. 1869, 1, p. 441. C.E., 5 janvier 1923, D.P. 1923, 3, p. 1, concl. Berget. Cass. req., 29 février 1932, D.S. 1932, 1, p. 289. C.E., 8 juin 1923 (6^e espèce), D.P. 1923, 3, p. 65. Cass. req., 11 février 1925, D.S. 1926, 1, p. 39.

⁴²³ C.E., 18 novembre 1983, n° 35.968, Dr. fisc. 1984, n° 12, p. 482, comm. 613, concl. P.-F. Racine. C.E., 3 juin 1985, n° 42.901, Dr. fisc. 1986, n° 11, p. 348, comm. 493, concl. Bissara ; R.J.F. 7/85, p. 550, n° 1060. C.E., 14 avril 1986, n° 44.607, Dr. fisc. 1986, n° 41, p. 1134, comm. 1679, concl. P.-F. Racine. C.E., 11 décembre 1987, n° 61.531, Dr. fisc. 1988, n° 19, p. 633, comm. 924, concl. B. Martin Laprade. C.E., 16 décembre 2003, n° 227588, Dr. fisc. 2004, n° 25, p. 1024, comm. 562, concl. G. Goulard, note F. Naud ; R.J.F. 3/2004, p. 209, n° 261. Interprétation extensive du terme « aéroport », le commissaire du Gouvernement privilégiant une interprétation stricte de ce dernier. L'Administration : conception restrictive de la notion. Pour une limite apportée à cette jurisprudence, C.E., 8 juin 2005, n° 255992, Dr. fisc. 2005, n° 50, p. 1979, comm. 808, concl. L. Vallée ; R.J.F. 8-9/2005, p. 630, n° 876.

⁴²⁴ C.E., 16 février 2000, n° 133293, Dr. fisc. 2000, n° 14, p. 594, comm. 283, concl. G. Bachelier, note J. Turot ; R.J.F. 3/2000, p. 223, n° 334. La construction jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion est aussi considérée comme une interprétation « *praeter legem* » des textes (G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, pp. 52-53, n° 46). Mais pour M. Gutmann, le principe général selon lequel les actes anormaux doivent être fiscalement neutralisés serait un « *principe secundum legem* » ou principe « *par induction* » (*Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 293 et suiv., n^{os} 410 et suiv.).

⁴²⁵ C.E., 19 décembre 1975, n° 84774 et 91.895, Dr. fisc. 1976, p. 671, comm. 925, concl. D. Fabre ; chron. B. Martin Laprade, R.J.F. 2/76, p. 41. Assimilation d'un « établissement » en France à son « siège » et exclusion de la retenue à la source sur des revenus distribués prévue pour des personnes qui n'ont pas leur domicile ou leur siège en France. C.E., 22 novembre 1978, n° 2419, R.J.F. 1/79, p. 18, n° 12 et chron. J.-F. Verny, R.J.F. 3/79, p. 75 ; Dr. fisc. 1979, n° 22, p. 684, comm. 1140, concl. D. Fabre. Droit à déduction de la T.V.A. pour un acquéreur de bonne foi et dont le fournisseur se présentait comme assujettit à cette dernière alors qu'il ne l'était pas.

⁴²⁶ C.E., 10 novembre 1965, n° 60.005, Bull. des contrib. dir., de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts indirects, 1966, p. 44, n° 7.719. C.E., 16 novembre 1981, n° 24.028, R.J.F. 12/81, p. 590, n° 1091 et chron., R.J.F. 12/81, p. 558. Référence aux travaux préparatoires. C.E., 16 décembre 1998, n° 156535, Dr. fisc. 1999, n° 24, p. 851, comm. 484, concl. G. Goulard. Imposition en France de bénéfices résultant aussi bien des produits extraits du sol du plateau continental que de prestations de services effectuées sur ce dernier. Pour la Cour de cassation, v. Cass. civ., 23 juin 1869, D. 1869, 1, p. 297. Cass. com., 18 avril 1989, D. 1990, p. 325, note M. Jorge ; Dr. fisc. 1989, n° 22-23, p. 780, comm. 1140.

⁴²⁷ *op. cit.*, pp. 337-338, n^{os} 478, 480 et 481.

l'issue d'un processus complexe où les arguments s'entrechoquent ou se confortent mutuellement. En matière de droit interne ou de conventions internationales, le droit fiscal a ainsi pris un « tournant interprétatif » caractérisé par la diversité de ses méthodes d'interprétation et par le développement spectaculaire de considérations d'ordre téléologique et systémiques, à rebours du dogme ancien de la prééminence de l'interprétation littérale. L'étude fait également apparaître que la plupart des méthodes d'interprétation auxquelles recourt le juge sont dépourvues d'effet obligatoire. [...]. Par exception à ce qui vient d'être dit, nous identifions néanmoins deux hypothèses dans lesquelles une méthode d'analyse du texte est véritablement considérée comme contraignante pour le juge : celle dans laquelle le texte est clair... [la deuxième hypothèse est celle dans laquelle le texte doit être interprété de telle sorte qu'il soit conforme à une norme de rang hiérarchique supérieur]. Lorsque le texte est considéré comme clair [...], aucune considération ne vient en principe contredire le résultat qu'impose cette clarté : ni l'intention historique de l'auteur de la norme, ni son objectif ultime, ni le contexte juridique dans lequel le texte est inséré ne peuvent faire échec à la mise en œuvre de la règle. La sécurité juridique l'emporte alors sur toute autre considération tenant à la volonté du législateur ou à la rationalité du système juridique (sauf bien entendu si le texte clair heurte de front une norme supérieure, auquel cas il doit être écarté). [...]. Entre ces deux pôles de véritable contrainte méthodologique, c'est le règne de l'argumentation et de l'art de convaincre : on recherchera l'intention de l'auteur de la norme, ses objectifs tels qu'ils ressortent du texte ou des travaux qui lui ont donné naissance... On s'efforcera surtout de faire en sorte que l'interprétation de la norme participe de la cohérence du droit, c'est-à-dire à la fois qu'elle en procède et qu'elle y contribue ».

2) L'exemple de l'interprétation « *contra legem* » d'un texte⁴²⁸

155. Concernant plus particulièrement cette interprétation, l'obsolescence des textes est fréquemment donnée en exemple⁴²⁹. Il faut ici se reporter à un avis du Conseil d'État de 2002 intéressant à plusieurs titres⁴³⁰. Il a modifié une législation fiscale devenue obsolète, en interprétant « *contra legem* » la disposition fiscale en question, a accordé un rôle important à la convention des parents homologuée par le juge du divorce, ce qui a été repris dans un texte fiscal⁴³¹. Mais, en dehors de toute obsolescence d'un texte, on peut illustrer l'interprétation

⁴²⁸ **Rappel** : « *Contra legem*. - À l'encontre de la loi. Employé pour qualifier la règle (coutume, usage, pratique) établie en contradiction avec une disposition impérative de la loi ou du règlement » (H. Roland, *Lexique juridique des expressions latines*, 7^{ème} éd., LexiNexis, 2016, p. 62).

⁴²⁹ *Par ex.* J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 236 et suiv. Description de la méthode *évolutive*, p. 236. La jurisprudence fiscale ne fait pas exception à la règle et que le Conseil État a adapté des textes fiscaux à des situations nouvelles issues de mutations économiques et de transformations sociales, exemples à l'appui.

⁴³⁰ *Avis C.E.*, 14 juin 2002, n° 241036, Mouthe, R.J.F. 8-9/02, p. 673, n° 893, concl. G. Bachelier, R.J.F. 8-9/02, p. 657. *Égal. CE*, 23 juin 2014, n° 355801, R.J.F. 10/14, p. 913, n° 934. Crédit d'impôt octroyé sur le fondement d'un article du Code des impôts de la Polynésie française. Problème de l'application d'un délai de prescription au droit de reprise de l'Administration, dans l'hypothèse d'une fraude, car le texte en cause prévoyait bien ce droit au profit de cette dernière mais sans lui fixer de limite (droit de reprise : « *droit que possède le fisc pendant un certain délai (« délai de reprise ») de réparer les erreurs ou les omissions qu'il a constatées dans l'assiette ou le calcul (dit liquidation) de l'impôt* » S. Guinchard, T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Reprise (droit de), [droit fiscal]). Le Conseil d'État a considéré que le texte silencieux quant à un délai de prescription au profit du contribuable, ici de nature réglementaire, méconnaissait le principe de sécurité juridique, en a écarté l'application au profit d'un texte du même code, plus général, mais prévoyant un délai de prescription de 3 ans, justifié. Exclusion de l'article 2262 du Code civil prévoyant un délai de 30 ans. Le choix d'un texte fiscal dérogatoire au droit commun prévalant sur les dispositions de l'article 2262 du code civil est plus approprié au regard de la longueur du délai imposé de 30 ans.

⁴³¹ Il n'est pas question, ici, de l'*abrogation* d'un texte par désuétude mais de la *modification* de ce dernier. Pour être exact, les magistrats du Conseil d'État, ayant suivi sur ce point le commissaire du Gouvernement Bachelier, ont procédé à un interprétation *téléologique* ou évolutive du texte concerné, autrement dit ont gardé à l'esprit

« *contra legem* » d'un texte avec une instruction de l'Administration de 2001 dans laquelle cette dernière écarte l'application d'un texte défavorable au contribuable et propose une solution contraire aux dispositions de ce dernier⁴³².

a) L'avis du Conseil d'État de 2002 dit « Mouthe »

156. L'alinéa 2 de l'article 194 du Code général des impôts prévoyait qu'en cas d'imposition séparée des époux *en instance de séparation de corps ou de divorce* et autorisés à avoir des résidences séparées, ces époux étaient considérés comme des célibataires ayant à leur charge les enfants dont ils avaient la garde. Pour la détermination du revenu imposable à l'impôt sur le revenu, et notamment du bénéficiaire d'un avantage fiscal, en l'occurrence la majoration du quotient familial, le critère retenu était tantôt celui de la charge effective des enfants communs, tantôt celui de la garde de ces enfants, chacun de ces critères étant tour à tour privilégié⁴³³.

157. Les dispositions fiscales en cause n'ont pas suivi l'évolution du droit civil, et en particulier du droit de la famille, la notion de « garde » des enfants ayant été remplacée par l'expression d'« autorité parentale » sur ces enfants. Tout d'abord, cette dernière a pu être exercée en commun sur les enfants mineurs. Puis, une loi n° 93-22 du 8 janvier 1993 a généralisé l'exercice en commun de l'autorité parentale sur les enfants. Enfin, une loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 a consacré le mode de résidence alternée des enfants concernés.

158. Dans son avis de 2002, le Conseil d'État, tout en accordant une place privilégiée à la convention des époux, modifie également le quantum du quotient familial et fait donc une interprétation « *contra legem* » d'un texte fiscal, en l'occurrence l'article 194, alinéa 2 du Code général des impôts. Ainsi, le juge de l'impôt a retenu comme nouveau critère d'attribution de la majoration du quotient familial, celui de « la répartition, entre deux parents distinctement imposés, de la charge effective d'entretien et d'éducation des enfants mineurs nés de leur union ». La solution vise les parents séparés, divorcés ou en instance de divorce ou de séparation, et distinctement imposés. Ensuite, il a considéré, en l'absence de convention homologuée par le juge ou dans son silence, que « l'enfant est réputé à la charge de chacun de ses parents, au sens et pour l'application de l'article 196 CGI, mais n'ouvre droit qu'à un avantage égal à la moitié de celui prévu au premier alinéa de l'article 194 et à l'article 197 de ce code pour un enfant de même rang »⁴³⁴. Par conséquent, dans le silence de

l'objectif des auteurs du texte, soit l'allègement de l'impôt des contribuables qui supporte une charge à raison de leurs enfants. Sur cette interprétation téléologique du texte en cause, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, 39, n°s 166-167.

⁴³² *Auj.* BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-60, n° 180.

⁴³³ G. Bachelier, conclusions sur *Avis C.E., 14 juin 2002*, n° 241036, *Mouthe*, R.J.F. 8-9/02, p. 659 et p. 661. Pour une définition du quotient familial, *Mémento Pratique Francis Lefebvre, fiscal*, 2023, p. 39, n° 1700. Le quotient familial « consiste à diviser le revenu imposable de chaque contribuable en un certain nombre de parts, qui est fonction de sa situation de famille (célibataire, marié ou lié par un Pacs, séparé ou divorcé, veuf) et du nombre de personnes fiscalement considérées comme à sa charge ». Son objet « est de proportionner le montant de l'impôt aux facultés contributives de chaque foyer, étant observé que, pour un même revenu, la faculté contributive varie suivant le nombre de personnes qui doivent partager ce revenu ».

⁴³⁴ C'est nous qui soulignons. Déjà, *C.E., 16 septembre 1998*, n° 151208, R.J.F. 11/98, p. 853, n° 1250, *Concl. F. Loloum, B.D.C.F.* 6/98, p. 1, n° 113. Des parents séparés de corps, imposés distinctement et ayant la garde conjointe de leurs deux enfants, ont pu décider de rattacher fiscalement à chacun d'eux un enfant, bénéficiant alors d'une majoration du quotient familial. L'Administration insiste, elle-aussi, sur l'accord des parents pour déterminer lequel des deux profitera de la majoration du quotient familial. *Instr. 23 décembre 1987*, B.O.I. 5 B 26-87, spéc. le n° 2.2.2. : Attribution de l'autorité parentale à chacun des parents sans précision du lieu de résidence habituelle de l'enfant. Cas d'hébergement alterné. Désignation par les parents d'un commun accord de celui d'entre eux qui doit bénéficier du quotient familial. *Rép. Dhinnin du 22 novembre 1993*, J.O., A.N., Débats

la convention ou en son absence, le Conseil d'État suggère, dans cette hypothèse d'une charge partagée entre les deux parents, non envisagée par le Code général des impôts, de répartir la majoration du quotient familial entre les deux époux. En revanche, si la convention homologuée par le juge civil règle la question de cette majoration du quotient familial, et suivant les conclusions du commissaire du Gouvernement, le Conseil d'État considère que, pour cette majoration, « *toute convention conclue par les parents, homologuée par le juge judiciaire et stipulant leurs contributions respectives à la couverture de cette charge [d'entretien et d'éducation] fait foi jusqu'à preuve du contraire ; à défaut de convention, cette preuve peut être apportée par tout moyen* ». Et le Conseil d'État tire toutes les conséquences de l'existence de cette convention et en particulier de l'accord des parents sur l'attribution de la majoration du quotient familial : « *le bénéfice de la majoration du quotient familial est attribué à celui des parents que la convention homologuée par le juge judiciaire a expressément désigné à cette fin*. Un seul des parents peut donc bénéficier de la majoration du quotient familial.

159. Plus généralement, si par le biais de conventions, les parties peuvent aménager les règles fiscales, comme celles relatives au redevable d'un impôt, et décider de transférer la charge du paiement de ce dernier sur la partie qui n'en est pas la redevable légale, les stipulations en cause s'imposent aux parties à la convention, mais ne sont opposables, ni à l'Administration, ni au juge de l'impôt⁴³⁵. Cette méconnaissance de telles prévisions des parties est justifiée quand des dispositions fiscales existent. Mais en cas de dispositions obsolètes, le juge pourrait donc tenir compte des stipulations attribuant à l'une des parties à une convention un avantage fiscal, ici la majoration du quotient familial.

160. Il résulte de ce qui précède soit une répartition de la majoration du quotient familial entre les époux si ces derniers ont la charge partagée de leurs enfants mineurs, soit, et là encore si la charge des enfants communs est partagée entre les époux, l'attribution de la majoration du quotient familial à l'un d'entre eux prévue dans la convention homologuée par le juge judiciaire. Cette possibilité d'écarter la division par deux du quotient familial en cas de charge répartie entre les époux sur les enfants communs par une convention est justifiée par l'absence, à l'origine, de texte fiscal et, plus précisément, par l'existence de dispositions fiscales obsolètes⁴³⁶.

161. L'importance ainsi accordée à une convention homologuée par un juge n'est pas unique puisque, comme le rappelle le commissaire du Gouvernement dans ses conclusions sur l'avis du Conseil d'État de 2002, « *vous tirez pour l'application de la loi fiscale notamment en matière de pension alimentaire toutes les conséquences des décisions du juge judiciaire lesquelles entérinent assez souvent les conventions des parents. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle nous préconisons de ne retenir que les conventions homologuées par le juge* ».

parlementaires, Q., 13 décembre 1993, p. 4482, n° 8307 : autorité parentale accordée à chacun des parents. C'est aux parents qu'il appartient, d'un commun accord, lors de la déclaration de leurs revenus, de désigner celui d'entre eux qui doit bénéficier du quotient familial.

⁴³⁵ Par ex., C.E., 15 novembre 1985, n° 47.509, R.J.F. 1/86, p. 31, n° 35. C.E., 25 novembre 1985, n° 46.007, R.J.F. 2/86, p. 108, n° 174. C.E. (na), 16 décembre 2005, n° 266163, R.J.F. 3/06, p. 209, n° 255. C.E., 27 octobre 2009, n° 319917, R.J.F. 1/10, p. 37, n° 41. Stipulations d'un contrat mettant à la charge d'un locataire les impositions locales (taxes foncières), notamment, auxquelles le bailleur est, en principe, assujéti, en sa qualité de propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Inopposables à l'Administration.

⁴³⁶ G. Bachelier, conclusions sur Avis C.E., 14 juin 2002, n° 241036, op. cit., p. 664 : « *il est vrai que vous n'acceptez pas à juste titre que l'application de la loi fiscale soit modifiée par convention à la guise des parties et vous censurez au titre de l'abus de droit les conventions qui n'ont été conclues que dans le but d'éluider l'impôt. Mais d'une part lorsque la charge est également partagée, la loi est silencieuse et ne fixe pas de règle permettant de reconnaître à l'un ou à l'autre des parents la charge effective des enfants* ».

Cependant, dans ce dernier cas, il existe des dispositions fiscales renvoyant à l'application d'articles du Code civil et, par conséquent, à ce que veulent les parents dans une convention homologuée par le juge judiciaire⁴³⁷. Il faut y ajouter le renvoi du juge au Code civil et à la volonté des parties exprimée dans une convention lorsque les conditions d'application de règles fiscales ne sont pas réunies⁴³⁸. Toutefois, les termes de la convention en cause ne pourront être contraires à l'application des règles et solutions du droit fiscal prévoyant d'attribuer, en cas de partage *inégal* de la charge effective d'entretien et d'éducation de l'enfant, le bénéfice de la majoration du quotient familial au parent qui supporte *la part principale* de cette charge, peu importe les modalités de résidence de cet enfant chez ses parents ou le mode d'exercice de l'autorité parentale⁴³⁹.

162. En plus de la prise en considération de cet avis par la jurisprudence⁴⁴⁰, les dispositions du Code général des impôts reprennent les termes de celui-ci. En effet, il est maintenant prévu à l'alinéa 2 de l'article 194 d'attribuer la majoration du quotient familial, quand les époux font l'objet d'une imposition séparée, à celui qui a « *à sa charge les enfants dont il assume à titre principal l'entretien* ». Les situations concernées ont été étendues à la rupture du pacte civil de solidarité et à toute séparation de fait de parents non mariés. *Sauf preuve contraire*, la charge en cause est assumée par le parent chez lequel l'enfant réside à titre principal. Par conséquent, dans une convention homologuée par le juge civil, ou si les époux s'accordent sur ce point, il peut avoir été convenu de faire bénéficier le parent chez lequel l'enfant ne réside pas, de la majoration du quotient familial, dès lors qu'il supporte la charge d'entretien de l'enfant à titre principal. De même, le code général des impôts prévoit, à l'alinéa 3 de l'article 194, comme le suggérait le Conseil d'État, la possibilité d'une convention ou d'un accord des époux sur la charge d'entretien des enfants en cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents. Mais, en l'absence d'une telle convention ou d'un tel accord entre les époux, ou d'une disposition contraire dans l'une ou l'autre, « *les enfants sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent* ». Il en résulte, et là encore c'est l'avis du Conseil d'État qui est suivi dans le code général des impôts, une limite à la prise en considération de la volonté des époux, dans cette dernière hypothèse de résidence alternée, « *s'il est justifié que l'un d'entre eux [des époux] assume la charge principale des*

⁴³⁷ Art. 156, II, 2°, C.G.I. Il en est de même pour la qualification de la prestation compensatoire, capital ou rente.

⁴³⁸ Ex. C.E., 28 avril 2006, n° 275147, Dr. fisc. 2006, n° 42, p. 1803, comm. 668, concl. F. Sénors. Exclusion d'un acte anormal de gestion et prise en considération des termes d'une convention se fondant sur les règles relatives à la solidarité passive et à la jurisprudence applicable.

⁴³⁹ Égal. Instr. 20 janvier 2004, B.O.I. 5 B-3-04, spéc. n°s 6 et suiv. et n°s 34 et suiv. Et plus récemment, BOI-LIQ-10-10-10-10, 20130204, not. n°s 160 et suiv.

⁴⁴⁰ T.A. Lyon, 2 juillet 2002, n° 98-1787, R.J.F. 11/02, p. 869, n° 1206. Lyon, 11 décembre 2003, n° 98-798, non publié : pour l'application des dispositions de l'article 194, alinéa 2 du code général des impôts, et « *en l'absence de toute convention homologuée par le juge judiciaire ou son silence, l'enfant né de l'union de deux époux, qui, mariés sous un régime de séparation de biens et ne vivant plus sous le même toit, sont imposés distinctement [...], doit être regardé comme étant à la charge de celui des époux qui justifie, par tout moyen, supporter la charge effective de son entretien et de son éducation, quels que soient tant les modalités de résidence de cet enfant chez ses parents que le mode d'exercice de l'autorité parentale* ». L'enfant vivait chez sa mère, au cours des années en litige, mais son entretien a été supporté exclusivement par son père, lequel remplissait donc les conditions légales pour rattacher cet enfant à son foyer fiscal. Bordeaux, 27 novembre 2003, n° 00BX00690, non publié. Rappel du principe qu'il appartient normalement aux parents de désigner d'un commun accord lors de la déclaration de leurs revenus celui d'entre eux qui doit bénéficier du quotient familial. Lyon, 15 janvier 2004, n° 01-048, non publié. Il résultait notamment de la convention des époux, organisant leur séparation de fait, que le père de l'enfant en avait la charge effective. Il devait, par conséquent, bénéficier de deux parts de quotient familial au titre des années 1994 et 1995. C.E., 20 décembre 2017, n° 397650, Dr. famille, 3/2018, p. 1, note F. Douet ; Dr. fisc. 2018, n° 37, p. 1, comm. 381, concl. B. Bohnert. Répartition de la demi-part du quotient familial entre concubins se partageant la charge d'entretien de leurs enfants communs sans justifier en avoir la charge principale, peu importe le montant des revenus perçus par chacun d'eux.

enfants ». Cette interprétation « *contra legem* » d'un texte devenu ici obsolète n'est pas l'apanage des juges. L'Administration peut être conduite, par ses propositions, à s'opposer à l'application de règles fiscales en décalage avec la situation dans laquelle se trouvent les personnes visées par le texte en cause.

b) L'instruction de l'Administration de 2001

163. L'article 150-0 A, I., 1° du Code général des impôts prévoit que les gains nets retirés des cessions à titre onéreux effectuées directement ou par personne interposée de valeurs mobilières et de droits sociaux, notamment, sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le problème posé par l'application de ce texte est résumé par un auteur : la solution résultant de l'application de l'article 150-0 A, I., 1° du Code général des impôts, « *entraîne une anomalie vis-à-vis du nu-proprétaire qui peut être imposé au titre des plus-values à propos d'une opération d'arbitrage décidée par l'usufruitier seul et pour laquelle il ne retire aucun franc* »⁴⁴¹. Or, en droit civil, l'usufruitier, autorisé à gérer un **portefeuille** de valeurs mobilières, lesquelles *ne sont pas consommables* par le premier usage, peut céder des titres, indépendamment, par conséquent, de toute *convention de quasi-usufruit* conclue avec les nus-proprétaires. Il en est ainsi dans la mesure où ces titres sont remplacés, à charge pour l'usufruitier de conserver la substance de ce portefeuille, considéré comme une universalité, et de le rendre, et d'en justifier les variations durant la vie du portefeuille⁴⁴².

164. L'Administration était bien consciente du décalage entre la situation juridique en cause et les conséquences fiscales qui y étaient attachées en faisant le constat suivant : « *au regard des règles du droit civil, un portefeuille de valeurs mobilières dépendant d'une succession peut constituer une universalité de biens. Dans ce cas, il est admis que l'usufruitier peut disposer seul du portefeuille de valeurs mobilières ou de droits sociaux, en cédant les titres dans la mesure où ils sont remplacés, à charge pour lui le cas échéant, de conserver la substance du portefeuille et de le rendre. Le nu-proprétaire est seul imposable sur la plus-value réalisée lors des cessions effectuées par l'usufruitier...* »⁴⁴³. Par conséquent, l'Administration a consenti que, sur option expresse et irrévocable formulée conjointement par le nu-proprétaire et l'usufruitier auprès de l'établissement financier teneur du compte, la plus-value soit imposable au nom du seul usufruitier, contrairement aux dispositions de l'article 150-0 A, I., 1° du Code général des impôts⁴⁴⁴.

⁴⁴¹ S. Castagné, « Usufruit, quasi-usufruit : une nouvelle mise au point, compte-rendu du Colloque consacré au Démembrement de propriété - Stratégies actuelles perspectives », 27 septembre 1999, J.C.P. 2000, éd. N. I., p. 538, n° 10.

⁴⁴² Cass. 1^{re} civ., 12 novembre 1998, Bull. civ., I, p. 217, n° 315 ; D. 1999, p. 167, note L. Aynès ; D. 1999, p. 633, note D. Fiorina ; J.C.P. 1999, éd. G., II, 10 027, note S. Piedelièvre ; J.C.P. 1999, éd. G., I, 120, n° 29, obs. H. Périnet-Marquet ; J.C.P. 1999, éd. N.I., p. 351, note H. Hovasse ; J.C.P. 1999, éd. E., p. 426, note S. Rouxel ; R.T.D.civ. 1999, p. 422, obs. F. Zénati ; R.T.D.civ. 1999, p. 674, obs. J. Patarin. Cass. 1^{re} civ., 3 décembre 2002, D. 2003, p. 2495, note D. Fiorina ; J.C.P. 2003, éd. G., II, 10158, note S. Piedelièvre ; R.T.D.civ. 2003, p. 118, obs. T. Revet. Égal. D. Fiorina, « A propos des pouvoirs de l'usufruitier sur un portefeuille de valeurs mobilières », note sous *Paris, 18 mars 2004*, Defrénois 2004, p. 1639 et suiv. H. Lécuyer, « Usufruit et portefeuille de valeurs mobilières », Dr. et patrimoine 2005, n° 137, p. 57.

⁴⁴³ Instr., 13 juin 2001, B.O.I. 5 C-1-01, fiche n° 1, p. 32, n°s 20-21. *Auj.* BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-60, n° 180.

⁴⁴⁴ Instr., 13 juin 2001, *op. cit.*, p. 32, n° 21. Égal. M. Bornhauser, « Le régime fiscal des cessions de titres démembrés : la fiscalité a-t-elle horreur du vide ? », Dr. fisc. 2001, n° 43, p. 1516, n° 9. J.-C. Servignat et P. J. Saint-Amand, « Le nouveau régime d'imposition des plus-values de cessions de valeurs mobilières et droits sociaux démembrés », Dr. et patrimoine 2001, n° 98, p. 37. *Auj.* BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-60, n° 180, § 2.

165. Du reste, dans une affaire opposant des héritiers nus-proprétaires d'un portefeuille de valeurs mobilières à l'Administration sur le bénéfice du crédit de paiement différé des droits de successions prévu à l'article 404 B de l'annexe III du Code général des impôts, la cour d'Appel de Paris, dans un arrêt du 20 septembre 2001, ensuite commenté par l'Administration, a affirmé « *le principe de l'universalité du portefeuille-titres* »⁴⁴⁵. Dans son instruction de 2005, commentant cet arrêt de 2001, l'Administration renvoie expressément à l'arrêt de la Cour de cassation du 12 novembre 1998 qualifiant le portefeuille de valeurs mobilières d'universalité, autorisant ainsi l'usufruitier à le gérer en cédant des titres dans la mesure où ils sont remplacés⁴⁴⁶. Il n'en demeure pas moins qu'à la suite d'une réponse ministérielle de 2003, si l'application de la proposition de l'Administration en vue d'atténuer la rigueur des textes relatifs à l'imposition des plus-values réalisés par les nus-proprétaires en particulier est confirmée s'agissant d'un portefeuille transmis dans le cadre d'une *succession*, elle est écartée en cas de *donation* d'un portefeuille de valeurs mobilières⁴⁴⁷.

166. Conclusion du chapitre 1. L'éclosion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. L'émergence de ce principe est le fruit d'une lente réflexion qui s'est approfondie au fur et à mesure du développement du droit fiscal commencé au début du 20^{ème} siècle. Cette réflexion a débuté par une importante et peut-être - trop - célèbre controverse sur l'autonomie et le réalisme du droit fiscal opposant les professeurs de droit privé aux professeurs de droit public et portant, en particulier, sur la situation du droit fiscal par rapport aux autres disciplines juridiques. Finalement, les commentateurs de ce droit, en majorité, ont remis en cause son autonomie et son réalisme. Du moins, le droit fiscal n'est pas plus autonome, ni plus réaliste que n'importe quelle autre discipline juridique. Toutefois, ce rappel des débats était indispensable. Les discussions en cause ont contribué à une meilleure connaissance du droit fiscal et, à la suite de la condamnation de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal, ont mis en évidence l'application du droit privé, et plus particulièrement du droit des obligations, en droit fiscal, prenant alors la forme d'un principe.

167. En outre, l'attention des commentateurs du droit fiscal s'étaient détournée de la polémique sur l'autonomie et le réalisme de celui-ci pour s'orienter vers la recherche de ses caractéristiques. Tout d'abord, le droit fiscal est un droit de « *superposition* ». Contrairement au droit administratif, auquel il est souvent comparé, le droit fiscal régit des situations subordonnées par ailleurs aux autres disciplines juridiques. Par conséquent, sa soumission à ces dernières ne fait aucun doute et le droit civil, spécialement, s'impose aussi bien au juge qu'à l'Administration. Mais cette soumission présumait une *interprétation stricte* du droit fiscal, laquelle sera érigée en principe.

168. Cependant, si le droit fiscal est effectivement un droit de « *superposition* », son interprétation stricte est loin d'être une évidence. Malgré la *fréquence* du recours à celle-ci, à la fois des lois fiscales et des exceptions à l'application de ces lois, plus précisément, *les limites apportées à une telle interprétation*, manifestées par un choix du juge du procédé d'interprétation, remettent en cause à la fois l'existence d'un « *principe* » d'interprétation stricte, alors *obligatoire* pour le juge, principalement, et *du lien prétendument établi entre un tel « principe » et la soumission du droit fiscal aux autres droits*. Mieux encore, l'assujettissement du droit fiscal aux autres disciplines, et au droit civil, prioritairement, pourrait exister *indépendamment d'un quelconque procédé d'interprétation*. Toutes les

⁴⁴⁵ Instr. 7 février 2005, B.O.I. 7 A-1-05 + annexe Paris, 20 septembre 2001.

⁴⁴⁶ *op.cit.*

⁴⁴⁷ Rép. Trillard des 14 novembre 2002 et 10 juillet 2003, J.O., Sénat, Débats parlementaires, Q., 12 février 2004, p. 356, nos 3878 et 8434.

conditions étaient donc réunies pour que *s'impose* un principe naissant d'application du droit des obligations en droit fiscal. Mais la confirmation du succès de ce dernier, ou sa consécration, nécessite d'avoir examiné les manifestations du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

Chapitre 2 - Les manifestations du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal

169. **Annonce.** L'application du droit des obligations en droit fiscal se manifeste par des renvois au droit civil. Pour la plupart des commentateurs du droit fiscal, lorsqu'un texte fiscal renvoie à une notion ou à une règle du droit civil, en particulier, le juge, notamment, doit interpréter ce texte en se référant au droit civil⁴⁴⁸.

Une typologie de ces renvois a été établie. Ce renvoi peut être *explicite* ou *implicite*. Il est explicite quand le législateur renvoie directement à des articles du Code civil⁴⁴⁹. Il l'est également quand le texte fait référence à une notion du droit civil et dit l'emprunter purement et simplement⁴⁵⁰. En revanche, la référence est implicite quand le texte ne dit rien mais que son interprétation nécessite un renvoi au droit civil, à une définition par exemple⁴⁵¹. Dès lors que le droit fiscal est un droit de superposition, et donc en dehors même de toute interprétation stricte du droit fiscal, la cohérence de ce droit avec les autres disciplines imposerait une application des dispositions de ces dernières⁴⁵². À l'inverse, et là encore, selon une grande majorité des commentateurs du droit fiscal, si les règles fiscales sont contrares à

⁴⁴⁸ Sur la définition de la « notion », du « concept » ou de « l'idée », C. Jarrosson, *La notion d'arbitrage*, L.G.D.J., 1987, préf. B. Oppetit, p. 216 et suiv., n^{os} 451 et suiv. La notion, l'idée et le concept sont considérés comme des synonymes (pp. 217-218, n^{os} 453-454). Ils seraient « le résultat d'un double acte de généralisation et d'abstraction symbolisé par un mot, qui nous permet de penser les choses absentes soit par leur éloignement dans l'espace, soit par leur éloignement dans le temps » (pp. 217-218, n^o 454). Sur les différentes notions juridiques et les familles de notions, ces dernières étant distinctes des catégories juridiques, pp. 228-229, n^o 470, p. 218 et suiv., n^{os} 456 et suiv. Égal. P. Morvan, *Le principe de droit privé*, L.G.D.J., 1999, préf. J.-L. Sourieux, p. 64, n^o 69, notes 264. Pour ce dernier, il est « aussi fastidieux que vain » de les définir. « Ils sont d'une abstraction extrême, à laquelle il ne faut plus sacrifier de développements inutiles. Ces vocables sont surtout largement synonymes : la notion, le concept, l'idée désignent toujours une représentation de l'esprit, un objet de la pensée [...]. Il n'y a donc aucun inconvénient à parler de la « notion » ou du « concept » de principe, pour l'envisager en soi ».

⁴⁴⁹ J.-J. Bienvenu et T. Lambert, *Droit fiscal*, P.U.F., coll. « Droit fondamental », 4^{ème} éd., 2010, pp. 68-69, n^o 70. Ex. des deux obligations légales que sont l'obligation de verser une prestation compensatoire et l'obligation alimentaire. Renvoi au droit civil dans l'article 156, II, 2^o, du Code général des impôts. Aj. D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, p. 63, n^o 58. Pour M. Gutmann (*op. cit.*, p. 64, n^o 58), et dans cette hypothèse d'un renvoi exprès à des articles du Code civil, notamment, dans le texte, il est logique que le juge administratif statuant en matière fiscale s'aligne lui-même sur l'interprétation donnée par le juge « naturel » du droit civil, à savoir le juge judiciaire. C'est ce que fait le Conseil d'État.

⁴⁵⁰ Ch. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 142. Ex. des concepts du droit de la famille.

⁴⁵¹ J. Arrighi de Casanova, conclusions sur *C.E.*, 26 juillet 1991, n^o 51086, P.A. 1992, n^o 115, pp. 6-7. Renvoi aux définitions juridiques communément admises en l'absence de définition particulière dans les textes et aux notions du droit privé. Y. Benard, « Amortissement des composants : la recombinaison des usages », R.J.F. 10/05, p. 712 : « lorsque la loi fiscale se réfère à un concept emprunté à une autre branche du droit, elle est réputée en adopter implicitement la définition, même si cette définition subit des modifications ».

⁴⁵² P. Collin, conclusions sur *C.E.*, 18 janvier 2008, n^o 303823, Dr. fisc. 2008, n^o 21, comm. 328, p. 15, n^o 6. *Not.* « le droit fiscal n'a jamais cultivé son autonomie au sujet des critères de définition de l'activité salariée. [...] Il s'agit d'une matière régie par les règles de droit privé, telles qu'interprétées par la Cour de cassation, et vous veillez à maintenir une convergence entre votre jurisprudence et celle des juges du quai de l'horloge ». Proposition de définir le contrat de travail comme en droit du travail. Ch. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *op. cit.*, pp. 142-143. J.-J. Bienvenu et T. Lambert, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 69, n^o 70. D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, *op. cit.*, p. 66, n^o 61. « Il en va de la cohérence du droit dans son ensemble ainsi que du respect de la sécurité juridique. Il n'y a pas là de lien avec un éventuel principe d'interprétation stricte de la loi fiscale ». Rappel : existence d'une **présomption simple de renvoi aux autres branches non fiscales du droit** (v. D. Gutmann, *op. cit.*, p. 67 et suiv., n^{os} 62 et suiv.).

celles du droit civil, les premières doivent prévaloir sur les deuxièmes et être appliquées par le juge, notamment⁴⁵³. Il ne s'agirait que d'*exceptions à l'application du droit civil*, d'origine législative et, en principe, d'interprétation stricte⁴⁵⁴. Les renvois opérés en droit fiscal au droit des obligations sont tantôt des renvois aux *définitions* de cette dernière, tantôt des renvois à ses *qualifications*.

170. L'entreprise de *définition* et l'opération de *qualification* sont distinctes⁴⁵⁵. La *définition* d'un concept juridique, en particulier, se déterminerait par les attributs et caractéristiques qu'il comporte et les relations spécifiques entre ses divers éléments⁴⁵⁶. Ainsi, le concept sera défini au regard de ses traits caractéristiques⁴⁵⁷. Mais il le sera aussi par rapport à d'autres concepts déjà identifiés, plus clairs⁴⁵⁸. Surtout, la *définition* d'un concept se

⁴⁵³ J. Arrighi de Casanova, conclusions sur *C.E.*, 26 juillet 1991, n° 51086, P.A. 1992, n° 115, p. 6. F. Douet, « L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides, in *L'influence de la fiscalité sur le droit civil* », Colloque 8 novembre 2004, XIV^e et XV^e Rencontres notariat-université, P.A. 2007, n° 173, p. 3, point 7. A. Delfosse, « Rapport de synthèse », in *L'influence de la fiscalité sur le droit civil*, Colloque 8 novembre 2004, XIV^e et XV^e Rencontres notariat-université, P.A. 2007, n° 173, p. 22. Y. Benard, « Amortissement des composants : la recomposition des usages », R.J.F. 10/05, p. 712 : « lorsque la loi fiscale se réfère à un concept emprunté à une autre branche du droit, elle est réputée en adopter implicitement la définition, même si cette définition subit des modifications ». Il en est ainsi (renvoi aux définitions du droit civil) « autant que la loi fiscale elle-même ou la logique qui la sous-tend n'en fassent pas obstacle, faute de quoi il [ce principe] serait incompatible avec le principe constitutionnel de légalité de l'impôt ». Ch. de la Mardière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *op. cit.*, pp. 142-143. Prise en considération de la notion du droit civil, sauf « incompatibilité fiscale » commandant de l'amender. J.-J. Bienvenu et T. Lambert, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 69, n° 70. P.-F. Racine, note sous *C.E.*, 17 juin 2011, n° 09DA00967, Dr. fisc. 2011, n° 37, pp. 37-38, comm. 502 : « est écartée d'emblée la règle « classique » d'interprétation de la loi fiscale qui 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. [...] Il fallait donc [dans l'affaire en cause] un motif puissant pour pouvoir interpréter le terme « fusion » de l'article 210 A CGI comme englobant dès l'origine (1991) les dissolutions-confusions de l'article 1844-5 du Code civil ». O. Fouquet, « L'interprétation des concepts civilistes par le juge fiscal », R.T.D.com. 2013, p. 827, n° 1. D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, op. cit.*, pp. 65-66, n^{os} 60-61 et p. 76, n° 74.

⁴⁵⁴ Sur ces exceptions, v. 2^{ème} partie consacrée aux « fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal ». Elles seront développées tout en mettant en évidence leurs fondements.

⁴⁵⁵ Sur cette distinction et parce que faite tout récemment, *aj. D.* Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, op. cit.*, p. 63, n° 55.

⁴⁵⁶ J.-L. Bergel, « Typologie des définitions dans le Code civil », R.J.J. 4-1986, p. 32. J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, Dalloz, coll. « Méthodes du droit », 5^{ème} éd., 2012, p. 229, n° 172 et plus précisément, pp. 230-231, n° 173. La définition d'un concept doit d'abord énoncer les *éléments* qui y sont toujours réunis. Elle écarte également certains éléments dont l'absence caractérise le concept défini. Quant aux *relations* existant entre les éléments constitutifs, elles sont très variables (cumul, exclusion, rapport de causalité, réciprocité...). C. Wolmark, *La définition prétorienne, Étude en droit du travail*, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2007, préface G. Borenfreund, p. 2, n° 2 et pp. 16-17, n° 13.

⁴⁵⁷ Définitions réelles, matérielles ou conceptuelles. G. Cornu, *Les définitions dans la loi*, Mélanges offerts à J. Vincent, Dalloz, 1981, p. 79, n° 4 et p. 81 et suiv., n^{os} 8 et suiv. J.-L. Bergel, « Typologie des définitions dans le Code civil », *op. cit.*, pp. 38-39, *not. p.* 38 : « les définitions matérielles définissent les choses, par les attributs qui les caractérisent et les éléments qui les composent en tant que concepts juridiques ». C. Jarrosson, *op. cit.*, p. 368, n° 778. Pour un examen du trait distinctif ou essentiel d'un terme, S. Balian, *La définition dans la loi, Essai de linguistique juridique*, 2014, p. 93 et suiv., n^{os} 142 et suiv.

⁴⁵⁸ G. Cornu, *op. cit.*, pp. 78-79, n° 3 : « le postulat de la définition - art de clarté, distinct mais voisin de la traduction - est de rendre limpide le sens d'un mot par l'emploi, dans son énoncé, de termes connus ou expliqués ». C. Jarrosson, *op. cit.*, p. 368, n° 777. A. Lalande, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, 1999, Vol. 1, A-M, p. 208, V^o Définition, sens C : la définition est « ...l'expression énonçant l'équivalence d'un défini et de son définissant (*Membrum, definitum, membrum definiens, Hamilton, Logic, XXIV, 82*) ; c'est-à-dire dans le cas où cette expression est rigoureusement formulée, une identité dont le premier membre est le terme à définir, et dont le second membre se compose uniquement de termes et de signes connus ». C. Wolmark, *op. cit.*, pp. 2-3, n° 2, *not. p.* 2 : « la définition est l'énoncé exprimant l'équivalence

différence de sa *qualification*, laquelle consiste à le rattacher à une *catégorie juridique*⁴⁵⁹. Pour M. Bergel « *la définition des concepts se prolonge en effet dans leur catégorisation* » et dans ce cas, le « *phénomène juridique* » n'est plus étudié « *en soi* » mais il est comparé aux autres « *pour l'en rapprocher ou le dissocier* »⁴⁶⁰. Seront regroupées au sein d'une même catégorie des « *entités les plus profondément semblables* », soumises à un régime déterminé, et appartiendront à une autre catégorie les « *entités foncièrement dissemblables* », dotées de règles différentes⁴⁶¹. Mais ce rattachement d'un acte, d'un fait, d'un phénomène juridique à une catégorie juridique, en raison de leur identité de nature et de régime, suppose leur *qualification*. Plus précisément, la qualification juridique est une opération du raisonnement juridique consistant à faire entrer un « *objet* », un « *élément* », une « *donnée* », un « *fait* », un « *rapport juridique* » à qualifier, dans une catégorie juridique préalablement établie, ou non, et définie, selon certains critères, et d'en déduire des conséquences juridiques, autrement dit l'application d'un régime juridique ou d'un effet de droit attaché à cette catégorie juridique⁴⁶².

171. S'agissant d'illustrations caractéristiques des renvois au droit des obligations, le juge, principalement, s'est référé tantôt aux définitions du droit civil telles qu'elles ont été préalablement circonscrites, tantôt aux qualifications de ce dernier comme elles viennent d'être précisées. Les renvois du juge peuvent être, eux aussi, explicites ou implicites⁴⁶³. *Ils sont explicites si le juge indique clairement que c'est le droit civil qui doit s'appliquer. Ils*

sémantique entre une unité du lexique (terme, expression) que l'on nomme le definiendum et une formule, appelée definiens ». V. Champeil-Desplats, *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Méthodes du droit, 2016, p. 302 et suiv., n^{os} 483 et suiv., *not.* p. 301, n^o 484 : « *les définitions comprennent, d'un côté, un mot ou une expression composée (syntagme) à définir, le definiendum, et, de l'autre, des mots qui s'y substituent, considérés comme des équivalents de sens, appelés definiens (le « définissant »)* ».

⁴⁵⁹ Sur cette différence entre la définition d'un concept, son appartenance à une catégorie juridique et sa qualification juridique, J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit, op. cit.*, p. 236 et suiv., n^{os} 178 et suiv. Isolant la définition de notions voisines comme la qualification, C. Wolmark, *op. cit.*, p. 3, n^o 3. Aj. R. Boukhari, *La qualification en droit international privé*, Les cahiers de droit, 51, (1), 159-193. <https://doi.org/10.7202/044139ar>, p. 167 et suiv. La qualification s'appuie sur deux piliers fondamentaux : la définition et la classification. La définition intervient en amont de la qualification et cette dernière suppose un classement.

⁴⁶⁰ *Théorie générale du droit, op. cit.*, p. 236, n^o 178. Sur cette distinction définition/qualification, égal. G. Cornu, *op. cit.*, p. 88, n^o 24 : « *si la qualification, d'un fait ou d'un acte, consiste à saisir ce fait ou cet acte – élément brut – pour y retrouver les éléments caractéristiques qui conduisent à lui reconnaître une certaine nature juridique, cette opération intellectuelle est seconde relativement à la définition qu'elle présuppose. Mouvement de l'esprit qui saute du concret à l'abstrait – pour faire qu'un donné brut devienne un donné qualifié – la qualification ne peut s'opérer que si elle se réfère à des données juridiques préalablement élaborées, à partir desquelles elle ordonne la réalité* ». S. Balian, *op. cit.*, p. 136 et suiv., nos 219 et suiv., *not.*, p. 138, n^o 224 : « *la qualification suppose l'analyse préalable des éléments constitutifs et du caractère essentiel de la notion juridique qualifiante ; elle en suppose la définition, car la qualification ne pourra s'opérer que si la situation de fait à qualifier comporte les éléments constitutifs irréductibles, ou correspond au critère distinctif ou essentiel de la catégorie juridique qui l'embrasse* ».

⁴⁶¹ J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit, op. cit.*, p. 236, n^o 178.

⁴⁶² C. Vautrot-Schwarz, *La qualification juridique en droit administratif*, L.G.D.J., 2009, préface D. Truchet, *not.*, p. 23, n^o 38. Pour M. Vautrot-Schwarz, la qualification juridique, distincte de la définition juridique, qui est celle de la catégorie juridique (p. 15 et suiv., n^{os} 22 et suiv.), est à la fois un acte de connaissance et un acte de volonté (p. 216 et suiv., n^{os} 279 et suiv.). Égal. C. Jarrosson, *op. cit.*, p. 245 et suiv., n^{os} 500 et suiv. et *not.* p. 245, n^o 500 : « *la qualification est une opération intellectuelle qui permet, grâce aux critères utilisés, de classer une situation dans une notion. [...]. Qualifier c'est, en définitive, attribuer une situation à une notion* ». T. Janville, *La qualification juridique des faits*, P.U. d'Aix-Marseille, 2004, préface S. Guinchard. G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, p. 25, n^o 22. Sur l'importance des critères dans la détermination d'une catégorie, J.-L. Bergel, *op. cit.*, p. 240 et suiv., n^{os} 182-183. Sur le lien entre la classification et l'application du régime juridique correspondant, R. Boukhari, *op. cit.*, *not.* pp. 172-173 et p. 193.

⁴⁶³ Une distinction doit être opérée entre les renvois au droit civil dans les textes, explicites ou implicites, et ceux effectués par les juges, en particulier, également explicites ou implicites.

sont implicites quand ils s'opèrent sans prescription par le juge de se référer à ce dernier. L'analyse des renvois aux définitions du droit civil (**section 1**) précèdera celle des renvois aux qualifications du droit civil (**section 2**).

Section 1 - Les renvois aux définitions du droit civil

172. **Annnonce.** En principe, et si aucune disposition du droit fiscal ne s'y oppose, le juge ou l'Administration doivent se référer au droit civil et, en particulier, aux définitions de ce dernier⁴⁶⁴. Il en est ainsi lorsque les textes (code général des impôts et conventions fiscales internationales) font référence à une notion existant en droit civil, mais sans définir cette dernière⁴⁶⁵. Il en est de même quand une notion fait l'objet d'une définition en droit fiscal mais que celle-ci est imprécise. En outre, le renvoi au droit civil peut être nécessaire si la notion en question a fait l'objet de plusieurs définitions ou quand la notion oppose le juge et l'Administration sur le sens à lui donner. Les renvois du juge sont explicites si celui-ci indique clairement que la *définition* retenue en droit civil doit être reprise en droit fiscal ; ils sont implicites quand il y a un renvoi à *l'objet à définir* mais non à une quelconque définition de ce dernier. Toutefois, la référence au premier suppose que le juge a retenu la deuxième. Les renvois aux définitions du droit civil s'opèrent aussi bien en droit fiscal interne qu'en droit fiscal international. Par conséquent, après avoir examiné les renvois aux définitions en droit fiscal interne (§ 1), il conviendra de revenir sur ces renvois en droit fiscal international (§ 2).

§ 1. Les renvois aux définitions en droit fiscal interne

173. **Les problèmes posés.** Deux exemples de renvois aux définitions en droit fiscal interne sont proposés. Le premier concerne un renvoi *explicite* au droit civil. Le deuxième est une illustration d'un renvoi *implicite* à ce dernier. S'agissant du premier - le renvoi *explicite* -, ce renvoi vise à définir la notion de « livraison » mentionnée dans le code général des impôts. Tout d'abord, dans le domaine de la T.V.A., les dates de *réalisation du fait générateur* de cette dernière, de *l'exigibilité* de la taxe et de naissance du *droit à déduction* de la T.V.A. au profit de l'acquéreur, sont fixées à la date de la « livraison » des biens⁴⁶⁶. Toutefois, aucune

⁴⁶⁴ V., et *par ex.*, J. Arrighi de Casanova, Y. Benard, P. Collin et D. Gutmann cités précédemment.

⁴⁶⁵ Par notion, il faut entendre ici « *l'objet sur lequel porte la définition* » (C. Wolmark, *op. cit.*, p. 3, n° 3). Sur la *relativité* du sens à donner à une notion figurant dans un texte fiscal mais non définie par ce dernier, v. l'exemple de la « cession » (Cf. D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 69 et suiv., n°s 67 et suiv.). Le sens de la cession retenu par le Conseil d'État est tantôt celui des droit des sociétés et civil, tantôt différent de celui de ces disciplines juridiques. Pour donner une définition de la cession différente de celle du droit des sociétés et du droit civil, ou pour justifier cette exclusion des autres droits, la haute juridiction a eu recours aux travaux parlementaires. De même, une conception large du mot « cession » était justifiée par le lien qui existait entre la théorie fiscale du bilan et la notion de résultat imposable. La théorie du bilan : intégration dans le bilan de certaines entreprises des biens qu'elles souhaitaient y mentionner comme les biens non affectés à l'exercice de l'activité professionnelle. Les charges et les produits liés à cette inscription étaient pris en considération pour la détermination du résultat fiscal. Fin de cette règle dans l'article 13 de *la loi de finances rectificative pour 2010, n° 2010-1658 du 29 décembre 2010*. Aujourd'hui les charges et les produits en question sont exclus du résultat imposable de l'entreprise. En dépit de la *relativité* du sens de la cession dans la jurisprudence du Conseil d'État, le principe serait de retenir pour cette notion de cession la définition qu'elle a en droit civil, en particulier, et l'exception serait une définition différente de celle prévue par cette dernière discipline (v. *not.* S. Vercluyte, conclusions sur *C.E., 13 décembre 2006*, n°s 283914, 283915, 289569, 289806 et 289894, 283912, B.D.C.F. 3/07, p. 11 et suiv., *spéc.* pp. 14-15, n° 29. P. Collin, conclusions sur *C.E., 28 juillet 2011*, n° 318285, B.D.C.F. 11/11, p. 41 et suiv., n° 127).

⁴⁶⁶ Le fait générateur de la T.V.A. est « *le fait par lequel sont réalisées les conditions légales pour le l'exigibilité de la taxe* » (art. 62, *directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006* « relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée »). L'exigibilité de la taxe est « *le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un*

définition n'est donnée de cette dernière dans les articles du Code général des impôts portant sur ces dates. Il y a bien une définition de la notion de livraison dans ce dernier code. Elle figure sous un article consacré aux opérations entrant dans le *champ d'application* de la taxe. Mais, là, un autre problème se pose : la définition en question est imprécise. À ces difficultés, il faut ajouter que la « livraison » n'a pas toujours reçu la même signification ; elle a dépendu des changements de législation nationale et subi l'influence du droit de l'Union européenne. Enfin, les magistrats et l'Administration s'opposent sur le sens à donner à la « livraison ». Ensuite, et quittant le domaine de la T.V.A. pour entrer dans celui de l'imposition des bénéficiaires, le Code général des impôts se réfère à l'exercice de la « livraison » des biens vendus pour déterminer l'exercice de rattachement des *produits* correspondant à des *créances de prix*, notamment, nées à la suite de *ventes de marchandises*, en particulier, et imposables à l'*impôt sur le revenu* ou à l'*impôt sur les sociétés*. Les dispositions en cause ne donnent, là encore, aucune indication sur le sens à donner à cette « livraison ». En droit civil, cette dernière est définie et précisée. C'est donc à la définition du droit civil que le juge statuant en matière fiscale et l'Administration doivent, en principe, renvoyer et c'est ce qu'ils ont fait ici, explicitement⁴⁶⁷.

Concernant le deuxième exemple - le renvoi implicite -, il a trait de la détermination de l'*assiette* d'une plus-value soumise à l'impôt sur le revenu et celle de la T.V.A.⁴⁶⁸. Le Code général des impôts se réfère au « *prix de cession* » et au « *prix de la cession* » mais sans définir ce qu'est un « *prix* ». Ce dernier ayant déjà une *définition* en droit civil, les juges, en particulier, devraient donc donner au « *prix* » de cession ou de la cession un sens identique à celui du prix en droit civil. C'est ce qu'ils ont aussi fait, là, de manière implicite. Par conséquent, après avoir examiné les renvois exprès à la notion de délivrance (A), il conviendra de revenir sur les renvois implicites à la notion de prix (B).

A. LES RENVOIS EXPRÈS À LA NOTION DE DÉLIVRANCE

174. **Annonce.** Pour la fixation de la date du fait générateur de la T.V.A., de la date d'exigibilité de la taxe et de celle de la déductibilité de cette dernière et pour la détermination de l'exercice de rattachement des produits imposables à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, le Conseil d'État opère un renvoi à la « *délivrance* » du droit civil ; c'est en se référant aux caractéristiques de cette dernière qu'il va définir la « livraison » du Code général des impôts. Par conséquent, l'examen de la notion de « *délivrance* » dans les ventes en droit civil (1) précédera celui des renvois à la notion de « *délivrance* » en droit fiscal (2).

1) La notion de délivrance dans les ventes en droit civil

175. Tout d'abord, l'obligation de délivrance est une obligation du vendeur. Dans le Code civil, elle est définie à l'article 1604 comme « *le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur* ». L'imprécision de cette définition a conduit la doctrine à proposer une autre définition de la délivrance. La délivrance est « *la mise de la*

moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe » (art. 62, directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, *op. cit.*).

⁴⁶⁷ Pour l'Administration, ce renvoi est évident en matière d'imposition des bénéficiaires à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, mais est exclu dans l'hypothèse de la T.V.A.

⁴⁶⁸ Assiette de l'impôt [Droit fiscal] : « 1° Ensemble d'opérations administratives tendant à établir l'existence et le montant de la matière imposable, et à constater la présence du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire de l'acte ou de la situation qui est la condition de la naissance de la dette d'impôt ». S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Assiette de l'impôt.

chose vendue à la disposition de l'acheteur »⁴⁶⁹. Elle consiste « à **laisser la chose vendue à la disposition de l'acheteur pour qu'il en prenne livraison** »⁴⁷⁰. Plus simplement, la délivrance consiste en un dessaisissement de la chose de la part du vendeur au profit de l'acquéreur. L'explication fréquemment avancée au rôle actif de ce dernier dans la délivrance de la chose est le caractère « quérable » de cette dernière laquelle n'est donc pas « portable », trouvant son fondement dans l'article 1609 du Code civil⁴⁷¹. Outre que la délivrance se distingue du transfert de propriété⁴⁷², elle ne se confond pas non plus avec la livraison « *au sens courant de la remise matérielle de la chose chez le destinataire* »⁴⁷³.

176. Ensuite, l'article 1606 du Code civil donne une liste des formes empruntées par la délivrance pour les effets mobiliers : « *la délivrance des effets mobiliers s'opère : ou par la remise de la chose, 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* ». Donc, concernant les *biens mobiliers*, la délivrance peut se manifester par la *remise de la chose* entendue comme la *remise matérielle* de cette dernière⁴⁷⁴. Elle peut encore résulter du seul *consentement des parties (solo consensu)*, notamment si l'acquéreur avait déjà la chose à un autre titre (*ex. détention précaire*)⁴⁷⁵ ou en cas de *constitut possessoire* : le vendeur, qui n'a plus la propriété du bien alors transmis à l'acquéreur, en conserve la détention à titre de détenteur précaire (*ex.*

⁴⁶⁹ Par ex., P. Puig, J. Payet et I. Boisméry, *Contrats spéciaux*, Dalloz, coll. « Hypercours Dalloz », 8^{ème} éd., 2019, p. 371, n° 375. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *Droit des contrats spéciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 12^{ème} éd., 2022, p. 199, n° 236. Plus longuement, J. Le Bourg, *La remise de la chose - essai d'analyse à partir du droit des contrats*, Th. Grenoble, 2010, p. 136 et suiv., n^{os} 109 et suiv.

⁴⁷⁰ A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 14^{ème} éd., 2021, p. 147, n° 181.

⁴⁷¹ « *La délivrance doit se faire au lieu où était, au temps de la vente, la chose qui en a fait l'objet, s'il n'en a été autrement convenu* ». Sur l'obligation de « *retirement* » ou d'« *enlèvement* » pesant sur l'acquéreur, J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 120-121, n° 99 et p. 151 et suiv., n^{os} 122 et suiv. A. Bénabent, *op. cit.*, p. 141, n° 174 et pp. 147-148, n° 181.

⁴⁷² Art. 1583 C. civ. : « *elle [la vente] est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix [consentement des parties ; transfert de propriété], quoique la chose n'ait pas encore été livrée [la délivrance] ni le prix payé [le paiement]* ». V. aussi, art. 1582 du même code : « *la vente est une convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose [le vendeur ; obligation de délivrance], et l'autre à la payer [l'acquéreur ; obligation de payer le prix]* ». Aj. J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 123 et suiv., n° 101. Distinction délivrer/livrer, « livrer » consistant à délivrer et garantir la chose vendue (p. 125, n° 101). A. Bénabent, *op. cit.*, pp. 147-148, n° 181. Distinction délivrance/transfert de propriété.

⁴⁷³ A. Bénabent, *op. cit.*, p. 148, n° 181. Est visée, ici, l'obligation de livraison *chez l'acquéreur*, laquelle se distingue de l'obligation de *délivrance*. Elle n'est pas à la charge du vendeur. Elle pèse sur l'acheteur selon son obligation de *retirement*. Not. art. 1608 C. civ. : « *les frais de la délivrance sont à la charge du vendeur, et ceux de l'enlèvement à la charge de l'acheteur, s'il n'y a eu stipulation contraire* ». Les frais de la délivrance sont ceux de la mise à disposition (*ex. nettoyage*) et ceux de l'enlèvement comprennent en particulier le transport (A. Bénabent, *op. cit.*, p. 148, n° 181). Aj. J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 125 et suiv., n° 102. Distinction délivrance/livraison, cette dernière étant entendue comme le transport de la chose *chez son destinataire*.

⁴⁷⁴ Sur ces hypothèses concrètes de la délivrance d'une chose vendue, J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 122, n° 100. La remise de la chose correspond à sa remise matérielle à l'acquéreur (p. 123, n° 100 et p. 138 et suiv., n° 112). Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, pp. 201-202, n° 238.

⁴⁷⁵ *Ex. Cass. com., 3 juillet 2012*, R.T.D.civ. 2012, p. 557, n° 3, obs. P. Crocq ; D. 2012, Actu., 1815, obs. A. Lienhard. Vente assortie d'une clause de réserve de propriété et sous la condition suspensive de l'obtention d'un prêt par l'acquéreur avant une certaine date. Marchandise remise à celui-ci. À la date en question, pas de réalisation de la condition suspensive. Nouvel accord entre les parties assorti, ici aussi, d'une clause de réserve de propriété. Dès lors que l'acquéreur détenait le bien au titre de la première vente ensuite annulée, à défaut pour la condition suspensive de s'être réalisée, la délivrance du bien s'est produite par le seul consentement des parties au moment de la conclusion de la deuxième vente.

du vendeur-locataire)⁴⁷⁶. Concernant la date de la délivrance, cette dernière est, *sauf stipulation contraire*, exigible *immédiatement*⁴⁷⁷. Toutefois, la date en question peut être retardée si un *délai* au cours duquel l'exigibilité doit intervenir est prévu, notamment en cas de ventes commerciales⁴⁷⁸.

177. Enfin, une distinction est opérée entre les biens. Il y a d'un côté, les corps *certain*, alors *individualisés* et *non fongibles* (non interchangeable avec d'autres) et de l'autre les choses *de genre* et *fongibles* (interchangeables)⁴⁷⁹. Pour les premiers, le *transfert de propriété* est, en principe, immédiat, *solo consensu*⁴⁸⁰. Pour les deuxièmes, à l'exception des choses vendues en bloc, la *propriété* ne peut être transférée et la vente ne sera parfaite qu'une fois celles-ci *individualisées*⁴⁸¹. Il en est ainsi, et par exemple, des marchandises vendues au poids, au compte ou à la mesure ; la *propriété* ne pourra être transférée que si ces dernières ont été pesées, comptées ou mesurées⁴⁸². S'agissant de la *délivrance* proprement dite, et des choses de genre, en particulier, elle ne se manifestera que si, là encore, le bien concerné a été *identifié*, autrement dit *individualisé*⁴⁸³.

Il faut aussi mentionner les *ventes de choses futures*. En droit civil, cette vente est permise en vertu de l'article 1163 du Code civil. La propriété de la chose concernée est transférée quand elle est « *parvenue à la vie* », soit à son achèvement (chose à fabriquer)⁴⁸⁴, soit, si sa « *croissance est spontanée* », au moment où elle a atteint un certain « *degré de maturité* » (ex. récolte future, animaux à naître...)⁴⁸⁵. Certaines choses doivent en plus être

⁴⁷⁶ Sur le caractère supplétif des dispositions relatives aux *formes* de la délivrance, F. Collart-Dutilleul et Ph. Delebecque, *Contrats civils et commerciaux*, Précis Dalloz, 11^{ème} éd., 2019, p. 224-225, n° 220.

⁴⁷⁷ *Par ex. Cass. 1^{re} civ., 13 juillet 1982*, Bull. civ., I, p. 226, n° 62. Vente de gravier à extraire sur un terrain. Délivrance non pas au moment de l'extraction effective des matériaux mais lorsque rien ne s'opposait plus, du fait du vendeur à ce que l'acquéreur commençât l'exploitation (ici, immédiatement).

⁴⁷⁸ Sur cette date et les délais, *not. A. Bénabent, op. cit., p. 149, n° 184*. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, pp. 205-206, n° 244.

⁴⁷⁹ Une chose de genre est définie par l'espèce à laquelle elle appartient. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, p. 137, n° 158.

⁴⁸⁰ Art. 1583 C. civ. *Aj. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, op. cit., p. 137, n° 158*. A. Bénabent, *op. cit.*, p. 118, n° 135. Sur le caractère supplétif de l'article 1583 du Code civil, les parties à un contrat pouvant prévoir une autre date du transfert de propriété que le consentement des parties (« *accord sur la chose et sur le prix* »), *Cass. 1^{re} civ., 24 janvier 1984*, Bull. civ., I, p. 24, n° 31.

⁴⁸¹ Pour les ventes en bloc, art. 1586 C. civ. *Cass. req., 17 mars 1925*, D. 1927, 2, p. 29. *Aj. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, op. cit., pp. 137-138, n° 159*. A. Bénabent, *op. cit.*, p. 119, n° 136.

⁴⁸² Art. 1585 C. civ. *Cass. civ., 30 juin 1925*, D. 1927, 2, p. 29.

⁴⁸³ Sur le lien de cause à effet entre l'*individualisation* d'une chose de genre et sa *mise à disposition* et sur la distinction entre l'*individualisation* et la *délivrance*, J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 208, n° 167. **À noter** : un bien peut être individualisé mais pas encore délivré. Ex. le marquage des arbres. Alors même que ceux-ci sont individualisés par le marquage, ils peuvent ne pas être mis à la disposition de l'acquéreur si le vendeur a promis d'autres prestations comme l'abattage, la coupe, le façonnage et l'acheminement (Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, p. 201, n° 238, note 4). La concomitance du moment du transfert de propriété et de la date de la délivrance : soulignée par M. Puig et M^{mes} Payet et Boismery (*op. cit.*, pp. 339-340, n^{os} 345-346). L'opération d'*individualisation* dont l'effet est de transférer la propriété du bien « *s'opère au plus tard lors de la délivrance* ».

⁴⁸⁴ *Cass. 1^{re} civ., 1^{er} août 1950*, Bull. civ., I, p. 141, n° 184. Remorque à fabriquer. Transfert de propriété dès que la chose qu'on s'est engagée à livrer est effectivement en mesure d'être livrée par le vendeur et reçue par l'acheteur.

⁴⁸⁵ A. Bénabent, *op. cit.*, p. 118, n° 136. P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 340, n° 348. Toutefois les parties peuvent prévoir un transfert anticipé (*égal.* p. 340, n° 348). Ex. *Rennes, 25 juin 1969*, Gaz. Pal. 1969, 2, 30 septembre 1969, p. 201 ; R.T.D.civ. 1969, p. 801, n° 2, obs. G. Cornu. Vente de poulettes destinées à devenir des poules pondeuses. Maladie ensuite de ces poules. Vente parfaite au moment où la chose est en mesure d'être livrée par le vendeur et où elle a été reçue par l'acheteur.

individualisées⁴⁸⁶. En outre, les parties peuvent prévoir un transfert anticipé de la chose inachevée⁴⁸⁷.

Quand la vente est assortie d'une *condition suspensive*, les parties au contrat peuvent prévoir de transférer la propriété du bien au moment de la réalisation de cette condition⁴⁸⁸. Ce transfert s'opère, en principe, sans rétroactivité⁴⁸⁹. Mais si la vente est affectée d'une *condition résolutoire*, le transfert de propriété est immédiat, *solo consensu*, et remis en cause au cas où l'évènement se produit (réalisation de la condition), la vente étant automatiquement résolue, avec un effet rétroactif au jour du contrat sauf convention contraire⁴⁹⁰.

Pour finir, il faut mentionner les ventes dont la *propriété des biens est transférée par la volonté des partis au moment du paiement complet du prix*⁴⁹¹. Pour celles-ci, et évidemment, le *transfert de propriété* se produira au moment du paiement du solde du prix. S'agissant de la *délivrance*, et en dépit d'une remise immédiate de la chose au locataire ou à l'acquéreur, elle se manifesterà - ici, la *délivrance juridique* du bien - au moment du transfert de propriété. Quelques explications sont, là, nécessaires : quand M. Bénabent distingue la *délivrance* du transfert de propriété, il indique que « *jusqu'à cette délivrance, le vendeur avait conservé la détention de la chose (non la possession, car ce n'était déjà plus avec l'intention de posséder pour soi). Par cette délivrance, il abandonne cette détention [...]. Transfert de propriété et délivrance sont donc parfois concomitants (ventes en boutique) et parfois décalés : le transfert est souvent antérieur à la délivrance, mais ce peut être exceptionnellement l'inverse, par exemple en cas de réserve de propriété* »⁴⁹². Il résulte de ces observations trois hypothèses : celle d'un contrat de vente dont les effets sont un transfert de propriété et une *délivrance* au moment de l'accord des volontés. L'acquéreur est aussitôt propriétaire du bien (transmission du *droit de propriété*) et possède ce dernier (il en a la

⁴⁸⁶ A. Bénabent, *op. cit.*, pp. 118-119, n° 136 ; P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 340, n° 348 (chose future de genre). *Cass. 1^{re} civ., 1^{er} août 1950*, Bull. civ., I, p. 141, n° 184. Remorque à fabriquer. Pour entrer dans le patrimoine de l'acquéreur, la chose, ici, devra également être individualisée (remorque personnalisée ; devient un corps certain).

⁴⁸⁷ P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, pp. 340-341, n° 348.

⁴⁸⁸ P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 341, n° 349. *Ex. vente à l'essai*.

⁴⁸⁹ Art. 1304-6 C. civ. (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations. *Égal.* F. Collart-Dutilleul et Ph. Delebecque, *op. cit.*, p. 191, n° 185. P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 341, n° 349.

⁴⁹⁰ Art. 1304-7 C. civ. (*Ord. n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). *Égal.* F. Collart-Dutilleul et Ph. Delebecque, *op. cit.*, p. 192, n° 187.

⁴⁹¹ Contrat de location-vente (dans celle-ci, « *les loyers payés au cours de la location anticipent généralement le prix de vente* ». Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, p. 511, n° 554), vente dans laquelle est stipulée une clause de réserve de propriété (sur cette clause et plus longuement, section 2, chapitre 1, 1^{er} titre de la 2^{ème} partie relative aux fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal), vente à tempérament (à crédit). Définitions : *location-vente* : « *contrat par lequel le propriétaire d'une chose le plus souvent mobilière (matériel industriel, automobile, électroménager...) en remet la jouissance à une autre personne moyennant le paiement d'une redevance supérieure au montant normal d'un loyer avec faculté d'en acquérir la propriété au cours ou à la fin du contrat* » (G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « *Quadrige* », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° *Location-vente*). *Vente à tempérament* : « *variété de vente crédit dans laquelle le prix est payable par fractions égales croissantes ou décroissantes à terme périodique. Ex. Vente à crédit du matériel d'équipement des entreprises ou des biens à usage particulier (automobile, télévision, meubles, appareils ménagers, livres...)* » (G. Cornu, *op. cit.*, V° *Vente à tempérament*).

⁴⁹² *op. cit.*, pp. 147-148, n° 181. *V. égal.*, plus haut (p. 147, n° 181) : « *l'obligation de délivrance est assez mal définie par l'article 1604 comme le « transport de la chose vendue en puissance et possession de l'acquéreur ». Si cette définition a le mérite de mettre en lumière que l'obligation porte sur la possession de la chose, par opposition à la propriété, déjà transférée du seul fait de l'accord des volontés (encore s'agit-il plutôt de la simple détention), elle présente l'inconvénient de laisser croire qu'il incomberait au vendeur d'assurer « ce transport en possession ». Or, il n'en est rien... ».*

maîtrise matérielle : chose remise et intention de posséder pour soi⁴⁹³)⁴⁹⁴. La deuxième hypothèse est celle d'un même contrat de vente prévoyant le transfert de propriété de la chose, dans un premier temps, et la délivrance de cette chose, dans un deuxième temps (transfert de propriété antérieur à la délivrance). Le vendeur, jusqu'à cette délivrance, *détient* seulement la chose car il n'en a plus la *possession* à la suite du transfert de propriété (n'a plus l'intention de posséder pour soi). La délivrance du bien correspond, ici, à l'abandon de sa *détention*. La troisième hypothèse, plus délicate, est celle d'un contrat prévoyant de subordonner la propriété du bien au paiement complet de son prix. En effet, doit-on considérer, comme M. Bénabent, que la délivrance de la chose est antérieure au transfert de propriété ou qu'elle lui est postérieure ? Dans cette hypothèse, et jusqu'au transfert de propriété de la chose, l'acquéreur ou le locataire, *malgré la remise de cette dernière* à l'un ou à l'autre, est un *détenteur précaire*. Il ne possède pas encore le bien (pas d'intention de posséder pour soi). Ce n'est qu'au moment du transfert de propriété qu'il sera à la fois titulaire du *droit* de propriété de la chose et aura la *possession* de celle-ci (intention de posséder pour soi). Il y bien, là, la délivrance juridique de la chose définie comme « *le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur* ». Si en droit civil, la délivrance est définie au regard de ses *caractéristiques*, il en sera de même en droit fiscal puisque le juge, principalement, se réfère expressément à cette notion de délivrance juridique - du droit civil -.

2) Les renvois à la délivrance en droit fiscal

a) La « délivrance » et les dates du fait générateur, de l'exigibilité et du droit à déduction de la T.V.A.

178. α) **Les textes applicables et les problèmes posés.** Selon les dispositions de l'article 271-I, 2 du Code général des impôts, « *le droit à déduction [de l'acquéreur et de la T.V.A.] prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable* ». L'article 269-2, a) du même code prévoit que la taxe est exigible pour les livraisons de biens, en particulier, lors de *la réalisation du fait générateur*, lequel, intervient, d'après le même article (art. 269-1, a)), à la date de cette *livraison*. L'ensemble de ces dispositions ne donne aucune définition de la notion de « *livraison* ». C'est en se reportant à l'article 256 du Code général des impôts, relatif au *champ d'application* de la T.V.A., qu'il faut en trouver une. En

⁴⁹³ « *La délivrance porte sur la maîtrise matérielle de la chose et repose donc sur un acte de fait* » (A. Bénabent, *op. cit.*, p. 147, n° 181).

⁴⁹⁴ **Définitions** : « *La possession est un « pouvoir de fait (corpus, détention matérielle) exercée sur une chose avec l'intention de s'en affirmer le maître (animus domini) même si - le sachant ou non - on ne l'est pas. [...] Se distingue de la détention précaire* » (G. Cornu, *op. cit.*, V° Possession, I, 1.). Égal. « *détention ou jouissance d'une chose ou d'un droit que nous tenons ou que nous exerçons par nous-mêmes, ou par un autre qui la tient ou qui l'exerce en notre nom. Une telle possession, exercée avec une âme de propriétaire, permet d'acquérir la propriété par prescription. Elle s'oppose à la détention précaire, laquelle implique la reconnaissance du droit d'autrui* » (S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Possession). « *La détention précaire* : la détention « désigne le plus souvent, par opp. à la possession, la détention précaire, pouvoir de fait exercé sur la chose d'autrui en vertu d'un titre juridique (bail, dépôt, usufruit légal, nomination judiciaire) qui rend la détention précaire en ce qu'il oblige toujours le détenteur à restituer la chose à son propriétaire et l'empêche de l'acquérir par la prescription (sauf interversion de titre) mais non de jouir de la protection possessoire, au moins à l'égard des tiers (C. civ., a. 2266, 2278) » (G. Cornu, *op. cit.*, V° Détention, I, 1.). *La détention matérielle* : la détention « désigne parfois, à l'état brut, le pouvoir de fait sur une chose, le fait d'en avoir la maîtrise effective, le corpus (on parle volontiers de détention matérielle) ; que ce pouvoir soit exercé par le propriétaire de la chose, un possesseur ou un détenteur » (G. Cornu, *op. cit.*, V° Détention, I, 2.). Égal. « *de façon plus restrictive, la détention est la maîtrise temporaire sur un bien en vertu d'un titre attribuant à autrui la propriété du bien ; d'origine légale, judiciaire ou conventionnelle, cette situation de fait se caractérise par la conscience du détenteur que la chose appartient à autrui et qu'il devra la restituer. On oppose « détention précaire » et « possession »* (S. Guinchard et T. Debard, *op. cit.*, V° Détention).

effet, l'article 256-II, 1° définit la livraison d'un bien comme « *le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ». Cette définition était conforme aux dispositions de l'article 5, § 1 de la 6^{ème} directive communautaire du 17 mai 1977⁴⁹⁵ d'après lesquelles « *est considéré comme « livraison d'un bien » le transfert du pouvoir de disposer un bien corporel comme un propriétaire* »⁴⁹⁶.

179. Avant l'entrée en vigueur de cette sixième directive et en France, dans le code général des impôts, en particulier, *la date du fait générateur de la taxe* était fixée à la date de la « *livraison* » des marchandises⁴⁹⁷. Le Conseil d'État avait alors interprété cette notion de « *livraison* » en se référant à la « *délivrance* » du droit civil⁴⁹⁸. Puis, les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A. ont été déterminées à la date de la « *délivrance* » des biens⁴⁹⁹. En effet, et probablement inspiré de la jurisprudence de la haute juridiction, l'article 269, 1. a) et 2. a) du Code général des impôts renvoyait à cette notion - de « *délivrance* » - pour préciser à quel moment intervenaient le fait générateur et l'exigibilité de la T.V.A. Là, c'est une cour administrative d'appel qui a interprété la délivrance prévue dans un texte, au regard du droit civil⁵⁰⁰. Enfin, depuis l'adoption de la *loi n° 92-677 du 17 juillet 1992* sur la T.V.A. intra-communautaire⁵⁰¹, l'article 269 du Code général des impôts fait à nouveau référence à la notion de « *livraison* » des biens pour fixer la date de la réalisation du fait générateur de la T.V.A. et celle de l'exigibilité de celle-ci, cette livraison n'étant donc définie qu'à l'article 256-II, 1° du Code général des impôts. Ce dernier, également, a été modifié car la livraison, avant l'entrée en vigueur de la loi du 17 juillet 1992, se définissait comme le « *transfert de propriété d'un bien meuble corporel* »⁵⁰².

180. Dès lors qu'un texte ne renvoie plus à la « *délivrance* » des biens pour fixer les dates du fait générateur de la T.V.A. et de son exigibilité, la question se pose de savoir ce qu'il faut entendre par le mot « *livraison* » et s'il faut se référer, comme le soutient l'Administration, au « *transfert de propriété* » des biens en cause, sauf exceptions⁵⁰³. En effet,

⁴⁹⁵ N° 77/388, « *En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme* ».

⁴⁹⁶ Aujourd'hui, article 14, point 1, de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁴⁹⁷ À l'origine, art. 9, *Loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 « portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires et diverses dispositions d'ordre financier »*, J.O., 7 janvier 1966, p. 165.

⁴⁹⁸ *V. infra*.

⁴⁹⁹ À l'origine, art. 38, *Loi de finances rectificative pour 1978 (n° 78-1240 du 29 décembre 1978)*, J.O., 30 décembre 1979, p. 4391.

⁵⁰⁰ *V. infra*.

⁵⁰¹ J.O., 19 juillet 1992, n° 0166, p. 9700. *Loi « portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européenne (C.E.E.), n° 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée... »*.

⁵⁰² À l'origine, art. 24, *Loi de finances rectificative pour 1978 (n° 78-1240 du 29 décembre 1978)*, J.O., 30 décembre 1979, p. 4387. Depuis 2010, les biens corporels sont aussi bien des biens meubles que des biens immeubles (v. D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, pp. 625-626, n° 850).

⁵⁰³ *V. infra*. Les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A. au moment du *transfert de propriété* des biens concernés, *sauf exceptions* (prise en considération de la *remise matérielle* des biens) sont celles également retenues par des commentateurs du droit fiscal, soit en distinguant le transfert de propriété de la remise matérielle des biens selon les caractéristiques de ces derniers ou la nature du contrat en cause (M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022/2023, p. 656 et suiv., n°s 1692 et suiv. *V. infra*), soit en rappelant que transfert de propriété et livraison matérielle de la chose ont bien souvent lieu au même moment. *Not. M. Menjuq, « Impromptu fiscal sur la TVA de la vente en primeur des grands crus de vins de Bordeaux », Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec, 2009, pp. 878 et 879. Exigibilité de la taxe au moment du transfert de propriété du bien « en général concomitante avec la livraison matérielle des biens ». *V. infra*.*

en droit civil, les notions de « *délivrance* » et de « *transfert de propriété* » ne se confondent pas. La réponse à cette question est d'autant plus difficile à apporter que les juges de la cour de justice de l'Union européenne ont, par une interprétation des textes de cette dernière, retenu une notion autonome de la « *livraison* ». Ce n'est qu'après avoir présenté les différentes interprétations des textes par le Conseil d'État, l'Administration et la Cour de justice de l'Union européenne, qu'un examen critique des définitions de la livraison en droit interne pourra être fait. La rigueur terminologique s'impose puisque la date de la « *livraison* » détermine non seulement les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe, mais aussi la date de naissance du droit à déduction de la T.V.A. de l'acquéreur.

181. β) Les différents sens de la livraison en droit fiscal. **La définition de la « livraison » et de la « délivrance » proposée par le juge de l'impôt**⁵⁰⁴. Les livraisons et la délivrance de marchandises ou de biens sont définies par les juridictions administratives, statuant en matière fiscale, au regard de la notion de *délivrance* du droit civil. Ainsi, pour le Conseil d'État, « *en l'absence de toute disposition législative définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la « délivrance » mentionnée à l'article 1604 du Code civil comme étant l'une des obligations incombant au vendeur, la délivrance de bien meuble pouvant s'opérer aux termes de l'article 1606 du même Code, « ou par 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 s'en faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre* »⁵⁰⁵. Cette jurisprudence a été reprise dans un arrêt du conseil d'État de 1987⁵⁰⁶ et dans un arrêt de la cour administrative d'Appel de Paris de 1999⁵⁰⁷. Dans l'espèce soumise au Conseil d'État en 1978, la date du fait

⁵⁰⁴ Comme déjà précisé, les textes du Code général des impôts ont tantôt fait référence à la *livraison* des *marchandises* ou des *biens*, tantôt à la *délivrance* sans autre mention, laissant ainsi aux juridictions administratives statuant en matière fiscale le soin de définir ces notions.

⁵⁰⁵ C.E., 31 mars 1978, n° 1.683, D.F. 1978, n° 50, p. 1239, comm. 1974 ; R.J.F. 5/78, p. 163, n° 239, concl. B. Martin Laprade, p. 150. **Interprétation de la notion de « livraison » des marchandises mentionnée dans le Code général des impôts. Texte de base : art. 269 C.G.I.**

⁵⁰⁶ C.E., 30 janvier 1987, n° 48.207, Dr. fisc. 1987, n° 26, p. 751, comm. 1235 ; R.J.F. 3/87, p. 167, n° 278. **Interprétation de la notion de « livraison » des marchandises mentionnée dans le Code général des impôts. Texte de base : art. 269 C.G.I.**

⁵⁰⁷ Paris, 28 octobre 1999, n° 96-4292, Dr. fisc. 2000, n° 27, comm. 555, concl. D. Mortelecq. **Interprétation de la notion de « délivrance » des biens mentionnée dans le Code général des impôts. Texte de base : art. 269 C.G.I. À noter :** les biens concernés dans cet arrêt étaient des parfums vendus à des distributeurs, soit des « chose de genre ». Pour ceux-ci, la délivrance ne peut intervenir, en droit civil, que s'ils ont été individualisés. L'Administration avait considéré que l'exigibilité de la T.V.A. s'était produite au moment de l'option par laquelle les distributeurs se réservaient un certain nombre de flacons de parfums, alors conservés dans les stocks de la société Lancôme, jusqu'à leur livraison matérielle par cette dernière et à une date souhaitée par les distributeurs. Par conséquent, cette exigibilité de la taxe était antérieure à la remise matérielle des flacons de parfum. Mais, conformément aux conclusions du commissaire du Gouvernement Mortelecq (*op. cit.*, p. 997), l'arrêt se réfère à une stipulation du contrat prévoyant que la société venderesse pouvait prélever en cas de besoin les éléments ainsi stockés pour les céder à un autre acquéreur, à condition d'en assurer le remplacement par des produits équivalents. Les juges en déduisent que le distributeur n'avait aucun pouvoir « *dès la date de l'option, de disposer comme un propriétaire des stocks ainsi réservés* » et que *quelle que soit la date du transfert de propriété*, la date d'exigibilité de la T.V.A. coïncidait avec celle de la livraison matérielle des produits en question. Les intérêts de cet arrêt au regard des conclusions du commissaire du Gouvernement Mortelecq : prise en considération de la volonté des parties pour déterminer la date de la délivrance. Délivrance manifestée par la remise matérielle des biens, ces derniers étant alors individualisés, et non pas par leur transfert de propriété, lequel peut s'avérer insuffisant à considérer les distributeurs comme *disposant des biens comme des propriétaires* (et référence à la jurisprudence de la C.J.U.E. [v. *infra*] par M. Mortelecq). Date de la délivrance : pas immédiate (pas au moment de l'option), mais au moment de cette remise matérielle des flacons de parfum (choix des parties approuvé par la juridiction administrative).

générateur de la taxe applicable à des ventes de bateaux a été déterminée non pas à la date de la *francisation* des navires, comme le demandait le contribuable, mais à celle de la *livraison effective de ces derniers* aux acquéreurs, privilégiée par l'Administration⁵⁰⁸. Dans celle de 1999, la date d'exigibilité de la T.V.A. est celle de la *livraison matérielle des produits vendus*. Enfin, dans l'arrêt de 1987 et s'agissant de la date d'ouverture du droit à déduction, au profit de l'acquéreur, de la taxe facturée à la suite de la vente de fournitures, le Conseil d'État s'est à nouveau référé au Code civil, et à la notion de délivrance en particulier (art. 1604 et 1606). La date de réalisation du fait générateur de l'impôt et, par conséquent, celle de l'ouverture du droit à déduction de l'acquéreur ont été fixées à la date de *livraison effective des biens en cause*, et non à celle de la facturation. En 1987 et en 1999, le Conseil d'État et la cour administrative d'Appel de Paris renvoient *expressément* au droit civil, comme le Conseil d'État l'avait fait en 1978 : « *en l'absence de toute disposition législative définissant les actes*

⁵⁰⁸ Quelques précisions concernant ces ventes, de navires ici : à l'époque des faits, et encore maintenant, le *transfert de propriété* de ces derniers se produisait, et se produit toujours, au moment de leur recette (ou réception), après essais, et **sauf stipulation contraire** (*auj.* art. L5113-3 C. des transports ; *aj.* A. Bénabent, *op. cit.*, p. 122, n° 140 ; P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 341, n° 348). L'Administration, quant à elle, admettait, et continue d'admettre, que la *francisation* des bateaux pouvait, et peut, se produire dès l'achèvement de la coque de ces bâtiments et avant les aménagements intérieurs et le gréement (récemment, BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 70). Or, cette francisation est demandée par le destinataire des bateaux aux moyens, toujours pour l'Administration, d'une *déclaration de propriété* et de la facture du constructeur indiquant le montant des travaux exécutés (BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 70). Il en résulte un *transfert de propriété* préalable à la francisation, intervenant bien plus tôt qu'à la date prévue par les textes (au moment de la recette des bateaux) et un fait générateur de la taxe, lui aussi précoce, ce transfert étant considérée comme une « livraison » partielle, laquelle a pour effet de soumettre l'opération en cause à la T.V.A. (BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 70). Pour l'Administration, la date du *transfert de propriété* des coques des bateaux est celle du fait générateur de la taxe. Toutefois, dans l'affaire tranchée là, en 1978, la date du fait générateur de la T.V.A. a été fixée, par une décision de l'Administration, approuvée par le Conseil d'État, à celle de la *livraison matérielle* des bateaux (après leur achèvement) et non au moment de leur *francisation* suivant le *transfert de propriété* des coques des navires (pas de « livraison » partielle). La raison est double et la solution est, malgré tout, favorable à l'Administration. **Les raisons** (application de l'article 1606 du Code civil) : après une référence aux dispositions de l'article 1606 du Code civil, le Conseil d'État a estimé non seulement qu'à la date de la francisation, les bateaux en cause n'étaient pas achevés et en état de marche et n'étaient pas matériellement mis à la disposition des acquéreurs, mais aussi, et peu importe la date du transfert de propriété des coques, que les acquéreurs n'avaient pas consenti à une livraison avant l'achèvement des bateaux et autrement que par la recette de ces derniers. Autrement dit, à la date de la *francisation* des navires, il n'y avait pas eu de « *tradition réelle* » (*anc.* art. 1606, al. 1^{er} C. civ.) des bateaux et à celle de la *vente*, il n'y avait pas eu, non plus, de *transfert de propriété des navires*, alors même que ces derniers seraient conservés par le propriétaire initial, et voulu par les acquéreurs (art. 1606, al. 3 C. civ. ; pas de constitut possessoire). La date de la délivrance n'est donc pas immédiate ; elle a été fixée à celle de la livraison effective des bateaux. Il est remarquable que le Conseil d'État ne déclare pas s'être référé à la date du transfert de propriété *au moment de la recette des navires*, mais impose de tenir compte de celle de la livraison effective des navires (date de la délivrance). Ainsi, il opère une distinction entre le transfert de propriété et la délivrance du droit civil. **La solution favorable à l'Administration** : dans l'affaire ici examinée, il y avait 3 périodes : jusqu'au 31 décembre 1968 (exonération de T.V.A.), du 1^{er} janvier 1969 et 31 décembre de la même année (T.V.A. à un taux intermédiaire) et à compter du 1^{er} janvier 1970 (T.V.A. au taux normal). Au cours de la première période, il y avait, selon le requérant, achèvement des coques de bateaux, transfert de propriété de ces coques et francisation des navires ; mise à disposition et livraison effective des bateaux au cours de la deuxième période. Durant cette dernière, et là encore, et toujours d'après le requérant, achèvement des coques de bateaux, transfert de propriété de ces coques et francisation des navires ; mise à disposition et livraison effective des bateaux au cours de la troisième période. Prise en considération par le contribuable de la *francisation* des navires pour bénéficier et de l'exonération de la T.V.A. et du taux intermédiaire de celle-ci. Mais référence, par l'Administration, non pas à la date du *transfert de propriété* des coques des bateaux (pas un tel transfert, à défaut de factures) mais à celle de la *livraison effective* de ceux-ci. Conséquence : imposition des ventes en question à la T.V.A. d'abord au taux intermédiaire et ensuite au taux normal. Le Conseil d'État a donné raison à cette dernière.

Schéma récapitulatif : Vente des navires--->Achèvement des coques et transfert de propriété des coques-->Francisation possible (Administration)--->Achèvement des bâtiments (aménagement intérieurs et gréement)--->Essais--->Recette des navires et transfert de propriété des bateaux (législateur).

ou opérations qui, pour l'application des dispositions précitées du Code, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la « délivrance » mentionnée à l'article 1604 du Code civil comme étant l'une des obligations incombant au vendeur, la délivrance de bien meuble pouvant s'opérer aux termes de l'article 1606 du même Code, « ou par 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 s'en faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre ». Ici, les solutions rendues par les juridictions administratives statuant en matière fiscale font écho aux propos de M. Martin Laprade : « nous pensons, Messieurs, que d'une manière générale et par principe, vous devez vous efforcer d'appliquer en droit fiscal les mêmes notions que celles des autres branches du droit (en l'espèce le droit civil) et que c'est seulement si le droit fiscal ne peut s'accommoder des définitions du droit général que, invoquant, par exemple le « réalisme du droit fiscal », vous devez vous résoudre à vous en séparer »⁵⁰⁹. L'Administration a une toute autre interprétation de la notion de « livraison » car si elle opère un renvoi au droit privé, également, elle assimile la notion en question à celle du « transfert de propriété » du bien, et non à la « délivrance » de ce dernier, et fixe les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A. au moment de ce transfert.

182. La définition de la « livraison » proposée par l'Administration⁵¹⁰. Tout d'abord, l'Administration lie les articles 269-1, a) et 256-II, 1° du Code général des impôts pour déterminer la *date du fait générateur* de la T.V.A.⁵¹¹. Elle rappelle que ce fait générateur se réalise au moment de la « livraison » du bien (art. 269-1, a) C.G.I.) et définit celle-ci comme le « *transfert du pouvoir de disposer un bien corporel comme un propriétaire* » (définition de la livraison dans le deuxième article [256-II, 1°]). Ainsi, le fait générateur de la T.V.A. intervient quand ce transfert a lieu. Ensuite, l'Administration donne des précisions sur ce qu'il faut entendre par un tel transfert et sur la *date d'exigibilité* de la taxe⁵¹². Elle achève ses développements sur le moment de ce transfert⁵¹³. Pour elle, la T.V.A. est exigible dès qu'intervient le « *transfert du pouvoir de disposer un bien corporel comme un propriétaire ou entre d'autres termes, dès lors qu'un bien meuble corporel est entré en la puissance et la possession de l'acheteur* »⁵¹⁴. Puis, faisant application du droit civil, puisque selon ses propos « *d'une façon générale, il convient de faire application des règles du droit privé* », l'Administration conclut que « *le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire intervient généralement au moment de l'échange des consentements même si le bien n'a pas été livré ou si le prix n'a pas été payé (art. 1583 du code civil)* ».

Il ne fait pas de doute qu'est visé, ici, le *transfert de propriété* des biens. Premièrement, l'Administration renvoie expressément à l'article 1583 du Code civil, duquel il résulte que le transfert de propriété se produit au moment de l'échange des consentements. Deuxièmement, quand elle traitait des modifications subis par l'article 256-II du Code général des impôts dont la nouvelle rédaction était conforme à celle de l'article 5-1 de la sixième directive, l'Administration indiquait clairement que cette rédaction *n'entraînait pas sur le fond un changement par rapport à la version précédente* « *qui disposait que « la livraison d'un bien meuble s'entend du transfert de propriété d'un bien meuble corporel. En effet, le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de*

⁵⁰⁹ *op. cit.*, p. 151.

⁵¹⁰ Doctrine constante. *Doc. adm.*, 3 B 21, section 1, 18 septembre 2000, not. n° 2 et suiv. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n°s 1 et 40.

⁵¹¹ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 40.

⁵¹² V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 40.

⁵¹³ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 40.

⁵¹⁴ C'est nous qui mettons en gras.

la chose) constitue en droit français, le transfert de propriété »⁵¹⁵. Troisièmement, dans la suite de ses écrits, l'Administration se réfère expressément à ce transfert de propriété pour fixer les dates du fait générateur et d'exigibilité de la T.V.A. dans certains cas bien précis⁵¹⁶.

183. Ainsi, l'Administration précise que la fixation des dates du *fait générateur* et de l'*exigibilité* de la T.V.A. au moment de *l'échange des consentements* (le « *principe* »), ne vise que les choses certaines⁵¹⁷. Il y a donc des exceptions selon les types de biens ou de contrats⁵¹⁸. L'Administration n'indique pas toujours la date du fait générateur de la taxe. Toutefois, elle précise celle du transfert de propriété, laquelle est, sans aucun doute, la date de ce fait générateur⁵¹⁹. S'agissant des biens vendus au compte, au poids ou à la mesure, le transfert de propriété intervient au moment où ceux-ci sont pesés, comptés ou mesurés (choses de genre non vendues en bloc)⁵²⁰. Il faut supposer que c'est également à cette date que le fait générateur de la taxe naît. Concernant la vente d'une récolte non encore venue à maturité et d'une vente d'un bien non encore fabriqué (biens meubles futurs), le transfert de propriété est déterminé aux dates de la récolte et de l'achèvement du bien (« *en pratique*, à son individualisation par acheminement vers l'acheteur »)⁵²¹. Là encore, l'Administration ne précise pas qu'il s'agit de la date du fait générateur de la T.V.A. ; il faut donc en déduire que les dates des transferts en cause coïncident avec celle de ce fait générateur. Les parties pourraient également décider de retarder le transfert de propriété si la vente était assortie d'une condition suspensive⁵²². La propriété de la chose en question est transférée au moment de la réalisation de la condition. C'est, par conséquent, à ce moment-là que le fait générateur de la T.V.A. naît⁵²³. En revanche, si la vente est subordonnée à la réalisation d'une condition résolutoire, le fait générateur de la T.V.A. interviendra dès l'échange des consentements car le transfert de propriété des biens se produit à ce moment-là⁵²⁴. Pour d'autres contrats, et pour déterminer les dates du fait générateur et d'exigibilité de la T.V.A., l'Administration soit retient une autre date que celle du transfert de propriété de la totalité du bien (les ventes de navire/transfert de propriété de la coque des bateaux)⁵²⁵, soit dit se référer aux règles prévues par le législateur (location-vente, vente à tempérament, vente dont la propriété est réservée au paiement du prix)⁵²⁶, soit encore se réfère à la délivrance du bien (ventes au détail ; moment où les marchandises sont mises à la disposition de la clientèle)⁵²⁷.

⁵¹⁵ *Doc. adm.*, 3 B 21, section 1, 18 septembre 2000, not. n° 2. Cette définition du transfert des prérogatives d'un propriétaire est reprise dans BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 1. Dans l'ancienne rédaction de l'article 256, II, al. 1^{er} du Code général des impôts (jusqu'en 1993), il était prévu que la livraison de bien meuble s'entendait du « transfert de propriété d'un bien meuble corporel ». Depuis 1993, cette livraison est définie comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien (meuble) corporel comme un propriétaire ».

⁵¹⁶ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n°s 50 et suiv.

⁵¹⁷ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 50.

⁵¹⁸ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n°s 50 et suiv.

⁵¹⁹ *Réf.* également aux articles du Code civil. *Not.* art. 1585 et 1586.

⁵²⁰ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 53.

⁵²¹ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 53

⁵²² V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 57. Le « *principe* » posé dans l'article 1583 du Code civil ajoute l'Administration n'est pas d'ordre public (n° 53, *in fine*).

⁵²³ En droit civil, c'est sous la réserve que les parties n'ont pas prévu la rétroactivité de la condition (*anc. art. 1179 C. civ./art. 1303-6 nouv. Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). En droit fiscal, pas de rétroactivité de la condition suspensive. V. 2^{ème} partie sur « les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal ».

⁵²⁴ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 57.

⁵²⁵ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 70. V. *supra*.

⁵²⁶ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 57 et n°s 90 et suiv.

⁵²⁷ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 80.

184. Il faut d'ores et déjà signaler qu'il existe là, et pour les *corps certains*, une confusion très contestable au regard du droit civil, et qui ne se justifie pas, de la *définition* du *transfert de propriété* avec celle de la *délivrance*. En effet, dans cette dernière matière, si le transfert de propriété est bien un « *transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose)* », il n'en est pas de même du bien meuble corporel qui « *est entré en la puissance et la possession de l'acheteur* ». Dans cette dernière hypothèse, le bien est *livré* ou *délivré* à celui-ci. Or, le transfert de propriété n'est pas la *délivrance* du bien en question⁵²⁸. Il en est ainsi, **alors même que pour certains biens (corps certains, vendus sous condition) les dates du transfert de propriété (échange des consentements) et de la délivrance (immédiate) coïncident**. Outre que l'Administration se sépare des juridictions administratives statuant en matière fiscale sur le sens à donner à la notion de « livraison », l'Administration, laquelle se réfère pourtant au droit de l'Union, ne tient pas compte de la définition européenne de cette « livraison » telle qu'elle a été interprétée par les juges de la cour de justice de l'Union européenne ; pour cette dernière, la livraison ne correspond pas seulement au « transfert de propriété » du bien concerné.

185. **La définition de la « livraison » retenue par les juges de la cour de justice de l'Union européenne.** Les magistrats de l'Union européenne, interprétant les dispositions de l'article 5, § 1 de la 6^{ème} directive communautaire du 17 mai 1977⁵²⁹, selon lesquelles « *est considéré comme « livraison d'un bien » le transfert du pouvoir de disposer un bien corporel comme un propriétaire* »⁵³⁰, n'assimilent pas ce transfert à celui de la propriété des biens en cause tel qu'il est défini dans les législations nationales car cette livraison peut avoir été effectuée « *même s'il n'y a pas transfert juridique du bien* »⁵³¹. En effet, pour ces magistrats, « *la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était propriétaire de ce bien* »⁵³². Une distinction est alors opérée par la justice de l'Union européenne entre un engagement de transférer la propriété selon le droit civil qui ne « *paraît pas toujours de nature à établir le transfert d'un pouvoir effectif tel qu'il est indiqué par l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive* » et « *la mise à disposition effective du bien au cocontractant* », laquelle est un « *élément qui devrait normalement contribuer à la constatation d'un tel transfert de pouvoir effectif* »⁵³³. L'objectif de la Cour est clair : ne pas empêcher qu'une opération dont le transfert juridique de la propriété est reporté à une date ultérieure entre dans le champ d'application de la T.V.A.⁵³⁴. Plus récemment, les magistrats

⁵²⁸ V. *supra* et *infra*.

⁵²⁹ N° 77/388, « *En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme* ».

⁵³⁰ Aujourd'hui, article 14, point 1, de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁵³¹ C.J.C.E., 8 février 1990, aff. C-320/81, Rec. C.J.C.E., p. 285, point 9, concl. W. Van Gerven. C.J.C.E., 6 février 2003, aff. C-185/01, R.J.F. 4/03, p. 389, n° 524, point 32, concl. Ph. Léger. C.J.U.E., 23 avril 2020, aff. C-401/18, point 37. Pour l'exercice du droit à déduction, C.J.U.E., 18 juillet 2013, aff. C-78/12, R.J.F. 12/03, p. 1044, n° 1191, points 32 et suiv.

⁵³² C.J.C.E., 8 février 1990, aff. C-320/81, *op. cit.*, point 7. C.J.C.E., 6 février 2003, aff. C-185/01, *op. cit.*, point 32. C.J.C.E., 14 juillet 2005, aff. C-435/03, Rec. C.J.C.E., p. 7077, concl. M. Poiares Maduro ; Dr. fisc. 2006, n° 14, p. 758, comm. 307, point 35. C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-255/02, Rec. C.J.C.E., p. 1670. C.J.U.E., 3 juin 2010, aff. C-237/09, point 24. C.J.U.E., 19 décembre 2018, aff. C-414/17, point 75. C.J.U.E., 15 mai 2019, aff. C-235/18, point 27. C.J.U.E., 23 avril 2020, aff. C-401/18, point 36. C.J.U.E., 18 juillet 2013, aff. C-78/12, *op. cit.*, point 33.

⁵³³ C.J.C.E., 8 février 1990, aff. C-320/81, *op. cit.*, point 12.

⁵³⁴ C.J.C.E., 8 février 1990, aff. C-320/81, *op. cit.*, point 8. La finalité de la directive « *visée, entre autres, à fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme des opérations taxables. Or, cet objectif pourrait être compromis si la constatation d'une livraison de biens, qui est l'une des trois opérations taxables, étaient*

de la haute juridiction européenne ont précisé que ce transfert du pouvoir de disposer un bien corporel comme un propriétaire « *n'exige pas que la partie à laquelle ce bien est transféré le détienne physiquement ni que ledit bien soit physiquement transporté vers elle et/ou physiquement reçu par elle* »⁵³⁵. Enfin, les magistrats de la cour de justice de l'Union européenne considèrent « *qu'il appartient au juge national de déterminer au cas par cas, en fonction des faits de l'espèce, s'il y a transfert du pouvoir de disposer un bien corporel comme un propriétaire au sens de l'article, paragraphe 1, de la sixième directive* »⁵³⁶. Outre une distinction opérée par les juges de la cour de justice de l'Union européenne entre le transfert de propriété d'un bien et sa livraison, il existe aussi une description de la livraison très proche de celle de la délivrance du droit civil français (le « *transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était propriétaire de ce bien* » ; « *la mise à la disposition effective du bien au cocontractant* » ; distinction de la délivrance juridique de sa manifestation, à savoir la remise matérielle du bien en cause) et un renvoi à l'autorité compétente, les juges nationaux, pour déterminer le sens de la livraison.

186. γ) **L'examen critique de ces définitions de la « livraison »**. En droit civil, les notions de *délivrance* et de *transfert de propriété* ne se confondent pas. C'est la première - la délivrance - qui est visée par le Code civil lorsqu'il est question de la livraison des biens alors définie, non pas dans le sens courant de la remise matérielle de la chose à l'acquéreur, mais comme la mise à disposition de cette dernière à celui-ci (signification juridique de la délivrance). Et cette livraison - ou délivrance - se distingue du transfert de propriété. En effet, selon les dispositions de l'article 1583 du Code civil, le transfert de propriété se produit dès le consentement des parties, « *quoique la chose n'ait pas encore été livrée [ou délivrée], ni le prix payé* ». Il résulte de ces dispositions que la livraison (ou délivrance) est indépendante du transfert de propriété, alors même que la date de la première coïncide avec celle du deuxième⁵³⁷. En outre, alors que la livraison (ou délivrance), est une obligation du vendeur⁵³⁸, il n'en est pas de même du transfert de propriété puisqu'il n'est pas une obligation à la charge d'une partie, son effet étant immédiat. Enfin, la délivrance, définie à l'article 1604 du code civil comme « *le transport de la chose en la puissance et possession de l'acheteur* », se réalise, pour les effets mobiliers, par la remise de la chose, la remise des clefs des bâtiments qui les contiennent ou par le consentement des parties dans certaines hypothèses⁵³⁹, tandis que le transfert de propriété des mêmes biens se réalise au moment de ce consentement, peu importe la date de la livraison (ou délivrance) de ces biens ou celle du paiement du prix.

187. Par conséquent, quand l'Administration affirme, d'une part, que le fait générateur de la taxe se produit au moment du « *transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire* » [transfert de propriété] et indique, d'autre part, que la taxe est exigible « *dès*

soumises à la réalisation de conditions qui varient d'un État membre à l'autre, comme c'est le cas de celles relatives au transfert de propriété en droit civil ». Aj. C.J.C.E., 6 février 2003, aff. C-185/01, *op. cit.*, point 32.

⁵³⁵ C.J.U.E., 19 décembre 2018, aff. C-414/17, *op. cit.*, point 75. C.J.U.E., 23 avril 2020, aff. C-401/18, *op. cit.*, point 38. V. aussi *Ordonnance C.J.U.E.*, 15 juillet 2015, aff. C-123/14, « *Itales...* », point 36.

⁵³⁶ C.J.C.E., 8 février 1990, aff. C-320/81, *op. cit.*, point 13. Pour l'exercice du droit à déduction, C.J.U.E., 18 juillet 2013, aff. C-78/12, R.J.F. 12/03, p. 1044, n° 1191, points 32 et suiv.

⁵³⁷ Aj. B. Martin-Laprade, *op. cit.*, p. 151 : « *la vente est définie à l'article 1582 du code civil comme la convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose et l'autre à la payer. L'article 1583 la rend parfaite (c'est-à-dire que la propriété de la chose vendue est acquise de droit à l'acheteur), dès qu'on convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé. Il résulte de ces principes que le droit civil lui-même distingue nettement le transfert de propriété et la livraison de la chose vendue. Cette dernière notion est définie aux articles 1604 et suivants du Code civil, sous le nom de « délivrance »....* ».

⁵³⁸ Art. 1582 C. civ. : « *La vente est une convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose...* » ; art. 1603 C. civ. : « *Il [le vendeur] a deux obligations principales, celle de livrer...* ».

⁵³⁹ Art. 1606 C. civ.

lors qu'un bien meuble corporel est entré en la puissance et possession de l'acheteur... » peu importe les modalités de paiement de l'opération, elle confond les notions de transfert de propriété et de délivrance. En effet, quand la chose est entrée « *en la puissance et possession de l'acheteur* », c'est que le bien a été **livré** et la livraison ici visée est la **délivrance** de ce dernier. Le transfert de propriété et la délivrance sont donc bien deux notions différentes, ayant une définition et des caractéristiques propres, et peuvent se produire à des dates différentes, dès lors que les parties n'ont pas choisi la date du consentement des parties pour déterminer le moment de la délivrance de la chose. L'Administration ne peut donc prétendre qu'il convient de faire application des règles du droit privé puisqu'elle ne le fait pas elle-même.

188. Ensuite, l'Administration, dans ses anciens écrits remarquait que « *la nouvelle rédaction de l'article 256-II du CGI (issue de l'article 1^{er} de la loi 92-677 du 17 juillet 1992) permet un alignement sur celle de l'article 5-1 de la sixième directive TVA, mais n'entraîne pas sur le fond de changement par rapport à la rédaction précédente de l'article 256-II qui disposait que « la livraison d'un bien meuble s'entend du transfert de propriété d'un bien meuble corporel »*. En effet, le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose), constitue, en droit français, le transfert de propriété ». Or, si l'Administration indique avec raison que les dispositions de l'article 256-II du Code général des impôts s'alignent sur celles de l'article 5-1 de la sixième directive TVA, et qu'elle rappelle très justement les changements de rédaction des premières de ces dispositions en droit interne, elle ne tient pas compte du tout de l'interprétation qui a été faite des dispositions européennes de la Cour de Justice de l'Union européenne, laquelle précise l'expression « *transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* » définissant la livraison. Et l'alignement des dispositions de l'article 256 du Code général des impôts sur celles de l'article 5-1 de la sixième directive TVA implique que les unes et les autres reçoivent une même interprétation, à savoir celle de la Cour de Justice de l'Union européenne⁵⁴⁰. Pour cette dernière, il faut le rappeler, ce transfert n'est pas seulement le transfert de propriété ; il suppose une « *mise à disposition effective du bien au cocontractant* », laquelle est la définition de la délivrance et se distingue de sa manifestation qu'est la remise matérielle de la chose. Pour la Cour, également, il appartient au juge national de préciser le sens de la livraison. Par conséquent, l'Administration ne serait pas compétente pour donner à cette dernière une définition différente de celle que ce dernier a entendu lui donner. Seul le législateur pourrait, dans certains cas, ne pas tenir compte de la notion de livraison définie par les juridictions administratives statuant en matière fiscale, pour être en harmonie avec les dispositions européennes. C'est ce qu'il fait dans l'article 256 du Code général des impôts.

189. Pour les contrats de location-vente et pour les ventes à tempérament, dont la propriété est transférée au moment du paiement de la dernière échéance et pour la vente comportant une clause de réserve de propriété, le législateur indique qu'est également considérée comme une livraison de biens la *remise matérielle* du bien en question⁵⁴¹. Dans ces trois cas, ce n'est pas la délivrance (ni le transfert de propriété) du droit civil qui est prise en considération car au moment de cette remise, l'acquéreur ou le locataire n'est qu'un

⁵⁴⁰ Également celles de l'article 14, point 1, de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁵⁴¹ Art. 256-II, 3°, c) et d) C.G.I. Dans sa version antérieure, il était question de la **délivrance** du bien pour les contrats de location-vente et les ventes à tempérament dont la propriété est retardée lors du paiement de la dernière échéance et de la **remise matérielle** du bien pour les ventes comportant une clause de réserve de propriété. Depuis 1993, ces opérations entrent dans le champ d'application de la T.V.A. dès la **remise matérielle** des biens en cause.

détenteur précaire de la chose, malgré la remise de cette dernière à l'un ou à l'autre⁵⁴². Ils ne possèdent pas encore le bien (pas d'intention de posséder pour soi). « *Le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur* » ne s'est pas réalisé. C'est seulement au moment du paiement du solde du prix et du transfert de propriété qu'ils seront titulaires du droit de propriété de la chose et auront la *possession* de celle-ci (intention de posséder pour soi). À cette exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal s'en ajoute à une autre⁵⁴³ : dès cette remise du bien, l'acquéreur dans une vente assortie d'une clause de réserve de propriété, notamment, est considéré fiscalement comme le propriétaire du bien, alors qu'en droit civil la propriété est reportée au paiement du solde du prix. Cette dernière, dont l'origine est également législative, sera examinée plus longuement dans la deuxième partie sur « *les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal* ». Il sera ainsi expliqué pourquoi le législateur a estimé que dans cette hypothèse, il n'est pas tenu compte de la réserve de propriété.

190. Il résulte de ce qui précède, et d'un point de vue strictement juridique, soit au regard à la fois des jurisprudences de la Cour de Justice de l'Union européenne et des juridictions internes statuant en matière fiscale, que les dates du fait générateur et d'exigibilité de la T.V.A. devraient être prises en considération pour les corps certains à la date de la délivrance des biens, et non à celle de leur transfert de propriété, même si l'une et l'autre sont, en principe, les mêmes. Il en serait de même pour les biens pesées, comptées ou mesurés : pourquoi ne pas prendre en considération la date de la délivrance, laquelle est fixée, en principe, comme l'est le transfert de propriété, à la date de l'individualisation des biens (biens alors pesées, comptées ou mesurés). Pour la vente de choses futures, d'une récolte non encore venue à maturité ou d'une vente d'un bien non encore fabriqué, là aussi la date de la délivrance des biens, soit celle de leur individualisation ou de leur achèvement serait celle et du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe. Quant à la vente subordonnée à la réalisation d'une condition résolutoire, l'Administration considère que le fait générateur de la T.V.A. intervient immédiatement car le transfert de propriété des biens se produit au même moment⁵⁴⁴. Pourquoi, encore, ne pas tenir compte de date de la délivrance, cette dernière étant, également, et en principe, exigible immédiatement⁵⁴⁵.

191. Il faut, pour finir, noter que l'Administration n'exclut pas toute référence à la notion de délivrance telle qu'elle est définie en droit civil pour déterminer les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A. Mais, si elle le fait, c'est sans dire qu'il s'agit d'un renvoi à cette délivrance. Et si elle le fait, aussi, c'est en suscitant une interrogation sur ce choix plutôt que le transfert de propriété qui jusque-là, et pour elle, définissait la livraison et fixait les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe. Ainsi, pour le commerce de

⁵⁴² Ce n'est d'ailleurs pas non plus la date du transfert de propriété qui est retenue.

⁵⁴³ Principe : date du fait générateur de la T.V.A. : celle du transfert de propriété pour l'Administration ; celle de la délivrance pour les juridictions administratives statuant en matière fiscale.

⁵⁴⁴ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 57.

⁵⁴⁵ C.E., 24 septembre 2003, R.J.F. 12/03, p. 954, n° 1352 ; Dr. fisc. 2004, n° 8, p. 451, comm. 257, concl. G. Bachelier ; B.D.C.F. 12/03, n° 148, p. 1 : ventes à l'essai en réalité soumises à une condition résolutoire d'un essai non satisfaisant (renversement de la présomption prévue à l'article 1588 du Code civil). Exercice de rattachement des produits imposables à l'impôt sur les sociétés : celui au cours duquel les ouvrages en cause avaient été réceptionnés par les acquéreurs. Dans cette affaire, ensemble de faits en faveur d'une délivrance immédiate (prix encaissé et frais de port versés dès la commande des ouvrages lesquels sont aussitôt adressés à l'acquéreur ; libre disposition de ceux-ci dès la réception des livres et transfert du risque de leur destruction, le vendeur ne supportant que la perte, la détérioration et l'aliénation des livres avant leur arrivée chez l'acquéreur). V. développements, *infra*.

détail⁵⁴⁶, l'Administration opère toujours un renvoi au droit civil, implicite, pour fixer les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A. Là, il s'agit de la date de la « mise à disposition » des biens concernés. Ainsi, pour les ventes au détail, « il peut être considéré d'une façon générale que le fait générateur et l'exigibilité de l'impôt coïncident avec le moment où les marchandises sont mises à la disposition de la clientèle »⁵⁴⁷. Ainsi, la délivrance se manifeste par la remise matérielle de la chose et se produit immédiatement. Cependant, l'Administration ne dit pas que cette définition est celle de la délivrance⁵⁴⁸. En plus, pourquoi ne pas avoir pris comme référence la date du transfert de propriété, toujours privilégiée, dans la mesure où dans ce cas de figure les dates de ce transfert et de la délivrance sont simultanées, en principe au moment du consentement pour le premier et immédiatement pour la deuxième.

192. En outre, l'Administration n'exclut pas toute volonté des parties dans la fixation des dates du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A. car dans le cas d'une vente assortie d'une *condition suspensive*, et puisque la propriété de la chose en question est transférée au moment de la réalisation de la condition c'est, par conséquent, à cette date que le fait générateur de la T.V.A. naîtra⁵⁴⁹. Mais une nouvelle fois, pourquoi ne pas considérer que la date de la livraison des biens vendus - date du fait générateur, notamment - serait celle de leur délivrance, soit au moment de la réalisation de la condition (délivrance en principe exigible immédiatement, dès l'accomplissement de la condition)⁵⁵⁰.

193. En conclusion de ces développements, et pour être fidèle à la fois à l'interprétation par la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne précisant ce qu'il faut entendre par le « transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire » (la livraison d'un bien) et celle des juridictions administratives statuant en matière fiscale pour lesquelles la livraison d'un bien est celle de la délivrance de ce dernier, il n'y aurait aucune contradiction à prévoir que la livraison de bien de l'article 269 du Code général des impôts est la délivrance telle qu'elle est définie en droit civil et que la livraison des biens qui correspondent aux opérations entrant dans le champ d'application de la T.V.A. serait plus largement entendue et ne se limiterait pas au transfert de propriété.

194. L'auteur d'une thèse, se référant à la notion de délivrance du droit civil pour définir la livraison de biens et analysant les textes de l'Union européenne et leur interprétation en droit interne, considère que l'obligation de délivrance « se caractérise par l'exécution

⁵⁴⁶ Définition du commerce de détail : « consiste à vendre des marchandises dans l'état où elles sont achetées (ou après transformations mineures) généralement à une clientèle de particuliers, quelles que soient les quantités vendues. Outre la vente, cette activité de commerce de détail peut aussi recouvrir la livraison et l'installation chez le client (de meubles ou d'électroménager par exemple). La commercialisation d'un bien comprend successivement une activité de commerce de gros suivie d'une activité de commerce de détail mais certains biens (biens d'équipement) ne font pas l'objet de commerce de détail » (<https://www.insee.fr>, 07/11/2019).

⁵⁴⁷ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 80. Égal. sous ce §. résolution des difficultés en cas d'exploitation de magasins à succursales multiples.

⁵⁴⁸ Sur cette manifestation de la délivrance dans le commerce de détail (soit la remise de la chose), Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, p. 201, n° 238.

⁵⁴⁹ V. BOI-TVA-BASE-20-10-20130701, n° 57. En droit civil, c'est sous la réserve que les parties n'ont pas prévu la rétroactivité de la condition (*anc. art. 1179 C. civ./art. 1303-6 nouv. Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »).

⁵⁵⁰ C.E., 24 septembre 2003, n° 237115, *op. cit.* : ventes de livres par correspondance. Ventes à l'essai soumis à la condition suspensive d'un essai satisfaisant (sur cette condition : art. 1588 C. civ.). Détermination de l'exercice de rattachement des produits imposables à l'impôt sur les sociétés. En principe, rattachement de ces produits à l'exercice au cours duquel intervient la délivrance, soit à la date de la réalisation de cette condition (fin du délai et essai concluant). V. développements, *infra*.

*d'actes qui facilitent l'exécution de l'obligation de prendre livraison de l'acheteur : la délivrance c'est la mise à la disposition de l'acheteur. La délivrance au sens du droit civil français correspond donc « au transfert du pouvoir de disposition » requis par la sixième directive et tel qu'interprété par la CJCE. La solution de l'arrêt Richard [de 1978], est en conséquence compatible avec la jurisprudence communautaire »⁵⁵¹. Il procède également à une critique de la doctrine de l'Administration et appelle à une clarification de cette dernière, laquelle opère « un mélange malheureux des concepts de droit civil »⁵⁵². L'association de la « livraison » à la « délivrance » du droit civil a également été faite par M^{me} Sérandour, qui procède à une analyse du contenu des textes de l'Union européenne. Pour cette dernière, « si disposer en fait comme un propriétaire suppose **la mise à disposition effective**, en France, la livraison constitutive d'un fait générateur à la TVA nécessite de pouvoir, juridiquement et en fait, user de la chose transmise, en recueillir les fruits et en disposer matériellement autant que juridiquement. Cela signifie qu'il faut un transfert juridique et matériel des prérogatives du propriétaire, **autant dire la délivrance visée par l'article 1604 du Code civil**. Comment envisager le transfert de la pleine maîtrise économique d'un bien meuble corporel sans la mise à disposition effective ? Sachant que le droit de disposer inclut celui de détruire la chose, il semble difficile d'exercer en fait ce droit sans remise matérielle »⁵⁵³.*

Enfin, Maurice Cozian, M^{me} Deboissy et M. Chadefaux s'en tiennent, sans la mentionner, à la doctrine de l'Administration avec son principe et ses exceptions⁵⁵⁴. Toutefois, pour eux, également, toute notion de délivrance, telle qu'elle est définie en droit civil ne serait pas écartée. Tout d'abord, ils rappellent que la livraison au sens de la T.V.A. « s'entendait de la délivrance matérielle de la chose » avant l'entrée en vigueur de la 6^{ème} directive et qu'il y avait alors « coïncidence entre la notion fiscale et la notion civile de livraison »⁵⁵⁵. Puis, ils considèrent que depuis l'entrée en vigueur de cette 6^{ème} directive, la définition de la livraison selon laquelle « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire », bien que « **quelque peu sibylline** », « **semble** » correspondre au *transfert de propriété* des biens prévu aux articles 1196 et 1583 du code civil⁵⁵⁶. Quelques observations sur ces développements peuvent être faites : d'une part, le renvoi au transfert de propriété ayant la faveur de l'Administration ne serait pas une certitude. D'autre part, pour ces commentateurs du droit fiscal, et sauf exceptions, c'est la notion de délivrance qui devrait être prise en considération : « *ce principe du transfert immédiat de la propriété ne vaut que pour les corps certains qui sont parfaitement identifiés. En revanche, pour les choses de genre non encore individualisées, le transfert de propriété n'a lieu qu'au*

⁵⁵¹ A. Daniel-Théard, *L'harmonisation du champ d'application de la T.V.A. : aspects de droit français*, Th. Nantes, 2000, p. 400, n° 1153.

⁵⁵² A. Daniel-Théard, *op. cit.*, p. 402, n° 1160 et suiv. et p. 403, n° 1163. Égal. N. Chahid-Nourai, conclusions sur C.E., 4 mars 1991, not. n°s 97 595 et 97 596, Dr. fisc. 1991, n° 48, p. 1732, comm. 2285 : « A côté de la vente - et du transfert de propriété qu'elle entraîne de plano - il faut faire une place à une autre notion qui est celle de livraison, celle-ci constituant l'une des deux obligations du vendeur. La livraison ne doit pas être confondue conceptuellement avec la vente ou le transfert de propriété ».

⁵⁵³ Y. Sérandour, « Acte, livraison, immeuble et TVA », Dr. fisc. 2008, n° 28, p. 3, comm. 211. C'est nous qui soulignons en gras. Dans le sens d'une assimilation de la notion de *livraison* à celle de *délivrance* du Code civil en matière de T.V.A., v. aussi, J. Schmidt, L'internationalisation du droit fiscal interne en raison de l'introduction de notions communautaires relevant du droit privé », Mélanges en l'honneur de Y. Loussouarn, Dalloz, 1994, p. 362, n° 6. V. Vindard, *La qualification en droit fiscal*, Th. Rennes 1, 2014, pp. 213-214, n° 269.

⁵⁵⁴ *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022/2023, p. 656 (« Le principe : la date du transfert de propriété ») et p. 653 (« Les exceptions : la date de la remise matérielle de la chose »).

⁵⁵⁵ *op. cit.*, p. 656, n° 1692.

⁵⁵⁶ *Précis de fiscalité des entreprises*, 2021/2022, LexisNexis, 45^{ème} éd., 2021, p. 622, n° 1576. Dans la dernière édition, l'opinion selon laquelle « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire » est une formule quelque peu **sibylline** et **semble** viser la date du transfert de propriété, ce qui renvoie alors aux règles du droit civil, n'est pas reprise dans la dernière édition (v. 1692, p. 656).

moment de l'individualisation, qui coïncide avec la délivrance matérielle de la chose. Dans la pratique, la date du transfert de propriété (la livraison au sens de la TVA), correspond le plus souvent à la délivrance physique de la chose, c'est-à-dire à la remise matérielle du bien entre les mains de l'acquéreur (la livraison au sens du droit civil). C'est à ce moment que le vendeur établit la facture en y mentionnant la TVA exigible. Ce n'est que dans des cas exceptionnels où le transfert de propriété d'un corps certain, parfaitement individualisé, est antérieur à sa remise matérielle entre les mains de l'acquéreur que la TVA est exigible dès la conclusion du contrat portant accord sur la chose et sur le prix ». L'exception dont il est question, ici, est donc la vente de corps certains dont la remise matérielle est postérieure à la date de la conclusion du contrat »⁵⁵⁷. Toutefois, même là, la délivrance peut être prise en considération pour fixer la date d'exigibilité de la T.V.A. Deux exemples sont alors proposés distinguant la vente d'un véhicule neuf et celle d'un véhicule d'occasion. Dans la première hypothèse - celle de la vente d'un véhicule neuf d'un modèle déterminé -, « *une chose de genre* », pour un prix donné, et s'il existe un décalage entre la commande et la livraison [la remise matérielle de la chose], la T.V.A. sera exigible à la date de cette livraison, soit au moment où la propriété est transférée, alors même que l'accord sur la chose et sur le prix intervient à la date de la commande⁵⁵⁸. Mais dans ce cas, l'individualisation du véhicule n'a pas seulement pour effet le transfert de la propriété du bien ; elle a également pour conséquence de mettre le bien à la *disposition de l'acquéreur* - la délivrance. Cette dernière peut donc être à l'origine de l'exigibilité de la T.V.A. S'agissant de la deuxième hypothèse, celle de la vente pour un prix donné d'un véhicule d'occasion « *parfaitement individualisé* » [donc un *corps certain*] à un particulier et dans le stock du concessionnaire, « *la vente sera parfaite dès l'accord sur la chose et sur le prix et la T.V.A. sera immédiatement exigible ; il importe peu que le client prenne livraison [la remise matérielle de la chose] du véhicule à une date ultérieure* »⁵⁵⁹. Dans cette hypothèse, et là encore, la date de la délivrance peut être celle de l'exigibilité de la taxe car le véhicule est bien mis à la *disposition de l'acquéreur* immédiatement, dès l'accord sur la chose et sur le prix, par le vendeur, même si l'acquéreur a décidé d'en prendre la livraison matérielle à une date ultérieure et que le transfert de propriété se produit au même moment que la délivrance. Ainsi, il faut conclure par une reprise des propos du commissaire du Gouvernement Morteletq : « *bien plus, de cette même notion civiliste de « délivrance » d'un bien, il résulte clairement qu'il n'est pas concevable de s'en tenir au simple transfert juridique de propriété. Encore faut-il, nous semble-t-il, que des éléments matériels puissent établir que l'acquéreur dispose effectivement et totalement du bien ou doit être regardé comme en disposant effectivement et totalement, c'est-à-dire qu'il dispose du bien comme un propriétaire* »⁵⁶⁰.

195. δ) **Précisions sur la notion de livraison.** Comparaison avec les ventes d'immeubles en l'état futur d'achèvement⁵⁶¹. L'examen de la T.V.A. applicable à ces ventes

⁵⁵⁷ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *op. cit.*, p. 656, n^{os} 1692-1693.

⁵⁵⁸ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *op. cit.*, p. 656, n^o 1694.

⁵⁵⁹ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *op. cit.*, p. 657, n^o 1694.

⁵⁶⁰ *op. cit.*, p. 997. Égal. J. Le Bourg, *op. cit.*, pp. 48-49, n^{os} 37-38. Pour ce dernier, s'il est vrai que souvent la date de l'individualisation coïncide avec celle de la remise de la chose, provoquant alors le transfert de la propriété de cette chose, ces opérations ne se confondent pas : l'individualisation peut se manifester par la remise matérielle de la chose et le transfert de propriété ne résulte pas de cette individualisation mais de la convention des parties. **Rappel** : la fixation de la date du transfert de propriété au moment de l'échange des consentements n'a qu'un caractère supplétif. *Cass. 1^{re} civ., 24 janvier 1984, Bull. civ., I, p. 24, n^o 31.*

⁵⁶¹ Cette vente est « *le contrat par lequel le vendeur transfert immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux* » (art. 1601-3 C. civ.).

permet d'affiner la définition de la « livraison » et, par conséquent, la date à laquelle elle se produit, cette dernière ne correspondant pas, également dans ce cas, toujours, au transfert de propriété des biens en cause. Dans deux réponses ministérielles, l'Administration avait considéré que la taxe était applicable sur le prix de vente total de l'immeuble, cette vente ou cet achat n'étant pas une vente ou un achat d'un terrain suivi de travaux immobiliers mais une vente d'immeubles à construire ou l'achat d'un immeuble neuf⁵⁶². Il résultait de ces réponses ministérielles que le fait générateur de la taxe intervenait à la date de la mutation de la propriété, soit à la date de l'acte constatant l'opération, ou à défaut, au moment du transfert de propriété, conformément aux dispositions de l'article 269-1, c), aujourd'hui abrogées, du Code général des impôts⁵⁶³. Les juges considéraient également que la T.V.A. en question était exigible à la date de l'acte authentique⁵⁶⁴. Ces solutions, à la fois de l'Administration et des juges, étaient contraires au droit civil puisque le Code civil, sous l'article 1601-3, prévoit un transfert immédiat des droits sur le sol et les propriétés existantes et ce transfert au fur et à mesure de leur exécution pour les ouvrages à venir.

196. Là encore, l'influence du droit de l'Union européenne a conduit les juges français, par un renvoi à l'article 1601-3 du Code civil, relatif à la définition de la vente en l'état futur d'achèvement, à décider que dans de telles ventes, la livraison, et par conséquent, le fait générateur de la taxe et l'exigibilité de cette dernière ne pouvaient correspondre à l'acte constatant l'opération, soit la date de la conclusion du contrat. Estimant que le transfert de propriété, dans cette vente, résultait de l'exécution des travaux, les juges du fond ont retenu une date de livraison, et donc les dates du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A., « à l'expiration des périodes auxquels se rapportent les paiements successifs liés à l'avancement des travaux »⁵⁶⁵. Cette solution est conforme au droit civil puisque l'article 1601-3, alinéa 1, cité du Code civil prévoit que dans les ventes en l'état futur d'achèvement, le transfert à l'acquéreur des droits du vendeur sur le sol et sur la propriété des constructions existantes est immédiat. En revanche, et toujours selon les dispositions du même article, les ouvrages à venir ne deviennent la propriété de l'acquéreur qu'« au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux ». Toutefois, la solution ainsi retenue est justifiée si la livraison s'opère à chaque transfert de propriété. Mais comme le remarque un auteur, si cette livraison, au regard du droit de l'Union européenne, « suppose la faculté d'utiliser le bien et, s'agissant d'un immeuble, de l'occuper, l'acquéreur d'un bâtiment à édifier ne peut matériellement jouir de la propriété qu'après achèvement »⁵⁶⁶. Par conséquent, la livraison interviendrait au moment de l'achèvement de la totalité des constructions et la T.V.A. serait exigible aux dates des versements du prix au fur et à mesure de l'avancement des travaux, ces versements étant qualifiés d'acomptes sur le montant total

⁵⁶² *Rép. min. à M. Barouin*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 17 mai 1999, p. 2983, n° 24902, Dr. fisc. 1999, n° 27, p. 923. *Rép. min. à M. Chossy*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 8 février 1999, p. 788, n° 22153, Dr. fisc. 1999, n° 11, p. 462.

⁵⁶³ J.-P. Maublanc, « Détermination du fait générateur de la T.V.A. due à raison de la vente d'immeubles en l'état futur d'achèvement », R.D.I. 2002, juillet/août, p. 320.

⁵⁶⁴ T.A. Nantes, 6 novembre 1998, n° 94-2612, 95-1325, 95-1326 et 96-1584, R.J.F. 3/99, p. 198, n° 299.

⁵⁶⁵ Bordeaux, 4 avril 2006, R.J.F. 10/06, p. 883, n° 1174. Mention également de l'article 10 de la 6^{ème} directive : « le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment de la livraison du bien ou de la prestation de services est effectuée. Les livraisons de biens autres que celles visées à l'article 5 § 4 b et les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs sont considérés comme effectués au moment de l'expiration des périodes auxquels ces paiements ou décomptes se rapportent. Toutefois, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou de prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement à concurrence du montant encaissé... ».

⁵⁶⁶ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 4.

de la somme due pour les travaux réalisés⁵⁶⁷. La solution, ici proposée, est celle qui a été choisie par le tribunal administratif de Grenoble dans un jugement de 2001⁵⁶⁸. Pour ce dernier, le fait générateur de la taxe est constitué par « *la mise à disposition effective des appartements ou par le paiement d'acomptes* » et les ouvrages ne sont pas considérés « *comme livrés dès la date à laquelle l'acte de vente est conclu* ». De même, dans une réponse ministérielle récente, il a été considéré que « *même si, dès la conclusion du contrat, l'acquéreur a, conformément à l'article 1601-4 du Code civil ou à l'article L. 261-9 du CCH [Code de la construction et de l'habitation], la faculté de céder les droits qu'il tient sur tout ou partie de l'immeuble à construire, il ne dispose pas pleinement du droit d'en disposer comme un propriétaire avant la réception des travaux, en particulier s'agissant des parties restant à construire. En revanche, il résulte des termes de l'article 1601-3 du Code civil mentionné ci-dessus que le transfert du droit de disposer de l'immeuble est complètement intervenu au moment de l'achèvement de l'immeuble. Ce constat est corroboré par les dispositions de l'article R. 261-1 du CCH, selon lesquelles cet achèvement intervient lorsque « sont exécutés les ouvrages et sont installés les éléments d'équipement qui sont indispensables à l'utilisation, conformément à sa destination, de l'immeuble faisant l'objet du contrat, à l'exception des travaux dont l'acquéreur se réserve l'exécution en application du II de l'article L. 261-15 », c'est-à-dire lorsque l'ensemble des travaux prévus a été réalisé. La circonstance que la mise à disposition effective de l'acquéreur soit susceptible de n'intervenir que postérieurement à l'achèvement est sans incidence. Il en est de même, en l'absence de clause suspensive de la vente, de la circonstance que le solde des versements de la VEFA [vente en l'état futur d'achèvement] ne soit versé que lors de cette mise à disposition. Dès lors, le fait générateur de la VEFA intervient lors de la réception des travaux à l'issue desquels l'immeuble est considéré comme achevé au sens de l'article R. 261-1 du CCH. La déclaration mentionnée à l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme atteste de l'achèvement de ces travaux. En application du a du 2 de l'article 269 du CGI, la taxe devient exigible lors de la réalisation du fait générateur. Toutefois, à compter du 1er janvier 2023 et en application des mêmes dispositions, en cas de versement préalable d'un acompte, la taxe deviendra exigible au moment de son encaissement, à concurrence du montant encaissé. Jusqu'à cette date, conformément au principe de l'effet direct vertical des dispositions claires, précises et inconditionnelles d'une directive, les contribuables qui le souhaitent peuvent se prévaloir des dispositions de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA pour collecter ou déduire la TVA grevant les acomptes versés* »⁵⁶⁹. Il ressort de ces derniers développements que la « livraison », ici aussi, n'est pas indissolublement liée au transfert de propriété des biens concernés. La date de la livraison correspond à celle de l'achèvement de l'immeuble ou à la date de l'encaissement des acomptes.

197. ε) Une exception contestable à la jurisprudence du Conseil d'État définissant la livraison au regard de la délivrance du droit civil et déterminant ainsi la date de l'exigibilité de la T.V.A. - Il faut dès à présent mettre en évidence une interprétation critiquable de l'Administration de l'article 298 bis, I, 2° du Code général des impôts lequel institue un « régime simplifié d'imposition de l'agriculture » au profit des producteurs de vins

⁵⁶⁷ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 4. Sur la notion de délivrance dans les ventes d'immeubles en l'état futur d'achèvement, O. Tournafond, *Rép. civ. Dalloz*, 2004, V° Ventes d'immeubles à construire, p. 22 et suiv., n^{os} 151 et suiv. et p. 42 et suiv., n^{os} 290 et suiv.

⁵⁶⁸ T.A. Grenoble, 18 janv. 2001, R.D.I. 2002, juillet/août, p. 319, obs. J.-P. Maublanc.

⁵⁶⁹ *Rép. min. à M^{me} Louwagie*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 13 septembre 2022, p. 4038, n° 96.

en primeur de Bordeaux. Cette interprétation erronée d'un texte révèle l'intention, une nouvelle fois, de l'Administration d'avancer la date d'*exigibilité* de la T.V.A. et a pour effet de remettre en cause le régime fiscal de faveur prévu par le code et d'imposer un régime fiscal plus défavorable que le régime de droit commun⁵⁷⁰.

Selon les dispositions de l'article 298 *bis*, I, 2° du Code général des impôts, « *l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée due à raison des ventes effectuées par eux [les agriculteurs] intervient lors de l'encaissement des acomptes ou du prix* ». Une première lecture de ce texte permet d'affirmer que l'exigibilité de la taxe ne peut intervenir *avant la réalisation de la vente* (T.V.A. due « *à raison des ventes effectuées* » - ce qui suppose une vente - et au moment de l'encaissement des acomptes ou du prix). Or, l'Administration l'a interprété dans le sens d'une exigibilité dès le premier encaissement d'acompte, c'est-à-dire avant les dates d'individualisation, de mise en bouteille, de capsulage et d'étiquetage⁵⁷¹. Dans ce cas, l'exigibilité intervient alors que la vente n'est pas parfaite et n'est donc pas « *effectuée* ». Par conséquent, la date retenue par l'Administration est contraire aux termes de l'article 298 *bis*, I, 2° du Code général des impôts.

⁵⁷⁰ Not. M. Menjucq, *op. cit.*, p. 877 et suiv. Rappel : pour ce dernier, le régime de *droit commun* est une exigibilité de la taxe au moment du transfert de propriété du bien « *en général concomitante avec la livraison matérielle des biens* » (pp. 878 et 879). Pour le Conseil d'État, l'exigibilité de la T.V.A. intervient au moment de la *délivrance* de la chose. Ici, et pour l'Administration, encaissement de la T.V.A. dès le versement d'un 1^{er} acompte, avant que la vente ne soit parfaite. **À noter** : un autre inconvénient pour les producteurs de vins à l'interprétation des dispositions du code général des impôts par l'Administration a été dénoncé et une solution en leur faveur a été proposée par des sénateurs dans un amendement (*Amendement Sénat, 23 novembre 2006*, Projet de loi de finances pour 2007, 1^{ère} lecture, Première partie, n°77, 78, Article additionnel après article 10 ter). L'inconvénient : le paiement d'un acompte grevé de T.V.A. non suivi de la conclusion de la vente obligeant les producteurs de vins à « *demander à l'administration fiscale restitution d'une TVA qui n'a plus de fait générateur. Leur trésorerie en est affectée* ». La solution : fixer la date d'exigibilité de la taxe au moment de l'encaissement complet du prix, autrement dit au moment du fait générateur de la taxe « *qui réside dans la conclusion définitive de la vente de vins en primeur lors de la délivrance et du transfert de propriété* ». Ce qui supposait une modification de l'article 298 *bis*, I, 2° du Code général des impôts (sur cet article, *infra*) après le mot « *prix* », ajouter « *par dérogation celle [l'exigibilité] due à raison des ventes de vins en primeur intervient uniquement lors de l'encaissement complet du prix* ». Pas incompatible avec la jurisprudence de la C.J.U.E relative à une exigibilité de la taxe antérieurement au fait générateur de cette dernière, même si, dans cette hypothèse de vente de vins en primeur, le contrat de réservation de ceux-ci comportent les « *éléments pertinents* » exigés par la cour (sur ces éléments, *C.J.C.E., 21 février 2006*, aff. C-419/02, BUPA Hospitals Ltd et Goldsborough Developments Ltd, concl. M. Poiares Maduro, n^{os} 45 et 48 : désignation avec précision des biens ou des services au moment du versement de l'acompte. Dérogation, d'où une interprétation stricte. *Égal. C.J.U.E., 23 décembre 2015*, aff. C-250/14, Air France KLM, anciennement Air France et C-289/14, Hop ! - Brit Air SAS, anciennement Brit Air. *C.E., 13 avril 2006*, n^{os} 365172 et 365173, inédits au recueil Lebon. *C.E., 10 juillet 2019*, n^{os} 423126 et 423128, inédits au recueil Lebon. *C.E., 16 février 2021*, n° 429647, Dr. fisc. 2021, n° 49, p. 17, comm. 445, conclusions C. Guibé et note S. Bradburn. Prestation hypothétique. Subordonnée à la délivrance d'un permis de construire. T.V.A. exigible au moment de la réalisation de la condition. Conforme à la comptabilité d'engagement et au principe de prudence en comptabilité). En effet, pour les sénateurs, la vente n'est parfaite (« *dénouée* ») « *qu'à la date de la livraison du produit qui n'intervient qu'à la réalisation des opérations d'habillage, capsulage, étiquetage et conditionnement en lot (affectation à l'acquéreur). Ce n'est qu'à compter de cette date que peut intervenir la mise à disposition (au sens juridique du terme) et la livraison (au sens fiscal du terme) du produit, c'est-à-dire en général plus d'un an après la signature du bordereau d'achat du vin en primeur* ». Le but de cet amendement était d'aligner « *le régime de TVA des ventes en vin de primeur sur celui du droit commun dont bénéficie le négociant* ». Cet amendement a été retiré.

⁵⁷¹ Sur ces différentes opérations et les problèmes soulevés à la fois par la détermination de l'exercice de rattachement des produits imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés et par celle de l'exercice au cours duquel l'acquéreur devient propriétaire des biens vendus, *v. infra*.

198. De plus, le fait générateur de la taxe est défini comme « *le fait par lequel sont réalisées les conditions nécessaires pour l'exigibilité de la taxe* »⁵⁷². L'exigibilité de la taxe suppose donc la naissance de ce fait générateur, et non l'inverse, et se produit à la date de la délivrance des biens⁵⁷³. Là encore, l'Administration ne tient pas compte des textes fiscaux. De surcroît, elle ignore les textes du Code civil et la jurisprudence du Conseil d'État définissant la livraison par la délivrance des biens au sens du droit civil. Pour finir, elle remet en cause un régime de faveur dont le but était de retarder la date d'exigibilité de la taxe applicable aux ventes de vins réalisées par les agriculteurs concernés par les dispositions de l'article 298 bis, I, 2° du Code général des impôts⁵⁷⁴.

199. La position ainsi adoptée par l'Administration, aussi critiquable soit-elle, n'a fait l'objet d'aucun contentieux devant le Conseil d'État. Elle a seulement été prise en considération dans un arrêt d'une cour administrative d'Appel pour justifier un redressement fiscal⁵⁷⁵. Toutefois, cette approbation de la position de l'Administration n'exclut pas un autre recours devant les juridictions administratives statuant en matière fiscale, et notamment devant la haute juridiction. Toutefois, il est peu probable qu'une action - contentieuse - soit exercée à l'encontre de l'Administration car cette dernière a aussi prévu que, « *comme les redevables du régime général qui acquittent la TVA. sur leurs encaissements, les exploitants agricoles peuvent dans les conditions fixées par l'article 77 de l'annexe III au CGI, opter pour le paiement de la TVA d'après leurs débits* »⁵⁷⁶, autrement dit plus tard, soit au moment de la facturation et, par conséquent, une fois le contrat de vente conclue.

b) La « délivrance » et la détermination de l'exercice de rattachement des produits imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés

200. a) **Le renvoi à la notion de délivrance par le Conseil d'État. Les ventes « en primeur » de vins.** Selon les dispositions de l'article 38-2 bis du Code général des impôts, « *...les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées...* ». Confrontés aux lacunes de ces dispositions, lesquelles ne donnent, une nouvelle fois, aucune précision sur la notion de « livraison », les juges ont retenu une définition de celle-ci en se référant de manière expresse au droit civil. La livraison doit être entendue dans le sens de la « délivrance » prévue, notamment, aux articles 1604 et 1606 du Code civil. Ces dispositions ont été appliquées avec une certaine souplesse par le juge de l'impôt, respectueux de la volonté des parties quant à la détermination de l'événement fixant dans le temps la livraison⁵⁷⁷.

⁵⁷² Art. 10, 6^{ème} directive communautaire du 17 mai 1977, « *En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme* ». Art. 62, directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.

⁵⁷³ Spéc. Rép. Vouillot du 4 juillet 1983, J.O., A.N., Q., 20 février 1984, p. 716, n° 34886. Assimilation du fait générateur à la date de la délivrance des biens pour les ventes faites, notamment, par les agriculteurs. M. Menjucq, *op. cit.*, p. 879 : fait générateur au moment du transfert de propriété, soit à la date de l'échange des consentements, **sauf exceptions conformément à la volonté des parties** (*ex.* clause de réserve de propriété jusqu'au parfait paiement du prix, agrégation de conformité avant la livraison matérielle, livraison matérielle de la marchandise).

⁵⁷⁴ M. Menjucq, *op. cit.*, p. 878.

⁵⁷⁵ Bordeaux, 22 mai 2012, n° 10BX01945, non publié. Il en est ainsi, « *alors même que la livraison des vins vendus en primeur et donc le fait générateur de la taxe ne sont pas intervenus* ».

⁵⁷⁶ BOI-TVA-SECT-80-30-20120912, n° 10.

⁵⁷⁷ S'agissant de l'Administration, Rép. Armand, J.O., A.N., 16 décembre 1996, p. 6597, n° 42662 : « *la livraison s'entend du transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur. Elle n'implique*

201. Ainsi, dans plusieurs arrêts rendus en 1991, le Conseil d'État précise très clairement « *qu'en l'absence de toute disposition législative définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la « délivrance » mentionnée à l'article 1604 du Code civil comme étant l'une des obligations incombant au vendeur, la délivrance de bien meuble pouvant s'opérer aux termes de l'article 1606 du même code, « ou par 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 s'en faire au moment de la vente ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre »*⁵⁷⁸.

202. Brièvement, car les arrêts sont connus, et ont été maintes fois cités, dans des affaires relatives à des ventes « en primeur » de vins de Bordeaux, le Conseil d'État écarte, comme date de livraison, celle de l'*embouteillage* retenue par l'Administration. Le Conseil d'État constate que les produits correspondants aux versements faits à l'avance en paiement du prix ne pouvaient être rattachés aux exercices en cause puisque, à la clôture de ces derniers, les vins n'avaient pas fait l'objet d'aucune opération de *capsulage, d'étiquetage et de conditionnement*⁵⁷⁹. Surtout, au cours des exercices concernés, ces vins n'avaient pas été *livrés matériellement aux acheteurs*, lesquels n'avaient pas été *avisés non plus de la possibilité d'en disposer*⁵⁸⁰. Par conséquent, pour les ventes de marchandises, c'est en se référant à la notion de délivrance, au sens du droit civil, que le Conseil d'État définit la livraison, ce dernier ayant adopté une conception juridique, et non matérielle, de la notion de délivrance. Il ne se prononce pas expressément sur la date de la livraison ; il exclut seulement celle de l'embouteillage, laquelle n'était pas celle voulue par les parties. S'agissant de vins de Bourgogne, un ministre s'est également référé à notion de délivrance en considérant qu'elle s'entendait « *du transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur* »⁵⁸¹. Elle peut seulement consister en la maîtrise par l'acquéreur des biens vendus résultant du consentement des parties, indépendamment de la remise matérielle de la marchandise vendue⁵⁸².

donc pas une remise matérielle de la marchandise, mais seulement la maîtrise par l'acquéreur des biens vendus, qui peut résulter du seul consentement des parties ».

⁵⁷⁸ C.E., 4 mars 1991, not. n^{os} 97 595 et 97 596, R.J.F. 4/91, p. 265, n^o 431 ; Dr. fisc. 1991, n^o 48, p. 1729, comm. 2285, concl. N. Chahid-Nourai. *Égal.* J. Turot, « Le fisc et la peau de l'ours, Bilan jurisprudentiel de l'article 38-2 bis du CGI », R.J.F. 5/91, pp. 320-321. M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », B.F. Lefebvre /95, p. 220 et suiv., n^{os} 19 et suiv. « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, 4^e éd., 1999, p. 151 et suiv., n^{os} 19 et suiv. Ce dernier insiste sur le rôle des usages et de la jurisprudence s'y référant, à défaut pour les parties d'avoir exprimé explicitement leurs intentions sur la date de la livraison, et rappelle que la date choisie par les parties de la livraison s'impose à l'Administration. *Doc. adm.*, 4 A 212, 9 mars 2001, série 4, division A, titre 2, chap. I, section 2, n^{os} 4 et suiv. BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n^{os} 90, 100 et 110.

⁵⁷⁹ Déjà, *Bordeaux*, 12 avril 1988, R.J.F. 11/89, p. 622, n^o 1194. Exclusion de la livraison définie comme la mise en bouteille des vins. À ce moment-là, pas d'étiquetage, de capsulage et de conditionnement des vins. Pour les choses de genre, la livraison s'opère le jour de leur individualisation.

⁵⁸⁰ Sur la prise en considération, comme date de la délivrance, de la mise en bouteille dans la mesure où les acquéreurs avaient été avisés de la possibilité de disposer des bouteilles de vin de Bourgogne, C.E., 24 septembre 2003, n^o 345841, R.J.F. 3/13, p. 238, n^o 267.

⁵⁸¹ *Rép. Barbier des 28 juillet et 22 septembre 1988*, J.O., Sénat, Débats parlementaires, Q., janvier 1989, p. 91, n^{os} 1085 et 1579 ; Dr. fisc. 1989, n^o 13, p. 462, comm. 638.

⁵⁸² *Rép. Barbier des 28 juillet et 22 septembre 1988*, *op. cit.* Pour une comparaison avec les ventes de vins de l'Hérault, la livraison pour ces derniers ayant été fixée à la date de confirmation des commandes, alors même que les vins en cause n'avaient pas été individualisés, *Montpellier*, 27 mai 1948, J.C.P. 1948, éd. G., II, 4561, obs. Becqué. *Cass. com.*, 9 mai 1951, Bull. civ., IV, p. 124, n^o 165, arrêt n^o 4.

203. **L'exemple des ventes à l'essai.** L'interprétation de la notion de livraison dans le sens de la délivrance du droit civil a trouvé de nombreuses applications. Il en est ainsi dans les ventes faites à l'essai définie comme le « *contrat de vente par lequel le transfert de propriété ne devient effectif qu'après que l'essai de la chose vendue a donné satisfaction ; ce n'est qu'à cette date que l'acheteur supporte les risques de perte de la chose. C. civ., art. 1588* »⁵⁸³. L'article 1588 du Code civil prévoit que « *la vente faite à l'essai est toujours présumée faite sous condition suspensive* ». Donc, l'Administration pourrait, et c'est ce qu'elle a fait, renverser cette présomption et rattacher les produits des ventes réalisées par une société de vente par correspondance à l'exercice au cours duquel intervient *la réception* par les clients des biens objets du contrat, et non à l'exercice au cours duquel *se réalise la condition*, soit *l'expiration d'un délai débouchant sur un essai concluant*. Dans cette affaire ayant donné lieu à un arrêt du Conseil d'État, elle a constaté, au regard des circonstances de fait et de la volonté des parties, que la vente était, en réalité, assortie d'une condition résolutoire⁵⁸⁴.

En l'espèce, les paiements correspondant au prix des livres étaient encaissés *avant même l'expiration de la période d'essai* et les risques de destruction étaient supportés par *l'acquéreur* des ouvrages, *dès leur réception*. Ils en avaient également la libre disposition au même moment. Dans l'arrêt examiné, les dispositions de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts sont rappelées et il y est précisé que la livraison des biens, « *c'est-à-dire leur délivrance au sens du droit civil* » est le critère de rattachement à l'exercice d'imposition des produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix. Puis, les juges ajoutent « *qu'à la différence de ce qui vaut pour des ventes dont la conclusion est assortie d'une clause résolutoire, la livraison ou délivrance d'un bien vendu sous condition suspensive ne peut intervenir avant que cette dernière condition ait été réalisée* ». Ils citent aussi, en s'y référant, l'article 1588 du code civil. Autrement dit, dans le cas d'une vente à l'essai, sous condition suspensive, la livraison, ou délivrance, ne peut intervenir, en principe, avant la date à laquelle s'est réalisée la condition, à savoir un essai satisfaisant.

204. Il n'existe pas, *a priori*, de jurisprudence civile affirmant expressément, comme le fait le Conseil d'État, que la *délivrance* a lieu, dans une vente à l'essai, alors considérée comme une vente assortie d'une *condition suspensive*, au moment où l'essai est jugé satisfaisant et donc à la *date de la réalisation de cette condition*⁵⁸⁵. Ce silence ne signifie pas que la date en question ne serait pas fixée à celle de l'expiration de la période de l'essai

⁵⁸³ S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2021, V^o Vente, Vente à l'essai. Égal. G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V^o Vente, - à l'essai : « *vente subordonnée (par l'usage) à la condition (suspensive) que la chose à vendre sera essayée par l'acheteur, qui ne devient définitive que si la chose est reconnue apte au service auquel elle est destinée (C. civ., a. 1588)* ».

⁵⁸⁴ C.E., 24 septembre 2003, n^o 237115, R.J.F. 12/03, p. 954, n^o 1352 ; Dr. fisc. 2004, n^o 8, p. 451, comm. 257, concl. G. Bachelier ; B.D.C.F. 12/03, n^o 148, p. 1. Référence par le commissaire du Gouvernement Bachelier à Cass. 3^e civ., 12 décembre 1968, Bull. civ., III, n^o 548, p. 421 (la question de savoir si un contrat est assorti d'une condition suspensive ou résolutoire est une question de fait qui doit être tranchée d'après la commune intention des parties et les circonstances de la cause) et C.E., 30 novembre 1990, R.J.F. 1/91, p. 45, n^o 63 ; Dr. fisc. 1992, n^o 29, p. 1251, comm. 1443 (jurisprudence de la Cour de cassation de 1968 appliquée au juge de l'impôt).

⁵⁸⁵ Sur la difficile qualification de l'essai dans la vente à l'essai, J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 282 et suiv., n^{os} 228-229. Ce dernier propose de considérer que « *la condition de l'essai ne suspend pas l'existence de tout le contrat mais seulement certains de ses effets : le transfert de propriété et des risques pour le vendeur, le paiement du prix pour l'acheteur* » (*op. cit.*, pp. 286-287, n^o 229), tout en reconnaissant qu'il y a, ici, une déformation de l'article 1588 du Code civil puisque celui-ci vise la vente et non ses « effets » (*op. cit.*, p. 287, n^o 229, note 1211). Il faudrait y ajouter l'obligation de délivrance - juridique - pesant sur le vendeur.

satisfaisant. Pour déterminer la date de la délivrance - juridique - des biens dans une vente faite à l'essai et confirmer que le Conseil d'État se référerait effectivement au droit civil, il convient d'analyser ce contrat de vente et de revenir sur le problème posé par la qualification de la condition. En effet, cette qualification de « suspensive » à la condition, dans ce type de vente, a été débattue en doctrine, malgré les dispositions du Code civil selon lesquelles la condition en question est présumée faite sous suspensive. La critique adressée à cette qualification est la suivante : tant que la condition est pendante - ou que l'essai est en cours - l'acquéreur a l'usage de la chose. Or, l'obligation sous condition suspensive ne peut être exécutée qu'après son avènement⁵⁸⁶. Parmi les différentes propositions doctrinales⁵⁸⁷, il convient de revenir sur celle de M. Lorvellec, dans sa thèse consacrée à l'essai dans les contrats. Deux cas de figure sont distingués⁵⁸⁸. Si, dans la vente à l'essai, la condition est *résolutoire*, l'obligation de livrer serait « *le corollaire du transfert de propriété sur le bien* »⁵⁸⁹. En revanche, si la vente est conclue sous la condition *suspensive* d'un essai satisfaisant, l'origine conventionnelle de l'obligation de délivrance est beaucoup plus délicate à découvrir et selon l'auteur de cette thèse, « *le Code civil laisse la période d'essai dans un état de vide juridique qui a été dénoncé* »⁵⁹⁰. Pour M. Lorvellec, la solution à ce vide justifiant l'usage du bien pendant l'essai et, notamment, ce dernier en cas de défaillance de la condition (acquéreur insatisfait) serait un second contrat, soit un prêt à usage, soit une location, « *selon son caractère gratuit ou onéreux* »⁵⁹¹. Ainsi, l'article 1875 du Code civil définissant le prêt à usage prévoit-il que « *l'une des parties livre une chose à l'autre pour s'en servir, à charge par le preneur de la rendre après s'en être servi* » et l'article 1877 du même code précise que « *le prêteur demeure propriétaire de la chose prêtée* ». Si la période de l'essai correspond à une location, l'usage de la chose est prévu sous l'article 1719 du Code civil⁵⁹². Pour autant, ces dispositions font état d'une délivrance physique de la chose et non pas d'une délivrance juridique de cette dernière entendue comme « *le transport de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acheteur* ». Or, qu'il s'agisse d'une vente à l'essai assortie d'une condition suspensive, doublée ou non d'un prêt à usage ou d'une location, l'acquéreur, l'emprunteur ou le locataire de la chose ont une détention qui n'est que précaire sur cette dernière, n'étant ni propriétaire, ni un possesseur de celle-ci au moment de la conclusion du contrat et tant que l'acquéreur n'a pas manifesté qu'il est satisfait de l'essai à son profit⁵⁹³. Ce

⁵⁸⁶ Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *Droit des contrats spéciaux*, L.G.D.J., Lextensionéditions, 12^{ème} éd., 2022, p. 83, n° 94. F. Collart Dutilleul et Ph. Delebecque, *op. cit.*, p. 103, n° 80.

⁵⁸⁷ Sur ces propositions, et *par ex.*, Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, p. 83, n° 94. En faveur d'une qualification de la condition de *résolutoire* (A. Bénabent, *op. cit.*, p. 101, n° 108) ou d'une vente ferme avec une faculté de *résiliation unilatérale* au profit de l'acquéreur (J. Mestre, observations sous *Reims, 13 janvier 1987*, R.T.D.civ. 1988, pp. 103-104, sur renvoi de *Cass. com., 3 janvier 1984*, J.C.P. 1984, éd. C.I., 13186, p. 79. En l'espèce, la revente du bien par l'acquéreur : pas une renonciation de sa part à refuser le bien après l'essai).

⁵⁸⁸ L. Lorvellec, *L'essai dans les contrats*, Th. Rennes, 1972, p. 373, n° 262 et pp. 228-229, n° 172.

⁵⁸⁹ L. Lorvellec, *op. cit.*, p. 373, n° 262.

⁵⁹⁰ *op. cit.*, p. 228, n° 172 et p. 373, n° 262.

⁵⁹¹ *op. cit.*, pp. 228-229, n° 172 et p. 373, n° 262. *Égal.* F. Collart Dutilleul et Ph. Delebecque, *op. cit.*, p. 103, n° 80 (commodat ou location selon que l'essai est à titre gratuit ou onéreux). Commodat : « *désignait naguère le prêt à usage dans le code civil (avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009)* » et prêt : « *contrat par lequel l'une des parties, le prêteur, met à la disposition de l'autre, l'emprunteur, une chose pour qu'il s'en serve, à charge de la restituer en nature ou en valeur. Le prêt à usage a pour objet une chose non consomptible qui doit être restituée en nature par l'emprunteur* » (S. Guinchard et T. Debard, *op. cit.*, V° Commodat et Prêt).

⁵⁹² « *Le bailleur est obligé, par la nature du contrat, et sans qu'il soit besoin d'aucune stipulation particulière : 1° De délivrer au preneur la chose louée. [...]. 3° D'en faire jouir paisiblement le preneur pendant la durée du bail...* »

⁵⁹³ Pour M. Lorvellec, l'acquéreur dans une vente à l'essai ne devient un détenteur précaire qu'à compter de son refus d'agrément. Thèse, *op. cit.*, p. 444, n° 315. Sur la distinction entre un détenteur précaire et un possesseur, *v. supra* et *not.* art. 2266 C. civ. : « *ceux qui possède pour autrui ne prescrivent jamais par quelque laps de temps*

n'est qu'à ce moment-là - la satisfaction de l'acheteur - que la chose vendue sera « *en la puissance et la possession* » de celui-ci. L'article 1606 du Code civil prévoit, sous son alinéa 3, que la délivrance peut s'opérer par le « *seul consentement des parties* », notamment si l'acheteur avait déjà les biens concernés « *en son pouvoir à un autre titre* ». Il s'agit de la tradition nommée *brevi manu*. Dans ce cas, « *seul l'animus [domini] change, une simple interversion de titres intervient* »⁵⁹⁴. Il en est ainsi « *si l'acheteur avait déjà la détention précaire de la chose, ou si les parties conviennent que le vendeur en conservera la détention* »⁵⁹⁵. Or, la situation de l'acquéreur, dans ce type de vente - une vente à l'essai -, et avant l'achèvement de la période au cours de laquelle il procède à cet essai du bien à vendre est celle d'une détention précaire, le bénéficiaire de l'essai étant effectivement privé de l'« *animus domini* »⁵⁹⁶. Cet acquéreur, alors seulement potentiel, est un « détenteur précaire ». Il en résulte que la vente à l'essai sera parfaite quand l'essai sera jugé satisfaisant, le consentement de l'acquéreur étant donné et la délivrance étant effectuée à ce moment-là. Il en sera de même si l'essai est objectivement conforme à ce qu'il attendait - il doit accepter la chose - ou s'il conserve la chose après la fin de la période d'essai. Dans cette dernière hypothèse, la Cour de cassation considère que - la condition étant réalisée - l'acquéreur a donné son consentement et la vente est parfaite⁵⁹⁷. L'acheteur n'est plus dans une situation de détention précaire d'un bien ; la réalisation de la condition a pour conséquence la délivrance juridique du bien soumis à un essai. Par une interversion de titres, l'acquéreur perd sa qualité de détenteur précaire pour endosser celle de propriétaire en possédant dorénavant l'*animus domini*⁵⁹⁸. En résumé de ce qui précède, et là encore, la notion de « *livraison* » de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts s'entend de la notion juridique de « *délivrance* » du Code civil et une nouvelle fois, le juge fait référence à un texte de ce code, à savoir l'article 1588 du Code civil. Il reste à signaler que plus récemment, et à propos d'une vente aux enchères d'œuvres d'art réalisée à New-York, le Conseil d'État s'est, encore une fois, référé à la notion

que ce soit. Ainsi, **le locataire, le dépositaire, l'usufruitier et tous autres qui détiennent précairement le bien ou le droit du propriétaire ne peuvent le prescrire** » (c'est nous qui mettons en gras). Pour une liste des détenteurs précaires dont le locataire et l'emprunteur, celui qui a reçu la chose à titre de prêt à usage, F. Terré et Ph. Simler, *Droit des biens*, Précis Dalloz, 10^{ème} éd., 2018, p. 167, n° 166.

⁵⁹⁴ J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 32, n° 17. L'*animus* signifie « *esprit* », « *intention* ». *État d'esprit d'une personne qui se comporte comme titulaire d'un droit sur une chose (animus domini, possidendi)... On oppose l'animus au corpus qui n'est que l'exercice objectif d'un droit* » (S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° *Animus*). Sur l'exclusion de cet *animus domini* dans la détention précaire, *Cass. 1^{re} civ., 10 juin 1986*, D. 1988, somm. p. 14, obs. A. Robert. Pas de possibilité pour le détenteur précaire d'invoquer l'ancien article 2279, alinéa 1^{er} du Code civil selon lequel « *en fait de meubles, la possession vaut titre* » (*auj. art. 2276, al. 1^{er} C. civ.*). *Cass. com., 25 février 1981*, Bull. civ., IV, p. 82, n° 107.

⁵⁹⁵ J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 122, n° 100. Ce dernier rappelle les trois formes de la délivrance en se référant à l'article 1606 du Code civil : « la remise de la chose », « la remise de la clé des bâtiments » et le recours à la tradition *brevi manu* impliquant une délivrance au moment de l'échange des consentements. La « *technique par laquelle le tradens, tout en continuant de retenir la chose, déclare qu'il n'entend plus posséder pour lui mais au nom et pour le compte de l'accipiens* » (J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 32, n° 17, note 132) est la définition du constitut possessoire. Exemple du vendeur qui conserve la chose en sa qualité de détenteur précaire, s'il en est le locataire, en particulier. Dans toutes ces hypothèses, poursuit M. Le Bourg, citant C. bufnoir, la tradition se réalise « *par une modification dans l'animus des parties* ». S'agissant de l'acquéreur détenant déjà la chose au moment du transfert de propriété, *Cass. com., 3 juillet 2012, op.cit.* Dès lors que l'acquéreur détenait le bien au titre de la première vente ensuite annulée, à défaut pour la condition suspensive de s'être réalisée, la délivrance du bien s'est produite par le seul consentement des parties au moment de la conclusion de la deuxième vente.

⁵⁹⁶ Sur cette qualification, J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 285, n° 229.

⁵⁹⁷ *Cass. civ., 10 janvier 1928*, D.P. 1929, 1, p. 126 (contrat définitif). *Cass. 1^{re} civ., 13 octobre 1998*, Bull. civ., I, p. 207, n° 299 ; D. aff. 1998, n° 140, p. 1900, note J. F. ; R.T.D.civ. 1999, p. 376, obs. J. Mestre (vente parfaite). Dans cette dernière affaire, l'acheteur avait manifesté sa volonté de ne pas conserver le bien.

⁵⁹⁸ Également, avec le transfert de propriété de la chose, transfert des risques liés à cette dernière. Pendant la période d'essai, le vendeur reste propriétaire des biens en cause et ces risques sont à sa charge.

de « *délivrance* » pour rechercher l'exercice de rattachement d'un produit et définir la notion de « *livraison* »⁵⁹⁹.

205. **Les recommandations doctrinales.** Pour M. Gutmann, le renvoi du Conseil d'État à la notion civiliste de délivrance pour définir la livraison des biens suppose, conformément aux dispositions de l'article 1606 du Code civil, que la délivrance ne se produise pas au moment du consentement des parties⁶⁰⁰. Cet auteur rappelle que les frais liés à la vente de stocks sont connus plus sûrement après l'exécution de la livraison des biens⁶⁰¹. Par conséquent, pour M. Gutmann, le choix de faire coïncider la délivrance avec le consentement des parties serait contraire à la volonté du législateur, exprimée dans l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts, d'aligner les produits sur les charges d'un exercice et d'écarter le rattachement des premiers à l'exercice au cours duquel la créance est acquise⁶⁰². Une créance est considérée comme « *acquise* » quand elle certaine dans son principe et déterminée dans son montant, soit à la date de l'accord sur la chose et sur le prix, autrement dit à la date de la conclusion du contrat et, plus précisément, du consentement des parties⁶⁰³.

Il n'en demeure pas moins, comme le constate le Professeur Cozian, que « *la délivrance en fin de compte relève de la liberté contractuelle ; elle a lieu à la date convenue et selon les modalités choisies par les parties. Les dispositions de l'article 1606 contiennent une liste qui n'est pas limitative. Elle est simplement indicative en ce qu'elle rappelle les procédés les plus usuels [...] ...comme les parties sont libres d'aménager leurs relations contractuelles à leur guise, les solutions peuvent varier selon ce qu'elles ont réellement convenu ; il n'y a donc pas une solution uniforme, mais plusieurs solutions envisageables au gré du consentement des parties* »⁶⁰⁴.

206. Mais il est vrai que lorsque le problème de l'alignement des produits sur les charges ne se pose pas, le recours à la notion de délivrance est écarté. Il en est ainsi de l'inscription des marchandises achetées dans les stocks de l'acquéreur et de la constitution d'une provision pour hausse de prix à la suite d'une vente à l'agrégation. L'acquéreur peut inscrire ces marchandises dans ses stocks et pratiquer de telles provisions dès que cette dernière vente est parfaite, indépendamment, par conséquent, de la remise matérielle des marchandises. C'est encore en se tournant vers le droit civil que les juges ont pu combler les insuffisances des textes.

⁵⁹⁹ C.E., 4 février 2015, n° 362007, Dr. fisc. 2015, n° 17, p. 44, comm. 281, concl. F. Aladjidi.

⁶⁰⁰ D. Gutmann, « La date de naissance des créances en droit fiscal », Colloque sur *La date de naissance des créances* organisé le 25 mars 2004, P.A. 2004, n° 224, pp. 38-39, n° 19, note 26.

⁶⁰¹ *op. cit.*, pp. 38-39, n° 19

⁶⁰² *op. cit.*, p. 38, n° 19.

⁶⁰³ *Par ex.* J. Turot, *op. cit.*, p. 319. M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », *op. cit.*, p. 219, n° 9. « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, 4^e éd., 1999, p. 149, n° 9. A. Colmet Daage et H. Bidaud, « Qualification des prestations de services, Les enseignements à tirer de la jurisprudence », Dr. fisc. 1998, n° 19, p. 622, n° 2. É. Mignon, « L'article 38-2 bis du CGI et le plus âge de la vie », R.J.F. 2/99, p. 84. *Doc. adm.*, 4 A 212, 9 mars 2001, série 4, division A, titre 2, chap. I, section 2, A, n°s 4 et suiv. D. Gutmann, *op. cit.*, p. 37 et suiv., n°s 12 et suiv. Présentation des inconvénients de l'application de la règle des créances acquises (*not.* l'alignement de la date de naissance de la créance fiscale sur celle de la créance civile) en droit fiscal. V. aussi du même auteur, « Le sain déclin de la théorie des créances acquises », Rev. contrats 2005, p. 443 et suiv.

⁶⁰⁴ « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », *op. cit.*, p. 221, n° 25 et p. 222, n° 32. « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », *op. cit.*, p. 153, n° 25 et p. 155, n° 32. Sur cette liberté contractuelle, *égal.* M. Cozian et D. Gutmann, « Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle », J.C.P. 2001, éd. E., n° 1, p. 24, n° 2.

β) La vente à l'agrée et l'exclusion de la « livraison » pour déterminer l'exercice au cours duquel l'acquéreur devient propriétaire des biens vendus

207. **Le problème posé.** En vertu des dispositions combinées des articles 39-1, 5° du code général des impôts et 10 *nonies* et 38 *ter* de l'annexe III du code général des impôts, un acquéreur peut inscrire les marchandises achetées, dans son stock, s'il en est le propriétaire à la clôture d'un exercice et constituer des provisions pour hausse de prix au titre de ce même exercice. Le problème posé aux juges concernait la date à laquelle l'acquéreur de marchandises dans une vente à la dégustation et exigeant l'individualisation de ces dernières en devenait le propriétaire, la propriété de ces marchandises à la clôture d'un exercice étant la condition pour les inscrire dans les stocks de l'acquéreur et pour constituer, éventuellement, des provisions pour hausse de prix. Aucune disposition du Code général des impôts ne donne d'information sur la date à laquelle l'acquéreur devient le propriétaire des biens en cause, en particulier dans une vente à la dégustation.

208. **La vente à l'agrée et le transfert de propriété en droit civil**⁶⁰⁵. Le transfert de propriété dans les ventes « en primeur » de vins de Bourgogne et de Bordeaux nécessite non seulement de l'acquéreur une dégustation de ces vins et son acceptation du prix, de la quantité et de la qualité des produits achetés, mais aussi une individualisation des marchandises⁶⁰⁶. En effet, il résulte des dispositions des articles 1583, 1585 et 1587 du code civil que dans une vente, le transfert de propriété de la chose à l'acquéreur se produit immédiatement, dès la conclusion du contrat, quand les parties sont d'accord sur cette chose et son prix, peu importe sa livraison et le paiement de ce prix. Mais quand les marchandises en cause nécessitent d'être goûtées et agréées, comme le vin, et individualisées, le transfert de propriété se réalise, et la vente, plus généralement, est parfaite, quand les marchandises en question ont été goûtées puis agréées par l'acquéreur et individualisées⁶⁰⁷. La Cour de cassation, s'agissant de l'article 1585 du Code civil, relatif à l'individualisation de certaines marchandises, a affirmé le caractère supplétif de ces dispositions⁶⁰⁸. Elle a aussi déclaré, concernant l'article 1587 du même code, qui a trait à la vente à la dégustation, que la renonciation aux dispositions de cet article ne pouvait résulter du seul silence des parties⁶⁰⁹, mais découlait de leur volonté expresse ou tacite, cette renonciation tacite se déduisant des conventions ou des circonstances de la cause comme des usages locaux⁶¹⁰.

⁶⁰⁵ Pour une étude générale de l'agrée, H. Boucard, *L'agrée de la livraison dans la vente*, L.G.D.J., coll. « De la faculté de droit et des sciences sociales », Poitiers, 2005.

⁶⁰⁶ Cette vente est donc une vente à l'agrée et, plus particulièrement, une vente à la dégustation. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, pp. 81-82, n^{os} 93-94. *Égal.* J.-M. Bahans, « L'apport du droit du vin au droit de la vente : l'exemple de la vente à l'agrée », *Rev. dr. rural* août-septembre 2005, p. 13 et suiv.

⁶⁰⁷ En ce qui concerne l'agrée, dès lors que les marchandises ont été goûtées et agréées, il importe peu que le vin ait été commandé en vrac ou en bouteille. *Cass. 1^{re} civ.*, 21 novembre 2006, *Bull. civ.*, I, p. 454, n^o 512 ; D. 2007, *Act. juris.*, p. 83 et p. 2966, *pan.*, obs. S. Amrani-Mekki et B. Fauvarque-Cosson ; *Contrats, conc., consom.* 2007, n^o 3, p. 14, *comm.* 66, note L. Leveneur.

⁶⁰⁸ *Com.*, 18 avril 1967, *J.C.P.* 1968, II, 15481, obs. J.H.

⁶⁰⁹ *Cass. 1^{re} civ.*, 24 mars 1998, *Bull. civ.*, I, p. 83, n^o 127 ; *J.C.P.* 1999, éd. E., 1999, n^o 3, obs. M.-C. Sordino ; *R.T.D.civ.* 1999, p. 377, obs. J. Mestre ; Defrénois 1998, art. 36895, p. 1407, n^o 137, obs. Ph. Delebecque ; *Dr. et patrimoine* 1998, n^o 63, p. 87, obs. P. Chauvel ; *L.P.A.* 1998, n^o 7, p. 13, note Y. Dagonne-Labbé. *Égal. Besançon*, 14 septembre 1999, *D.* 2001, p. 729, note N. Olszak.

⁶¹⁰ *Par ex. Cass. 1^{re} civ.*, 12 juillet 2007, *Bull. civ.*, I, p. 242, n^o 273 ; *D.* 2001, *Act. juris.*, p. 2235. En l'occurrence, selon les usages locaux, l'agrée devait être fait, sauf stipulation contraire, dans les chais du vendeur. Aussi, l'enlèvement de la moitié des marchandises par l'acquéreur, en l'absence d'agrée de ces dernières, conduisait à conclure à une renonciation de ce dernier à son droit d'agrée les marchandises.

209. **La vente à l'agrèage et le transfert de propriété en droit fiscal.** Le juge de l'impôt, renvoyant aux articles 1583, 1585 et 1587 du Code civil, a estimé que l'acquéreur devenait *propriétaire* des marchandises une fois qu'elles avaient été *agrèées* par ce dernier et étaient suffisamment *individualisées*, peu importait la date de leur *livraison matérielle* dans les chais de l'acheteur et celle de la comptabilisation des produits chez le vendeur au regard des dispositions de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts⁶¹¹. C'est donc vers le droit civil que le juge de l'impôt s'est tourné en considérant que, si, au cours d'un exercice, l'acquéreur a agréé les marchandises et que ces dernières, à la clôture de ce même exercice, sont suffisamment individualisées, il sera fondé à les avoir inscrites dans ses stocks et à avoir constitué des provisions pour hausse de prix, alors même que les biens n'étaient pas encore livrés et que l'imposition des produits chez le vendeur avait été retardée⁶¹². Ici, le droit fiscal se réfère au transfert de propriété des biens en question et ne renvoie plus à leur délivrance.

210. Mais il importait de souligner que les arrêts examinés, rendus sur la question du transfert de propriété des biens à l'acquéreur dans le cas de ventes en primeur de vins, et les conclusions rédigées sur l'un des arrêts, insistaient bien sur la distinction à opérer entre *la date de ce transfert de propriété chez l'acquéreur*, et *celle de la livraison par le vendeur*, cette dernière permettant de déterminer à quel moment le profit est réalisé, et plus précisément, à quel exercice rattacher les produits imposables chez le vendeur⁶¹³.

211. Ainsi, le juge de l'impôt comble les lacunes des textes fiscaux en recourant au droit civil, au code civil en particulier. Bien plus, il se conforme à l'interprétation qui en est donnée. En effet, le juge de l'impôt renvoie également à la jurisprudence civile en considérant que les dispositions selon lesquelles la propriété des marchandises est transférée au moment de leur individualisation sont supplétives de la volonté des parties. Sur ce dernier point, le juge de l'impôt indique que « *sauf stipulations expresses contraires* », la propriété des marchandises de l'acquéreur est acquise à compter de leur individualisation⁶¹⁴. Il précise aussi que les dispositions de l'article 1587 du Code civil, relatives à la vente à l'agrèage, sont supplétives de la volonté des parties « *de sorte que la renonciation à ces dispositions ne peut résulter du seul silence de celles-ci* »⁶¹⁵.

⁶¹¹ C.E., 28 décembre 2001, n° 217770, R.J.F. 3/02, p. 225, n° 268, concl. F. Séners, p. 216 ; Dr. fisc. 2002, n° 14, p. 584, comm. 290, concl. F. Séners. *Bordeaux*, 1^{er} juillet 2003, n° 99-1619 (décision non reproduite) et 99-2049, R.J.F. 11/03, p. 868, n° 1215. L'inaccomplissement des opérations d'embouteillage, de capsulage, d'étiquetage et de conditionnement ne suffit pas à démontrer le défaut d'individualisation (*égal.*, *Bordeaux*, 4 mai 2004, n°s 01BX02817 et 01BX02818, non publiés). *Égal.* BOI-BIC-PDSTK-20-10-20120912, n° 150.

⁶¹² Arrêts précités.

⁶¹³ V. les conclusions de M. Séners, *op. cit.*, p. 217 et p. 586 : « *Ainsi, dans cette affaire, la question à trancher est bien de savoir si la société L'Héritier Guyot était propriétaire des vins qui ne lui avaient pas encore été matériellement livrés...La question n'est pas de savoir, quoi qu'en disent les parties, si ces vins avaient été livrés au sens du 2 bis de l'article 38 du CGI, point sur lequel votre jurisprudence s'est déjà prononcée sur les ventes de vins en primeur, en jugeant que la livraison au sens de l'article 38 correspondait à la délivrance de l'article 1604 du Code civil...Les dispositions de l'article 38 tendent à retarder jusqu'à la livraison du bien la constatation du produit imposable, alors même que la vente est parfaite par accord sur la chose et le prix. Mais le Code général des impôts n'a prévu cette disposition que pour la détermination d'exercice d'enregistrement du produit chez le vendeur : on ne peut en tirer aucune conséquence sur le transfert de propriété et une entreprise peut être regardée comme propriétaire d'une marchandise alors même qu'en l'absence de livraison l'imposition des produits correspondants chez le vendeur a été retardée* ». Auparavant, N. Chahid-Nourai, concl. sur C.E., 4 mars 1991, n° 97 596, Dr. fisc. 1991, n° 48, p. 1729, comm. 2285, p. 1732.

⁶¹⁴ C.E., 28 décembre 2001, n° 217770, *op. cit.* *Bordeaux*, 1^{er} juillet 2003, n°s 99-1619 (décision non reproduite) et 99-2049, *op. cit.* *Bordeaux*, 4 mai 2004, n°s 01BX02817 et 01BX02818, *op. cit.*

⁶¹⁵ C.E., 28 juillet 2000, n° 180412, R.J.F. 11/00, p. 786, n° 1216. D. 2001, p. 1419, note É. Agostini, D. Lencou et B. Pharé. En l'espèce, il s'agissait de savoir à quel exercice rattacher des créances de courtage. En l'absence de mention dans les bordereaux de transaction de la date de l'agrèage et de renonciation expresse à celle-ci, le

Nous venons de prendre des exemples où le renvoi au droit civil est exprès dans la mesure où le juge de l'impôt se réfère aux articles du Code civil. Mais, il arrive que ce renvoi soit seulement implicite. Il en est ainsi, par exemple, de la définition des notions de « *prix* » de cession et de « *prix* » de la cession en droit fiscal.

B. LES RENVOIS IMPLICITES À LA NOTION DE PRIX

212. **Annnonce.** C'est également en adoptant la définition du prix tel qu'il est entendu en droit civil que les juges ont interprété les dispositions du Code général des impôts relative à l'assiette d'une plus-value soumise à l'impôt sur le revenu et celle de la T.V.A. à défaut d'une définition de ce prix dans les textes. Toutefois, le renvoi est ici implicite car le juge ne précise pas qu'il se réfère au droit civil et donc à la définition du prix. Mais le renvoi au prix des parties implique une adhésion à la définition de ce dernier. Deux remarques supplémentaires peuvent être faites : un tel renvoi au droit civil supporte des exceptions lesquelles existent aussi dans cette dernière discipline puisque c'est la valeur vénale des biens qui sera prise en considération pour calculer le supplément du juste prix en cas de lésion. Toutefois, en droit fiscal, les cas dans lesquels il sera également tenu compte de la valeur vénale diffèrent selon l'imposition en cause : dissimulation de prix et acte anormal de gestion pour le calcul de la plus-value imposable et fraude ou évasion fiscale pour le calcul de la T.V.A. En outre, si, en droit civil, l'existence de la lésion a pour but de pallier un déséquilibre des prestations et que la valeur vénale est déterminée par les parties, en droit fiscal cette valeur s'impose au contribuable lequel subit une sanction pour avoir délibérément dissimulé le prix, favorisé l'autre partie par un acte anormal de gestion ou échappé à la taxation par une fraude ou une évasion fiscale. Il convient donc dans un premier temps de préciser la notion de prix, plus particulièrement dans les ventes, en droit civil (1) et, dans un deuxième temps, d'analyser les renvois au prix de vente en droit fiscal (2).

1) La notion de prix dans les ventes en droit civil

213. La valeur de la chose vendue. *Économiquement*, la somme d'argent due par l'acheteur serait constituée de deux éléments, le prix et les frais de la vente⁶¹⁶. Sur le plan *juridique*, le prix comprendrait « *tous les éléments qui profitent au vendeur et qui correspondent dans son patrimoine à la valeur de la chose vendue* »⁶¹⁷. Ainsi, dans une vente, la somme versée par l'acquéreur comprendrait le bénéfice du vendeur, les frais de la vente et la valeur de la chose vendue considérée comme « *la composante principale du prix, celle qui détermine de manière déterminante son montant* »⁶¹⁸. Ici, le prix n'est pas défini au regard de

courtier pouvait rattacher ses créances à l'exercice au cours duquel les biens en cause avaient été agrés. *Égal. Bordeaux, 1^{er} juillet 2003*, n° 99-1619 (décision non reproduite) et 99-2049, R.J.F. 11/03, p. 868, n° 1215 et *Bordeaux, 4 mai 2004*, n°s 01BX02817 et 01BX02818, *op. cit.* La renonciation à l'application des dispositions de l'article 1587 du Code civil ne pourrait se manifester que par une volonté expresse des parties. *Égal. Nantes, 19 novembre 2003*, n° 00NT01194, non publié. Dès lors qu'un courtier pouvait exiger ses commissions de courtage avant le paiement complet du prix au vendeur (prévu dans un document élaboré par la Fédération nationale des vins et spiritueux de France), et alors même que sa mission ne s'achevait pas à la conclusion de l'accord entre les parties qu'il avait rapprochées, il devait rattacher ses créances de courtage à l'exercice au cours duquel intervient l'agrégation des marchandises concernées.

⁶¹⁶ Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *Droit des contrats spéciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 12^{ème} éd., 2022, p. 155, n° 186.

⁶¹⁷ G. Chantepie, *La lésion*, L.G.D.J., 2006, préf. G. Viney, p. 70, n° 98 : le prix est la « *contrepartie quelconque d'une prestation dans un contrat à titre onéreux, matérialisant l'appréciation de sa valeur par les parties* ». Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *op. cit.*, p. 156, n° 187.

⁶¹⁸ J.-B. Racine, « La notion de prix en droit contemporain des contrats », R.D.I.éco 1999/1, p. 96.

ses caractéristiques mais par une équivalence, la valeur de la chose vendue, principalement, censée être plus précise pour donner un sens à cette notion de prix.

214. De plus, selon les dispositions de l'article 1591 du Code civil, « le prix de la vente doit être déterminé et désigné par les parties »⁶¹⁹. Il en résulte que la fixation du prix de vente relève, en principe, de la seule volonté des parties⁶²⁰. Par conséquent, et en reprenant les propos d'un auteur, « en matière contractuelle la valeur [des biens et des services] est un fait abandonné à la volonté des parties »⁶²¹. Quand les parties sont parvenues à un accord sur le montant du prix, ce prix s'impose à tous, aux parties et au tiers, et ne peut faire l'objet ni d'un contrôle du juge, ni d'une modification par ce dernier⁶²². Les cas dans lesquels le prix des parties est écarté sont limités, encadrés et, surtout, ne résultent pas, notamment dans les ventes d'immeubles, de la seule constatation de l'infériorité de ce prix, de son insuffisance, par rapport à la valeur réelle de la chose⁶²³.

Cette valeur réelle ou vénale d'un bien est définie par la Cour de cassation comme le prix qui pourrait en être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel, et s'apprécie au moment de la vente du bien, en particulier⁶²⁴.

⁶¹⁹ *Égal.* l'article 1583 du Code civil : « la vente est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix ». Sur les sources de la liberté de fixer le prix, G. Chantepie, *op. cit.*, p. 70 et suiv., n^{os} 98 et suiv. Depuis l'ordonnance n^o 2016-131, du 10 février 2016 (*op. cit.*), le prix peut être fixé unilatéralement par l'une des parties dans les contrats-cadre (art. 1164, al. 1^{er} C. civ. Définition du contrat-cadre à l'article 1111 du Code civil) ou par le créancier dans les contrats de prestation de service, à défaut d'accord des parties avant leur exécution (art. 1165 C. civ.). En cas d'abus dans la fixation du prix, le juge peut être saisi d'une demande tendant à obtenir des dommages-intérêts (art. 1164, al. 2 et 1165 C. civ.) voire la résolution du contrat (art. 1164, al. 2 C. civ.).

⁶²⁰ Sur toutes ces questions, L. Orsini, *Le juste prix dans la vente d'immeuble*, Th. Aix-Marseille III, 1994, *spéc.* p. 15 et suiv., n^{os} 7-8. *Égal.* M. Thioye, *Recherche sur la conception du prix dans les contrats*, P.U.A.M., 2004, préf. D. Tomasin, p. 38, n^o 31. L'auteur insiste sur l'importance de la volonté des parties dans le « tracé des contours de l'obligation pécuniaire ». *Par ex.* Cass. 1^{re} civ., 30 juin 2004, Bull. civ., I, p. 157, n^o 190 ; Contrats, conc., consom. 2004, n^o 11, p. 17, comm. 151, note L. Leveueur ; D. 2005, p. 1828, obs. D. Mazeaud ; Dr. et patrimoine 2004, n^o 131, p. 82, 3566, obs. P. Chauvel ; Rev. contrats 2005, p. 275, obs. Ph. Stoffel-Munck ; R.T.D.civ. 2004, p. 749, obs. P.-Y. Gautier ; R.T.D.civ. 2005, p. 126, obs. J. Mestre et B. Fages. Liberté pour une banque de fixer le prix qu'elle entendait pratiquer.

⁶²¹ J.-B. Racine, *op. cit.*, p. 96. Cet auteur s'arrête ensuite sur la représentation subjective de la valeur du bien ou du service par le prix (*op. cit.*, p. 97 et suiv.). Distinguant le prix de la valeur du bien, G. Chantepie, *op. cit.*, p. 92, n^o 136. Le prix se distingue de la valeur du bien car le premier correspond à une conception subjective de la valeur alors que le bien a également une valeur objective (définition de cette dernière, p. 100, n^o 149).

⁶²² Cass. com., 9 octobre 1990, R.T.D.civ. 1991, p. 113, obs. J. Mestre ; Cass. 3^{ème} civ., 29 janvier 2003, Bull. civ., III, p. 22, n^o 23 ; J.C.P. 2003, éd. G., I, 186, n^o 1, obs. F. Labarthe ; Defrénois 2003, art. 37767, p. 844, obs. É. Savaux ; Rev. contrats 2004, p. 340, obs. Ph. Brun. L. Lambert-Garrel, « Le juge et le prix du contrat », R.R.J. 2003, p. 723 et suiv.

⁶²³ Sur cette notion de « juste prix contractuel » et les limites apportées à la fixation du prix par les parties, *not.* L. Orsini, *op. cit.*, p. 30, n^o 15 et p. 1099, n^o 768. B. Saintourens, « L'exigence d'un prix juste », in *Exigence en matière de prix*, colloque du 7 mai 1997, Cah. Dr. ent. 1997/7, pp. 27-28. T. Tauran, « La vente à bas prix », R.J.J. 1998, p. 931 et suiv. En faveur d'une extension des exceptions vers « une norme générale autorisant, sous certaines conditions, le réaménagement du prix afin de tenir compte de la valeur vénale », J.-B. Racine, « La notion de prix en droit contemporain des contrats », R.I.D.éco. 1999/1, p. 100 et suiv. D. Berthiau, *Le principe d'égalité et le droit civil des contrats*, L.G.D.J., 1999, préf. J.-L. Sourieux, p. 359 et suiv., n^{os} 669 et suiv.

⁶²⁴ Cass. com., 23 octobre 1984, Dr. fisc. 1995, n^o 24, p. 879, comm. 1241. Cass. com., 6 mai 1986, Dr. Fisc. 1986, n^o 30, p. 983, comm. 1423 ; Bull. civ., IV, p. 70, n^o 81. Cass. com., 4 octobre 1988, Bull. civ., IV, p. 178, n^o 260. Cass. com., 12 octobre 1993, Dr. fisc. 1993, n^o 49, p. 1955, comm. 2354. Cass. com., 10 décembre 1996, Dr. fisc. 1997, n^o 13, p. 475, comm. 363. Cass. com., 24 juin 1997, Dr. fisc. 1997, n^o 15, p. 475, comm. 1345. Cass. com., 16 novembre 1999, Dr. fisc. 2000, n^o 25, p. 917, comm. 509. Cass. com., 11 mars 2003, R.J.F. 6/03, p. 555, n^o 779. Cass. com., 6 mars 2007, Dr. fisc. 2007, n^o 27, p. 35, comm. 707. Cass. com., 3 juin 2014, R.J.F. 10/14, p. 922, n^o 949. Pour un affinement de la définition, B. Hatoux, « La notion de valeur vénale réelle en matière fiscale. Le contrôle de la Cour de cassation », Rapp. C. cass., 1992, p. 59 et suiv. M. Huyghe,

215. S'agissant des ventes d'immeubles, elle n'est prise en considération par le juge que si le vendeur, ayant reçu moins des 5/12^{ème} de la valeur réelle du bien, exerce avec succès l'action en rescision pour lésion prévue à l'article 1674 du Code civil⁶²⁵ et que l'acquéreur, désireux de garder la chose, propose, conformément à l'article 1681, alinéa 1^{er} du même code, de verser le supplément du juste prix, sous la déduction du dixième du prix total. Si ce supplément se calcule d'après la valeur vénale de l'immeuble *au moment de son règlement*⁶²⁶, l'existence de la lésion, ou d'une disproportion entre le prix et la valeur vénale de la chose, s'apprécie au regard de cette valeur *au jour de la vente*⁶²⁷. En outre, si le juge dispose d'un pouvoir souverain sur les offres de prix de l'acquéreur en vue du paiement du « *juste prix* » et exerce, par cela même, un contrôle sur le montant de ce prix, il ne peut imposer aux parties la révision, à la hausse, du prix convenu⁶²⁸. Ainsi, l'acquéreur a « le choix » entre la rescision - ou nullité - du contrat et la restitution de la chose ou le maintien du contrat et la conservation de cette dernière en contrepartie du versement d'un supplément de prix⁶²⁹.

Par conséquent, en droit civil, le principe est que le prix représente la valeur de la chose ou du service, essentiellement, relevant de la volonté des parties et l'exception, un prix correspondant à la valeur réelle de la chose ou du service. Il en est de même en droit fiscal. Toutefois, dans cette dernière matière, les motifs de recours à la valeur vénale sont différents selon l'impôt considéré et ont pour conséquence de sanctionner le contribuable auquel cette valeur s'impose.

2) Les renvois au prix de vente en droit fiscal

a) La notion de « *prix* » de cession et la détermination de l'assiette de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu

216. L'ancien article 150 H du Code général des impôts renvoyait à l'article 150 A du même code et prévoyait que le montant de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu était égal à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant. Ces dispositions sont aujourd'hui codifiées sous l'article 150 V du Code général des impôts, lequel renvoie aux articles 150 U à 150 UC du même code. À défaut de précisions sur la notion de « *prix* » de cession des biens ou droits en cause, et par une interprétation de ces dispositions du Code général des impôts, le Conseil d'État a considéré que ce « *prix* » était le prix de la vente déterminé par les contractants et a renvoyé implicitement à la définition de ce dernier en droit civil.

« Redéfinir le concept de valeur vénale », A.J.D.I. 1999, p. 893 et suiv. G. Bachelier, « L'évaluation fiscale des biens et des services », Dr. fisc. 2002, n° 39, p. 1258 et suiv. Dans le sens de la généralité de la solution adoptée par la Cour de cassation dans des contentieux autres que fiscaux, v. J. Bernard de Saint-Afrique, « De l'évaluation », Mélanges offerts à P. Catala, in *Le droit français à la fin du 20^e siècle*, Litec, 2001, p. 321 et suiv.

⁶²⁵ Sur ces deux acceptions de la valeur en droit civil, prix ou valeur subjective du bien ou du service et valeur vénale ou objective de ce bien ou de ce service, S. Shindler-Viguie, La notion de juste prix en droit positif français, Th. P. II, Panthéon-Assas, 1993. J.-B. Racine, *op. cit.*, p. 96 et suiv. C. Verbaere, « Essai d'une théorie générale de la notion de valeur », R.J.J. 1999, *spéc.* pp. 686-687, n^{os} 4-5.

⁶²⁶ Cass. 1^{re} civ., 7 juin 1966, J.C.P. 1967, II, 15049, obs. A. Plancqueel ; *Grands arrêts juris. civ.*, t. 2, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, n° 264, p. 631 et suiv., obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette, F. Chénéde ; R.T.D.civ. 1967, p. 186, obs. G. Cornu ; D. 1966, p. 629, rapp. M. Ancel.

⁶²⁷ Art. 1675, al. 1^{er} C. civ.

⁶²⁸ Cass. civ., 5 avril 1954, Gaz. Pal. 1954, 1, p. 379.

⁶²⁹ G. Piette, *La correction du contrat*, P.U.A.M., 2004, préf. M. Menjucq, pp. 518-519, n° 977. G. Chantepie, *op. cit.*, p. 388 et suiv., n^{os} 602-603.

217. En effet, c'est le prix mentionné dans *l'acte authentique*, librement fixé par les parties⁶³⁰. Par conséquent, et si le prix en question s'impose aux parties, aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal⁶³¹, d'ailleurs, il est également opposable, en principe, à l'Administration, laquelle doit le prendre en considération pour le calcul de la plus-value nette soumise à l'impôt sur le revenu. L'interprétation ainsi donnée de dispositions du Code général des impôts et du « *prix* » de cession, en particulier, par le juge de l'impôt a été suivie par l'Administration. Après avoir retenu, dans le cas particulier de la vente d'un terrain contre la remise de locaux, que la valeur des biens à prendre en considération était la valeur vénale réelle des immeubles, le règlement par la remise de locaux à construire étant assimilable à un échange, l'Administration s'est « ralliée », pour reprendre son expression, à la position du Conseil d'État en retenant la valeur des biens mentionnée dans *l'acte authentique*⁶³².

218. Surtout, la solution d'origine prétorienne est maintenant codifiée sous l'article 150 VA, I, al. 1^{er} du Code général des impôts puisqu'il est prévu que « *le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte* ». Comme dans l'hypothèse où des dispositions fiscales sont dépassées et que le juge pallie cette obsolescence des textes en usant de son pouvoir, alors créateur, ce dernier a, ici aussi, un tel pouvoir, celui de renforcer, d'apporter son soutien à la loi. La solution du juge est alors « *praeter legem* », en d'autres termes en complément de la loi⁶³³. Il n'en demeure pas moins que cette définition du « *prix* » de cession par le prix librement fixé par les parties dans un acte authentique et représentant, principalement, la valeur de la chose vendue, est écartée dans l'hypothèse d'une *dissimulation de prix* ou d'un *acte anormal de gestion*.

219. Dans l'hypothèse d'une dissimulation de prix, le prix de cession retenu pour le calcul de la plus-value imposable correspondra à la *valeur vénale* du bien transmis⁶³⁴. L'Administration est aussi fondée à remettre en cause le prix fixé par les parties dans un acte authentique, dès lors qu'elle apporte la preuve d'une « *sous-évaluation* » du prix mentionné dans l'acte⁶³⁵. Cette expression n'étant pas claire, le Conseil d'État dans un arrêt de 1999, a estimé que seule une « *dissimulation du prix réellement convenu entre les parties* » justifiait

⁶³⁰ C.E., 24 février 1988, n° 58.913, R.J.F. 4/88, p. 273, n° 454. Ajouter, M. Cozian, « Variations fiscales sur un prix de vente (ou l'art de contester le prix déclaré) », J.C.P. 1995, Éd. N., p. 400, 3259, n° 12. C.E., 9 avril 1999, n° 137473, R.J.F. 6/99, p. 465, n° 724 ; B.D.C.F. 6-7/99, n° 66, p. 31, concl. G. Goulard. Dation en paiement. Vente d'un terrain contre la remise de locaux à construire. J.-P. Maublanc, « La rectification par l'administration ou le contribuable du prix d'un immeuble », A.J.D.I. 1999, p. 1130 et suiv. J.-J. Cappelaere, « L'opposabilité des contrats de droit privé à l'administration fiscale », Banque magazine 2003, n° 650, p. 78.

⁶³¹ C.E., 24 février 1988, n° 58.913, *op.cit.* Le contribuable n'avait pu contester les évaluations de ses biens mentionnées dans les actes authentiques de vente ayant servi de base au calcul de la plus-value imposable.

⁶³² Sur cette évolution, *Inst. 21 septembre 1981*, B.O.D.G.I. 8 M-4-81. Doc. adm., 8 M 2111, 1er décembre 1995, n° 16. Doc. adm., 8 M 2111, 1er décembre 1995, n° 1. *Inst. 12 février 2003*, B.O.I. 8 M-1-03. *Inst. 14 janvier 2004*, B.O.I. 8 M-1-04. *Inst. 4 août 2005*, B.O.I. 8 M-1-05, n° 24. BOI-RFPI-PVI-20-10-10-20160302, n° 10.

⁶³³ Citant des hypothèses dans lesquelles le juge procède à une interprétation des textes « *praeter legem* » (préciser le sens et la portée des termes utilisés par la loi, constructions ne reposant sur aucun texte ou lorsque les fondements sont extrêmement réduits), M. Maublanc, dans sa thèse (*op. cit.*, p. 212), évoque le cas des solutions dégagées par le juge de l'impôt et reprises dans la loi ou infirmées par cette dernière. Ici, la solution du juge est reprise dans le corps d'un texte.

⁶³⁴ C.E., 21 octobre 1987, n° 57500, inédit au recueil Lebon. *Égal. Rép. Hage du 7 août 1989*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 20 février 1989, p. 3514, n° 9726. T.A. Nantes, 16 novembre 2004, n° 00-2679 et n° 00-5621, Dr. fisc. 2006, n° 8, p. 490, comm. 190, concl. G. Quillévéry.

⁶³⁵ C.E., 24 février 1988, n° 58.913, R.J.F. 4/88, p. 273, n° 454. C.E., 26 juin 1985, n° 45913, J.C.P. 1985, éd. N., II, p. 272, obs. B. Stemmer. Dans cette affaire, l'Administration n'apporte pas la preuve que « *l'acte en cause aurait été fictif ou que le prix mentionné à l'acte aurait été sciemment minoré* ».

une contestation de son montant fixé dans l'acte authentique signé par les parties⁶³⁶. En l'espèce, il s'agissait d'une dation en paiement, soit la vente d'un terrain en contrepartie de la remise de locaux à construire. L'administration avait bien apporté cette preuve, en établissant qu'il existait « *entre le prix stipulé à l'acte [1 064 754 francs] et la valeur des droits représentatifs des locaux à construire [2 292 000 francs], estimés à la date de l'acte de cession du terrain, une disproportion d'une importance telle qu'elle permet de considérer que les parties à l'acte ont volontairement dissimulé une partie du prix réellement convenu* ». Ainsi, la dissimulation d'un prix se manifeste non pas par un prix stipulé inférieur à la valeur vénale du bien mais par une volonté délibérée des parties de faire figurer dans l'acte un prix différent de celui réellement convenu ou versé⁶³⁷. L'Administration, quant à elle, doit apporter la preuve que le prix mentionné dans l'acte est constitutif d'une dissimulation du prix réellement convenu entre les parties⁶³⁸. Enfin, le Code général des impôts, sous son article L. 150 VA, I, alinéa 1^{er}, prévoit que « *lorsqu'une la dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation* ».

220. Pareillement, un prix minoré sera réévalué par référence à la valeur vénale du bien concerné, si un acte imputable à une entreprise est qualifié d'*acte anormal de gestion* défini, il faut le rappeler, comme « *celui qui - indépendamment de son caractère licite ou illicite - est contraire aux intérêts de l'entreprise* »⁶³⁹. Dans sa forme la plus usuelle, il est « *celui qui, diminuant le résultat imposable, ne comporte pas de contrepartie suffisante pour l'entreprise. L'appauvrissement peut aussi bien résulter de la constatation d'une charge anormale que de la renonciation anormale à un produit* »⁶⁴⁰. Ainsi, la vente d'un terrain par une société à son gérant et son épouse possédant plus de 50% du capital de cette société, pour un prix supérieur à sa valeur constatée à l'actif de l'entreprise venderesse mais très inférieur au prix de revente du même bien par les époux constitue un acte anormal de gestion. La différence entre le prix de revente et la valeur du bien comptabilisée par l'entreprise cédante doit donc être réintégrée dans ses bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année au cours de laquelle les ventes ont été effectuées⁶⁴¹. De même, est constitutive d'un acte anormal de gestion la vente d'un immeuble et d'un jardin par une société à son dirigeant et associé pour un prix inférieur à la valeur vénale de l'ensemble immobilier et à peu près identique à la valeur comptabilisée de l'immeuble seul à l'actif de la société⁶⁴². La vente de biens immobiliers pour un prix inférieur à leur valeur vénale, sans contrepartie justifiée au profit des vendeurs, est une libéralité constitutive également d'un acte anormal de gestion, ayant pour conséquence des suppléments d'impôt sur le revenu dus par les acquéreurs et

⁶³⁶ C.E., 9 avril 1999, n° 137473, R.J.F. 6/99, p. 465, n° 724 ; B.D.C.F. 6-7/99, n° 66, p. 31, concl. G. Goulard. Égal. J.-P. Maublanc, La rectification par l'administration ou le contribuable du prix d'un immeuble, A.J.D.I. 1999, p. 1130 et suiv. J.-J. Cappelare, L'opposabilité des contrats de droit privé à l'administration fiscale, Banque magazine 2003, n° 650, p. 78.

⁶³⁷ S. Shindler-Viguie, *op. cit.*, *not.* pp. 389-390. Cette dernière constate que « *tout en proclamant son attachement aux principes civilistes, le droit fiscal a développé sa propre conception du juste prix* ». S'agissant des droits de mutation à titre onéreux, l'auteur fait ensuite référence à l'article 1840 du Code général des impôts relatif à la nullité de la contre-lettre et analyse les cas dans lesquels les parties conviennent d'un prix très inférieur à la valeur objective du bien. Dans ces deux hypothèses de minoration d'un prix, les solutions sont prévues dans le Code général des impôts et le Code des procédures fiscales. Sur la différence entre la dissimulation de prix et son insuffisance, *égal.*, M. Dagot, *La simulation en droit privé*, L.G.D.J., 1967, pp. 99-100.

⁶³⁸ Doc. adm., 8 M 2111, 1er décembre 1995, n° 16. Doc. adm., 8 M 2111, 1er décembre 1995, n° 1. *Inst. 12 février 2003*, B.O.I. 8 M-1-03. *Inst. 14 janvier 2004*, B.O.I. 8 M-1-04.

⁶³⁹ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} édition, 2016, p. 603, n° 951.

⁶⁴⁰ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *op. cit.*, p. 603, n° 951.

⁶⁴¹ C.E., 5 octobre 1973, n° 82.836, Dr. fisc. 1973, n° 3, p. 22, comm. 36, concl. Mandelkern.

⁶⁴² C.E., 16 novembre 1979, n° 12.151, Dr. fisc. 1980, n° 4, p. 92, comm. 159.

associés d'une S.C.I. liée à la société venderesse, une E.U.R.L.⁶⁴³. Enfin, peut constituer un acte anormal de gestion la cession de titres ou de parts sociales d'une société à un prix minoré⁶⁴⁴.

C'est pareillement en se référant aux prix fixé par les parties à un contrat de vente que sera déterminée, en principe, l'assiette de la T.V.A. applicable aux opérations immobilières.

b) La notion de « *prix* » de la cession et la détermination de l'assiette de la T.V.A. applicable aux opérations immobilières

221. L'article 266-2, b) du Code général des impôts prévoit que pour les opérations « mentionnées au I », de l'article 257 du même code, la taxe sur la valeur ajoutée est assise, en particulier pour les mutations à titre onéreux, sur le « *prix* » de la cession⁶⁴⁵. À défaut, là encore, de définition de ce prix, le Conseil d'État a retenu, notamment à propos d'un paiement converti en la remise de locaux, et pour le calcul de la T.V.A. sur cette mutation alors soumise à la taxe, le prix mentionné dans *l'acte authentique*⁶⁴⁶. C'est donc le prix fixé par les parties, lequel correspond, pour une large part, à la valeur de la chose vendue, qui doit, en principe, constituer l'assiette de la T.V.A. Toutefois, ici aussi, le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal comporte une exception prévue dans le Code général des impôts sous l'article 266-2., b), lequel renvoie à l'article L. 17 du Code de procédure fiscale.

222. L'assiette de la T.V.A. applicable aux opérations immobilières est le « *prix de la cession* » ou « *la valeur vénale réelle des biens établie dans les conditions prévues à l'article L. 17 du livre des procédures fiscales, si cette valeur vénale est supérieur au prix...* ». D'après l'article L. 17 du Livre des procédures fiscales, « *l'administration des impôts peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations* »⁶⁴⁷. Cependant, cette exception à la prise en considération du prix retenu par les contractants ne peut, désormais, plus jouer en l'absence d'une preuve d'une *fraude ou d'une évasion fiscale* apportée par l'Administration, cette limite à l'exception prévue dans le Code général des impôts étant imposée par le droit de l'Union européenne. L'article 11, partie A, § 1, a) de la 6^{ème} directive communautaire du 17

⁶⁴³ C.E., 26 novembre 2007, n° 289789, R.J.F. 5/08, p. 481, n° 556 ; B.D.C.F. 5/08, n° 64, p. 25, concl. N. Escaut. Égal. C.E., 12 mai 1980, n° 11.176, R.J.F. 7-8/80, p. 307, n° 569.

⁶⁴⁴ C.E., 30 janvier 2019, n° 408436, inédit au recueil Lebon. C.E., 6 février 2019, n° 410248, inédit au recueil Lebon.

⁶⁴⁵ Il s'agit des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

⁶⁴⁶ C.E., 7 octobre 1985, n° 47.591, Dr. fisc. 1986, n° 39, p. 1057, comm. 1573, concl. Latournerie. C.E., 28 janvier 1991, n° 47 795, R.J.F. 3/91, p. 186, n° 283 ; P.A. 1991, n° 77, p. 4, concl. O. Fouquet. C.E., 27 février 1991, n° 70 963, R.J.F. 4/91, p. 260, n° 423 ; P.A. 1991, n° 77, p. 7, concl. O. Fouquet. La remise de locaux, ou *dation en paiement*, en échange de la vente **d'une partie** d'un terrain n'est plus une *mutation à titre onéreux* soumise, à ce titre, à la T.V.A. immobilière (*auj.* applicable aux opérations immobilières). Le Conseil d'État a opéré un revirement de jurisprudence à la suite d'une analyse civiliste de la situation juridique des parties (v. Titre 2, consacré à « *l'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal* »). Pour un examen des règles relatives à la T.V.A. applicables aux ventes de terrains, en totalité ou en partie, contre la remise de locaux au vendeur, depuis la réforme de la T.V.A. immobilière en 2010, Patrick Danis, « Régime des dations en paiement : pas de modification substantielle », La lettre de l'Immobilier, 27 septembre 2010, Option Finance, p. 6.

⁶⁴⁷ Sur cette notion de « *valeur vénale réelle* », en droit fiscal, *par ex.* B. Hatoux, « La notion de valeur vénale réelle en matière fiscale. Le contrôle de la Cour de cassation », Rapp. C. cass., 1992, p. 59 et suiv. M. Cottini, La détermination de la valeur vénale des fonds de commerce par la méthode comparative directe : la jurisprudence rigoureuse de la chambre commerciale de la Cour de cassation, R.R.J. 1993, p. 977 et suiv.

mai 1977⁶⁴⁸, prévoit que la base d'imposition à la T.V.A. est constituée pour les livraisons de biens, en particulier, par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur. Par une interprétation de ces dispositions, la Cour de justice de l'Union européenne a retenu comme base d'imposition à la T.V.A. une « valeur subjective puisque la base d'imposition est la contrepartie réellement reçue », plutôt qu'une « valeur estimée selon des critères objectifs »⁶⁴⁹. Des mesures dérogatoires, en vertu de l'article 27 de cette même 6^{ème} directive communautaire, ne peuvent être prises par les États membres qu'en vue d'éviter des fraudes ou évasions fiscales et dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif⁶⁵⁰.

223. S'agissant du droit français, s'il faut s'en tenir à la lettre et à l'esprit des dispositions de l'article 266-2., b), al. 3 du Code général des impôts, l'Administration n'aurait pas à établir une fraude ou une évasion fiscale pour appliquer la T.V.A. à la valeur vénale des biens plutôt qu'au prix de vente fixé par les parties ; elles seraient donc présumées⁶⁵¹. Le Conseil d'État ne s'est pas prononcé sur les conditions d'application de la valeur vénale et sur la compatibilité du texte français avec le droit de l'Union européenne. Statuant dans une hypothèse de *taxation d'office* du contribuable, lequel n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations à sa charge, et sur la procédure de redressement applicable, le Conseil d'État a considéré que l'Administration était fondée à asseoir la taxe sur la valeur vénale réelle des biens. Toutefois, le contribuable peut, à son tour, démontrer que la vente a bien été réalisée moyennant le versement d'une somme inférieure à celle fixée par l'Administration et égale au prix convenu par les parties dans un acte ayant date certaine. La T.V.A. est alors assise sur ce prix, sauf s'il est établi que la base imposable retenue par l'Administration correspond à la valeur vénale réelle des biens concernés⁶⁵². Mais, comme le souligne le commissaire du

⁶⁴⁸ N° 77/388/CEE, « En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme ».

⁶⁴⁹ Not. C.J.C.E., 23 novembre 1988, aff. 230/87, point 16, Rec. C.J.C.E., p. 6365, concl. J. L. Da Cruz Vilaça ; R.J.F. 3/89, p. 161, n° 294. C.J.C.E., 5 mai 1994, aff. 38/93, spéc. points 9 et suiv., R.J.F. 7/94, p. 500, n° 869. C.J.C.E., 2 juin 1994, aff. 33/93, spéc. points 18 et suiv., R.J.F. 7/94, p. 498, n° 868. C.J.C.E., 20 janvier 2005, aff. C-412/03, Dr. fisc. 2005, n° 23, p. 998, comm. 463, point 21. Déjà, C.J.C.E., 5 février 1981, aff. 154/80, point 13, Rec. C.J.C.E., p. 445, concl. J.-P. Warner.

⁶⁵⁰ Par ex. C.J.C.E., 10 avril 1984, aff. 324/82, points 29 et 32, Rec. C.J.C.E., p. 1861, concl. P. Verloren Van Themaat. Une mesure consistant à fixer une base minimale d'imposition [un prix catalogue qui ne tenait pas compte des rabais et ristournes consentis par le vendeur], a été jugée *disproportionnée par rapport au but recherché* car elle dérogeait d'une manière globale et systématique aux règles de l'article 11, partie A, §. 1 de la 6^{ème} directive communautaire. Pour une analyse de cette jurisprudence au regard de l'article 266-2., b) du Code général des impôts, J.-C. Bouchard, TVA immobilière et valeur vénale, BIM Lefebvre 11/94, p. 283 et suiv. C.J.C.E., 9 juillet 1992, aff. C-131/91, spéc. points 22 et suiv., Dr. fisc. 1993, n° 9, p. 446, comm. 442, obs. É. Kornprobst ; R.J.F. 11/92, p. 944, n° 1597. C.J.C.E., 29 mai 1997, aff. 63/96, spéc. points 24 et suiv., R.J.F. 8-9/97, p. 581, n° 872. Cet arrêt précise que si les liens familiaux des parties présument un risque de fraude ou d'évasion fiscales, ce risque n'existe pas « lorsqu'il ressort de données objectives que le contribuable a agi correctement ». C.J.C.E., 19 septembre 2000, aff. 177/99 et 181/99, spéc. points 56 et suiv., R.J.F. 11/00, p. 878, n° 1392 ; B.D.C.F. 11/00, n° 131, p. 51, concl. G. Cosmas. En matière de dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, si la ventilation de ces dépenses entre la partie privée et la partie professionnelle est difficile à opérer et que leur déduction est exposée à un risque de fraude ou d'évasion fiscales, ce risque n'existe pas « lorsqu'il ressort de données objectives que les dépenses ont été engagées à des fins strictement professionnelles ».

⁶⁵¹ Par ex. Y. Sérandour, « Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA », *Les droits et le droit*, Mélanges offerts à B. Bouloc, Dalloz, 2007, p. 1067, n° 16.

⁶⁵² Avis C.E., 30 juillet 2003, n° 254824, R.J.F. 11/03, p. 881, n° 1235 ; B.D.C.F. 11/03, n° 139, p. 38, concl. P. Collin. Égal. Bordeaux, 24 mai 2004, n° 00-1621, Dr. fisc. 2004, n°s 44-45, p. 1608, comm. 812. La Cour de cassation s'est prononcée dans le même sens que le Conseil d'État. Cass. com., 14 décembre 1999, R.J.F. 4/00, p. 373, n° 569 (droits de succession). Cass. com., 11 mars 2003, R.J.F. 6/03, p. 555, n° 779 (droits de mutation à titre onéreux).

Gouvernement, le Conseil d'État n'avait pas, dans cette affaire, à se prononcer sur les conditions d'application de l'article 266-2., b), al. 3 du Code général des impôts⁶⁵³.

224. En revanche, les juridictions du fond écartent les cas de substitution de la valeur retenue par les parties par la valeur vénale des biens qui ne seraient pas justifiées par des motifs de fraudes ou d'évasions fiscale⁶⁵⁴. Quant à l'Administration, elle doit aussi établir que la différence entre la valeur vénale réelle du bien, supérieure au prix, et le prix stipulé dans l'acte résultent de la fraude ou de l'évasion fiscale⁶⁵⁵. Par conséquent, en matière de T.V.A. applicable aux opérations immobilières, et conformément au droit de l'Union européenne, le choix de la valeur vénale comme assiette de l'impôt doit être subordonné à l'existence d'une fraude ou d'une évasion fiscale imputable au contribuable. La seule insuffisance de la valeur retenue par les parties par rapport à la valeur vénale des biens ne peut plus justifier une remise en cause de la première⁶⁵⁶. L'assiette de la T.V.A. est donc, par principe, le prix convenu, le « *prix de la cession* », et, par exception, la valeur vénale de la chose, laquelle ne s'imposerait plus au vue de la seule supériorité de celle-ci par rapport au prix des parties, comme le préconisaient les dispositions du Code général des impôts.

225. Les renvois au droit des obligations précédemment examinés étaient tantôt explicites, tantôt implicites et ne concernaient que le droit interne français. Toutefois, de tels renvois existent aussi pour interpréter les conventions fiscales conclues entre la France et des États étrangers. Il s'agit donc bien, ici, d'applications du droit des obligations en droit fiscal. Il conviendra donc de les examiner à présent.

§ 2. Les renvois aux définitions en droit fiscal international

226. **Le problème posé.** Pour justifier la taxation à *l'impôt français sur les sociétés* des bénéfices d'une entreprise ayant son siège à *l'étranger* mais générés par les activités d'une personne *installée en France*, l'Administration française doit démontrer que l'entreprise étrangère possède soit une entreprise *exploitée en France*, soit un *établissement stable* sur le sol français. Les dispositions et stipulations imposant cette démonstration sont les dispositions de l'article 209 - I du Code général des impôts et les stipulations des conventions fiscales internationales signées par les autorités françaises.

227. En principe, si l'entreprise *étrangère* a conclu avec une personne *résidant en France* un contrat de *commission*⁶⁵⁷, les bénéfices de la première résultant des activités de la

⁶⁵³ P. Collin, *op. cit.*, p. 41.

⁶⁵⁴ T.A. Lyon, 3 juillet 2001, n° 97-3956, 97-3957, n° 97-3958, R.J.F. 12/01, p. 1024, n° 1517 ; B.D.C.F. 12/01, n° 151, p. 23, concl. G. Gimenez ; Dr. fisc. 2002, n° 39, p. 1273, comm. 733, note M. Cozian ; P.A. 8 juillet 2002, n° 135, p. 17, note É. Meier. T.A. Grenoble, 20 décembre 2001, n° 982450, R.J.F. 05/02, p. 391, n° 494 ; Rev. Marché commun et U.E. 2002, p. 478, obs. J.-P. Maublanc. Lyon, 27 février 2006, n° 01-1102, R.J.F. 8-9/06, p. 753, n° 1012. Douai, 4 décembre 2008, n° 07DA01465, non publié. Marseille, 7 mai 2013, n° 10MA01983, non publié. Nancy, 28 février 2019, n° 17NC03016, non publié. Contra, T.A. Paris, 30 octobre 1997, n° 93-1875, R.J.F. 3/98, p. 190, n° 257 ; B.D.C.F. 2/98, n° 37, p. 44, concl. F. Bossuroy. Nancy, 16 décembre 2004, n° 99NC00580, non publié. Nancy, 20 avril 2006, n° 02-1177, non publié.

⁶⁵⁵ Doctrine constante. Instr. 7 juin 2004, Dr. fisc. 2004, n° 25, p. 201, 13159. B.O.I.-TVA-IMM-10-20-10-20160302, n° 190.

⁶⁵⁶ C.J.U.E., 9 juin 2011, aff. 285 /10, R.J.F. 10/11, p. 1003, n° 1109. Égal. J.-C. Bouchard, TVA immobilière et valeur vénale, BIM Lefebvre 11/94, spéc. pp. 285-286, n°s 8 et suiv. J.-C. Gibert, Valeur vénale et TVA immobilière, F.R. Lefebvre 44-01, p. 21.

⁶⁵⁷ « Contrat en vertu duquel un intermédiaire, nommé commissionnaire, est chargé d'accomplir en son nom, mais pour le compte du commettant, une ou plusieurs opérations... ». G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Commission, 2.

deuxième ne sont pas passibles de *l'impôt français sur les sociétés*. En effet, la société étrangère ne disposera pas d'une entreprise « *exploitée en France* » au sens des dispositions de l'article 209 - I du Code général des impôts. Elle ne possédera pas non plus un « *établissement stable* » en France au regard du droit conventionnel. Ainsi, il suffit qu'une entreprise ayant son siège hors de France conclut avec une entreprise résidant en France un *contrat de commission* pour que les profits tirés des activités de cette dernière exercées pour le compte de la première échappent à l'impôt français sur les sociétés. C'est ce qui s'est effectivement passé.

228. Face à une telle situation, l'Administration française, dans un objectif de lutte contre toutes les tentatives de soustraction à l'impôt français et à l'impôt français sur les sociétés, spécialement, préconisait d'interpréter les dispositions fiscales du code général des impôts comme incluant dans la définition de l'établissement stable français le *commissionnaire*⁶⁵⁸. Ce n'est pas dans le sens d'une telle interprétation que les juridictions administratives françaises statuant en matière fiscale, et le Conseil d'État, notamment, ont tranché la difficulté, la conséquence étant l'annulation des redressements opérés par l'Administration⁶⁵⁹.

229. La preuve d'une nouvelle application du droit des obligations en droit fiscal par un renvoi aux définitions du droit des contrats, implicite dans les textes et tantôt explicite, tantôt implicite dans la jurisprudence du Conseil d'État nécessite de revenir sur le droit interne français (A), d'abord, sur le droit conventionnel ensuite (B), et, enfin, sur l'analyse des solutions adoptées par les juridictions administratives françaises statuant en matière fiscale (C), celles-ci apportant également des précisions sur l'interprétation du droit fiscal.

A. LE DROIT INTERNE FRANÇAIS

230. **Annonce.** En droit des contrats, c'est le code de commerce qui définit le commissionnaire. Toutefois, et tout récemment, il a été introduit dans le code civil des articles relatifs à la *représentation* et, notamment, sous une section intitulée « la validité du contrat », un article visant le commissionnaire, en particulier, et ce qui le caractérise, plus précisément. En droit fiscal, c'est l'article 209 - I du Code général des impôts, *tel qu'il est interprété par l'Administration*, qui renvoie aux spécificités du commissionnaire⁶⁶⁰ ; ce renvoi au droit des contrats n'est qu'implicite. Un rappel du droit des contrats (1) précédera donc celui du droit fiscal (2).

1) Le droit des contrats

231. *L'article L. 132-1, alinéa 1^{er} du Code de commerce* prévoit que « *le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte*

⁶⁵⁸ Commissionnaire : « *intermédiaire dont la profession est de faire des opérations de commission et qui, agissant en son propre nom, se distingue du mandataire ; se distingue aussi du courtier. Ex. commissionnaire de transport, de vente* ». G. Cornu, *op. cit.*, V° Commissionnaire, 1.

⁶⁵⁹ **À noter :** l'Administration pourrait compter sur le soutien du droit résultant des conventions fiscales internationales dans la mesure où le modèle de ces dernières s'est enrichi, depuis peu, d'une définition plus large de la notion d'établissement stable qui inclurait le commissionnaire.

⁶⁶⁰ Sur l'interprétation de l'article 209-1 du Code général des impôts par l'Administration, *not.* BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n° 50 : « **il résulte des dispositions de I de l'article 209 du code des impôts (CGI) relatives aux règles de la territorialité que le lieu d'exploitation des entreprises détermine en principe - sous réserve des dérogations résultant notamment de l'application des conventions internationales - l'imposition des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés** ». Mis en gras par nous.

d'un commettant »⁶⁶¹. La Cour de cassation, en particulier, n'a eu de cesse de rappeler cette définition depuis un arrêt de sa chambre criminelle de 1852⁶⁶². Quant à la cour d'Appel de Paris, notamment, elle a précisé que n'est pas un commissionnaire celui qui agit *au nom de son commettant*⁶⁶³. En outre, seul le commissionnaire, agissant en son propre nom, *est engagé à l'égard des tiers*⁶⁶⁴. De même, ceux-ci ne peuvent agir directement contre le commettant et, inversement, ce dernier ne peut agir directement contre les tiers contractants⁶⁶⁵. Enfin, les juridictions du fond et la Cour de cassation ont précisé les conséquences d'un contrat de commission conclu à *titre professionnel* : le contrat est *commercial* et le commissionnaire est un *commerçant*⁶⁶⁶. Par conséquent, la définition de référence du commissionnaire, ici, sera celle du code de commerce et c'est à cette dernière définition que le droit fiscal renvoie.

232. Mais depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations », des règles relatives à la *représentation* figurent dans le code civil sous les articles 1153 et suivants. Les caractéristiques du commissionnaire sont reprises dans ces dispositions. En effet, *l'alinéa 2 de l'article 1154* prévoit que « *lorsque le représentant déclare agir pour le compte d'autrui mais contracte en son propre nom, il est seul engagé à l'égard du cocontractant* »⁶⁶⁷. MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde précisent qu'« *en pareil cas, le mandat prend le nom de commission, contrat réglementé par le Code de commerce (C. com., art. L. 132-1 s.) ; le représenté est dénommé commettant, et le représentant commissionnaire. Ainsi, un industriel peut charger un commissionnaire, dans le cadre d'un contrat de commission de vente, de vendre ses produits* »⁶⁶⁸.

⁶⁶¹ Anciennement, l'article 94 du même code.

⁶⁶² *Cass. crim., 24 juillet 1852*, D.S. 1852, 1, p. 584. Puis et notamment, *Cass. com., 2 novembre 1954*, J.C.P. 1955, éd. G., II, 8496. *Égal. Cass. com., 21 novembre 1956*, Bull. civ., IV, p. 262, n° 303. *Cass. com., 15 juillet 1963*, Bull. civ., IV, p. 319, n° 378. *Cass. com., 10 février 1970*, Bull. civ., IV, p. 49, n° 49. *Cass. com., 21 juin 1982*, Bull. civ., IV, p. 205, n° 235. *Cass. com., 3 janvier 1995*, R.J.D.A. 4/95, p. 343, n° 425. *Cass. com., 20 mai 1997*, R.J.D.A. 10/97, p. 818, n° 1187. Cette particularité du commissionnaire consistant, pour ce dernier, à agir *en son propre nom*, existe quel que soit le type de commission (en marchandises, de transport, en douane ou en bourse). V. M.-P. Dumont, *L'opération de commission*, Litec, coll. « Bibliothèque de droit de l'entreprise », 2000, préf. J.-M. Mousseron, p. 25, n°s 25 et suiv.

⁶⁶³ *Paris, 28 octobre 1981*, Dr. maritime français 1982, p. 304, note J. Bouchet.

⁶⁶⁴ Engagement personnel du commissionnaire, *Cass. com., 18 janvier 1955*, Bull. civ., III, p. 22, n° 30. *Cass. com., 13 mai 1958*, Bull. civ., III, p. 153, n° 187. *Cass. com., 10 février 1988*, J.C.P. 1988, éd. G., II, 21192, note C. Atias. *Cass. com., 20 mai 1997*, *op. cit.*

⁶⁶⁵ Absence d'action directe du commettant contre le tiers contractant et inversement, *Cass. com., 15 juillet 1963*, Bull. civ., III, p. 319, n° 378. *Cass. com., 9 décembre 1997*, J.C.P. 1998, éd. G., II, 10201, note O. Litty. *Cass. com., 30 octobre 2000*, J.C.P. 2001, éd. G., II, 10644, note D. Ammar. *Cass. com., 14 janvier 2004*, R.J.D.A. 5/04, p. 506, n° 557 ; R.T.D.com. 2004, p. 588, n° 6, obs. B. Bouloc. S'agissant d'une *action directe* du commettant contre le (ou les) tiers contractant(s) et de ce (ou de ces) deuxièm(e)s contre le premier, quand il s'agit de la partie *terrestre* de la commission de transport, v. art. L. 132-8 C. commerce et la jurisprudence applicable sous les articles L. 132-1 et L. 132-8 du Code de commerce. *Égal. M.-P. Dumont, op. cit.*, p. 492 et suiv., n°s 636 et suiv.

⁶⁶⁶ *Bordeaux, 18 octobre 1948*, J.C.P. 1949, éd. G., II, 4706, obs. J. Hémard. *Cass. com., 2 novembre 1954*, *op. cit.*

⁶⁶⁷ Quant à l'alinéa 1^{er}, il indique que « *lorsque le représentant agit dans la limite de ses pouvoirs au nom et pour le compte du représenté, celui-ci est seul tenu de l'engagement ainsi contracté* ». Ici, les deux formes de la représentation sont distinguées, à savoir la représentation parfaite (al. 1^{er}) et la représentation imparfaite (al. 2). Sur cette distinction et la description des deux types de représentation, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 250, n° 229 et p. 251 et suiv., n°s 231 et suiv. *Égal. G. Wicker*, « Le nouveau droit commun de la représentation dans le code civil », D. 2016, chron. p. 1946 et suiv., n°s 20 et suiv.

⁶⁶⁸ *op. cit.*, p. 258, n° 242. *Égal. G. Wicker, op. cit.*, p. 1946, n° 22 : « *ce second alinéa [de l'article 1154 du Code civil] vise la représentation dite « imparfaite » ou « indirecte », dont le contrat de commission constitue la forme traditionnelle, par laquelle le représentant agit pour le compte d'autrui mais en son propre nom* ».

233. S'agissant de la conciliation des règles en elles, ces nouvelles dispositions inscrites dans le Code civil ne s'appliqueront qu'à défaut de droit spécial, en particulier⁶⁶⁹. Donc, si ce droit spécial, en l'occurrence le droit commercial, ne s'applique pas, la définition du commissionnaire de référence sera donc celle du code civil. L'hypothèse alors envisageable est celle d'une *commission civile*. Dans sa thèse sur *le contrat de commission*, M^{me} Dumont-Lefranc s'interroge sur l'étendue de la commission commerciale à la matière du droit civil⁶⁷⁰. Concernant la commission civile, plus spécialement, elle donne l'exemple d'un intermédiaire agissant en son nom propre et pour le compte d'autrui, mais n'intervenant pas à *titre professionnel*, même si le contrat commissionné qu'il conclut ensuite peut être un acte effectué de manière habituelle, à titre personnel⁶⁷¹. Pour M^{me} Dumont-Lefranc, serait une commission civile, non pas la vente avec déclaration de command, cette assimilation étant « hasardeuse », mais la convention de prête-nom quand le prête-nom laisse « filtrer » sa qualité d'interposé⁶⁷². Enfin, selon elle, « *ce n'est pas parce que le Code civil n'a pas envisagé l'existence d'un tel contrat que l'hypothèse de la commission civile doit être rejetée* » et « *la localisation de l'article 94 du Code de commerce ne saurait être un obstacle suffisant à la non viabilité de la formule contractuelle de la commission civile* »⁶⁷³.

2) Le droit fiscal

234. Comme le rappelle M. Gutmann, « *le droit français est gouverné par le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés. Ceci implique que l'impôt français sur les sociétés ne frappe que les revenus de source française, que ceux-ci soient réalisés par des sociétés ayant leur siège en France ou par des sociétés ayant leur siège à l'étranger* »⁶⁷⁴. Ainsi,

⁶⁶⁹ Not. G. Wicker, *op. cit.*, p. 1943, n° 2.

⁶⁷⁰ *op. cit.*, p. 662, n° 846 : « *une commission civile peut-elle exister ? L'article 94 du Code de commerce renvoie bien aux règles du Code civil sur le mandat pour déterminer les droits et devoirs du commissionnaire agissant au nom du commettant. [aujourd'hui, art. L. 132-1, al. 2 C. de commerce]. Ne pourrait-on pas en inférer, a contrario, que lorsqu'en droit civil le mandataire agira en son nom propre - sa qualité étant connue du tiers -, les règles de la commission s'appliqueront ? L'admission de principe de la commission civile suppose d'envisager l'interrogation suivante : le mandat serait-il civil per se et la commission serait-elle commerciale per se ?* ». Mme Dumont-Lefranc répond négativement à ces deux dernières questions. *op. cit.*, pp. 662-663, n° 846-1 (mandat) et p. 663 et suiv., n°s 846-2 et suiv. (commission).

⁶⁷¹ *op. cit.*, p. 663, n° 846-2. Égal. M.-P. Dumont-Lefranc, « Le contrat de commission. Notion », *J.-Cl. Commercial*, fasc. 330, 2010, p. 10, n° 30.

⁶⁷² *op. cit.*, p. 664, n° 846-3. Ici, il n'y aurait pas de simulation (par interposition de personnes) car l'intermédiaire laisserait filtrer cette qualité d'intermédiaire.

⁶⁷³ *op. cit.*, p. 665, n° 846-4. Aj. le travail effectué dans la cadre de la réforme du droit des contrats spéciaux, *Offre de réforme du droit des contrats spéciaux*, Dalloz, 2020, p. 10 et p. 62, art. 156 : « *le contrat de commission est celui par lequel le commettant donne pouvoir au commissionnaire de conclure, de manière ostensible, des actes juridiques pour son compte, le commissionnaire agissant en son nom propre. L'identité du commettant peut être révélé aux tiers* ». Volonté de rappeler que la commission n'est pas circonscrite à la matière commerciale et qu'elle se distingue du mandat en ce que, à la différence du mandataire, le commissionnaire agit en son propre nom.

⁶⁷⁴ *Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 503, n° 732. Sur la notion de siège, même auteur et même ouvrage, pp. 503-504, n° 732, note 1. Sur l'ancienneté du principe, déjà applicable avant même la création de l'impôt sur les sociétés (*décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948*, instituant un régime de taxation unique et supprimant les impôts cédulaires), v. l'article 3 de la *loi du 31 juillet 1917*, « portant suppression des contributions personnelle-mobilière, des portes et fenêtres et des patentes et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus » (J.O., 1^{er} août 1917, p. 5976) : « *la taxe [impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles] est établie au nom de chaque exploitant, pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France...* ». Sur le principe lui-même, et par ex., B. Lignereux, Le principe de territorialité de l'impôt, Rapport particulier n° 4, Conseil des prélèvements obligatoires, juin 2016. P. Serlooten et O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, Précis Dalloz, 2023-2024, 22^{ème} éd., 2023, pp. 576-577, n° 647. D. Gutmann, *op. cit.*, p. 504 et suiv., n°s 733 et suiv.

l'article 209 - I, du Code général des impôts prévoit-il, entre autres dispositions, que seuls les bénéficiaires « réalisés dans les entreprises exploitées en France » sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Cela dit, l'expression « entreprise exploitées en France » est ambiguë⁶⁷⁵. Elle doit donc être clarifiée.

235. Sont considérées comme des « entreprises exploitées en France », dont les bénéficiaires sont, à ce titre, soumis à l'impôt français sur les sociétés, celles ayant évidemment leur *résidence fiscale* en France et exerçant leurs *activités* sur le territoire français⁶⁷⁶. Mais, et surtout, peuvent recevoir cette qualification des entreprises qui possèdent leur siège à l'étranger mais exercent une *activité* en France⁶⁷⁷. En revanche, et par conséquent, pourraient ne pas relever de l'impôt français sur les sociétés, les bénéficiaires réalisés par des entreprises ayant leur *résidence fiscale en France* mais provenant d'*activités à l'étranger*⁶⁷⁸. Enfin, si une entreprise effectue des activités, et en France, et à l'étranger, ce sont uniquement les bénéficiaires générés par les activités exercées *en France* qui sont passibles de l'impôt français sur les sociétés. L'activité exercée en France ou à l'étranger devra l'être de *manière habituelle*. En effet, la notion d'« exploitation » s'entend de l'« exercice habituel d'une activité »⁶⁷⁹.

236. S'agissant plus particulièrement des entreprises **ayant leur siège à l'étranger**, et à défaut d'une convention fiscale internationale relative aux doubles impositions⁶⁸⁰, ces entreprises possèdent une « exploitation en France », ou y exerce de manière habituelle une activité, si elles ont dans ce pays⁶⁸¹ soit un *établissement stable et autonome*⁶⁸², soit un *représentant permanent* ou si elles y effectuent un *cycle commercial complet*⁶⁸³.

237. Notamment, et à défaut de posséder un établissement stable et autonome en France, une entreprise étrangère peut exercer ses activités par l'intermédiaire d'un **représentant** dans ce pays⁶⁸⁴. Deux types de représentants existent. Il y a ceux ayant « une personnalité professionnelle indépendante » de l'entreprise qui a recours à leurs services⁶⁸⁵. Il

⁶⁷⁵ D. Gutmann, *op. cit.*, p. 504, n^{os} 733 et 735.

⁶⁷⁶ D. Gutmann, *op. cit.*, pp. 504-505, n^o 735.

⁶⁷⁷ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 50.

⁶⁷⁸ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^{os} 50 et 80.

⁶⁷⁹ C.E., 23 juin 1978, n^o 99.444, R.J.F. 9/78, p. 245, n^o 343. *Rép. à M. Valleix du 25 février 1980*, J.O., A.N., Q., 22 septembre 1980, pp. 4019 - 4020, n^o 26341. BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 60.

⁶⁸⁰ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 70.

⁶⁸¹ V. *Rép. à M. Valleix du 25 février 1980*, *op. cit.* BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^{os} 60 et suiv.

⁶⁸² BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^{os} 90 et suiv. Une telle autonomie est caractérisée, notamment, par l'existence « d'un personnel distinct ou d'un préposé spécialement délégué, de services commerciaux, financiers ou techniques propres, d'une comptabilité séparée de celle du siège ou d'un centre de décision » (BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 110). Il en est ainsi du siège de la direction d'une entreprise, d'une usine, d'un bureau, d'un magasin, d'une agence (v. liste au BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 120). Exigence aussi d'une *autonomie de gestion*, laquelle n'est pas imposée pour la recherche d'un établissement stable au sens du droit conventionnel. V. C.E., 18 octobre 2018, n^o 405468, R.J.F. 1/19, p. 35, n^o 19, conclusions É. Crépey, p. 126, n^o C19.

⁶⁸³ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 80 et, *not.*, n^{os} 200 à 210. À défaut de posséder en France un établissement ou d'agir par le biais d'un représentant n'ayant pas de personnalité distincte d'une entreprise étrangère, celle-ci peut réaliser dans ce pays, « une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent ». Il en est ainsi des opérations d'achat de marchandises suivi de leur revente. Il en est de même des opérations d'extraction, de transformation, de lotissement de terrain, de prestations de services ou des opérations financières, dès lors qu'elles correspondent à l'exercice habituel d'une activité distincte. Cette liste d'exemples n'est pas exhaustive et la jurisprudence, en particulier, recourt à un faisceau d'indices pour qualifier un cycle commercial de complet (D. Gutmann, *op. cit.*, p. 514, n^o 747).

⁶⁸⁴ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 80 et n^{os} 170 à 190.

⁶⁸⁵ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n^o 180.

en est ainsi des commissionnaires⁶⁸⁶. L'entreprise effectuant *des opérations par leur entremise* dans un pays étranger doit être considérée comme n'exerçant aucune activité dans ce pays. Il y a aussi, et à l'inverse, les représentants n'ayant aucune « *personnalité professionnelle indépendante* » de celle de l'entreprise qui les emploie. Ils agissent alors pour le compte de cette dernière et apparaissent en fait comme leurs préposés (représentants permanents par exemple). L'entreprise est alors « *considérée comme exerçant directement et personnellement dans le pays en cause une activité imposable* »⁶⁸⁷.

238. Par conséquent, et même si l'article 209 - I du Code général des impôts, *tel qu'il est interprété par l'Administration*, ne se réfère pas expressément à la définition du commissionnaire prévue en droit des contrats, il y renvoie de manière implicite. Le commissionnaire est une personne « *professionnellement indépendante* » de l'entreprise qui y a recours ; il n'est pas un « *préposé* » de cette dernière. Il agit donc « *pour le compte d'une entreprise* » mais « *en son propre nom* » ; il est seul engagé à l'égard de ses cocontractants. L'autonomie qui caractérise le commissionnaire à l'égard du commettant existe aussi bien en droit des contrats qu'en droit fiscal.

239. Quand une convention fiscale internationale signée par la France existe⁶⁸⁸, soit les règles du droit interne s'appliquent avant celles prévues dans la convention, soit toutes les règles en question se combinent entre elles. Ces conventions, impliquant la France, en particulier, sont généralement calquées sur le modèle OCDE⁶⁸⁹ de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Ce dernier donnait du commissionnaire une définition identique à celle retenue en droit interne français. C'est donc le droit conventionnel qui doit maintenant être examiné.

B. LE DROIT CONVENTIONNEL

240. **Annonce.** Le droit conventionnel est issu des conventions fiscale signées par la France, en l'occurrence, et un autre État⁶⁹⁰. La rédaction de ces dernières s'inspire d'un modèle : le modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune⁶⁹¹. Les termes de ce dernier ont été modifiés tout récemment dans le sens d'un élargissement de la définition de l'établissement stable. Dorénavant, le commissionnaire pourrait recevoir cette dernière qualification, sa définition s'éloignant alors de celle proposée en droit interne français. Des développements sur le but et le contenu des conventions fiscales conclues par la France (1) précéderont ceux consacrés aux liens existant entre elles et le droit fiscal français, soit le caractère « subsidiaire » des conventions fiscales conclues par la France (2).

⁶⁸⁶ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n° 180. Également les courtiers et tous les intermédiaires à statut indépendant.

⁶⁸⁷ BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 20120912, n° 190.

⁶⁸⁸ Environ 2500 conventions fiscales bilatérales de par le monde dont 120 conclues par la France (D. Gutmann, *op. cit.*, p. 56, n° 44).

⁶⁸⁹ Organisation de coopération et de développement économique.

⁶⁹⁰ Sur le caractère principalement bilatéral des conventions fiscales internationales, D. Gutmann, *op. cit.*, p. 57, n° 45.

⁶⁹¹ Rédaction du modèle par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Ce modèle n'est pas contraignant (renforcement de son autorité dans le temps). Les commentaires l'accompagnant ne le sont pas non plus. Quasi-source du droit fiscal international. V. D. Gutmann, *op. cit.*, p. 57, n° 45.

1) Le but et le contenu des conventions fiscales conclues par la France

241. Le but de ces conventions est d'éviter une double imposition juridique et, au cas particulier des sociétés, d'exclure que les bénéfices de l'une d'entre elles ne soient imposés dans deux États différents⁶⁹². Il est aussi, et dans une certaine mesure, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale⁶⁹³. Le contenu de ces conventions est généralement le même d'une convention à l'autre. Il existe, notamment, un critère de rattachement de la matière imposable pour déterminer quel est l'État prioritairement compétent pour imposer le bénéfice⁶⁹⁴. Ce critère est, selon l'article 7 du modèle OCDE de convention⁶⁹⁵, le lieu de *résidence* de la société concernée (*ex.* la Suisse), sauf si cette dernière exerce ses activités par l'intermédiaire d'un *établissement stable* dans l'autre État contractant (*ex.* la France).

242. La définition de *l'établissement stable*, en particulier, est prévue à l'article 5 du modèle OCDE. Cet article, même s'il peut être écarté ou amendé par une convention, n'en constitue pas moins « *la matrice de la grande majorité des articles définissant l'établissement dans les conventions conclues par la France* »⁶⁹⁶. Ses paragraphes 5 et 6 sont très importants car ils ont été modifiés dans le sens d'un élargissement de la définition de l'établissement stable, permettant ainsi l'imposition de bénéfices d'une entreprise étrangère provenant d'activités exercées par l'intermédiaire d'un commissionnaire, spécialement, dans l'autre État contractant, la France en l'occurrence.

Le paragraphe 1 prévoit qu'un établissement stable est « *une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ».

Les paragraphes 2 et 3 donnent des exemples d'établissements stables : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier...⁶⁹⁷. Le paragraphe 4 dresse, lui-aussi, une liste d'activités correspondant à des opérations « *préparatoires ou auxiliaires* », mais ces activités ne sont pas exercées par un établissement qualifié de stable⁶⁹⁸.

L'ancien paragraphe 5 indiquait que « *lorsqu'une personne - autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 - agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que ces activités soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par*

⁶⁹² D. Gutmann, *op. cit.*, p. 515, n° 748. Plus généralement, p. 61 et suiv., n°s 48 et suiv. Distinction double imposition juridique/double imposition économique et exemption/imputation.

⁶⁹³ D. Gutmann, *op. cit.*, pp. 62-63, n° 51.

⁶⁹⁴ D. Gutmann, *op. cit.*, p. 515, n° 748.

⁶⁹⁵ 2014 : dernière version complète. Publication le 3 mars 2016.

⁶⁹⁶ D. Gutmann, *op. cit.*, p. 515, n° 749.

⁶⁹⁷ Ainsi, proximité des notions d'« établissement » au sens du droit interne français et d'« établissement » au sens des conventions fiscales internationales. D. Gutmann, *op. cit.*, pp. 516-517, n° 751. Des délais imposés au-delà desquels l'entreprise en cause est considérée comme un établissement stable sont parfois contournés par une stratégie de fractionnement des contrats. Sur ce point, A. Laumonier, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, préf. F. Deboissy, pp. 384-385, n°s 1005 et suiv.

⁶⁹⁸ *Ex.* : pas d'établissement stable s'il est « *fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise* ».

l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettrait pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe »⁶⁹⁹.

Le paragraphe 6, quant à lui, précisait qu'une entreprise « ***n'est pas considérée comme ayant un établissement stable*** dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un ***commissionnaire général*** ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de cette activité⁷⁰⁰ ».

243. À la suite du projet OCDE/G20 sur « *l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable* » (projet BEPS)⁷⁰¹ et de la signature de la convention multilatérale « *pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales, pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices* »⁷⁰², les paragraphes 5 et 6 de l'article 5 ont été modifiés.

Ainsi, le paragraphe 5 de l'article 5 du dernier modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune⁷⁰³ prévoit-il que « *nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, mais sous réserve des dispositions du paragraphe 6, lorsqu'une personne agit dans un État contractant **pour le compte** d'une autre entreprise, et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon, routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont **au nom de l'entreprise** [...], cette entreprise est considéré comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (autres qu'une installation fixe d'affaires à laquelle le paragraphe 4.1 s'appliquerait), ne permettrait pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe »⁷⁰⁴.*

Quant au nouveau paragraphe 6, il précise que « *le paragraphe 5 ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant **pour le compte** d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme **agent indépendant** et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, lorsqu'une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'un ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée, cette personne n'est pas considérée comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe en ce qui concerne chacune des entreprises »⁷⁰⁵.*

⁶⁹⁹ C'est nous qui mettons en gras.

⁷⁰⁰ C'est nous qui mettons en gras.

⁷⁰¹ Action 7 - Rapport 2015 - Publié le 30 mars 2016. Approbation des modifications par le Conseil de l'OCDE le 21 novembre 2017.

⁷⁰² V. Partie IV : « *Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable* », article 12 : « *Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par des accords de commissionnaires et autres stratégies similaires* ». Signature de la Convention par la France le 7 juin 2017, adoption définitive par l'Assemblée Nationale le 5 juillet 2018, ratification par la France le 12 juillet 2018 (publication de la loi de ratification au Journal officiel le 13 juillet) et entrée en vigueur dans ce pays le 1^{er} janvier 2019.

⁷⁰³ De 2017 (version abrégée). Publié le 6 décembre 2018.

⁷⁰⁴ C'est nous qui mettons en gras.

⁷⁰⁵ C'est nous qui mettons en gras.

244. Comme en droit interne français, opposant la « *personnalité professionnelle dépendante* » à la « *personnalité professionnelle indépendante* », tel un commissionnaire, le droit conventionnel, par l'intermédiaire des paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du modèle OCDE, opère une distinction entre un « *agent jouissant d'un statut indépendant* » et une « *personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant* ». Comme en droit interne français, également, la personne dépendante est celle qui agit *pour le compte* et au *nom de l'entreprise* représentée⁷⁰⁶ et la personne indépendante est celle qui exerce ses activités pour le *compte de l'entreprise* mais *en son propre nom*⁷⁰⁷.

245. Toutefois, dans la dernière version du modèle OCDE, et à suite du projet BEPS et de la convention multilatérale de 2017⁷⁰⁸, les termes « *pouvoirs qu'elle [la personne susceptible d'être un agent dépendant] exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise* » ont été remplacés par « *lorsqu'une personne [...] conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon, routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont au nom de l'entreprise* », *cette personne peut être considérée comme un établissement stable* ». À une condition *juridique* de l'établissement stable (la conclusion de contrats au nom de l'entreprise étrangère) succède une condition également *factuelle* de ce dernier (un rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon, routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise étrangère)⁷⁰⁹. La définition de l'établissement en question est ainsi élargie. En outre, cette modification apportée à l'article 5 est substantielle car elle aurait probablement été à l'origine de solutions jurisprudentielles différentes de celles qui ont été proposées⁷¹⁰. De même, l'exemple du commissionnaire, alors compris comme un agent indépendant, au paragraphe 6 de l'article 5, a disparu, laissant ainsi ouverte la possibilité pour ce commissionnaire d'être considéré comme un établissement stable (un « *agent dépendant* »)⁷¹¹.

2) Le caractère « subsidiaire » des conventions fiscales conclues par la France

246. Lorsque l'application de l'une de ces dernières est demandée, le juge de l'impôt doit, tout d'abord, rechercher, au regard des *règles du droit fiscal interne*, si l'imposition en cause a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il doit, ensuite, rapprocher cette dernière qualification des termes de la *convention fiscale* en question pour déterminer si celle-ci fait ou non obstacle au droit fiscal interne⁷¹².

⁷⁰⁶ Réserve faite des mandataires qui exercent leur mission en qualité d'« entrepreneur », autrement dit de manière indépendante (contrat d'entreprise). Exemple des agences de voyage, tantôt mandataire (représentent un hôtel ou un transporteur, dont elles louent les chambres ou vendent les billets à leurs clients), tantôt entrepreneur (organisent elles-mêmes un voyage avec les moyens d'autrui – autrement dit « *tour operator* » -), tantôt transporteur si elles utilisent leurs propres moyens de transport. V. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *Droit des contrats spéciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 12^{ème} éd., 2022, p. 31, n° 18, p. 300, n° 362 et p. 468, n° 507.

⁷⁰⁷ Sur cette proximité, là encore, du droit interne français et du droit conventionnel, D. Gutmann, *op. cit.*, pp. 517-518, n° 753.

⁷⁰⁸ V. *supra*.

⁷⁰⁹ Sur l'attention dorénavant portée sur les faits et son incidence sur la jurisprudence française, D. Gutmann, *op. cit.*, p. 518 et suiv., n° 753.

⁷¹⁰ V. *infra*.

⁷¹¹ Sur l'effet limité, voire obsolète, des retouches à l'article 5.6 de la convention modèle OCDE, A. Laumonier, *op. cit.*, pp. 382-383, n° 997 et suiv.

⁷¹² Sur ces deux étapes, C.E., 28 juin 2002, n° 232276, R.J.F. 10/02, p. 786, n° 1080 ; B.D.C.F. 10/02, n° 120, p. 13, concl. S. Austry. Ainsi, la convention en cause ne peut servir de base légale à une décision relative à l'imposition. Dans une autre affaire, le conseil d'État a considéré que le juge pouvait d'abord vérifier si une entreprise installée en France, dont les activités avaient dégagé des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés, était une entreprise « *exploitée* » dans ce pays (art. 209 - I. C.G.I.) par une entreprise étrangère. Puis, il

247. Cependant, le juge de l'impôt peut ne pas donner la *priorité* au droit fiscal interne ou, ce qui revient au même, ne pas tenir compte de la *subsidiarité* des conventions fiscales. Le raisonnement ici suivi par le juge est qualifié de « *raccourci* »⁷¹³ ou de « *concis* »⁷¹⁴. Il en est ainsi lorsque l'imposition des bénéficiaires concernés « *est attribuée à la France par une convention internationale relative aux double impositions* » (égal. art. 209 - I. C.G.I.). Point n'est besoin, pour le juge, de déterminer au préalable si cette imposition a été valablement établie au regard des *règles du droit fiscal français* ; il recherche seulement si l'entreprise étrangère possède ou non un *établissement stable* en France au sens du *droit conventionnel*⁷¹⁵.

C. L'ANALYSE DES SOLUTIONS ADOPTÉES PAR LES JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES FRANÇAISES STATUANT EN MATIÈRE FISCALE

248. **Annonce.** Ce sont, ici, deux arrêts du Conseil d'État, de 2003 et de 2010, et les conclusions sur ces derniers, lesquels ont été amplement commentés, qui méritent une attention particulière⁷¹⁶. Tout d'abord, ces arrêts concernent tous les deux l'interprétation de conventions fiscales internationales au regard, notamment, des *commentaires* sous les articles du modèle OCDE de convention et rédigés par le comité des affaires fiscales de cette organisation. Sur cette question, leur solution diverge et l'arrêt de 2010 va interpréter la convention franco-anglaise au regard du droit des contrats. Ensuite, et en conséquence, ils donnent tous les deux des précisions sur la définition de l'établissement stable, et, notamment, sur ce qu'il faut entendre par l'expression « *agent dépendant* »⁷¹⁷. Enfin, la portée de ces deux arrêts dépasse le simple cadre des espèces examinées. Par conséquent, et ici, c'est une étude sur l'interprétation des conventions fiscales internationales et le renvoi au droit des contrats pour définir le commissionnaire (1) qui précédera un examen consacré à la jurisprudence postérieure du Conseil d'État et une nouvelle interprétation des arrêts dits « *Interhome* » et

recherchait ensuite si l'entreprise résidant en France était un « *établissement stable* » de la société étrangère, au sens de la convention dont se prévalaient les parties au litige. *C.E.*, 31 juillet 2009 (2 arrêts), n^{os} 297933 et 296471, *Dr. fisc.* 2009, n^o 50, p. 27, comm. 580, concl. É. Glaser et note P. Dibout. *Égal. C.E.*, 6 octobre 2010, n^o 307680, *R.J.F.* 2/11, p. 141, n^o 143.

⁷¹³ D. Gutmann, S. Gelin et S. Austry, « Commissionnaire et établissement stable : lumière et zone d'ombre de la décisions Zimmer », *R.J.F.* 6/10, pp. 451-452. Pour ces derniers, cette possibilité n'est pas une dérogation au raisonnement en deux étapes (p. 452).

⁷¹⁴ A. Segretain, conclusions sur *T.A. Paris*, 12 juillet 2017, n^o 1506178, *Dr. fisc.* 2017, n^o 39, comm. 482, p. 91, n^o 5.

⁷¹⁵ Combinaison des dispositions du Code général des impôts et des stipulations conventionnelles. *Not. C.E.*, 20 juin 2003, n^o 224407, *R.J.F.* 10/03, p. 803, n^o 1147 ; *B.D.C.F.* 10/03, n^o 130, p. 52, concl. S. Austry. *Égal. L.* Olléon, « Une filiale peut cacher un établissement stable », *R.J.F.* 10/03, p. 751. *C.E.*, 31 mars 2010, n^o 304715 et n^o 308525, *Dr. fisc.* 2010, n^o 16, p. 33, comm. 289, concl. J. Burguburu et note É. Rivière, P. Escaut et É. Bonneaud. *Égal. G.* Blanluet, « Le commissionnaire, un établissement stable du commettant ? », *Dr. fisc.* 2010, n^o 3, p. 10, comm. 79. Du même auteur, « L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique », *Dr. fisc.* 2010, n^o 16, p. 3, comm. 127. D. Gutmann, S. Gelin et S. Austry, *op. cit.*, p. 451. Pas d'application par la Cour de cassation du principe de subsidiarité. *Ex. Cass. 1^{re} civ.*, 28 octobre 2015, *Bull. civ.*, I, p. 259, n^o 263.

⁷¹⁶ *C.E.*, 20 juin 2003, n^o 224407, *op. cit. C.E.*, 31 mars 2010, n^o 304715 et n^o 308525, *op. cit.*

⁷¹⁷ Le Conseil d'État opère une distinction entre une *installation fixe d'affaires* et un *agent dépendant*, l'une et l'autre caractérisant un établissement stable. Mais les discussions ont surtout porté sur la notion d'agent dépendant. Cette jurisprudence a précisé pour point de départ les arrêts dits « *Interhome* » et *Zimmer*, lesquels ont également précisé les critères de l'agent dépendant (dépendance/pouvoirs de nature à engager une entreprise étrangère). Dans l'arrêt dit « *Interhome* », la filiale n'était ni un agent dépendant, ni une installation fixe d'affaires. Dans l'arrêt dit « *Zimmer* », le commissionnaire est un agent dépendant ; il n'y a pas d'installation fixe d'affaires.

« Zimmer » (2) grâce à un renvoi au droit des obligations et ayant pour effet de dégager une cohérence des arrêts de la haute juridiction⁷¹⁸.

1) L'interprétation des conventions fiscales internationales et le renvoi au droit des contrats pour définir le commissionnaire

a) L'arrêt du Conseil d'État du 20 juin 2003, dit « Interhome »

249. Dans cet arrêt, le Conseil d'État a suivi les conclusions de son commissaire du Gouvernement, lequel s'est appuyé sur les *commentaires* du modèle OCDE de convention pour interpréter les stipulations de la convention fiscale franco-suisse, donnant ainsi une *interprétation large* de cette dernière⁷¹⁹. En l'espèce, et brièvement, une société suisse, la société AG Interhome, concluait des contrats avec des propriétaires français de résidences en vue de la location de ces dernières. Une filiale française de la société suisse, la société Interhome-Gestion, avait pour mission, quant à elle, de signer les baux avec les locataires et de superviser leur exécution. En outre, cette filiale aurait, en vertu d'un prétendu contrat avec la société AG Interhome, le pouvoir de prospecter les propriétaires de résidence en France en vue de les engager dans une relation commerciale avec la société suisse.

250. Pour déterminer si cette dernière société avait un établissement stable, en l'occurrence la filiale française Interhome-Gestion, en France, M. Austry a tout d'abord mis en évidence les *conséquences d'une interprétation trop stricte des dispositions de la convention franco-suisse*, laquelle reprend les termes du modèle OCDE de convention : « *subordonner leur application à la simple **apparence formelle** de la capacité juridique dont disposerait une personne de conclure des contrats au nom d'une entreprise étrangère, sans prendre en compte la capacité dont disposerait **en fait cette personne d'engager l'entreprise étrangère** dans une relation commerciale reviendrait à priver ces stipulations d'une grande partie de leur intérêt puisqu'il suffirait par exemple à l'entreprise étrangère de ne pas habiliter la personne qui engage l'entreprise à signer les contrats qu'elle négocie pour éluder l'application de ces stipulations* »⁷²⁰.

M. Austry s'appuie ensuite sur deux commentaires du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle OCDE de convention pour retenir une *définition large de l'agent dépendant*. Selon le commentaire 32.1, *l'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise* »⁷²¹. D'après le commentaire 33, « *une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs dans « cet État » [ici, la France], même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise [là, la Suisse]...* ».

⁷¹⁸ À cause de la jurisprudence postérieure des juridictions du fond, là, une exception - injustifiée - à cette l'application du droit des obligations en droit fiscal existe aussi. Cet exemple fera l'objet de développements examinés dans la deuxième partie de la thèse consacrée aux fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

⁷¹⁹ S. Austry, conclusions sur C.E., 20 juin 2003, n° 224407, *op. cit.*, *not.* pp. 58-59.

⁷²⁰ Mis en gras par nous.

⁷²¹ Mis en gras par nous.

Alors même que le commissaire du Gouvernement reconnaît que ces commentaires, bien postérieurs à la date de la conclusion de la convention fiscale en question, ne peuvent éclairer la portée de cette dernière, il considère quand même qu'ils sont une « *indication importante de l'interprétation la plus communément admise* » des stipulations concernées⁷²². Ainsi, ne serait pas seulement un agent dépendant, la personne *habilitée à conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère* ; il en serait de même de celle engageant l'entreprise étrangère, *même si les contrats ne sont pas conclus au nom de cette dernière*⁷²³ et de la personne *négociant tous les éléments et détails d'un contrat* et engage l'entreprise étrangère, alors même que ces contrats ne sont pas signés par cette personne mais par l'entreprise installée à l'étranger. Finalement, pour M. Austray, la société Interhome-Gestion est bien dépendante de la société AG Interhome⁷²⁴. En revanche, elle n'exerce pas « *habituellement, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère dans une relation commerciale avec les propriétaires de résidence, puisque c'est la conclusion de contrats avec ces propriétaires qui constitue l'activité propre de la société suisse* »⁷²⁵. L'agent dépendant d'une entreprise étrangère n'est donc pas seulement celui qui dispose *juridiquement* du pouvoir de conclure des contrats au nom de cette dernière, il est aussi celui qui possède *en fait* un tel pouvoir.

251. Sur la base de ces conclusions, le Conseil d'État a estimé que devait être considéré comme un établissement stable, l'agent situé en France qui *n'était pas indépendant* par rapport à une entreprise étrangère (ici la société suisse). De même, devait être qualifié d'établissement stable, l'agent qui exerçait habituellement en France, **en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager** l'entreprise étrangère dans une opération commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière. Ainsi, une entreprise étrangère pouvait être engagée à l'égard de tiers (des clients français, en l'occurrence), alors même que les contrats concernés *n'étaient pas conclus au nom de cette entreprise*.

Et effectivement, en 2007, la cour administrative d'Appel de Paris a appliqué cette jurisprudence au *commissionnaire* français d'une entreprise installée en Angleterre en considérant que ce dernier avait le *pouvoir d'engager* celle-ci, en dépit de son *statut l'empêchant de conclure des contrats au nom du commettant*⁷²⁶. Elle a également constaté la dépendance du premier à l'égard de la deuxième. Le commissionnaire concerné a donc été qualifié d'établissement stable de la société anglaise. Les bénéfices réalisés en France au profit du commettant étaient alors imposables au regard du code général des impôts français. L'arrêt, donnant une définition du commissionnaire distincte de celle retenue en droit des contrats (ici, un agent *engageant le commettant* à l'égard de tiers, nonobstant des contrats signés *au nom du commissionnaire*), a fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'État et de l'arrêt de ce dernier de 2010 dit « **Zimmer** »⁷²⁷.

⁷²² *op. cit.*, p. 58.

⁷²³ Cette hypothèse sera retenue pour qualifier un commissionnaire d'agent dépendant. *V. infra, Paris, 2 février 2007, n° 05-2361, R.J.F. 5/07, p. 483, n° 603.*

⁷²⁴ *op. cit.*, pp. 58-59.

⁷²⁵ S. Austray, *op. cit.*, p. 59.

⁷²⁶ *Paris, 2 février 2007, n° 05-2361, R.J.F. 5/07, p. 483, n° 603.*

⁷²⁷ Le Conseil d'État, en 2010, ne reviendra pas sur la dépendance du commissionnaire, en l'espèce, à l'égard de la société anglaise.

b) L'arrêt du Conseil d'État du 31 mars 2010 dit « Zimmer »

252. Dans son arrêt « Zimmer », le Conseil d'État suit, là aussi, les conclusions, ici très fouillées, de son rapporteur public. Dans ces dernières, M^{me} Burguburu procède à une *interprétation stricte* des conventions fiscales internationales et de la convention franco-anglaise, en particulier. D'abord, elle démontre que les commentaires 32.1 et 33, notamment, du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle OCDE de convention ne peuvent être utilisés pour interpréter ce paragraphe et, par conséquent, les dispositions similaires reproduites dans la convention franco-anglaise. Pour M^{me} Burguburu, *l'engagement* de la société étrangère, anglaise, en l'occurrence, ne peut être que juridique. Ensuite, elle renvoie au droit des contrats pour déterminer si un commissionnaire peut être considéré comme un agent dépendant d'une entreprise étrangère, anglaise, en l'espèce. Après être revenu succinctement sur ces conclusions, il faudra ensuite citer le Conseil d'État, lequel renvoie - expressément - au droit des contrats pour définir le commissionnaire et a annulé l'arrêt de la cour administrative d'Appel de Paris de 2007 considérant que le commissionnaire *pouvait engager* une entreprise étrangère, anglaise en l'occurrence, malgré la conclusion de contrats en France *au nom de ce commissionnaire*⁷²⁸.

Sur le terrain de l'interprétation des conventions fiscales internationales, en général, et de la convention franco-anglaise, en particulier, M^{me} Burguburu écarte les *commentaires* sous le modèle OCDE de convention, postérieurs à ces conventions, et dont le contenu éclairerait celles-ci et prône une *interprétation littérale ou stricte*, à la fois de ce modèle et des conventions s'inspirant de ce dernier, interprétation revendiquée à plusieurs reprises⁷²⁹.

⁷²⁸ Pour une critique de cet arrêt au regard du droit des contrats notamment, G. Blanluet, « Le commissionnaire, un établissement stable du commettant ? », *op. cit.*, pp. 12-13, n^{os} 4-5.

⁷²⁹ *not.* pp. 37, 38 et 39, n^{os} 7-8. Cette interprétation - *littérale* - est conforme à l'article 31 (*spécialement* l'alinéa 1^{er}) de la *convention de Vienne du 23 mai 1969* sur le droit des traités. Alinéa 1^{er} : « un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité en cause dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but ». Art. 32 : prise aussi en considération des travaux préparatoires et des circonstances dans lesquelles le traité a été conclu pour une confirmation du sens résultant de l'application de l'article 31 ou si ce sens demeure ambigu ou obscur ou s'il conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable. Sur l'application par le Conseil d'État (et la Cour de Justice de l'Union européenne) de la directive d'interprétation prévue dans l'article 31, alinéa 1^{er} de la convention de Vienne, *not.* D. Gutmann, S. Gelin et S. Austry, *op. cit.* D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, p. 57, n^o 49, notes 146-147. *Ex. C.E., 1^{er} juin 2005*, n^o 259618, Dr. fisc. 2006, n^o 7, p. 446, comm. 177, concl. P. Collin. Selon la haute juridiction administrative, les pouvoirs qu'une personne « *exerce habituellement* » sur un territoire doivent être des pouvoirs *effectifs*. En outre, et toujours pour le Conseil d'État, ne dispose pas de pouvoirs « *lui permettant de conclure des contrats au nom* » d'une entreprise étrangère, une personne qui ne fait que transmettre à cette dernière des courriers concernant des polices d'assurance et les sinistres et n'est pas rémunérée pour ce service.

À noter : un autre texte formule des directives d'interprétation des conventions fiscales internationales. Il s'agit de l'article 3 § 2 du modèle OCDE, dans sa version de 2017. Selon ce texte, « *pour l'application de la convention [ex. la convention franco-Suisse] à un moment donné par un État contractant [ex. la France], tout terme ou expression qui n'y est pas défini [ex. les intérêts moratoires] a, sauf si le contexte exige une interprétation différente [recours par exemple aux commentaires du modèle OCDE de 1963] ou que les autorités compétentes conviennent d'un sens différent conformément aux dispositions de l'article 25, le sens que lui attribue, à ce moment, le droit de cet État [ex. de la France] concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme par le droit fiscal de cet État [ex. de la France] prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État* ». Donc priorité donnée à cet article sur l'article 31, alinéa 1^{er} de la convention de Vienne cité plus haut sous certaines conditions. Conditions : un problème de définition et pas de définition dans la convention analysée [ex. la convention franco-Suisse] du terme ou de l'expression qui y est mentionné [ex. les intérêts moratoires]. Si ces conditions ne sont pas remplies [ex. il existe une définition des intérêts moratoires mais elle est ambiguë], recours à la convention de Vienne. Sur l'articulation des articles 31, alinéa 1^{er} de cette dernière convention et 3 § 2 du modèle OCDE et pour des précisions concernant la notion de

Tout d'abord, ces commentaires, parce qu'ils sont postérieurs à chacune des conventions examinées, ne « *sauraient éclairer l'intention des parties à la convention lors de sa signature* »⁷³⁰.

Ensuite, et plus spécifiquement, les hypothèses dans lesquelles un agent pourrait être qualifié de *dépendant* d'une entreprise étrangère au regard des commentaires 32.1 et 33 du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle OCDE de convention, doivent être exclues du champ d'application de ce paragraphe⁷³¹. Il en est ainsi d'une entreprise - une entreprise française, par exemple - qui, à la suite d'une autorisation donnée par une autre, une entreprise dont le siège n'est pas en France, en l'occurrence, négocie les éléments et détails de contrats, alors même que ces derniers ne sont pas signés par elle mais par l'entreprise étrangère⁷³². Il en est de même, et surtout ici, d'une entreprise - française, par exemple - pouvant en engager une autre - hors de France - à l'égard de tiers, *en dépit de contrats conclus au nom de la première*⁷³³. Ce dernier commentaire, en particulier, ne viserait que les contrats propres aux pays de *common law* mais, même dans ce cas, l'engagement est juridique⁷³⁴.

En effet, et enfin, pour M^{me} Burguburu, l'engagement d'une entreprise par une autre vis-à-vis de tiers ne peut être que *juridique*⁷³⁵. Par conséquent, une conclusion, maintes fois répétées ensuite, s'impose : le commissionnaire, qui ne peut engager *juridiquement* le commettant à l'égard de tiers, *ne peut être qualifié d'établissement stable* (interprétation littérale des stipulations du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle OCDE)⁷³⁶.

Insistant sur le bien-fondé à la fois du caractère *juridique* de l'engagement de l'entreprise étrangère à l'égard de tiers et de cette conclusion selon laquelle le commissionnaire ne peut agir à l'égard des tiers au nom de son commettant, M^{me} Burguburu se réfère à une étude de 1993 précisant que les dispositions du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle OCDE de convention ont été rédigées en français « *et donc en se référant à des termes civilistes* »⁷³⁷. Ainsi, l'expression « *conclure des contrats au nom de* » désigne *précisément les cas où l'agent engage juridiquement la personne qu'il représente* »⁷³⁸. Il en résulte, pour M^{me} Burguburu, encore une fois, que « *le commissionnaire qui ne conclut pas de contrat au nom du commettant, pas plus qu'il ne l'engage, devrait en principe de ce fait être exclu de la qualification d'établissement stable telle qu'énoncée par les stipulations du paragraphe 5* »⁷³⁹.

253. Les auteurs de cette étude de 1993 sont allés très loin dans l'exclusion du commissionnaire de la définition de l'établissement stable et dans l'interprétation du

« *sens ordinaire* » dans cet article 31, alinéa 1^{er}, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, p. 53 et suiv., n^{os} 43 et suiv.

⁷³⁰ J. Burguburu, *op. cit.*, p. 37, n^o 7. Pour une position plus nuancée et l'ouverture du Conseil d'État à la prise en considération des commentaires ultérieurs, D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires, op. cit.*, pp. 59-60, n^{os} 46 et *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal, op. cit.*, pp. 102-103, n^o 112.

⁷³¹ J. Burguburu, *op. cit.*, pp. 37-38, n^o 7.

⁷³² Commentaire 33.

⁷³³ Commentaire 32.1.

⁷³⁴ J. Burguburu, *op. cit.*, p. 38, n^o 7. Contre une telle interprétation extensive, également, A. Segretain, conclusions sur *T.A. Paris, 12 juillet 2017*, n^o 1506178, *Dr. fisc.* 2017, n^o 39, pp. 95-96, n^o 13, comm. 482.

⁷³⁵ *op. cit.*, p. 38, n^o 7.

⁷³⁶ J. Burguburu, *op. cit.*, p. 38, n^o 7.

⁷³⁷ *op. cit.*, p. 38, n^o 7.

⁷³⁸ J. Burguburu, *op. cit.*, p. 38, n^o 7.

⁷³⁹ *op. cit.*, p. 38, n^o 7.

paragraphe 6 de l'article 5 du modèle OCDE de convention, lequel prévoyait que le commissionnaire, spécialement, n'est pas un agent dépendant. Pour eux, ce paragraphe 6 ne vise que les agents indépendants de droit anglais, excluant les commissionnaires, notamment, lesquels ne sont jamais des établissements stables alors même qu'ils agissent *hors de leur cadre ordinaire d'activité*⁷⁴⁰. M^{me} Burguburu ne prend pas parti sur une telle interprétation de ce paragraphe, mais affirme que « *lorsque le commissionnaire agit dans le cadre du contrat de commission [...] les stipulations de la convention excluent la qualification d'établissement stable à son endroit, au motif que le commissionnaire ne dispose pas des pouvoirs d'engager en droit, le commettant à l'égard du tiers contractant* »⁷⁴¹. Il n'en serait donc pas ainsi si le commissionnaire se libérait « *dans les faits, des termes du contrat le liant au commettant pour se comporter à son égard comme un agent dépendant classique l'engageant directement en concluant par exemple des contrats en son nom* »⁷⁴² ; il pourrait être qualifié d'établissement stable.

Sur le fond du droit, et avec raison, M^{me} Burguburu écarte aussi l'hypothèse d'un commissionnaire qui serait un « agent » dans la mesure où il pourrait conclure des contrats « au nom de la société étrangère ». En effet, « *l'analyse théorique du contrat de commission, défini par les dispositions de l'article 94 devenu l'article L. 132-1 du Code de commerce, selon lesquelles « le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant »* [c'est plutôt le commissionnaire qui est ici défini au regard de ses caractéristiques⁷⁴³] *ne reconnaît pas un tel pouvoir* [celui de conclure des contrats au nom de la société étrangère] *au commissionnaire* »⁷⁴⁴. M^{me} Burguburu procède alors à une analyse juridique - et détaillée - de la situation du commissionnaire en le comparant, tout d'abord, à d'autres contractants (acheteur-revendeur, mandataire, courtier, préposés, agents commerciaux) et en examinant, ensuite, sa relation, et avec le commettant, et avec les tiers à ce dernier⁷⁴⁵. Elle en déduit « *qu'il ne s'agit à aucun moment pour le commissionnaire, de conclure un contrat au nom de l'entreprise pour le compte de laquelle il opère. Le seul cocontractant du tiers est bien le commissionnaire. La condition formellement posée par le texte conventionnel [l'engagement de la société anglaise] n'est donc pas remplie* »⁷⁴⁶.

De même, dans l'hypothèse où il ne s'agirait plus du pouvoir *de conclure un contrat au nom du commettant* mais de celui *d'engager juridiquement la société étrangère* (référence à la jurisprudence « *Interhome* »), malgré des contrats signés au nom du commissionnaire, M^{me} Burguburu estime que le commissionnaire ne possède pas non plus un tel pouvoir⁷⁴⁷. Enfin, si le commettant n'est pas engagé « en droit » vis-à-vis des tiers cocontractants, il ne l'est pas davantage « en fait » (référence à la jurisprudence « *interhome* »)⁷⁴⁸.

⁷⁴⁰ V. J. Burguburu, *op. cit.*, p. 38, n° 7.

⁷⁴¹ *op. cit.*, p. 38, n° 7.

⁷⁴² J. Burguburu, *op. cit.*, p. 40, n° 10.

⁷⁴³ Distinguant la *définition* du commissionnaire du *régime* de ce dernier sous l'article L. 132-1 du Code de commerce, C. Grimaldi, *Dictionnaire du contrat*, sous la direction de D. Mazeaud, R. Boffa et N. Blanc, L.G.D.J. Lextenso, 2018, v° Commission, p. 240.

⁷⁴⁴ J. Burguburu, *op. cit.*, p. 36, n° 5. Mis en gras par cette dernière. Voir également, et depuis peu, l'alinéa 2 de l'article 1154 du Code civil : « *lorsque le représentant déclare agir pour le compte d'autrui mais contracte en son propre nom, il est seul engagé à l'égard du cocontractant* ». Mis en gras par nous.

⁷⁴⁵ *op. cit.*, pp. 36-37, n°s 5-6. Sur les caractéristiques du commissionnaire et du contrat de commission retrouvées dans le contrat conclu entre les sociétés étrangère - anglaise - et française, v. pp. 39-40, n° 10.

⁷⁴⁶ J. Burguburu, *op. cit.*, p. 36, n° 5. Mis en gras par cette dernière.

⁷⁴⁷ Conclusions, *op. cit.*, pp. 36-37, n° 6.

⁷⁴⁸ J. Burguburu, *op. cit.*, p. 37 et suiv., n°s 7 et suiv.

Toutefois, pour M^{me} Burguburu, il existerait deux cas d'exclusion de la qualité de commissionnaire à une personne installée en France⁷⁴⁹. Ils ne remettent pas en cause la définition du commissionnaire au regard du droit des contrats. L'Administration devrait démontrer, en se fondant sur les *stipulations contractuelles*, que l'entreprise française n'est pas, en réalité, un commissionnaire ou, et en s'appuyant sur des *éléments de l'instruction*, que le « commettant » est bien engagé personnellement à l'égard des tiers du fait des contrats conclus entre ceux-ci et le « commissionnaire ». Cette dernière exception sera reprise par le Conseil d'État.

254. L'analyse juridique du contrat de commission, notamment, et de la situation du commissionnaire, en particulier, à l'issue de laquelle le rapporteur public a conclu que ce dernier ne pouvait pas, sauf exceptions, engager son commettant et être qualifié d'établissement stable a donc trouvé un écho dans l'arrêt du Conseil d'État de 2010. En effet, pour celui-ci, renvoyant lui-aussi, et expressément, au droit des contrats, « *aux termes de l'article 94 de l'ancien code de commerce, repris à l'article L. 132-1 du nouveau code : « le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant (...); qu'il résulte de ces dispositions que les contrats conclus par le commissionnaire, alors même qu'ils sont conclus pour le compte de son commettant, n'engagent pas directement ce dernier vis-à-vis des contractants du commissionnaire ; que par suite, un commissionnaire ne peut en principe constituer, du seul fait de ce qu'en exécution de son contrat de commission il vend, tout en signant les contrats en son propre nom, les produits ou services du commettant pour le compte de celui-ci, un établissement stable du commettant, sauf s'il ressort des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable* »⁷⁵⁰.

255. **Conclusion.** Il résulte de ce qui précède non seulement que les conventions fiscales signées avec la France doivent être interprétées littéralement, autrement dit sans recours aux commentaires sur les articles du modèle OCDE de convention, mais aussi que l'agent dépendant d'une entreprise étrangère ne peut être un commissionnaire sauf si le « commettant » est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers et le « commissionnaire ». L'entreprise étrangère disposera alors d'un établissement stable en France. C'est en renvoyant au droit des contrats et en particulier à la définition du commissionnaire qu'il a pu être démontré que le commissionnaire ne pouvait être l'agent dépendant d'une entreprise étrangère ayant le pouvoir de conclure des contrats *au nom de cette dernière*. Le renvoi au droit des contrats est ici exprès.

256. La jurisprudence « Zimmer » a reçu un accueil plutôt favorable de la part de ses commentateurs et a été considérée comme un revirement de jurisprudence par rapport à l'arrêt dit « Interhome ». Toutefois, une autre interprétation de ces arrêts a été donnée. L'examen de la jurisprudence postérieure du Conseil d'État et la présentation de cette nouvelle interprétation des arrêts dits « Interhome » et « Zimmer » sont indispensables car ils

⁷⁴⁹ *op. cit.*, p. 39, n° 7.

⁷⁵⁰ Mis en gras par nous. *Égal. Paris, 10 février 2011*, n° 09PA06295, Dr. fisc. 2011, n° 23, p. 25, comm. 381, note F. Rontani. Alors même qu'elle souscrivait des contrats pour le compte d'une entreprise anglaise, la salariée d'une entreprise française n'était pas un agent dépendant de cette dernière et ne constituait pas un établissement stable de la société anglaise.

témoignent d'une certaine cohérence de la jurisprudence de la haute juridiction et d'une nouvelle application du droit des obligations en droit fiscal.

2) La jurisprudence postérieure du Conseil d'État et une nouvelle interprétation des arrêts dits « Interhome » et « Zimmer »

257. Un premier arrêt du Conseil d'État du 6 octobre 2010 remet en cause l'arrêt dit « Interhome » et se situe, à première vue, dans le droit fil de l'arrêt dit « Zimmer ». Mais, en plus d'être un exemple d'une exception injustifiée à l'application du droit des obligations en droit fiscal, il ne mettra pas, définitivement, un terme à la jurisprudence Interhome et n'est pas, en réalité, une continuité de la jurisprudence « Zimmer ». En effet, un deuxième arrêt de la haute juridiction du 31 mars 2017, examiné ensuite, va revenir sur cet arrêt d'octobre 2010 et démontrer, grâce aussi à un nouveau regard posé sur les arrêts dits « Interhome » et « Zimmer », que l'ensemble de cette jurisprudence est cohérent et constitutif d'un nouvel exemple d'application du droit des obligations en droit fiscal.

a) L'arrêt du Conseil d'État du 6 octobre 2010

258. Quelques mois après son arrêt dit « Zimmer », le Conseil d'État semble s'opposer, une nouvelle fois, à sa jurisprudence « Interhome » et suivre les traces de la jurisprudence Zimmer⁷⁵¹. En effet, pour la haute juridiction, ne peut être entendu comme un *agent dépendant*, et donc comme un établissement stable, *l'agent qui exerce habituellement en France « non seulement en droit mais aussi en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de la société »*.

259. En l'espèce, un bureau installé en France négociait, préparait et exécutait des contrats pour le compte d'une entreprise suisse. Selon le Conseil d'État, le premier ne disposait pas de pouvoirs de nature à engager cette dernière, laquelle, même si elle ne modifiait jamais les projets de contrat, signait les contrats en question.

Ici, le Conseil d'État ferme la possibilité pour un agent d'être qualifié de *dépendant* d'une entreprise étrangère, et d'établissement stable, par conséquent, en raison de ses interventions dans la conclusion de contrats, mais sans avoir le pouvoir de signer ces derniers, et écarte un quelconque engagement de la société étrangère qui résulterait de ces circonstances à l'égard des tiers cocontractants. Il procéderait donc à une interprétation stricte de la convention fiscale franco-suisse en cause également dans l'arrêt dit « Interhome ». L'agent dépendant d'une entreprise étrangère serait celui qui a le pouvoir *de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère* et ne serait pas celui *engageant cette dernière* malgré la signature de ceux-ci par l'entreprise étrangère, ou, et autrement dit, parce que cet agent n'est pas le signataire de ces contrats.

260. Si, dans cette affaire, la qualification du bureau français d'*agent dépendant* de la société suisse a été exclue, il n'en a pas été de même de celle d'*installation fixe d'affaires*. Au regard de faits de l'espèce (bureau notoirement connu des tiers, existence de locaux au profit de ce dernier, mise à disposition de personnels affectés en permanence et chargés de missions en lien direct avec les activités de l'entreprise étrangère), une installation fixe d'affaires existait bien en France. Les bénéfices de la société suisse étaient alors imposables à l'impôt français sur les sociétés.

⁷⁵¹ C.E., 6 octobre 2010, n° 307680, *op. cit.*

261. Ce nouvel arrêt de 2010 a été critiqué et serait même à l'origine d'une exception injustifiée à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En effet, et notamment, il confondrait le consentement à un contrat et la signature de ce dernier, le premier étant distincte de la deuxième en droit civil⁷⁵². En outre, le Conseil d'État va opérer, quelques années après, un revirement de jurisprudence dans un arrêt du 31 mars 2017. C'est ce dernier qui va maintenant être examiné, en même temps, car liée à elle, que la nouvelle interprétation des arrêts dits « Interhome » et « Zimmer ».

b) L'arrêt du Conseil d'État du 31 mars 2017

262. Plus récemment, le Conseil d'État a reconnu des pouvoirs à une entreprise française (négociation et conclusion de contrats) *engageant la société étrangère* - une société luxembourgeoise en l'espèce - malgré la signature des contrats en cause - qualifiée d'« *exclusivement formelle* » - par le gérant de cette dernière société⁷⁵³. L'entreprise française avait donc, pour le Conseil d'État, la capacité de *conclure des contrats au nom de la société luxembourgeoise*. Le raisonnement suivi, ici, par la haute juridiction est celui qui était jusqu'alors utilisé pour conclure à l'existence ou non d'un *agent dépendant* d'une entreprise étrangère. Or, là, c'est l'existence d'une *installation fixe d'affaires* qui a été recherchée et admise et non celle d'un agent dépendant de la société luxembourgeoise. En outre, cet arrêt n'opère aucune distinction entre le pouvoir *d'engager une entreprise étrangère* et celui de *conclure des contrats au nom d'une entreprise étrangère*.

263. Pourtant, derrière les lignes de cet arrêt de 2017, se cache une explication plausible à condition de se tourner vers le droit des contrats, à nouveau, et plus précisément vers les règles applicables en cas de simulation, et de distinguer, non plus des pouvoirs *de droit* et des pouvoirs *de fait*, mais des pouvoirs *apparents* et des pouvoirs *réels*. Alors, et c'est seulement à cette condition, que l'arrêt examiné trouvera sa justification. Bien plus, c'est l'ensemble de la jurisprudence du Conseil d'État qui deviendra cohérente. D'ailleurs, les termes mêmes de l'arrêt de 2017 inclinent vers une telle explication.

264. Cette explication a été donnée par M^{me} Deboissy et M. Wicker, lesquels ont aussi proposé une nouvelle interprétation des arrêts dits « Interhome » et « Zimmer », ayant pour conséquence une meilleure compréhension de la jurisprudence du Conseil d'État⁷⁵⁴. M^{me} Deboissy et M. Wicker rappellent d'abord ce qu'il faut entendre par la notion de *simulation*⁷⁵⁵. Brièvement, ils la définissent comme « *la création volontaire d'une contradiction entre l'apparence et la réalité d'une situation juridique* »⁷⁵⁶. En effet, la simulation est aussi définie comme « *un mensonge concerté entre des contractants qui*

⁷⁵² F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », Dr. fisc. 2018, n° 10, comm. 209, p. 24, n° 20. Sur cette distinction entre le consentement à un contrat (alors donnée par une société française) et la signature de ce dernier (apposée et « purement formel » de l'entreprise étrangère), en droit civil, *not.* pp. 27-28, n°s 30 et suiv. Ces commentateurs du droit fiscal critiquent également, et pour les mêmes raisons, le jugement sur lequel leur article a été rédigé et un arrêt de la cour d'Appel de Paris du 1^{er} mars 2018, n° 17PA01538 (Dr. fisc. 2018, n° 39, p. 92, comm. 408, concl. F. Platillero, note F. Deboissy et G. Wicker ; R.J.F. 6/18, p. 789, n° 600). V. plus amplement la deuxième partie sur les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

⁷⁵³ C.E., 31 mars 2017, n° 389573 (1^{ère} espèce), Dr. fisc. 2017, n° 48, p. 65, comm. 563, concl. R. Victor, p. 67 et note F. Lugand et P. Lucas, p. 73.

⁷⁵⁴ *op. cit.*, p. 23 et suiv., n°s 17 et suiv.

⁷⁵⁵ *op. cit.*, pp. 22-23, n°s 15 et 18.

⁷⁵⁶ *op. cit.*, p. 22, n° 15.

dissimulent le contrat qui renferme leur volonté réelle derrière un contrat apparent »⁷⁵⁷. Plusieurs types de simulations ont été répertoriés⁷⁵⁸. Ainsi, pour MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde, et notamment, la simulation peut porter sur la *cause* désormais dénommée contrepartie⁷⁵⁹. Dans ce cas, l'acte ostensible est destiné à masquer la véritable nature d'un contrat. C'est ce qu'on appelle un déguisement. L'exemple proposé est la vente masquant une donation déguisée. La simulation peut également porter sur *l'objet*⁷⁶⁰. Ici, les parties ont bien voulu faire un acte juridique *de la nature mentionnée à l'acte apparent*, mais par l'acte secret, elles modifient l'étendue des obligations qui découlent de celui-ci. Depuis *l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*⁷⁶¹, c'est l'article 1201 du Code civil qui prévoit les effets de la simulation entre les parties. Selon ce dernier, « *lorsque les parties ont conclu un contrat apparent qui dissimule un contrat occulte, ce dernier, appelé aussi contre-lettre, produit effet entre les parties. Il n'est pas opposable aux tiers, qui peuvent néanmoins s'en prévaloir* ».

L'Administration, comme les tiers de droit privé, peut alors écarter les apparences et s'en tenir à la situation juridique réelle voulue par des contractants afin d'établir l'impôt⁷⁶². Mais elle peut aussi, comme ces tiers, se prévaloir de l'acte apparent⁷⁶³. Ainsi, l'Administration dispose-t-elle d'une option entre la situation contractuelle apparente et la situation contractuelle réelle et, sous le contrôle du juge, d'un pouvoir de requalification - au regard des notions et règles du droit civil - de la volonté des parties dès lors que le contenu réel du contrat ne correspond pas à la fausse apparence qui lui a été donnée et qu'elle se prévaut de ce contenu du contrat⁷⁶⁴.

265. M^{me} Deboissy et M. Wicker, estiment, ensuite, que le Conseil d'État, dans l'affaire « Zimmer », renvoie à la *théorie de la simulation*⁷⁶⁵. D'une part, la haute juridiction pose un *principe* en se référant expressément au droit des contrats : au regard de l'article L. 132-1 du Code de commerce⁷⁶⁶, le commissionnaire français qui agit en son propre nom et pour le compte d'une entreprise étrangère n'engage pas cette dernière à l'égard des tiers cocontractants ; il ne peut alors être qualifié d'établissement stable de cette société étrangère. D'autre part, le Conseil d'État prévoit une *exception* à ce principe : s'il résulte des stipulations contractuelles ou de tout autre élément de l'instruction que le « commettant » est, en réalité, personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par le « commissionnaire », ce dernier est le représentant de ce « commettant » et constitue un établissement stable ». Ainsi, le Conseil d'État « *tempère l'application de son principe par la réserve d'une application éventuelle de la théorie de la simulation* »⁷⁶⁷. Il opère également un renvoi, implicite, au droit des obligations, à la notion de simulation et aux règles prévues au nouvel article 1202 du Code civil. Plus précisément, la simulation à laquelle il est fait référence, ici, est une simulation qui porte sur la *cause* (aujourd'hui contrepartie). En effet, l'entreprise étrangère et

⁷⁵⁷ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 823, n° 725.

⁷⁵⁸ *Par ex.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 825-826, n° 731.

⁷⁵⁹ *op. cit.*, p. 826, n° 731. *Auj. art. 1169 C. civ.* : « *un contrat à titre onéreux est nul lorsque, au moment de sa formation, la contrepartie convenue au profit de celui qui s'engage est illusoire ou dérisoire* » (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

⁷⁶⁰ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 826, n° 731.

⁷⁶¹ *op. cit.*

⁷⁶² *Ex. Cass. com., 14 mai 1985, Bull. civ., IV, p. 130, n° 153.* Inopposabilité de l'acte apparent.

⁷⁶³ Art. 1201 du Code civil. *Ex. Cass. com., 25 avril 1977, Bull. civ., IV, p. 98, n° 114.* Prise en considération de l'apparence.

⁷⁶⁴ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 23, n° 18 et p. 24, n° 21.

⁷⁶⁵ *op. cit.*, p. 23, n° 17.

⁷⁶⁶ Il faut ajouter, aujourd'hui, l'article 1154, alinéa 2 du Code civil.

⁷⁶⁷ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 23, n° 17. *Égal.*, n° 18.

l'entreprise française ont conclu un contrat de commission, autrement dit un contrat en vertu duquel le commissionnaire agit en son nom mais pour le compte du commettant. Ce serait, là, l'acte apparent. Mais si l'Administration démontre que dans les faits, la société étrangère est *personnellement* engagée à l'égard des tiers par les contrats conclus entre la société française et ces derniers, la société étrangère dispose alors d'un représentant en France et le contrat réellement convenu est un mandat (acte secret). Elle pourrait donc se prévaloir de ce dernier et serait fondée à conclure à l'existence d'un établissement stable en France.

266. Cet arrêt « Zimmer », dont l'interprétation à la lumière des règles applicables en cas de simulation est convaincante, n'a pourtant pas été analysé de cette manière et a été considéré comme un « *revirement de fond* » ou une « *rupture d'analyse par rapport à l'arrêt Interhome* »⁷⁶⁸. Toutefois, cette perception originale de l'arrêt dit « Zimmer » résulterait d'une maladresse de plume de la part du Conseil d'État (dans l'arrêt dit « Interhome ») et conduirait finalement à une situation absurde dont les contractants pourraient se prévaloir⁷⁶⁹. En effet, au lieu de viser expressément des « pouvoirs réels », par opposition aux « pouvoirs apparents » énoncés au contrat, la haute juridiction dans l'arrêt dit « Interhome » a évoqué des « pouvoirs d'engager en fait »⁷⁷⁰. Dès lors que le Conseil d'État, dans l'arrêt dit « Zimmer » ne reprenait pas cette formule, il en a été déduit qu'une entreprise installée en France ne disposait que de « pouvoirs d'engager en droit » une société étrangère⁷⁷¹. Ainsi, « *l'Administration serait cantonnée, pour caractériser un établissement stable à la seule analyse des stipulations contractuelles sans pouvoir se référer à la réalité de la situation contractuelle ; ce qui, l'analyse étant poussée à son extrémité, ouvrirait la voie en définitive à la situation absurde précédemment évoquée [p. 23, n° 16] où il suffirait dans le contrat d'énoncer que l'entité française n'est pas un établissement stable pour échapper à toute imposition en France* »⁷⁷². En revanche, si l'arrêt dit « Interhome » avait été interprété comme opérant une distinction entre des pouvoirs réels et des pouvoirs apparents, ceux prévus dans le contrat, aucune opposition n'aurait pu être trouvée entre cet arrêt et l'arrêt dit « Zimmer », l'un et l'autre renvoyant - implicitement - à la théorie de la simulation telle qu'elle est décrite en droit civil. Les arrêts dits « Interhome » et « Zimmer », ainsi interprétés, facilitent la compréhension de l'arrêt récent du Conseil d'État du 31 mars 2017, lequel confirme, par voie de conséquence, l'interprétation ainsi proposée des arrêts dits « Interhome » et « Zimmer »⁷⁷³.

267. Dans son arrêt du 31 mars 2017, le Conseil d'État, d'abord, écarte les stipulations du contrat conclu entre la société étrangère et l'entreprise française (« *pour estimer, sans que*

⁷⁶⁸ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 23, n°s 17 et 19.

⁷⁶⁹ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, pp. 23-24, n° 19.

⁷⁷⁰ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 23, n° 19.

⁷⁷¹ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 23, n° 19.

⁷⁷² F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 23, n° 19. Il en serait ainsi si dans le contrat entre la société française et la société étrangère, il était prévu que la première ne disposera pas du pouvoir d'engager la deuxième (F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 23, n° 16). Sur ce type de stipulations prévues dans des contrats entre une entreprise française et une entreprise étrangère, T.A. Paris, 12 juillet 2017, n° 1506178, Dr. fisc. 2017, n° 39, p. 88, comm. 482, concl. A. Segretain et note R. Zaghoun et Q. Philippe ; F.R. Lefebvre 37/17, p. 9, note É. Meier et A. Calloud ; Dr. fisc. 2017, n° 48, p. 25, comm. 557, n° 9, obs. M. Hameau. *Égal.* F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », Dr. fisc. 2018, n° 10, p. 19, comm. 209. Paris, 1^{er} mars 2018, n° 17PA01538, Dr. fisc. 2018, n° 39, p. 92, comm. 408, concl. F. Platillero, note F. Deboissy et G. Wicker ; R.J.F. 6/18, p. 789, n° 600.

⁷⁷³ Sur cette articulation entre les arrêts dits « Interhome », « Zimmer » et « Estienne d'Orves », F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 24, n° 21. Peu importe aussi que dans cette dernière affaire, le raisonnement conduise à la conclusion de l'existence d'une *installation fixe d'affaires* car la théorie de la simulation ne peut se cantonner à cette seule hypothèse (F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 24, n° 20).

la société Estienne d'Orves [l'entreprise étrangère] ne puisse opposer les termes de ce contrat » [avec la société HRO France]). Puis, il examine les faits de l'espèce (une opération immobilière entièrement réalisée par les dirigeants et salariés de la société HRO France, la signature exclusivement formelle du gérant de la société Estienne d'Orves des actes engageant cette dernière mais conçus et négociés par l'entreprise HRO France). Enfin, il conclut que la société luxembourgeoise disposait d'une installation fixe d'affaires en France. Ici, la haute juridiction a écarté les apparences pour s'en tenir à la réalité des liens unissant les deux sociétés en cause et estimé que, dans les faits, et non pas en droit, la société française disposait de pouvoirs de nature à engager la société étrangère. C'est donc bien, là, encore une fois, à la théorie de la simulation que le Conseil d'État renvoie, et ce, également, de manière implicite.

268. Il s'agirait, là, d'une simulation sur *l'objet* ou le contenu du contrat. En effet, les parties ont bien voulu faire un acte juridique *de la nature mentionnée à l'acte apparent*, mais alors que dans ce dernier aucun pouvoir n'était accordé à l'entreprise française d'engager la société étrangère, dans la réalité, la première disposait bien d'un tel pouvoir. L'étendue des obligations de la société française n'était donc pas la même entre ce qui avait été conclu (aucun pouvoir pour la société française d'engager la société étrangère) et ce qui correspondait à la réalité (capacité de la société française de conclure des contrats au nom de la société étrangère, l'implication des salariés de la société étrangère dans l'opération immobilière et la signature des actes engageant cette dernière par le gérant de la société étrangère n'étant que formelles). L'Administration pourrait alors, et à juste titre, considérer que la société étrangère possède un établissement stable en France.

269. En conclusion de tout ce qui précède, le Conseil d'État a, d'une part, interprété les dispositions prévues dans des conventions fiscales signées par la France de manière littérale⁷⁷⁴ et, d'autre part, considéré, dans cette mission d'interprétation et en renvoyant au droit des obligations de manière expresse, que le commissionnaire ne pouvait être qualifié d'établissement stable d'une société étrangère. Ce renvoi à la définition du commissionnaire tel qu'il est entendu en droit des contrats existe également dans les textes, implicitement, le code général des impôts et les conventions fiscales internationales soulignant son indépendance par rapport à la société étrangère.

270. Cependant des exceptions sont prévues. En effet, s'il résulte des *faits* que le « commettant » est engagé à l'égard des tiers par les contrats qu'ils ont conclus avec le « commissionnaire » ou, plus largement, qu'une société française avait, *en fait*, le pouvoir d'engager la société étrangère, le prétendu commissionnaire ou la société française sera considéré comme un établissement stable de la société étrangère. Là encore, il s'agit d'une

⁷⁷⁴ Cpd. C.E., 11 décembre 2020, n° 420174, Dr. fisc. 2021, n° 4, p. 46, comm. 117, concl. L. Cytermann, note F. Deboissy et G. Wicker. Dans cet arrêt (dit « Conversant »), le Conseil d'État estime que doit être regardée comme un agent dépendant disposant d'un pouvoir d'engager la société étrangère, la société française « *qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent* ». Donc, la société française constituait un établissement stable de la société irlandaise. La haute juridiction se réfère également aux paragraphes 32.1 et 33 des **commentaires de l'article 5** de la convention modèle OCDE publiés respectivement le 28 janvier 2003 et le 15 juillet 2005, c'est-à-dire **postérieurement à la date de conclusion de la convention applicable**. Cet arrêt sera examiné plus longuement dans la deuxième partie sur les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal car il met un terme à une exception injustifiée à cette application résultant des jurisprudences « Google France » et « Valueclick France » des juges du fond accordant une importance à la signature des contrats en cause par la société étrangère.

application du droit des obligations en droit fiscal et d'un renvoi, implicite, aux règles relatives à la simulation, plus précisément.

271. C'est dans le sens d'une plus grande considération des faits, en vue, notamment, de lutter contre toute tentative des entreprises de se soustraire au statut d'établissement stable, que des dispositions modifiant le modèle OCDE de convention ont été adoptées. Pour autant faut-il considérer, comme le soutient M. Gutmann que « *l'avenir de la solution retenue par l'arrêt Zimmer Ltd est compromis* »⁷⁷⁵, dès lors que le Conseil d'État a lui-même prévu des exceptions tenant compte des faits et pas seulement des qualifications juridiques des parties⁷⁷⁶.

272. Conclusion de la section 1. L'application du droit des obligations en droit fiscal : un principe vérifié par l'existence de renvois aux définitions du droit civil. Il découle de ce qui précède qu'en droit fiscal, il existe des manifestations d'un principe d'application du droit des obligations. En effet, le juge, notamment, a, dans sa mission de comblement des lacunes des textes fiscaux, recourt aux *définitions* du droit civil. Tantôt ses renvois sont exprès, par la reproduction de ces dernières et la citation des articles de référence du Code civil. Il en est ainsi pour définir la « livraison » des biens ou le commissionnaire. Tantôt les renvois sont implicites, par l'emploi de notions du droit civil, sans précisions sur leur définition, mais dont le maniement implique que les définitions en question sont retenues. C'est le cas pour déterminer l'exercice au cours duquel l'acquéreur devient propriétaire de biens vendus dans une vente à l'agrée ou encore les « prix » **de cession et de la cession**. C'est le cas aussi quand le Conseil d'État écarte les stipulations d'un contrat et constate, qu'en fait, une société avait le pouvoir d'en engager une autre et devait être considérée comme l'établissement stable de la société étrangère (règles relatives à la simulation). Enfin, un renvoi implicite au droit civil peut aussi exister dans un texte quand ce dernier précise que le commissionnaire est un représentant indépendant de la société étrangère. De plus, les références au droit des obligations pour interpréter les dispositions fiscales s'effectuent sans altération des définitions reprises au droit civil. Il n'y a donc aucune marque d'une quelconque autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil.

273. Mais, à un principe est attaché des dérogations, et celui de l'application du droit des obligations en droit fiscal en supporte puisque la valeur vénale ou réelle des biens peut se substituer au prix des parties. Toutefois, les exceptions en cause sont justifiées par l'existence d'une dissimulation de prix ou celle d'une fraude ou d'une évasion fiscale ou encore par l'accomplissement d'un acte anormal de gestion. Il en est de même d'un prétendu commissionnaire qui dispose, dans les faits, du pouvoir d'engager la société étrangère ; il ne

⁷⁷⁵ *op. cit.*, p. 520, n° 753.

⁷⁷⁶ Pour une plus large taxation des activités numériques au sein de l'Union européenne et en France, en particulier, et sur les difficultés d'élargir la notion d'établissement stable d'une société étrangère à des entreprises ayant « *une présence numérique effective* [dans un état de l'Union européenne] *ou significative* [en France] », Y. Rutschmann, P.-M. Roch et A. Soumagne, « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », *Dr. fisc.* 2019, n° 13, p. 13 et suiv., comm. 212. A. Retureau, A. Bailleul-Mirabaud et Ch. Leclère, « Le projet de taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : un caractère temporaire autorise-t-il tous les risques ? », *Fiscalité internationale*, n° 2-2019, Mai 2019, 1.3, p. 63 et suiv. Pas de consensus à l'échelle européenne. Intervention des législations nationales. En France, art. 299 et suiv. C.G.I. Instauration d'une taxe de 3% due à raison des sommes encaissées par certaines entreprises du secteur numérique. Assiette : le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, des sommes encaissées par le redevable, lors de l'année au cours de laquelle la taxe devient exigible, en contrepartie d'un service taxable fourni en France. Services d'intermédiation comme ceux permettant la réalisation de livraisons de biens ou de prestations de services ou encore ceux de vente de données. Prise en considération de la localisation en France de l'utilisateur de ces services.

pouvait être considéré comme un agent indépendant de la société étrangère. D'autres exceptions, en revanche, ne sont pas justifiées et encourent la critique (*ex. art. 298 bis, I, 2°, C.G.I. instituant un « régime simplifié d'imposition de l'agriculture »*)⁷⁷⁷. Outre une reprise des *définitions* du droit civil, le droit fiscal utilise les *qualifications* de ce dernier, lesquelles vérifient également l'existence du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

Section 2 - Les renvois aux qualifications du droit civil

274. **Annonce.** Confronté à un problème de qualification et à des dispositions législatives silencieuses, le juge statuant en matière fiscale devrait, en principe, renvoyer à aux qualifications du droit des obligations. Ainsi, si une imposition ou des sommes versées dans le cadre de conventions, en dehors du prix de vente, n'ont reçu aucune qualification en droit fiscal mais qu'elles ont déjà été qualifiées en droit civil et parce que le droit fiscal est un droit de « superposition » et qu'aucune règle n'imposait une qualification contraire au droit des obligations, le droit civil doit s'appliquer en droit fiscal. La question des qualifications en droit fiscal est prégnante quand l'impôt en cause est la T.V.A. En effet, l'auteur d'une thèse rappelle que si la T.V.A. est « *d'une logique économique apparente* », elle est aussi « *irriguée par le droit des obligations, lequel apparaît fondamental dans la détermination du fait générateur de l'impôt* »⁷⁷⁸. En d'autres termes, si une opération économique est à l'origine de l'application de la taxe, cette opération devra être qualifiée juridiquement puisque le fait générateur de cette dernière est une convention ou un contrat, soit une livraison de biens ou une prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel⁷⁷⁹. La T.V.A. est donc un terreau propice aux qualifications et les problèmes rencontrés devraient, en principe, être réglés par un renvoi au droit des obligations.

275. Deux types de qualifications ont posé des difficultés dans ce domaine de la T.V.A. Il y a d'abord eu celle de la T.V.A. elle-même. De la qualification de cette dernière dépendait la détermination de sa base imposable, un prix hors taxe. Dans son rôle d'interprétation des textes du Code civil - ici l'article 1593 - il appartenait à la Cour de cassation de préciser si la taxe était un *élément du prix* ou si elle devait recevoir la qualification de *frais de la vente*. Si aucun obstacle ne s'y opposait, cette qualification devait être reprise par le conseil d'État devant se prononcer sur la question d'un prix fixé sans indiquer si ce dernier est entendu hors taxe ou taxe comprise. Si la T.V.A. fait partie des frais de la vente, elle est donc exclue du prix. Si elle est un élément de ce prix, le prix comprend la T.V.A. Il y a ensuite eu celle des sommes versées dans le cadre d'une opération entrant dans le champ d'application de la taxe, autres que le prix acquitté en contrepartie de la livraison de biens ou de prestations de services. Ici, encore, et parce que ces sommes sont déjà qualifiées en droit civil, le juge statuant en matière fiscale, en particulier, doit s'en tenir à ces qualifications pour décider si les sommes en cause sont ou non soumises à la T.V.A.

276. Comme pour les renvois aux définitions du droit civil, les renvois du juge peuvent être tantôt explicites, tantôt implicites. Ils sont implicites, ici, quand le juge se conforme aux analyses juridiques de la situation des parties à un contrat et donc aux qualifications des sommes versées par un acquéreur en contrepartie d'une livraison de biens,

⁷⁷⁷ Ces exceptions ont été développées plus tôt en raison du lien étroit qu'elles entretiennent avec les passages consacrés à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Sur toutes les exceptions à cette application, fondées ou non juridiquement, v. la deuxième partie sur « *les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal* ».

⁷⁷⁸ V. Vindard, *La qualification en droit fiscal*, Th. Rennes 1, 2014, p. 50, n° 39.

⁷⁷⁹ V. Vindard, *op. cit.*, p. 50, n° 39.

ou par le bénéficiaire de prestations en échange de la fourniture de services. Par conséquent, la qualification juridique de la T.V.A. (§ 1) fera l'objet d'un premier examen et la qualification juridique des sommes imposables à la T.V.A. (§ 2) sera l'objet du deuxième examen.

§ 1. La qualification juridique de la T.V.A.

277. **Annnonce.** Les problèmes posés. Outre la valeur de la chose vendue et le bénéfice du vendeur, la somme d'argent remise à ce dernier par l'acquéreur comprend les *frais de la vente*⁷⁸⁰. Le problème de la qualification de la T.V.A., en particulier, élément du prix ou frais de la vente s'est posé aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal, mais dans des termes différents. En droit civil tout d'abord, l'article 1593 du Code civil prévoit que « *les frais d'actes et autres accessoires à la vente sont à la charge de l'acheteur* ». Toutefois, les parties peuvent prévoir que le vendeur en assumera la charge. En effet, ces dernières peuvent déroger à l'article 1593⁷⁸¹. Dans une vente, le recours du vendeur, redevable de la taxe, ayant acquitté cette dernière, contre l'acquéreur pour obtenir le remboursement de l'impôt ainsi réglé dépend de la qualification de la T.V.A. Si la T.V.A. est un *élément du prix*, la charge définitive de cet impôt est supportée par le vendeur. Ce dernier ne pourra donc pas se retourner contre l'acquéreur pour obtenir le remboursement de la taxe qu'il a acquittée. En revanche, si la T.V.A. est comprise dans les *frais de la vente*, l'acquéreur doit en assumer définitivement le poids et le vendeur sera fondé à lui réclamer le montant de la somme versée. Aucune précision n'est apportée sur le détail des frais de la vente dans le Code civil. Il est donc revenu à la Cour de cassation d'en dresser la liste et, au cas particulier, de qualifier la T.V.A.

278. En droit fiscal ensuite, selon les dispositions de l'article 266, 1., a) du Code général des impôts, la base imposable à la T.V.A. est constituée « *pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intra-communautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers...* ». Et celles de l'article 267 – I, 1° du même code précisent que « *sont à comprendre dans la base d'imposition les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même* ». Autrement dit, quand la *contrepartie* de la livraison de biens ou de la fourniture de services est un prix, la taxe se calcule sur ce prix *hors T.V.A.* Le problème de la détermination de l'assiette de la T.V.A. ne se pose pas si les parties ont indiqué que le prix est toute taxe comprise ou hors taxe. En revanche, il se pose quand les parties au contrat ont convenu d'un prix, sans plus de précision, et sans indiquer, par conséquent, s'il est fixé taxe comprise ou hors taxe. En l'absence d'indication dans les textes sur les éléments du prix, taxe comprise ou sans la taxe, et dans le cas particulier du silence des parties, le Conseil d'État, et l'Administration par la suite, sont donc intervenus. La solution retenue en droit fiscal est sans conteste empruntée à celle du droit civil. Par conséquent, l'appréciation de la première impose un examen de la qualification de la T.V.A. en droit civil (A), avant les développements consacrés à la qualification de la T.V.A. en droit fiscal (B).

⁷⁸⁰ J.-B. Racine, La notion de prix en droit contemporain des contrats, R.D.Léco 1999/1, p. 96. Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *Droit des contrats spéciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 12^{ème} éd., 2022, p. 155, n° 186.

⁷⁸¹ Cass. civ., 23 décembre 1931, Gaz. Pal. 1932, 1, p. 433.

A. LA QUALIFICATION DE LA T.V.A. EN DROIT CIVIL

1) La jurisprudence de la Cour de cassation

279. Tout d'abord, la Cour de cassation a considéré que si les parties à une vente ne s'étaient pas entendues sur celle qui supporterait définitivement la charge de l'impôt, en l'occurrence la T.V.A., ou à défaut d'accord prévoyant le poids de la T.V.A. sur l'acquéreur, cette dernière pèserait sur le redevable légal, le vendeur en l'occurrence, avec pour conséquence l'impossibilité pour ce dernier d'obliger l'acquéreur à assumer cette charge, notamment en se retournant contre lui pour lui réclamer le remboursement de la taxe versée⁷⁸². Ainsi, si le vendeur, redevable légal de la T.V.A., ne peut se retourner contre l'acquéreur pour obtenir le remboursement de la taxe et doit en supporter définitivement la charge, la T.V.A. n'est pas un accessoire de la vente pesant sur l'acquéreur en vertu de l'article 1593 du Code civil ; elle est un élément du prix. Ensuite, la Cour de cassation a estimé que si le prix était fixé sans indication de la T.V.A., il comprenait le montant de cette taxe due sur l'opération. La T.V.A. est donc un élément du prix⁷⁸³. Les juridictions civiles n'ont pas toujours suivi ce raisonnement puisqu'elles ont qualifié la T.V.A. de frais de la vente, le prix étant fixé hors T.V.A. et cette dernière pesant sur l'acquéreur⁷⁸⁴. Cette jurisprudence appartient désormais au passé. Toutefois à l'occasion de la notification d'un avis à tiers détenteur à des notaires pour recouvrer des créances de T.V.A. à la suite de ventes de biens immobiliers et alors que les créances du vendeur et redevable de la T.V.A. avaient été cédées à une banque, la question de la qualification de la T.V.A. a été une nouvelle fois posée. Il en est de même à propos d'un usage entre commerçant concernant la T.V.A.

2) Les difficultés soulevées par une cession de créances

280. Dans une affaire concernant une cession de créance, la Cour de cassation a paru remettre en cause la qualification d'élément du prix à la T.V.A. en affirmant que la taxe « *qu'elle soit partiellement exigible à la date de la vente ou perçue ultérieurement après l'établissement d'un compte, n'est pas un élément du prix mais un impôt dû au Trésor public* »⁷⁸⁵. En l'espèce, un avis à tiers détenteur avait été notifié à des notaires, débiteurs du montant du prix d'appartements commercialisés par une société civile immobilière (S.C.I.), pour recouvrer la T.V.A. due par cette dernière sur la vente des appartements. La S.C.I. avait cédé une partie de ses créances à sa banque auprès de laquelle elle avait souscrit un prêt. Les notaires ayant versé les sommes demandées dans l'avis à tiers détenteur, leur responsabilité a été engagée par la banque qui n'a pu, à la suite de ces versements, obtenir la totalité des sommes conservées par les notaires. La banque soutenait que le redevable de la taxe était la S.C.I. et que les créances lui étant cédées, leur montant ne devait pas en être amputé ou être l'objet d'un avis à tiers détenteur. La Cour de cassation a exclu la T.V.A. des éléments du prix et la responsabilité des notaires, la taxe étant un impôt et non un de ces éléments.

⁷⁸² Cass. com., 30 mars 1978, J.C.P. 1978, éd. C.I., II, 12944, note C. David ; Dr. fisc. 1979, n° 16, p. 501, comm. 769 ; R.J.F. 11/78, p. 323, n° 469. Cass. com., 15 mars 1988, Bull. civ., IV, p. 77, p. 110. Cass. com., 2 juin 1992, Bull. civ., IV, p. 156, n° 222. Cass. com., 16 février 2010, R.J.F. 5/10, p. 402, n° 482.

⁷⁸³ Cass. com., 28 avril 1987, Bull. civ., IV, p. 75, n° 99 ; R.J.F. 12/88, p. 638, n° 1217. Cass. com., 21 mai 1990, Bull. civ., IV, p. 85, n° 119. Cass. com., 8 octobre 1991, R.J.F. 12/91, p. 886, n° 1516 ; Contrats, conc., consom. 1992, n° 1, p. 4, comm. 1, note L. Leveneur. Cass. com., 24 janvier 1995, R.J.F. 4/95, p. 279, n° 469.

⁷⁸⁴ Grenoble, 5 mars 1975, Defrénois 1975, I, 30953, p. 895, note G. Morin. Lyon, 12 octobre 1978, J.C.P. 1979, éd. C.I., II, 13020, note C. David. Cass. com., 2 décembre 1980, P.A. 1988, n° 79, p. 21, note P. de Couliboeuf. Sur l'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation, C. Clément, « L'assiette de la TVA en cas de redressement », R.J.F. 6/91, pp. 427-428, n° 9.

⁷⁸⁵ Cass. com., 4 juillet 1995, R.J.F. 12/95, p. 836, n° 1437.

281. Toutefois, au moment où la Cour de cassation a été saisie, la solution retenue était juridiquement correcte et ne remettait pas en cause le principe selon lequel la T.V.A. est un élément du prix. En effet, en se plaçant sur le terrain de *l'intransmissibilité d'une dette*, celle de la T.V.A., en l'occurrence, la Cour de cassation était fondée à rejeter l'action en responsabilité des notaires⁷⁸⁶ car, si les *créances* étaient cessibles, celle de T.V.A. en particulier (tel est le cas quand une partie du prix comprenant la T.V.A. est cédée à la banque par la S.C.I.), les *dettes*, quant à elles, ne l'étaient pas⁷⁸⁷. C'était le cas ici de la T.V.A. dans la mesure où elle est une dette due par la S.C.I. au Trésor. Il en était ainsi, alors même qu'il était convenu que le prêt bancaire serait subordonné au versement par les notaires chargés d'établir les actes de cession des appartements, à la banque, d'une partie du prix dont le paiement au comptant par les acquéreurs aurait été constaté par leur comptabilité. Si l'accord des parties suffisait, effectivement, à transférer les *créances*, il ne pouvait imposer à un créancier un transfert de dettes, lequel devait être accepté par ce dernier⁷⁸⁸. Sur le fondement de cette intransmissibilité des dettes, les notaires n'avaient donc pas commis de faute de nature à engager leur responsabilité en versant les sommes demandées dans l'avis à tiers détenteur. De même, il ne pouvait découler de cette jurisprudence que la Cour de cassation avait voulu revenir sur la qualification d'élément du prix attribuée à la T.V.A. La conclusion est la même s'agissant d'un problème soulevé par l'application d'un usage conventionnel.

3) Les difficultés soulevées par l'application d'un usage entre commerçants

282. Selon un usage, *entre commerçants*, les prix s'entendent *hors taxe*. Après avoir décidé que sauf accord *exprès* des parties sur l'application de ce dernier, le prix incluait la taxe⁷⁸⁹, la Cour de cassation, dans un arrêt de 2001, a considéré que l'usage en cause devait recevoir application, sauf accord contraire des parties⁷⁹⁰. Là encore, cette dernière jurisprudence ne remettrait pas en cause la qualification de la T.V.A. d'élément du prix, alors comprise dans ce dernier. Elle est également conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation relative aux usages. Tout d'abord, elle est respectueuse de la jurisprudence consacrée aux usages conventionnels, et plus particulièrement commerciaux ou professionnels, car dans l'hypothèse où un usage régit les relations des parties, son application peut seulement avoir fait l'objet d'une acceptation tacite ; l'existence d'une stipulation

⁷⁸⁶ V. L. de Maintenant, « Le traitement fiscal de la cession et de la délégation de créances », B.F. Lefebvre 12/99, p. 757, n° 23.

⁷⁸⁷ Aujourd'hui, et depuis l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations », les dettes sont cessibles. Art. 1327 C. civ. : « un débiteur peut, avec l'accord du créancier, céder sa dette ». Not. M. Behar-Touchais, « La cession de dette dans l'Ordonnance du 10 février 2016, in *Comparaison de la réforme du droit français des contrats et du régime de l'obligation avec le nouveau Code civil roumain*, vol. 2, Régime de l'obligation, Collection Bibliothèque de l'IRJS – A. Tunc, IRJS Éditions, 2016, p. 203 et suiv.

⁷⁸⁸ *Cass. civ.*, 12 mars 1946, J.C.P. 1946, éd. G., II, 6016, obs. R.C. ; D. 1946, p. 268. *Cass. 1^{re} civ.*, 6 juin 1966, 2^{ème} espèce, D. 1966, p. 481, note J. Voulet. *Cass. 1^{re} civ.*, 2 juin 1992, Bull. civ., I, p. 115, n° 168 ; D. 1993, somm. p. 211, obs. Ph. Delebecque ; J.C.P. 1992, éd. E., I, 3632, p. 541, obs. M. Billiau ; R.T.D.civ. 1993, p. 122, obs. J. Mestre. *Cass. com.*, 16 novembre 1993, Bull. civ., IV, p. 295, n° 406 ; R.T.D.civ. 1994, p. 607, obs. J. Mestre. *Aj. Paris*, 16 septembre 2015, n° 13/15909. Inopposabilité au bailleur de la clause selon laquelle les arriérés de loyer seront pris en charge par l'acquéreur du fonds de commerce. *Cass. 1^{re} civ.*, 30 avril 2009, D. 2009, 2400, note L. Andreu ; R.T.D.civ. 2009, p. 531, obs. B. Fages ; Defrénois 2009, p. 1289, 38964, obs. R. Libhaber. La clause prévoyant que les créances et la totalité des dettes générées par l'activité du cédant transmises à l'acquéreur n'a aucun effet à l'égard du créancier *qui n'y avait pas consenti*.

⁷⁸⁹ *Cass. com.*, 28 avril 1987, *op. cit.* *Cass. com.*, 8 octobre 1991, *op. cit.*

⁷⁹⁰ *Cass. com.*, 9 janvier 2001, Bull. civ., IV, p. 6, n° 8 ; R.J.F. 4/01, p. 330, n° 476 ; J.C.P. 2001, éd. E., p. 1337, note L. Leveneur. *Égal. Cass. com.*, 19 janvier 1981, R.J.F. 4/82, p. 186, n° 360. Ch. Lachièze, « La portée des usages en droit fiscal », Les nouvelles fiscales 2001, n° 860, p. 2.

expresse des parties n'est pas exigée⁷⁹¹. Ensuite, cet arrêt de 2001 ne s'opposerait ni à la jurisprudence de la Cour de cassation relative à la qualification de la T.V.A. d'élément du prix, ni aux dispositions du Code général des impôts et à la jurisprudence du Conseil d'État concernant l'assiette et l'exigibilité de cet impôt. D'une part, l'application de l'usage en cause ne serait pas seulement écartée par une stipulation contractuelle ; cet usage aurait donc une portée limitée. En effet, s'il résulte de *l'intention des parties*, au moment de la conclusion du contrat, qu'elles avaient fixé un prix toute taxe comprise, l'usage ne s'imposera pas à la relation contractuelle, alors même que ce prix était mentionné dans l'acte sans aucune indication sur la T.V.A.⁷⁹². L'usage sera pareillement écarté, malgré un prix précisé « sans T.V.A. », *s'il est établi que le vendeur supporterait la charge définitive de la taxe en cas d'opération imposable*⁷⁹³. Dans un cas, comme dans l'autre, le vendeur ne pourra pas se retourner contre l'acquéreur pour obtenir le remboursement de la T.V.A. qu'il a dû acquitter, en se prévalant de l'usage selon lequel le prix était hors taxe et dont l'effet serait de justifier un recours contre l'acquéreur pour obtenir de lui le reversement de la taxe⁷⁹⁴.

283. D'autre part, peu importerait le résultat auquel seraient parvenues les juridictions civiles après une recherche de l'intention des parties sur l'application de cet usage entre commerçants car toutes les sommes encaissées *dans le cadre d'une opération imposable* comprendraient, du point de vue du droit fiscal, la T.V.A.⁷⁹⁵. Il en serait ainsi, en particulier, dans l'hypothèse d'un prix hors taxe (application de l'usage). Le vendeur, n'assumant pas la charge définitive de la taxe, en cas de soumission de l'opération réalisée à la T.V.A., pourra se retourner contre l'acquéreur pour lui réclamer le montant de la taxe qu'il a dû verser. Fiscalement, le prix payé sera qualifié d'*acompte*, soumis à la T.V.A., et la T.V.A. remboursée sera assimilée à un *complément de prix* imposé, lui aussi, à la T.V.A. La T.V.A. étant comprise dans ces sommes, elle sera donc calculée sur ces dernières, amputées de la T.V.A. À l'inverse, s'il résultait de la volonté des parties qu'elles avaient retenu un prix toute taxe comprise, le vendeur ne pourra pas agir contre l'acquéreur pour lui demander le remboursement de la T.V.A. acquittée. Fiscalement, le prix sera considéré toute taxe comprise et la T.V.A. se calculera sur ce prix diminué du montant de la taxe. C'est ce qui résulte à la fois de la jurisprudence du Conseil d'État et de la doctrine de l'Administration, considérant l'un et l'autre la T.V.A. comme un élément du prix, conformément à la solution retenue en droit civil.

⁷⁹¹ Paris, 7 février 1934, Gaz. Pal. 1934, 1, p. 443. Cass. civ., 25 novembre 1936, Gaz. Pal. 1937, 1, p. 142. Paris, 1^{er} juillet 1970, J.C.P. 1971, éd. G., II, 16821, obs. M. Pédamon. Cass. com., 18 janvier 1972, J.C.P. 1972, éd. G., II, 17072. Cass. soc., 30 avril 1987, Bull. civ., V, p. 153, n° 239. Cass. 1^{re} civ., 13 octobre 1993, D. 1994, p. 166, note P.-Y. Gautier. Cass. com., 17 juillet 2001, D. 2001, Act. juris., p. 2738, obs. X. Delpech ; R.T.D.civ. 2001, p. 870, obs. J. Mestre et B. Fages. Cass. com., 19 février 2002, Contrats, conc., consom. 2002, n° 6, p. 19, comm. 91, note L. Leveneur.

⁷⁹² Cass. com., 9 janvier 2001, *op. cit.* : « Mais attendu que, procédant à l'interprétation nécessaire de l'offre de cession qui ne portait pas la mention hors taxes ou toutes taxes, l'arrêt retient que, selon un usage constant entre commerçants, les prix s'entendent hors taxes, sauf convention contraire... ». Ainsi, si cette interprétation et la recherche de la commune intention des parties avaient révélé l'existence d'un accord contraire à l'usage, ce dernier ne se serait probablement pas appliqué.

⁷⁹³ Cass. com. 29 juin 1981, Gaz. Pal. 1982, 1, pan. jurispr. p. 48. *Égal.*, A. Kurgansky, La charge de la T.V.A. et la formation consensuelle du prix, J.C.P. 1983, éd. E., II, 13912, pp. 17-18, n°s 28 et suiv.

⁷⁹⁴ Cass. com., 29 juin 1981 (4 arrêts), Bull. civ., IV, p. 234, n° 297. Alors même que les parties avaient convenu que la T.V.A. serait supportée par l'acquéreur, le vendeur, n'ayant pas exécuté ses obligations, ne peut se retourner contre son contractant pour lui en réclamer le montant.

⁷⁹⁵ Sur ce point, Y. Benard, « Highway to Hell ou quand l'Etat passe au péage », R.J.F. 4/06, *spéc.* pp. 270-271.

B. LA QUALIFICATION DE LA T.V.A EN DROIT FISCAL

1) La jurisprudence du Conseil d'État

284. Pour le Conseil d'État, la T.V.A. acquittée par le redevable légal est un *élément* du prix. Elle n'est pas un accessoire de ce dernier. La T.V.A. est donc incorporée dans le prix convenu par les parties. Elle doit être supportée par le vendeur. Par conséquent, dans le silence des parties sur les éléments de ce prix, celui-ci étant compris T.T.C., *l'assiette de la T.V.A. est le prix contractuel diminué de la taxe exigible*. Ainsi, dans un arrêt de 1979, les juges adoptent les règles suivantes : « *la taxe sur la valeur ajoutée dont est redevable un vendeur ou un prestataire de service est [...] un élément qui grève le prix convenu avec le client et non un accessoire du prix. [...] Lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune taxe sur la valeur ajoutée, dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la taxe sur la valeur ajoutée applicable à l'opération, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur la somme égale au prix stipulé, diminué notamment du montant de ladite taxe* »⁷⁹⁶.

285. Le renvoi au droit civil, dans ce cas précis, n'est pas évident. Mais il n'en est pas moins certain. Ce renvoi est implicite. De plus, il n'est pas ici question d'une simple influence du droit civil sur le droit fiscal, la juridiction administrative n'ayant pu ignorer la solution auparavant retenue en droit civil⁷⁹⁷. Il suffit de se référer aux conclusions du commissaire du Gouvernement et aux commentaires sur l'arrêt du Conseil d'État de 1979 pour s'en convaincre. Le premier rappelle que la Cour de cassation a une conception stricte des frais de la vente et ces derniers n'incluent pas la T.V.A, renvoie à la jurisprudence, notamment de 1978, de la Cour de cassation, en rappelle les termes et ajoute que « *le principe selon lequel la T.V.A. due par le fournisseur n'est, pour l'acquéreur, qu'un élément du prix sur lequel se fait l'accord des parties, a la chance d'être également conforme aux textes fiscaux et à votre jurisprudence [celle du Conseil d'État]* » (et il en fait la démonstration)⁷⁹⁸. Pour l'auteur d'une chronique sur l'arrêt du Conseil d'État de 1979, la décision de ce dernier est fondée sur une *analyse juridique* de la notion de prix et, après avoir rappelé que la notion de frais accessoires à la vente s'interprète strictement et ne vise que les frais intrinsèques à la mutation, c'est-à-dire ceux dont le non-paiement priverait l'acquéreur de la possibilité d'entrer juridiquement en possession du bien acquis, ce qui exclut la T.V.A., cet auteur renvoie, lui-aussi, à la jurisprudence de la Cour de cassation de 1978⁷⁹⁹.

⁷⁹⁶ C.E., 14 décembre 1979, n° 11.798, R.J.F. 2/80, p. 59, n° 99, chron. J.-F. Verny, p. 42 ; Dr. fisc. 1980, n° 15, p. 493, comm. 869, concl. B. Martin Laprade. *Égal.* C.E., 20 octobre 1976, n° 97.761, R.J.F. 12/76, p. 381, n° 542. La T.V.A. est un élément du loyer.

⁷⁹⁷ Sur l'influence d'un droit sur un autre, B. Plessix, *L'utilisation du droit civil dans l'élaboration du droit administratif*, L.G.D.J., 2003, préface J.-J. Biennu, *not.*, p. 48 et suiv., n°s 38. L'influence est involontaire, subie, contrairement aux emprunts, lesquels sont l'expression d'une volonté, même si cette dernière n'est que tacite (distinction absence de volonté/manifestations d'une volonté).

⁷⁹⁸ B. Martin Laprade, conclusions sur C.E., 14 décembre 1979, *op. cit.*, p. 496.

⁷⁹⁹ J.-F. Verny, *op. cit.*, p. 43. *Comp.* avec les droits d'enregistrement : *frais accessoires* à la vente et *intrinsèques* à cette dernière. Sans le paiement de ces droits par l'acquéreur, ce dernier n'aura pas la possibilité de disposer juridiquement des biens vendus (M. Giray, « Les intérêts du vendeur », in *La vente volontaire d'immeubles : à la recherche d'un équilibre*, 77^e congrès des notaires de France, Montpellier, 1981, p. 61. J.-L. Bergel, *Les ventes d'immeubles existants*, Litec, 1983, p. 153, n° 228). S'ils ont été avancés par un notaire, par exemple, pour les actes passés devant lui, conformément à l'article 1705, 1^o du Code général des impôts (« *Les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés, savoir : 1^o Par les notaires pour les actes passés devant eux* »), ils seront exigibles auprès de l'une ou l'autre des parties, si elles lui ont donné mandat. En effet, en vertu des dispositions de l'article 1711 du Code général des impôts, les contractants sont les débiteurs

286. Cette qualification de la T.V.A. d'élément du prix est retenue quand les parties ont cru avoir réalisé une opération hors champ de la T.V.A. ou exonérée de cette dernière⁸⁰⁰. Il en est de même quand la facture précise qu'une remise de prix équivalant au montant de la T.V.A. a été accordée au client⁸⁰¹. La base d'imposition peut être tantôt un prix ou des honoraires, tantôt une indemnité⁸⁰². Par conséquent, si un vendeur ou un prestataire de services ne peut demander à l'acquéreur ou au bénéficiaire de prestations une somme correspondant au montant de la T.V.A., *en plus du prix*, il doit aussi rembourser l'acquéreur ou le bénéficiaire des prestations qui a réglé le montant de la T.V.A., alors que les sommes versées, en l'espèce des honoraires, étaient facturés toutes taxes comprises⁸⁰³. La seule exception à l'exclusion d'un recours du vendeur contre l'acquéreur, prévue par le Conseil d'État, est celle d'une *stipulation expresse* des parties prévoyant un complément de prix égal au montant de la T.V.A., en particulier quand la question de l'assujettissement de l'opération en cause se pose au moment de sa réalisation⁸⁰⁴. La question de la T.V.A. comprise dans le prix, étant un élément de ce dernier, s'est de nouveau posée à propos des péages versés par les usagers des autoroutes. Il est dorénavant réglé et la qualification de la T.V.A. d'élément du prix est par là même confirmée.

2) Le problème des péages versés par les usagers des autoroutes

287. Le droit français n'était pas conforme au droit de l'Union européenne puisque ces péages n'étaient pas soumis à la T.V.A. Après une condamnation de la France par la Cour de justice de l'Union européenne⁸⁰⁵, des mesures ont été adoptées pour adapter le droit français à ce droit⁸⁰⁶. Pour la période précédant la mise en conformité des règles françaises au droit de

solidaires de leur paiement à l'égard de celui qui en fait l'avance, alors tiers au contrat, en l'occurrence le notaire (« *Les officiers publics, qui aux termes des articles 1705 et 1706, ont fait, pour les parties, l'avance des droits d'enregistrement [...] peuvent en poursuivre le payement conformément aux dispositions de la loi du 24 décembre 1897 relatives au recouvrement des frais dus aux notaires...* ». À l'inverse, les doubles droits, amendes et autres pénalités pour retard, insuffisance de déclaration, dissimulation de prix ne sont pas des frais de la vente, ni nécessairement à la charge de l'acquéreur, alors même que les parties, comme pour ces frais, et en particulièrement les droits d'enregistrement, en sont solidairement tenues à l'égard du tiers créancier, l'Administration en l'occurrence (*Cass. 3^{ème} civ., 20 novembre 1969, Bull. civ., III, p. 562, n° 742*). S'agissant de la T.V.A. due par le vendeur, si ce dernier ne l'a pas acquittée, le transfert de propriété des biens se sera tout de même opéré au profit de l'acquéreur devenu juridiquement le propriétaire des biens vendus, à l'égard de tous et seul le vendeur pourra être poursuivi pour le paiement de la taxe, aucune solidarité n'existant entre les parties (v. M. Giray, *op. cit.*, p. 61).

⁸⁰⁰ *C.E., 14 décembre 1979, n° 11.798, op. cit. C.E., 14 janvier 1981, n° 7.632, R.J.F. 3/81, p. 119, n° 198*. En l'espèce, le contribuable n'ignorait pas sa qualité de redevable. *C.E., 13 février 1985, n° 51.812, R.J.F. 4/85, p. 295, n° 541*.

⁸⁰¹ *C.E., 28 juillet 1993, n° 62865, R.J.F. 8-9/93, p. 665, n° 1140, concl. O. Fouquet, R.J.F. 8-9/93, p. 631*. Même si le prix est facturé hors taxe en raison d'une remise de ce dernier égale au montant de la T.V.A., la T.V.A. se calcule « en dedans » (en retranchant celle-ci du paiement dont il a bénéficié le vendeur).

⁸⁰² *C.E., 30 novembre 1990, n° 73 449, R.J.F. 1/91, p. 35, n° 44*. Indemnité versée en contrepartie de travaux inachevés. Cette somme comprenait la taxe. Le prestataire ne pouvait, donc, par la suite, réclamer au bénéficiaire des prestations le remboursement de la T.V.A. qu'il a acquittée.

⁸⁰³ *C.E., 27 mars 1981, n° 12.889, P.A. 1988, n° 79, p. 21, note P. de Couliboeuf*.

⁸⁰⁴ *C.E., 27 mars 1981, n° 12.889, op. cit.* Étant le redevable de la taxe, le vendeur n'a aucun recours contre l'acquéreur pour récupérer le montant de cette dernière, sauf si cette taxe est considérée comme un complément de prix, due en raison du caractère imposable de l'opération et non acquittée par l'acquéreur.

⁸⁰⁵ *C.J.C.E., 12 septembre 2000, aff. C-276/97, Dr. fisc. 2000, n°s 45-46, p. 1502, comm. 862 ; R.J.F. 12/00, p. 984, n° 1536*.

⁸⁰⁶ *Communiqué min. éco., fin. et ind. et min. équipement, transports et logement, 12 septembre 2000, Dr. fisc. 2000, n° 38, p. 1185. L.F. rectific. pour 2000, n° 2000-1353 du 30 décembre 2000, Dr. fisc. 2001, n° 4, pp. 176-177, art. 2.*

l'Union européenne, les sociétés concessionnaires d'autoroutes *ayant engagé des dépenses et supporté la T.V.A. y afférente* avaient un choix. Soit demander le remboursement de l'excédent de la T.V.A. supportée en déduisant la T.V.A. qui leur a été facturée de la T.V.A. collectée par elles sur les péages, cette dernière n'ayant pourtant pas été acquittée au cours de la période considérée. Soit ne rien demander. Si la T.V.A. acquittée en amont était inférieure à celle collectée en aval, cette dernière solution était la plus favorable. Pour les transporteurs routiers, la solution a été plus difficile à s'imposer. Assujettis à la T.V.A., ils ont demandé la déduction de celle acquittée sur les péages. Le Conseil d'État, dans un arrêt du 29 juin 2005, a admis cette déduction tout en rappelant que l'assiette imposable est constituée du prix de ces péages diminué de la taxe exigible⁸⁰⁷. Autrement dit, la T.V.A., comprise dans le prix, est un élément de ce dernier. Mais le litige n'a été définitivement tranché par une décision du Conseil Constitutionnel du 29 décembre 2005 qui a annulé une disposition législative tendant à ôter toute portée aux arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes et du Conseil d'État⁸⁰⁸.

3) La doctrine de l'Administration

288. Pour l'Administration, laquelle renvoie expressément au droit privé, la T.V.A. est également un élément du prix⁸⁰⁹. Sa position est identique, même si elle est nuancée, quand il s'agit de calculer le montant d'une plus-value imposable réalisée par des personnes physiques ou des sociétés de personnes à l'occasion d'une cession à *titre onéreux* de biens ou de droits. L'article 150 V du Code général des impôts prévoit que la plus-value brute, notamment, « *est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant* »⁸¹⁰. Concernant le *prix d'acquisition*, ce dernier est majoré, en particulier, selon les dispositions de l'article 150 VB, 3° du Code général des impôts « *des frais afférents à l'acquisition à titre onéreux définis par décret, que le cédant peut fixer forfaitairement à 7,5% du prix d'acquisition dans le cas des immeubles...* »⁸¹¹. Par conséquent, si le contribuable opte pour le forfait de 7,5%, ces 7,5% se calculent sur le prix d'acquisition et s'ajoutent à ce dernier pour le calcul de la plus-value imposable. Toutefois, une nouvelle fois, aucune indication n'est fournie sur le contenu du *prix d'acquisition* dans le Code général des impôts, et sur la qualification de la T.V.A. due sur l'acquisition par le cédant, élément du prix ou frais d'acquisition. Ainsi l'Administration a-t-elle considéré que si le redevable est le vendeur (ou que la taxe est due par l'acquéreur contractuellement), la T.V.A. est un élément du prix ; le forfait de 7,5% se calcule sur le prix d'acquisition, taxe comprise⁸¹². Si le redevable est

⁸⁰⁷ C.E., 29 juin 2005, n° 268681, R.J.F. 10/05, p. 728, n° 1016 ; B.D.C.F. 10/05, n° 114, p. 4, concl. L. Olléon. Égal. C.E., 22 novembre 2006, nos 286699, 286894, 286896, 287399, 287400, 287401, 287477 et 287587, R.J.F. 2/07, p. 118, n° 138 ; B.D.C.F. 2/07, n° 15, p. 4, concl. L. Olléon ; Dr. fisc. 2007, n° 48, p. 35, comm. 1008.

⁸⁰⁸ C.C., 29 décembre 2005, déc. n° 2005-531 DC, J.O., Lois et Décrets, 31 décembre 2005, p. 20730 ; P.A. 2006, n° 11, p. 12, note J.-É. Schoettl. Égal. B. Mathieu, « Les lois de finances au crible de la sécurité juridique (À propos des décisions 2005-230 DC et 2005-231 DC du 29 décembre 2005 du Conseil constitutionnel) », P.A. 2006, n° 10, p. 6 ; Y. Benard, « Highway to Hell ou quand l'Etat passe au péage », R.J.F. 4/06, p. 267 et suiv.

⁸⁰⁹ Doctrine constante. Doc. adm., 3 B 1121, 18 septembre 2000, spéc., n° 69 : « *selon les règles du droit privé, lorsqu'un prix a été mentionné sans indication de la TVA, le redevable légal de la TVA [le vendeur ou le prestataire de services] ne peut pas exiger de l'autre partie [l'acquéreur ou le bénéficiaire du service] qu'elle supporte la charge de la TVA* ».

⁸¹⁰ Autrefois l'article 150 H du Code général des impôts.

⁸¹¹ Autrefois taux de 10 % (art. 150 H C.G.I.).

⁸¹² Note du 2 novembre 1981, B.O.D.G.I. 8 M-8-81 ; J.C.P. 1981, éd. C.I., IV, 7131, p. 4503 ; J.C.P. 1981, éd. N., Prat., 8134, p. 639 (taux de 10%). Doc. adm., 8 M-1-04, 14 janvier 2004, nos 54 et suiv. B.O.I.-R.F.P.I.-P.V.I.-20-10-20-20131220, n° 70.

l'acquéreur (ou que la taxe est due contractuellement par le vendeur), elle fait partie des frais d'acquisition ; le forfait s'applique donc sur le prix hors taxe⁸¹³.

4) La réforme de la T.V.A. immobilière et la qualification de la T.V.A.

289. Avant la réforme de la T.V.A. immobilière, et selon les dispositions de l'article 285, 3° du Code général des impôts, lorsqu'une mutation, en particulier, portait sur un immeuble qui, antérieurement à cette mutation, n'entraînait pas dans le champ de la T.V.A, la taxe sur la valeur ajoutée était due par l'acquéreur. Par conséquent, le prix encaissé par le vendeur était un prix hors taxe et la T.V.A. acquittée par l'acquéreur n'était pas un élément du prix mais faisait partie des frais d'acquisition. Toutefois, au regard de l'article 21 de la 6^{ème} directive communautaire du 17 mai 1977⁸¹⁴, selon lequel le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée due au Trésor est, « en régime intérieur », *l'assujetti effectuant une opération imposable*, les juges français ont considéré que les dispositions de l'article 285, 3° du Code général des impôts étaient incompatibles avec ce texte communautaire et écarté les dispositions nationales en vigueur⁸¹⁵. Alors que dans le droit de l'Union européenne, le redevable de l'impôt est le vendeur, le droit français comportait une exception à cette qualité de redevable imposée au vendeur, celle de considérer l'acquéreur comme le redevable de la taxe immobilière, lorsque la mutation précédente était hors champ de la T.V.A. Face au risque d'une condamnation de la France par la Commission Européenne, et dans le but de se conformer au droit de l'Union européenne, et en particulier à la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, le droit français a été contraint de remettre en cause certaines de ses dispositions fiscales, et, plus spécialement, celles ayant trait au redevable de la T.V.A. immobilière, à savoir l'acquéreur. Le régime de la T.V.A. immobilière a fait l'objet d'une réforme en 2010 qui a conduit, en l'occurrence, à abroger les dispositions de l'article 285, 3° du Code général des impôts⁸¹⁶.

290. Désormais, la taxation des transactions immobilières dépendra de la qualité d'assujetti ou non de celui qui édifie ou cède le bien ou le droit réel immobilier. Des mesures transitoires ont été prévues⁸¹⁷. Dans le cas du cédant d'un bien immobilier, ayant acquitté, précédemment, la T.V.A., il était alors l'acquéreur, dans la mesure où la mutation précédente était hors champ de la T.V.A., et que son acquisition est réputée ne pas avoir ouvert de droit à déduction à son profit (il est un particulier), ce cédant pourra opter pour la T.V.A. Il bénéficiera alors d'une dérogation à la liquidation de la taxe sur le prix total, soit une taxation sur la marge réalisée par lui⁸¹⁸. Il en est ainsi que le nouvel acquéreur soit un particulier ou un assujetti⁸¹⁹. Par conséquent, le prix encaissé par le vendeur est un prix comprenant la T.V.A.,

⁸¹³ Note du 2 novembre 1981, B.O.D.G.I. 8 M-8-81 ; J.C.P. 1981, éd. C.I., IV, 7131, p. 4503 ; J.C.P. 1981, éd. N., Prat., 8134, p. 639 (taux de 10%). Doc. adm., 8 M-1-04, 14 janvier 2004, n^{os} 54 et suiv. B.O.I.-R.F.P.I.-P.V.I.-20-10-20-20131220, n^o 70.

⁸¹⁴ N^o 77/388/CEE, « En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme ».

⁸¹⁵ Paris, 15 décembre 2004, n^o 99-2599, R.J.F. 7/05, p. 509, n^o 686. Paris, 11 juillet 2006, n^o 04-1325, R.J.F. 2/07, p. 131, n^o 153. Marseille, 4 septembre 2007, n^o 04MA00533, non publié.

⁸¹⁶ Loi n^o 2010-237 du 9 mars 2010, art. XVIII.

⁸¹⁷ Instr. 15 mars 2010, B.O.I. 3A-3-10.

⁸¹⁸ Ex. une entreprise pratiquant la T.V.A. sur la marge achète à un particulier un bien pour un prix de 1000 euros et elle le revend 1500 euros. La T.V.A. sera calculée sur la différence, soit 500 euros. Le taux de la taxe est de 20%. Base d'imposition pour la T.V.A. collectée = $500 / (1 + 20\%) = 500 / 1,2 (1 + 0,2) = 417$ euros hors taxes.

⁸¹⁹ Art. 268 C.G.I. (T.V.A. sur la marge). B.O.I.-T.V.A.-I.M.M.-10-20-10-20160302, not., n^{os} 1 et suiv., spéc. n^o 30 et n^{os} 220 et suiv., spéc., n^o 230.

laquelle n'est plus comprise dans les frais d'acquisition ; elle est un élément du prix⁸²⁰. Si la transaction immobilière, soumise à la T.V.A., fait l'objet d'une taxation sur le prix total, et non plus sur la marge réalisée par le cédant, et que le prix ou la valeur du bien est mentionné dans l'acte ou la déclaration, *sans aucune précision*, le prix ou la valeur est réputé « taxe comprise », la T.V.A est alors un élément du prix, sauf si les parties ont convenu *expressément* d'ajouter au prix conclu un supplément de prix égal au montant de la T.V.A. Dans cette dernière hypothèse la base d'imposition est un prix hors taxes⁸²¹. La T.V.A. n'est pas un élément du prix. Ici, le principe est donc que le prix est un prix T.T.C. et la T.V.A. est un élément de ce prix. Outre une profonde modification du régime de la T.V.A. immobilière par la réforme de 2010, cette dernière a aussi pour effet de réhabiliter la qualification de la taxe d'élément du prix et d'opérer un renvoi - là encore implicite - au droit civil.

5) La qualification des droits d'enregistrement sur des opérations non soumises à la T.V.A.

291. Ce premier examen de renvois aux qualifications du droit civil ne serait pas complet sans indiquer que ces droits, *applicables quand l'opération n'est pas soumise à la T.V.A.*, ont eux aussi posé un problème de qualification. Concernant leur qualification de *frais accessoires à la vente*, la jurisprudence se serait fondée sur les dispositions de l'article 1593 du code civil⁸²², *dans le seul but de les mettre à la charge de l'acquéreur*⁸²³. Toutefois, il semblerait inutile de recourir à ce dernier article à la fois pour qualifier les droits d'enregistrement de frais accessoires à la vente et pour désigner l'acquéreur comme le débiteur de ces droits.

292. En effet, il existe dans le code général des impôts un article prévoyant que les impôts en cause sont finalement supportés par l'acquéreur. Selon les dispositions de l'article 1712 du Code général des impôts, « *les droits des actes civils et judiciaires emportant translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles, sont supportés par les nouveaux possesseurs, et ceux de tous les autres actes le sont par les parties auxquelles les actes profitent, lorsque, dans ces divers cas, il n'a pas été stipulé de dispositions contraires dans les actes* ». Autrement dit, les droits d'enregistrement sont à la charge de l'acquéreur ; ils sont des *frais accessoires* à la vente⁸²⁴. S'ils sont supportés par l'acheteur en vertu de

⁸²⁰ Pour une jurisprudence récente fixant le régime de taxation sur la marge à des opérations de terrains à bâtir, C.E., 12 mai 2022, n° 416727, Dr. fisc. 2022, n° 29, p. 18, comm. 282, concl. M.-G. Merloz, note É. Kornprobst ; R.J.F. 20/22, Act., p. 18. Incompatibilité du droit fiscal français au droit de l'Union dans la mesure où il soumet à la T.V.A. sur la marge les cessions de terrains à bâtir réalisés par des revendeurs assujettis, au profit des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation, lorsque l'acquisition initiale du terrain à bâtir par le revendeur n'a pas été soumise à la T.V.A., soit qu'elle se trouve en dehors de son champ d'application, soit qu'elle s'en trouve exonérée, et que le prix auquel le revendeur a acquis ces biens *n'incorpore pas* un montant de T.V.A. qui a été acquitté en amont par le vendeur initial. Il en résulte que la T.V.A. sur la marge est applicable quand l'acquisition des terrains a été soumise à la taxe mais que l'assujetti revendeur n'avait pas eu pas le droit de la déduire ou quand l'acquisition n'a pas été soumise à la T.V.A. alors que le prix auquel l'assujetti revendeur a acquis les biens *incorporait* un montant de T.V.A. acquitté en amont par le vendeur initial.

⁸²¹ B.O.I.-T.V.A.-I.M.M.-10-20-10-20160302, n° 130.

⁸²² « *Les frais d'actes et autres accessoires à la vente sont à la charge de l'acheteur* ».

⁸²³ Grenoble, 5 mars 1975, Defrénois 1975, I, 30953, p. 895, note G. Morin ; R.J.F. 10/75, chron. J.-F. Picard. Lyon, 12 octobre 1978, J.C.P. 1979, éd. C.I., II, 13020, note C. David. Cass. com., 6 décembre 1994, R.J.F. 3/95, p. 237, n° 413. J.-M. Bez, « La détermination du prix dans les ventes d'immeubles assujetties à la T.V.A. », J.C.P. 1976, éd. N., I, 2758, nos 2-3. Pour une critique du fondement juridique retenu, C. David, *obs.* sous Lyon, 12 octobre 1978, *op. cit.*, pp. 254-255. M. Giray, *op. cit.*, p. 60.

⁸²⁴ Sur ce point, M. Thioye, *Recherche sur la conception du prix dans les contrats*, P.U.A.M., 2004, préface. D. Tomasin, p. 29, n° 16.

dispositions du code général des impôts, et non du Code civil, et qu'ils peuvent être assimilés à des frais de la vente au sens de l'article 1593 du Code civil⁸²⁵, cette qualification n'en est pas moins fondée sur un texte du Code général des impôts. Toutefois, ce texte ne déroge pas aux règles du Code civil relatives aux frais de la vente ; il n'en est qu'une application au cas particulier des droits d'enregistrement. Si en droit fiscal, la qualification de la T.V.A. d'élément du prix est conforme à celle du droit civil, il devrait en être de même des sommes imposables à cette taxe.

§ 2. La qualification juridique des sommes imposables à la T.V.A.

293. Annonce. Le droit de l'Union européenne. L'article 2.1 de la sixième directive communautaire 77/88/CEE du 17 mai 1977⁸²⁶, soumet à la taxe sur la valeur ajoutée « *les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel* »⁸²⁷. Ces dispositions ont été complétées et précisées par la jurisprudence de l'Union européenne. Si cette dernière concerne essentiellement les prestations de services, les principes dégagés s'appliquent également aux livraisons de biens. Une opération est imposable à la T.V.A. si les prestations de services en question ont une *contrepartie*⁸²⁸. Il doit aussi exister un *lien direct* entre ces prestations et les contreparties reçues⁸²⁹, c'est-à-dire *un service rendu à un bénéficiaire déterminé*, ou identifié, la prestation est alors *individualisée*, et une *relation d'équivalence entre les avantages retirés des services rendus et la contrepartie à la charge du bénéficiaire de la prestation*⁸³⁰. Mais encore, et surtout, l'imposition suppose un *rapport juridique* entre le prestataire et le bénéficiaire, « *au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire* »⁸³¹.

⁸²⁵ V. A. Kurgansky, « La charge de la T.V.A. et la formation consensuelle du prix », J.C.P. 1983, éd. E., II, 13912, p. 13, n^{os} 2-3.

⁸²⁶ « En matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme ».

⁸²⁷ Auj. art. 2.1, a) et c), directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

⁸²⁸ C.J.C.E., 5 février 1981, aff. 154/80, Rec. C.J.C.E., p. 445, concl. J.-P. Warner. C.J.C.E., 1^{er} avril 1982, aff. 89/81, Rec. C.J.C.E., p. 1277, concl. P. Verloren Van Themaat. La prestation a une contrepartie même si le montant de cette dernière est inférieur ou supérieur au prix de revient (v. C.J.C.E., 20 janvier 2005, aff. C-412/03, point 22, Dr. fisc. 2005, n^o 23, p. 998, comm. 463 ; R.J.F. 4/05, p. 307, n^o 417).

⁸²⁹ C.J.C.E., 5 février 1981, aff. 154/80, *op. cit.* C.J.C.E., 1^{er} avril 1982, aff. 89/81, *op. cit.* C.J.C.E., 8 mars 1988, aff. 102/86, Rec. C.J.C.E., p. 1443 ; Dr. fisc. 1989, n^o 15, p. 553, comm. 813 ; R.J.F. 8-9/88, p. 538, n^o 970. C.J.C.E., 23 novembre 1988, aff. 230/87, Rec. C.J.C.E., p. 6365, concl. J. L. Da Cruz Vilaça ; R.J.F. 3/89, p. 161, n^o 294. C.J.C.E., 3 mars 1994, aff. C-16/93, Dr. fisc. 1995, n^o 11, p. 531, comm. 525, concl. C. Otto Lenz ; P.A. 1994, n^o 119, p. 4, obs. M. Cozian. C.J.C.E., 12 septembre 2000, aff. C-276/97, *not.* les points 32 à 36 et 46, Dr. fisc. 2000, n^{os} 45-46, p. 1502, comm. 862 ; R.J.F. 12/00, p. 984, n^o 1536. C.J.C.E., 6 octobre 2009, aff. 267/08, point 19, R.J.F. 1/10, p. 72, n^o 93.

⁸³⁰ C.J.C.E., 8 mars 1988, aff. 102/86, *op. cit.* Taxes obligatoirement versées indépendamment de tout avantage procuré à leur débiteur par des services rendus par un prestataire (non imposables). À l'inverse, sont soumises à la T.V.A. les sommes versées volontairement en contrepartie de services, le bénéficiaire de ces services ayant choisi de ne pas profiter des avantages procurés par ces derniers. C.J.C.E., 21 mars 2002, aff. C-174/00, Rec. C.J.C.E., p. 3293, concl. F. G. Jacobs.

⁸³¹ C.J.C.E., 3 mars 1994, aff. C-16/93, point 14, *op. cit.* En l'espèce, il s'agissait d'oboles versées par des passants à un joueur d'orgue de Barbarie installé sur la voie publique. Le principe a été réaffirmé par la suite puisque les arrêts postérieurs à 1994 font expressément référence à cette jurisprudence. C.J.C.E., 5 juin 1997, aff. 2/95, *spéc.* point 45, R.J.F. 8-9/97, p. 575, n^o 871. C.J.C.E., 14 juillet 1998, aff. C-172/96, point 26, Rec. C.J.C.E., p. 4387, concl. C. O. Lenz. C.J.C.E., 21 mars 2002, aff. C-174/00, point 39, Rec. C.J.C.E., p. 3293, concl. F. G. Jacobs. C.J.C.E., 14 juillet 2005, aff. C-435/03, point 32, Rec. C.J.C.E., p. 7077, concl. M. Poiares Maduro. C.J.C.E., 23 mars 2006, aff. C-210/04, point 34, Rec. C.J.C.E., p. 2803, concl. Ph. Léger. C.J.C.E., 18 juillet 2007, aff. C-277/05 *spéc.* point 19, R.J.F. 11/07, p. 1087, n^o 1363 ; B.D.C.F. 11/07, n^o 121, p. 27, concl. L.-M. Poiares P. Maduro. C.J.C.E., 6 octobre 2009, aff. 267/08, point 19, *op. cit.* C.J.U.E., 22 juin 2016, aff.

294. Les juges de la cour de justice de l'Union européenne n'ont donné aucune précision sur ce « *rapport juridique* », même s'ils soumettent l'opération à titre onéreux à l'existence d'une « *convention* » entre les parties et à une contrepartie à la prestation ou à la livraison dont le montant serait déterminé ou déterminable⁸³². Quoi qu'il en soit de la qualification de la convention caractérisant une opération imposable à la T.V.A., le *caractère onéreux* de cette convention la rapproche du contrat. Ainsi, la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services correspond, comme le prix, à la *valeur subjective* du bien vendu ou de la prestation effectuée et non à la *valeur objective* de celui-ci ou de celle-là⁸³³. Toutefois, le montant de cette contrepartie, très nettement inférieur aux prix du marché, n'aurait pas pour conséquence d'imposer la valeur vénale de la chose vendue ou du service effectué mais d'écarter l'opération du champ d'application de la T.V.A.⁸³⁴. De plus, la place accordée à la volonté des parties s'oppose à la fixation d'une base minimale d'imposition⁸³⁵.

295. **Le droit interne français.** Les dispositions du droit de l'Union européenne ont été transposées dans la législation française et codifiées sous l'article 256-I. du Code général des impôts, lequel définit dans les mêmes termes le champ d'application de la T.V.A. Ainsi, « *sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ». Toutefois, là aussi, le texte ne donne aucune information sur le « *caractère onéreux* » d'une opération imposable. Ces dispositions ont donc été complétées et précisées par la jurisprudence administrative statuant en matière fiscale. Le Conseil d'État soumet l'imposition d'une opération à la T.V.A. à l'existence d'un *lien direct* entre les prestations de services fournies et les contreparties reçues⁸³⁶. Il en est de même des juges du fond⁸³⁷. En contrepartie des

11/15, R.J.F. 10/16, p. 1189, n° 913, points 21 et 23. *C.J.U.E.*, 18 janvier 2017, aff. 37/16, R.J.F. 4/17, p. 530, n° 397, points 25 à 27. Sur l'importance de l'existence d'un « *rapport juridique où des prestations réciproques sont échangées* », A. Daniel-Thézar, *L'harmonisation du champ d'application de la T.V.A. : aspects de droit français*, Th. Nantes, 2000, p. 253 et suiv., n°s 729 et suiv.

⁸³² *C.J.C.E.*, 3 mars 1994, aff. C-16/93, points 17 et 20, *op. cit.*

⁸³³ *C.J.C.E.*, 5 février 1981, aff. 154/80, point 13, Rec. C.J.C.E., p. 445, concl. J.-P. Warner. *C.J.C.E.*, 23 novembre 1988, aff. 230/87, point 16, Rec. C.J.C.E., p. 6365, concl. J. L. Da Cruz Vilaça ; R.J.F. 3/89, p. 161, n° 294. *C.J.C.E.*, 29 mars 2001, aff. C-404/99, point 38, Rec. C.J.C.E., p. 2667, concl. J. Mischo. *C.J.C.E.*, 15 mai 2001, aff. C-34/99, point 24, Dr. fisc. 2001, n° 37, p. 1276, comm. 797, note É. Meier. *C.J.C.E.*, 20 janvier 2005, aff. C-412/03, point 22, Dr. fisc. 2005, n° 23, p. 998, comm. 463 ; R.J.F. 4/05, p. 307, n° 417.

⁸³⁴ *C.J.C.E.*, 1^{er} avril 1982, aff. 89/81, point 10, Rec. C.J.C.E., p. 1277, concl. P. Verloren Van Themaat. *Égal.* Y. Sérandour, « Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA », in *Les droits et le droit*, Mélanges offerts à B. Bouloc, Dalloz, 2007, pp. 1066-1067, n° 14. É. Droin, « Le fondement juridique de la T.V.A. en droit des obligations », Dr. fisc. 1999, n° 14, p. 565, n° 14.

⁸³⁵ *C.J.C.E.*, 10 avril 1984, aff. 384/82, points 31 et 32, Rec. C.J.C.E., p. 1861, concl. P. P. Verloren Van Themaat. *C.J.C.E.*, 9 juillet 1992, aff. C-131/91, Dr. fisc. 1993, n° 9, p. 446, comm. 442, obs. É. Kornprobst ; R.J.F. 11/92, p. 944, n° 1597 ; D. 1992, I.R., p. 224. Aussi, Y. Sérandour, « Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA », *op. cit.*, p. 1067, n° 15.

⁸³⁶ *C.E.*, 9 mai 1990, n° 82.611, Dr. fisc. 1991, n° 41, p. 1338, comm. 1845 ; R.J.F. 6/90, p. 396, concl. O. Fouquet ; F.R. Lefebvre 30/90, p. 4 (*impl.*). *C.E.*, 6 juillet 1990, n° 88.224, Dr. fisc. 1990, n° 41, p. 1340, comm. 1849 ; R.J.F. 8-9/90, p. 581, n° 989 et p. 543, concl. P.-F. Racine. *C.E.*, 20 juillet 1990, n° 84.846, Dr. fisc. 1990, n° 41, p. 1347, comm. 1867, concl. P.-F. Racine. *C.E.*, 1^{er} mars 1991, n° 78.917, non publié. *C.E.*, 10 juillet 1991, n° 61.575, R.J.F. 10/91, p. 718, n° 1215 ; P.A. 1991, n° 136, p. 4, concl. J. Arrighi de Casanova ; Dr. fisc. 1991, n° 44, p. 1618, comm. 2121. *C.E.*, 8 juillet 1992, n° 80731, R.J.F. 11/92, p. 893, n° 1487. *C.E.*, 17 mars 1993, n° 73272, R.J.F. 5/93, p. 386, n° 640 et p. 362, concl. J. Arrighi de Casanova ; F.R. Lefebvre 18/93, p. 9. *C.E.*, 28 juillet 1993, n° 46 886, Dr. fisc. 1993, n° 52, p. 2085, comm. 2519 ; Dr. fisc. 1996, n° 44, p. 1367, comm. 1347, concl. O. Fouquet ; R.J.F. 8-9/93, p. 662, n° 1138. *Avis C.E.*, 25 novembre 1994, n° 160335, Airborne, Dr. fisc. 1995, n° 7, p. 345, comm. 279 ; R.J.F. 1/95, p. 6, concl. Ph. Martin. *C.E.*, 20 mars 1996, n° 139 062, Dr. fisc. 1996, n°s 31-36, p. 1077, comm. 1040, concl. Ph. Martin ; Quot. jur. 1996, n° 52, p. 9, note D. Davoust. *C.E.*, 2 juin 1999, n° 191 937, Dr. fisc. 2000, n° 3, p. 156, comm. 22, concl. J. Arrighi de Casanova. *C.E.*, 31 mai 2000, n° 182 012, Dr. fisc. 2000, n° 50, p. 1685, comm. 1002, concl. J. Courtial ; R.J.F. 9-10/00, p.

sommes versées, le débiteur de ces sommes *doit avoir profité personnellement d'avantages procurés* par l'exécution de services, en particulier⁸³⁸. Par ailleurs, les juges français, comme les juges de l'Union, exigent *une correspondance entre la somme versée et le niveau des avantages retirés des services*⁸³⁹. De même, la remise en cause du montant de la contrepartie imposable à la T.V.A. supposerait la démonstration d'une fraude ou d'une évasion fiscale⁸⁴⁰, rapprochant ainsi cette contrepartie d'un prix. Enfin, l'existence d'un *rapport juridique* entre les prestataires et les bénéficiaires des prestations ne serait pas exclue⁸⁴¹. Le contrat,

691, n° 1066. *C.E.*, 31 mai 2000, n° 189775, R.J.F. 9-10/00, p. 692, n° 1067 ; Dr. fisc. 2000, n° 41, p. 1348, comm. 765. *C.E.*, 7 décembre 2001, n° 212273, R.J.F. 2/02, p. 136, n° 148. *Égal.* J. Maïa, « Débats sur les frontières de l'« activité économique » imposable à la TVA, Le cas des activités des syndicats de copropriété », R.J.F. 2/02, pp. 105-106. *C.E.*, 21 décembre 2001, n° 206683, R.J.F. 3/02, p. 231, n° 277. *C.E.*, 29 octobre 2003, n° 241524, R.J.F. 01/04, p. 24, n° 25 ; B.D.C.F. 1/04, n° 7, p. 22, concl. G. Bachelier. *Égal.* Ph. Tournès, « Les subventions d'équipement versées par une personne publique ne sont soumises à la TVA chez le bénéficiaire que s'il existe un lien direct », Bull. gestion fisc. des entreprises 31/04, pp. 11-12. Pour des critiques doctrinales de cette notion du « lien direct », S. Demangel, « Le lien direct est-il encore le critère de détermination du champ d'application de la TVA ? », Dr. fisc. 2002, n° 7, p. 329 et suiv. N. Brovillé, « Les subventions publiques à l'épreuve de la TVA et lorsque la Cour de justice des communautés européennes entretient le flou », Dr. fisc. 2005, n° 23, p. 977 et suiv.

⁸³⁷ *Paris*, 10 juillet 1990, n° 89-2134, Dr. fisc. 1991, n° 42, p. 1540, comm. 1997. *T.A. Orléans*, 14 février 1991, R.J.F. 8-9/91, p. 641, n° 1072. *Paris*, 21 février 1991, n° 2606, R.J.F. 4/91, p. 258, n° 420. *Paris*, 7 mai 1992, n° 343, R.J.F. 8-9/93, p. 793, n° 1147. *Paris*, 24 septembre 1992, n° 91-770 à 772, R.J.F. 2/93, p. 131, n° 206. *Paris*, 1^{er} octobre 1992, n° 91-67, R.J.F. 1/93, p. 34, n° 33. *Paris*, 18 mars 1993, n° 91-1158, R.J.F. 6/93, p. 484, n° 812. *Nantes*, 7 juillet 1993, n° 92-234, Dr. fisc. 1994, n° 6, p. 283, comm. 235. *Bordeaux*, 2 novembre 1993, n° 92-164, R.J.F. 1/94, p. 26, n° 25. *Lyon*, 1^{er} mars 1994, n° 92-1069, R.J.F. 5/94, p. 322, n° 539. *Nantes*, 28 mars 2000, n° 97-295, R.J.F. 9-10/00, p. 693, n° 1068. *Nantes*, 4 mai 2001, n° 98-137, R.J.F. 10/01, p. 839, n° 1209 (*impl.*). J. Maïa, « Quelles incidences fiscales pour un abandon de créance ? », R.J.F. 10/01, p. 804 et suiv. *T.A. Versailles*, 16 novembre 2004, n° 03-2153, R.J.F. 10/05, p. 731, n° 1017. *Douai*, 26 avril 2005, n° 02-736, Dr. fisc. 2005, n° 27, p. 1141, comm. 147. *Versailles*, 20 décembre 2005, n° 04-889, R.J.F. 5/06, p. 396, n° 512. *Versailles*, 7 mars 2006, n° 03-2808, R.J.F. 8-9/06, p. 750, n° 1005. *Douai*, 27 septembre 2006, n° 05-1056, R.J.F. 6/07, p. 542, n° 675. *Rappr.* des critères de déduction de la T.V.A. ayant grevé les livraisons de biens ou les prestations de services directement liées aux activités imposables de l'assujéti. *Nantes*, 28 mai 2003, n° 00-836, R.J.F. 10/03, p. 773, n° 1094. *Nantes*, 25 mai 2005, n° 01-810 et 02-906, R.J.F. 12/05, p. 972, n° 1379. *Nantes*, 15 février 2006, n° 03-1089, R.J.F. 7/06, p. 636, n° 849. *Paris*, 2 octobre 2006, n° 04-3401, R.J.F. 12/07, p. 1141, n° 1415. *Bordeaux*, 2 mai 2007, n° 04-741 et 06-1716, R.J.F. 12/07, p. 1141, n° 1416.

⁸³⁸ Opération également soumise à la T.V.A. si le bénéficiaire pouvait bénéficier de services mais ne les a pas utilisés ou n'en a profité que partiellement. *Nantes*, 30 décembre 2005, n° 03-472, R.J.F. 7/06, p. 629, n° 838. *Paris*, 20 septembre 2013, n° 11PA03612, R.J.F. 2/14, p. 127, n° 130. Pour le droit européen, *C.J.C.E.*, 21 mars 2002, aff. C-174/00, *préc.* *C.J.U.E.*, 23 décembre 2015, aff. C-250/14 (*Air-France-Klm*) et aff. C-289/14 (*Hop ! Brit Air SAS*), points 28 et 43 : soumission à la T.V.A. des ventes de billets d'avion périmés non échangeables car pas utilisés et périmés et échangeables mais non utilisés dans le délai de leur validité. Exigibilité de la taxe au moment de l'encaissement du prix du billet (*égal.* *C.E.*, 21 mai 2014, n° 365172, *Air France- Klm*, R.J.F. 8-9/14, p. 760, n° 778. *C.E.*, 21 mai 2014, n° 365173, *Brit Air*, R.J.F. 8-9/14, p. 762, n° 779. Y Sérandour, « Les billets d'avion non utilisés : dans le champ ou hors du champ d'application de la TVA, À propos des arrêts CE, 21 mai 2014, *Air-France-KLM et Brit Air* », R.J.F. 37/14, p. 8, n° 515). *C.J.U.E.*, 22 novembre 2018, aff. C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA*, points 45 et 48. Pour une critique de cet arrêt, A. Grousset, *chron.*, Dr. fisc. 2019, n° 10, p. 38 et suiv., comm. 186. En outre, le caractère forfaitaire des sommes versées ne s'oppose pas à l'existence d'une équivalence entre ces sommes et les prestations fournies et, par conséquent, à l'imposition de l'opération en cause (*Marseille*, 9 octobre 2000, n° 97-5304, R.J.F. 12/01, p. 1019, n° 1508. Pour le droit européen, *C.J.U.E.*, 23 décembre 2015, aff. C-289/14, *Hop ! Brit Air SAS*, point 51).

⁸³⁹ *Par ex.* *C.E.*, 21 décembre 2001, n° 206683, R.J.F. 03/02, p. 231, n° 277 ; B.D.C.F. 3/02, n° 36, p. 9, concl. J. Courtial (pas de rapport d'équivalence).

⁸⁴⁰ Y. Sérandour, « Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA », *op. cit.*, pp. 1067-1068, n° 16.

⁸⁴¹ *Douai*, 28 mai 2008, n° 07-435, R.J.F. 1/09, p. 29, n° 19. Aucun *rapport juridique* entre un pasteur donnant des conférences dans une église et les fidèles qui sont ses auditeurs. Ainsi, les sommes reçues par ce pasteur et versées par l'église à ce dernier : pas la contre-valeur de services rendus aux fidèles. De même, en considérant l'église comme la bénéficiaire de ces prestations, il n'y a aucun rapport d'équivalence entre les dons des fidèles, aléatoires, et les prestations en cause. N'est donc pas caractérisé un *lien direct* entre les rémunérations reçues par

notamment, comme fondement de l'imposition à la T.V.A., ne serait pas contraire aux dispositions de l'article 256-I. du Code général des impôts, puisque ce texte, laconique, n'exclut pas une analyse juridique des situations passibles de cette imposition. Du reste, ce nouveau fondement irait à l'encontre de l'idée selon laquelle le droit fiscal est autonome⁸⁴². Pour certains auteurs, le caractère onéreux des livraisons de biens ou des prestations de services renvoie au *contrat à titre onéreux* défini à l'article 1106 du Code civil⁸⁴³. Pour d'autres, il renvoie au *contrat synallagmatique* prévu à l'article 1102 du Code civil⁸⁴⁴. Quoi qu'il en soit de ces qualifications, voire plus largement de la forme empruntée par l'opération imposable à la T.V.A., dont le contrat, par exemple, ce qui retient l'attention c'est *l'analyse juridique* de la situation dans laquelle sont placées les parties car elle a eu un impact sur la soumission des sommes à la taxe. En effet, elle a conduit à une remise en cause de leur imposition.

296. **L'évolution de la jurisprudence.** Initialement, cette imposition était fondée sur l'existence de préjudices commerciaux courants ou correspondant à des aléas ou risques normaux de la profession⁸⁴⁵. L'analyse des situations dans lesquelles les contribuables étaient placées était donc davantage économique que juridique. Sur ce fondement de l'existence de préjudices commerciaux courants ou correspondant à des aléas ou risques normaux de la profession, la plupart des sommes versées en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services étaient considérées comme des *recettes commerciales* et soumises à la T.V.A., l'exclusion de la base d'imposition de cette dernière étant réservée aux sommes qui répondaient à une définition très étroite de dommages et intérêts⁸⁴⁶. Il résultait de la jurisprudence qu'étaient taxables des sommes qualifiées en droit civil de *dommages et intérêts* mais qui pourtant n'étaient la contrepartie d'aucune prestation de services⁸⁴⁷. Ont ainsi été

le pasteur et des prestations individualisées « *en rapport avec le niveau des avantages procurés aux personnes qui les versent* ». Ces sommes n'étant pas la contrepartie de prestations à titre onéreux, elles ne sont donc pas imposables entre les mains du pasteur.

⁸⁴² Dans ce sens, É. Droin, *op. cit.*, p. 564, n° 11 : « Cette analyse [le recentrage de l'opération imposable à la T.V.A. sur le contrat] va à l'encontre de la théorie traditionnelle [...] mais aujourd'hui très contestée [...] de l'autonomie du droit fiscal et doit permettre au juge de dépasser les conceptions particulières du droit fiscal ».

⁸⁴³ Ph. Legentil et A. Daniel-Thézard, « La notion de contrat, nouvelle borne au champ d'application de la TVA », *Dr. fisc.* 1996, n° 28, p. 941, n° 6. A. Daniel-Thézard, *L'harmonisation du champ d'application de la T.V.A. : aspects de droit français*, Th. Nantes, 2000, p. 273 et suiv., n°s 796 et suiv. Distinction du contrat à titre onéreux du contrat synallagmatique. Alors que le premier se caractérise par une réciprocité des *avantages*, le deuxième se différencie par une réciprocité des *obligations*. Ainsi, le prestataire de services reçoit une contrepartie correspondant à l'*avantage* procuré au bénéficiaire de la prestation.

⁸⁴⁴ Y. Sérandour, « Les critères d'identification de la subvention à inclure dans l'assiette de la T.V.A. », *Dr. fisc.* 2003, n° 3, p. 86, n° 15. Si le droit communautaire fait référence à un *acte* à titre onéreux, les prestations dont il est question sont des obligations réciproques. *Égal.*, note sous *Lyon*, 9 avril 1997, n° 95LY00725, P.A. 1998, n° 1, p. 12, n°s 30 et suiv. « Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA », *Les droits et le droit*, Mélanges offerts à B. Bouloc, Dalloz, 2007, *spéc.* pp. 1060-1061, n° 3 et p. 1069, n° 18. É. Droin, *op. cit.*, *spéc.* p. 562 et suiv., n°s 6 et suiv. Pour cette dernière, si l'opération imposable s'appuie sur un contrat à titre onéreux, la jurisprudence communautaire, toutefois, fait référence à un contrat synallagmatique, lequel a un rôle déterminant dans l'imposition de l'opération à la T.V.A. F. Dal Vecchio, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2014, préface T. Lambert, pp. 94-95, n° 43.

⁸⁴⁵ Sur ces questions, A. Daniel-Thézard, *op. cit.*, p. 281, n°s 823 et suiv.

⁸⁴⁶ Pour une définition de ces sommes, M.-D. Hagelsteen, *chron. sur C.E.*, 8 février 1978 (2 arrêts), n°s 5207 et 7709, *R.J.F.* 3/78, p. 71 : « *sommes provenant d'événements très caractérisés, parfaitement détachables des risques et aléas que comporte couramment l'exercice de toute activité professionnelle ou commerciale* ». Il s'agissait de sommes destinées à réparer des préjudices accidentels et exceptionnels.

⁸⁴⁷ Sur la définition des dommages-intérêts en droit civil, G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F./Quadrige, 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Dommages-intérêts (ou dommages et intérêts), « *a / Somme d'argent due à un créancier par le débiteur pour la réparation du dommage causé par l'inexécution, la mauvaise exécution ou l'obligation tardive de son obligation...* ». Cette définition insiste sur la fonction de réparation des dommages et intérêts de préjudices occasionnés par un débiteur défaillant provisoirement ou

soumis à la T.V.A., sans distinction entre les sommes qualifiées en droit civil de dommages-intérêts et les autres versées par un contractant, les intérêts de retard stipulés dans le contrat et les acomptes conservés par le vendeur⁸⁴⁸, des intérêts au taux légal⁸⁴⁹, une indemnité de résiliation d'un contrat de location, calculée en fonction de l'annuité de location, et le dépôt de garantie conservé par le bailleur⁸⁵⁰, « l'indemnité » d'immobilisation dans une promesse unilatérale de vente⁸⁵¹, des loyers restant dus et une indemnité résultant de la résiliation d'un contrat de crédit-bail mobilier due à la défaillance du crédit-preneur⁸⁵², les indemnités d'assurance perçues par le bailleur à la suite de la perte ou du vol d'un véhicule au cours d'un contrat de crédit-bail automobile ou de location de longue durée des véhicules, dès lors que l'assurance a été souscrite par le preneur⁸⁵³ et les indemnités résultant de la résiliation conventionnelle d'un contrat de livraison de biens⁸⁵⁴. Il importait peu que les sommes en cause puissent être assimilées à celles versées en exécution d'une clause pénale ou soient

définitivement, totalement ou partiellement. Ils ne peuvent être la contrepartie d'une prestation de services et leur imposition apparaissait donc comme injustifiée. *Cpd. Paris, 12 mars 1991*, n° 89-1361, Dr. fisc. 1991, n° 29, p. 1142, comm. 1525. Pas d'imposition d'une somme versée en *réparation* d'un dommage causé par la faute lourde (assimilée à un dol) d'un contractant. Sur l'analyse de cet arrêt, A. Daniel-Thézard, *op. cit.*, p. 295, n° 862.

⁸⁴⁸ *C.E., 8 février 1978* (2 arrêts), n°s 5207 et 7709, R.J.F. 3/78, pp. 86-87, n°s 96-97, et chron. M.-D. Hagelsteen, p. 70 ; Dr. fisc. 1978, n° 45, p. 1135, comm. 1773 et n° 50, p. 1241, comm. 1975, concl. D. Fabre. Acomptes conservés par le vendeur à la suite de la renonciation de ses clients à honorer leur commande, en vertu d'un usage pratiqué par le premier, et en dépit des stipulations contractuelles prévoyant que le constructeur pouvait contraindre son client défaillant, lequel ne pouvait se dédire moyennant l'abandon de l'acompte, à prendre livraison du véhicule commandé et à en acquitter le prix.

⁸⁴⁹ *C.E., 8 juin 1983*, n° 27.750, Dr. fisc. 1983, n° 52, p. 1607, comm. 2421 ; R.J.F. 8-9/83, p. 445, n° 956.

⁸⁵⁰ *C.E., 31 mai 1978*, n° 5529, Dr. fisc. 1979, n° 1, p. 18, comm. 35 ; R.J.F. 9/78, p. 249, n° 349. *C.E., 25 juillet 1975*, n° 91.897, R.J.F. 10/75, p. 325, n° 466 ; Dr. fisc. 1975, n° 43, p. 959, comm. 1417, concl. D. Fabre : consignation versée par le bénéficiaire de la prestation, et conservée par le prestataire à la suite de la résiliation du bail par le preneur. *C.E., 30 septembre 1981*, n° 17.343, Dr. fisc. 1982, n° 12, p. 472, comm. 656, concl. Schricke.

⁸⁵¹ *C.E., 23 décembre 1981*, n° 24.756, D. 1982, p. 229, note J. Schmidt et F. Bénac-Schmidt ; Rec. C.E., p. 731 ; R.J.F. 2/82, p. 85, n° 140.

⁸⁵² *C.E., 24 juin 1987*, n° 48.158, Dr. fisc. 1987, n°s 47-48, p. 1306, comm. 2160 ; R.J.F. 8-9-/87, p. 487, n° 913, concl. Ph. Martin, p. 450. Dans le même sens, *C.E., 12 novembre 1990*, n° 69.259, Dr. fisc. 1991, n° 13, p. 600, comm. 734 ; R.J.F. 1/91, p. 34, n° 43. *C.E., 2 octobre 1991*, n° 78 170, R.J.F. 11/91, p. 794, n° 1362. *C.E., 15 mai 1992*, n° 66.825, Dr. fisc. 1992, n° 45, p. 1783, comm. 2131 ; R.J.F. 8-9/92, p. 704, n° 1149. Indemnités de résiliation de contrats de location de longue durée ou de crédit-bail de véhicules automobiles et indemnités de dégradation des biens objets de la location. *Comp. T.I. Lannion, 17 mai 1983*, Gaz. Pal. 1983, 1, p. 579, note E.-M. Bey. Exclusion de l'imposition à la T.V.A. d'une indemnité de résiliation dont le montant dépendait principalement de celui des loyers non échus, n'étant pas la contrepartie d'une prestation mais correspondant à la réparation d'un préjudice. Pour l'annotateur, l'indemnité de résiliation était due en vertu d'une *clause pénale* et permettait au bailleur de faire face aux aléas normaux de son exploitation ; elle était donc imposable à la T.V.A. *Cpd. Cass. com., 3 février 1975*, Bull. civ., IV, p. 26, n° 32. L'obligation conditionnelle de payer au crédit-bailleur une indemnité de résiliation égale au montant des loyers non encore échus *a pour contrepartie* l'engagement du bailleur de mettre le matériel loué à la disposition du preneur. *Cass. com., 5 juillet 1984*, J.C.P. 1985, éd. G., II, 20408, obs. E.-M. Bey. Assujettissement à la T.V.A. du montant de la *clause pénale* perçu par le crédit-bailleur.

⁸⁵³ *C.E., 24 juillet 1987*, n° 56.660, Dr. fisc. 1988, n° 6, p. 249, comm. 248 ; R.J.F. 10/87, p. 521, n° 980 et chron. M. Liébert-Champagne, R.J.F. 12/87, p. 619. *C.E., 23 novembre 1992*, n° 93866, R.J.F. 1/93, p. 36, n° 36 ; B.D.C.F. 1/93, p. 34, concl. O. Fouquet. *Égal. Paris, 15 décembre 2004*, n° 01-2623, R.J.F. 8-9/05, p. 616, n° 854. Droit à déduction au profit du crédit-preneur auquel la T.V.A. a été facturée. Contrat de crédit-bail de matériels destinés à une usine qui a ensuite été incendiée, l'incendie ayant détruit le matériel loué et assuré par le preneur.

⁸⁵⁴ *C.E., 31 mai 2000*, n° 128664, R.J.F. 7-8/00, p. 598, n° 914 ; Dr. fisc. 2000, n°s 45-46, p. 1501, comm. 860. L'indemnité qui avait pour objet, notamment, de compenser le manque à gagner résultant pour le fournisseur de la résiliation anticipée du contrat à l'initiative du client, et en accord avec lui, a été soumise à la T.V.A. Le Conseil d'État a jugé que la résiliation en cause n'était pas étrangère à l'activité industrielle et commerciale du fournisseur et que la somme en question revêtait le caractère d'une recette commerciale.

prévues par cette dernière⁸⁵⁵. En revanche, n'étaient pas soumises à la T.V.A., les indemnités d'assurance fondées sur des contrats souscrits par le crédit-bailleur, et versées à la suite de la défaillance des bénéficiaires des matériels d'équipement loués⁸⁵⁶.

297. Sous l'impulsion du droit de l'Union, l'imposition fondée sur l'existence de préjudices commerciaux courants ou correspondant à des aléas ou risques normaux de la profession a été abandonnée. Désormais, l'imposition d'une opération à la T.V.A. est subordonnée à l'existence d'un lien direct avec une prestation fournie par le bénéficiaire de la somme versée. Dorénavant aussi sont distinguées les sommes versées en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de service, imposables, et celles versées à titre de dommages-intérêts, non imposables⁸⁵⁷. *À une analyse économique de la situation des parties a donc succédé une analyse juridique de cette dernière*. Dès lors que les contreparties imposables à la T.V.A. ne sont plus rattachées à une activité économique de leur bénéficiaire, il conviendrait de donner aux sommes en cause une qualification identique à celle qu'elles reçoivent en droit civil⁸⁵⁸.

298. À cet égard, et compte-tenu de leur importance, il est opportun de rapporter les propos de M^{me} Deboissy et M. Wicker issus de leur article intitulé « *Indemnités dues à raison d'un contrat et TVA* »⁸⁵⁹. Ces auteurs reviennent sur l'attitude de l'interprète confronté à la volonté des parties et aux qualifications données par ces dernières à leurs situations : « *en application du principe fondamental de l'opposabilité à l'administration fiscale des situations de droit privé, les qualifications juridiques dont se prévalent les contribuables sont présumées être sincères et exactes et sont en conséquence opposables à l'administration. Cette présomption de sincérité cède cependant en cas de simulation ou de fraude à la loi,*

⁸⁵⁵ C.E., 8 février 1978, n° 5207, *op. cit.* (acomptes). Lyon, 20 décembre 1994, n° 92-608, B.D.C.F. 2/95, n° 15/49, p. 64, concl. P. Bonnaud. C.E., 31 mai 1978, n° 5529, *op. cit.* (indemnité au profit du bailleur et dépôt de garantie). C.E., 25 juillet 1975, n° 91.897, *op. cit.* (consignation). C.E., 24 juin 1987, n° 48.158, *op. cit.* (indemnité de résiliation d'un contrat de location, calculée en fonction de l'annuité de location, et le dépôt de garantie conservé par le bailleur). Pourtant, les solutions antérieurement adoptées concernant les indemnités versées en exécution d'une *clause pénale* excluaient leur imposition à la T.V.A. (C.E., 22 mai 1974, n° 80.551, Dr. fisc. 1974, n° 39, p. 22, comm. 1115, concl. Schmeltz) et étaient donc conformes à la nature juridique de la clause pénale, réparation d'un dommage et peine privée ou seulement peine privée. Dans l'arrêt de 1974, le commissaire du Gouvernement et le Conseil d'État font une analyse très précise des stipulations contractuelles et constatent, au regard des règles du droit civil, qu'aucune clause pénale n'avait été prévue par les parties.

⁸⁵⁶ C.E., 18 mars 1988, n° 66.891, R.J.F. 5/88, p. 328, n° 581, concl. O. Fouquet, p. 307 ; Dr. fisc. 1988, n° 29-30, p. 975, comm. 1581. Alors même que les indemnités en cause compensaient le défaut de paiement des loyers par les locataires, elles ont été versées en vertu d'un contrat d'assurance liant l'assureur au bailleur et ne correspondaient donc ni à une affaire, ni à une livraison de biens ou à une prestation de services.

⁸⁵⁷ Instr. du 27 mars 2002, B.O.I. 3 B-1-02. *Égal.* BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115, § 260.

⁸⁵⁸ F. Deboissy et G. Wicker, « Indemnités dues à raison d'un contrat et TVA », B.F. Lefebvre 8-9/02, pp. 593-594, n° 4 : « *ainsi, à l'ancienne approche, globalisante et économique, fondée sur le rattachement de l'indemnité à l'activité économique du bénéficiaire, doit être substituée une analyse ponctuelle et juridique de chaque indemnité versée. Plus précisément, le régime de TVA applicable à une indemnité dépend désormais, selon les propres termes de l'administration, des « conditions de son versement », ce qui implique de déterminer la qualification juridique de cette indemnité. Cette nouvelle approche, qui implique, au cas par cas, une analyse juridique de l'indemnité, impose l'abandon de la démarche antérieure selon laquelle, pour déterminer si une indemnité contractuelle relève ou non du champ de la TVA, « le juge fiscal n'a pas à s'interroger sur les qualifications que le droit civil donnerait de ces situations », ce qui avait donné à croire « que la jurisprudence n'est pas déterminée par le droit civil » [...]. S'il est vrai que le droit civil ne saurait prétendre déterminer en toute hypothèse la jurisprudence fiscale, le juge fiscal n'en est pas moins tenu de se référer aux règles du droit civil lorsqu'elles sont - et tel est le cas en l'espèce - le support des solutions qu'il a pour mission de dégager. Il s'ensuit que si la lecture des solutions doit s'effectuer à la lumière des enseignements du droit communautaire, ceux du droit civil ne peuvent pas davantage être négligés ».*

⁸⁵⁹ *op. cit.*, p. 594, n° 6.

l'Administration devant alors utiliser le pouvoir de requalification que lui reconnaît l'article L 64 du LPF. Également, lorsque la qualification, sans être simulée ou entachée d'une fraude, est seulement erronée, l'administration est autorisée à restituer à l'acte son exacte portée juridique sans avoir à respecter la lourde procédure de répression des abus de droit. Ainsi, hors l'hypothèse d'une simulation, d'une fraude à la loi ou d'une erreur de qualification, l'Administration est liée par la qualification juridique donnée à l'indemnité par les parties et doit en tirer les conséquences au regard de son assujettissement à la TVA. De la même façon, le juge doit contrôler la qualification de l'indemnité, au besoin en requalifiant celle-ci si elle ne rend pas compte de sa fonction économique réelle »⁸⁶⁰.

Ils reviennent également sur l'attitude de l'interprète face à une loi qui n'opère aucun renvoi au droit privé⁸⁶¹ :

« ...l'administration et le juge fiscal sont, en l'absence de précision contraire de la loi fiscale, tenus de respecter les analyses du droit des obligations développées en droit privé. [...]...lorsque la loi fiscale se réfère à une notion définie par le droit privé sans lui donner un sens spécifique, la doctrine [...]...et le juge de l'impôt [...]...s'accordent pour condamner toute autonomie de principe de la matière fiscale. En pareil cas, l'interprétation de la loi fiscale doit être commandée par les qualifications du droit privé. [...]. Par suite, à la différence des cas pour lesquels la loi fiscale réserve expressément une qualification et rend inutile toute référence au droit privé national...[...], la qualification d'une indemnité due à raison d'un contrat doit nécessairement, dans le silence des textes fiscaux, s'opérer par référence au droit privé des obligations »⁸⁶². Afin de vérifier si les qualifications du droit civil sont bien retenues, et par le juge, et par l'Administration, les contreparties constitutives d'un prix (A) seront alors distinguées des sommes caractérisant des indemnités (B). Une nouvelle fois, une analyse juridique de la situation dans laquelle les parties se sont placées serait à l'origine des qualifications juridiques.

A. LES CONTREPARTIES CONSTITUTIVES D'UN PRIX

1) Le prix de l'exclusivité (ou de la réservation d'un bien)

299. L'imposition à la T.V.A. des sommes versées par l'acquéreur dans un contrat préliminaire d'une vente d'immeubles à construire et dans une promesse unilatérale de vente est conforme à la qualification qu'elles reçoivent en droit civil. Ainsi sera examiné le dépôt de garantie dans un contrat préliminaire d'une vente d'immeubles à construire (a) avant une comparaison avec l'indemnité d'immobilisation (b).

a) Le dépôt de garantie dans un contrat préliminaire d'une vente d'immeubles à construire

300. En droit civil, si les auteurs sont partagés sur la qualification du contrat préliminaire à la vente d'immeubles à construire et que la jurisprudence indique seulement que c'est un contrat « *sui generis* essentiellement synallagmatique »⁸⁶³, il ne fait pas de doute qu'il est conclu à titre onéreux, en raison de la réciprocité des avantages⁸⁶⁴. Selon les

⁸⁶⁰ Mis en gras par nous.

⁸⁶¹ *op. cit.*, p. 594, n° 7.

⁸⁶² Mis en gras par nous.

⁸⁶³ *Cass. 3^{ème} civ.*, 27 octobre 1975, J.C.P. 1976, éd. G., II, 18340, obs. P. Meysson et M. Tirard ; *Gaz. Pal.* 1976, 2, p. 67, note M. Peisse ; *D.* 1976, p. 97, note E.E. Frank. ; *R.J.F.* 3/76, p. 111, n° 154. F. Collart Dutilleul et Ph. Delebecque, *Contrats civils et commerciaux*, Précis Dalloz, 11^{ème} éd., 2019, p. 80, n° 61 et la jurisprudence rappelée.

⁸⁶⁴ En ce sens, A. Daniel-Théard, *op. cit.*, pp. 292-293, n°s 852-853.

dispositions de l'article L. 261-15, alinéa 1^{er}, du Code de la construction, « *la vente prévue à l'article L. 261-10 peut être précédée d'un contrat préliminaire par lequel, en contrepartie d'un dépôt de garantie effectué à un compte spécial, le vendeur s'engage à réserver à un acheteur un immeuble ou une partie d'immeuble* ». Le dépôt de garantie est donc la contrepartie de la *réservation* d'un immeuble ou d'une partie d'un immeuble. Plus précisément, cette réservation est une *obligation de faire*⁸⁶⁵, laquelle se définit comme une prestation⁸⁶⁶, positive⁸⁶⁷, de réaliser des travaux ou de rendre des services⁸⁶⁸. En réservant un bien, le vendeur ici ne réalise pas de travaux ; il rend un service. Une prestation de services n'est pas seulement définie par référence à celle qui est exécutée en vertu d'un contrat d'entreprise⁸⁶⁹. En effet, si cette dernière définition ne retient que certaines obligations de faire, ces dernières ne se limitent pas aux seules prestations de services ainsi définies. Le code général des impôts, lui-même, préconise une conception large de la notion de prestation de services, laquelle se définit par son exclusion de la catégorie des livraisons de biens⁸⁷⁰.

301. Cette analyse de la somme versée par l'acquéreur au vendeur et qualifiée de dépôt de garantie est celle qui a été retenue par le Conseil d'État. En suivant les conclusions du commissaire du Gouvernement, et en se référant à l'article L. 261-15 du Code de la construction et de l'habitation, ce dernier a considéré que le dépôt de garantie versé en exécution d'un contrat préliminaire à une vente d'immeuble à construire, et conservé par le vendeur, à la suite du désistement de l'acquéreur, est assujéti à la T.V.A., car un lien direct existe entre ce dépôt et une prestation de services, celle de la *réservation du bien immobilier par le vendeur*⁸⁷¹. Le Commissaire du Gouvernement avait constaté que l'acquéreur n'étant pas tenu à une obligation d'acquérir, la somme versée par lui ne pouvait être assimilée à des dommages et intérêts résultant d'un préjudice causé au vendeur⁸⁷². En effet, la *réservation* du bien, en contrepartie de laquelle un dépôt de garantie est versé, et à laquelle s'est obligé le promoteur, est une prestation de service. C'est donc au moment précis où le réservataire renonce à la vente et abandonne le dépôt de garantie entre les mains du réservant que la

⁸⁶⁵ Lyon, 25 mars 2004, 2003/00513, publié par le Service de documentation et d'études de la Cour de cassation. **À noter** : depuis l'ordonnance de 2016 (n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*), la distinction des obligations de donner, de faire, de pas faire voire de mise à disposition temporaire de l'usage d'une chose comme le bail (sur ces obligations, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 391-392, n° 347) a disparu du Code civil (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 392-393, n° 348).

⁸⁶⁶ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 9, n° 6.

⁸⁶⁷ Ph. Malaurie et L. Aynès, *Droit civil, Les obligations*, Cujas, 7^{ème} éd., 1997, p. 2, n° 3. Dans les éditions les plus récentes, cette caractéristique de l'obligation de faire n'est pas reprise. *Par ex.* Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 13^{ème} éd., 2022, p. 16, n° 2. Pour un auteur, l'obligation de réserver est une obligation de faire, négative, celle de ne pas vendre à autrui. V. D. Ponton-Grillet, « Le contrat de réservation », D. 1991, chron. p. 26, n° 3.

⁸⁶⁸ J. Flour, J.-L. Aubert et É. Savaux, *Les obligations*, L'acte juridique, Dalloz, Sirey, 17^{ème} éd., 2022, p. 37, n° 44. A. Bénabent, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 19^{ème} éd., 2021, p. 18, n° 4.

⁸⁶⁹ Pour une description des obligations de l'entrepreneur, F. Collart Dutilleul et Ph. Delebecque, *op. cit.*, p. 685 et suiv., n^{os} 722 et suiv.

⁸⁷⁰ Art. 256 – IV, 1^o.

⁸⁷¹ C.E., 23 octobre 1998, n° 154 039, Dr. fisc. 1998, n° 52, p. 1636, comm. 1179, concl. J. Arrighi de Casanova ; B.D.C.F. 6/98, n° 123, p. 35, concl. J. Arrighi de Casanova ; R.J.F.12/98, p. 970, n° 1406. *Instr. du 27 mars 2002, op. cit.* Pour une analyse critique de cet arrêt, J.-C. Bouchard, « TVA : une non-opération est-elle une opération », R.J.F. 12/04, p. 913 et suiv. *Égal.* BOI-TVA-BASE-10-10-30-20121115, § 280 (dépôt de garantie : contrepartie de la réservation d'un service).

⁸⁷² J. Arrighi de Casanova, *op. cit.*, p. 1638. Lyon, 25 mars 2004, *op. cit.* Aucune des parties ne s'est engagée à vendre ou à acheter.

prestation est « consommée » ou « exécutée », la T.V.A. étant exigible à la date de l'encaissement de ce dépôt par le réservant⁸⁷³.

b) Comparaison avec « l'indemnité » d'immobilisation

302. Un rapprochement entre l'analyse du Conseil d'État du dépôt de garantie et celle de « l'indemnité » d'immobilisation dans la promesse unilatérale de vente, imposable à la T.V.A. a été souligné⁸⁷⁴. En droit civil, le versement de cette « indemnité » d'immobilisation n'est pas, comme ne l'est pas non plus le dépôt de garantie, la contrepartie de l'inexécution d'une obligation contractuelle, l'acquéreur n'étant pas tenu d'acquiescer. Elle ne peut, à l'instar du dépôt de garantie, avoir été versée en vertu d'une clause pénale⁸⁷⁵ et être réduite en fonction de la durée d'immobilisation du bien⁸⁷⁶. En dépit de sa qualification « d'indemnité », « l'indemnité » d'immobilisation n'est pas destinée à réparer un préjudice subi par le promettant. En effet, après avoir affirmé que « la cause de l'engagement pris par l'acquéreur éventuel de verser un dédit réside dans l'avantage que lui procure le promettant en s'interdisant de céder son fonds de commerce à une tierce personne pendant un délai déterminé »⁸⁷⁷, la Cour de cassation a précisé que cette « indemnité » « constitue le prix de l'exclusivité consentie au bénéficiaire de la promesse »⁸⁷⁸ ; elle est donc la rémunération d'avantages consentis, de services rendus⁸⁷⁹. Étant la contrepartie d'un service⁸⁸⁰, le dépôt de

⁸⁷³ C'est à la date de l'encaissement du prix de la prestation de services que la T.V.A. est exigible. Art. 269-2., c) C.G.I.

⁸⁷⁴ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 595, n^{os} 9 et suiv. Déjà, J. Arrighi de Casanova dans ses conclusions, *op. cit.*, p. 1637.

⁸⁷⁵ Cass. 3^{ème} civ., 5 décembre 1984, (2 arrêts), Bull. civ., III, p. 162, n^{os} 207 et 208 ; D. 1985, p. 544, note F. Bénac-Schmidt ; J.C.P. 1986, éd. G., II, 20555, obs. G. Paisant ; R.T.D.civ. 1985, p. 372, obs. J. Mestre et p. 592, obs. Ph. Rémy ; Defrénois 1986, I, 33653, note J.-M. Olivier. Paris, 25 mars 1999, D. 1999, I.R., 154. Cass. 3^{ème} civ., 29 juin 1994, Bull. civ., III, p. 88, n^o 139 et Cass. 3^{ème} civ., 30 avril 2002, Bull. civ., III, p. 79, n^o 90 ; J.C.P. 2003, éd. E., 585, n^o 12, obs. J.-B. Seube ; Defrénois 2002, art. 37607, n^o 67, obs. É. Savaux ; Rev. contrats 2003, p. 99, obs. F. Collart Dutilleul. Pour une illustration de l'exclusion de la qualification de clause pénale au dépôt de garantie et de l'impossibilité pour les juges d'en réduire le montant, Cass. 3^{ème} civ., 28 mars 1990, D. 1991, p. 187, note R. Cabrillac.

⁸⁷⁶ Cass. 3^{ème} civ., 10 décembre 1986, J.C.P. 1986, éd. G., II, 20857, obs. G. Paisant.

⁸⁷⁷ Cass. com., 23 juin 1958, D. 1958, 1, p. 581, note Ph. Malaurie. En ce sens, A. de Bissy, « L'indemnité d'immobilisation », R.D.imm. juill.sept. 2000, p. 288, n^o 3, p. 290, n^o 9, p. 294, n^o 21, p. 295, n^o 25 et p. 306, n^o 64.

⁸⁷⁸ Cass. 1^{re} civ., 5 décembre 1995, Bull. civ., I, p. 315, n^o 452 ; Defrénois 1996, art. 36354, p. 757, n^o 62, obs. D. Mazeaud. Égal. D. Mazeaud, *La notion de clause pénale*, L.G.D.J., 1992, préface F. Chabas, p. 367 et suiv., n^{os} 646 et suiv. La somme versée par le bénéficiaire de la promesse unilatérale de vente : bénéfice ou « prix de l'option » à son profit. Claude Ophèle, « Dommages-intérêts et indemnité d'immobilisation », *La notion de dommages-intérêts*, sous la direction de N. Cayrol, Dalloz, 2016, pp. 56-57 et p. 59 : indemnité d'immobilisation : prix de l'exclusivité ; prix de l'option. Peut être également liée au temps de l'immobilisation ; dans ce cas, son montant peut être judiciairement révisé *prorata temporis*.

⁸⁷⁹ En droit fiscal, *contra*, Lyon, 31 octobre 2007, n^o 06.525, R.J.F. 4/08, p. 370, n^o 420. « Indemnité d'immobilisation » prévue dans un contrat de vente, acquise au vendeur en cas de non réalisation de la vente. Réparation d'un préjudice causé au vendeur à la suite de la défaillance de l'acquéreur. Non imposable. *Comp. C.E.*, 7 mai 2014, n^o 359781, Dr. fisc. 2014, n^{os} 31-35, p. 38, comm. 473, concl. M.-A. Nicolazo de Barmona, p. 39 et note A. Bonnet, p. 41. Indemnité versée par le bénéficiaire d'une promesse *synallagmatique* de vente ayant renoncé à la vente. Pas une « indemnité » d'immobilisation. Réparation du préjudice subi par les cédants résultant de cette renonciation à la vente. Non imposable à l'impôt sur le revenu sur le fondement de l'article 92 du Code général des impôts. En revanche, est soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (art. 92 C.G.I.), « l'indemnité » versée par le bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente au vendeur, le premier n'ayant pas levé l'option (aucune obligation d'acheter). *C.E.*, 19 février 2014, n^o 354380, R.J.F.5/14, p. 463, n^o 452 ; B.D.C.F. 5/14, n^o 55, p. 24, concl. C. Legras. Existence d'un service de réservation et interdiction de vendre à un tiers à la charge du vendeur. Égal. *C.E.*, 27 juin 1990, n^o 65.439, R.J.F.8-9/90, p. 590, n^o 1009. *C.E.*, 26 juillet 1991, n^o 81 253, R.J.F. 10/91, p. 699, n^o 1180. Douai, 23 avril 2019, n^o 17DA00137, R.J.F. 8-9/19, p. 1073, comm. 794. Douai, 23 avril 2019, R.J.F. 8-9/19, p. 1073, n^o 794.

garantie et « l'indemnité » d'immobilisation dans la promesse unilatérale de vente doit être soumis au même régime fiscal au regard de la T.V.A.⁸⁸¹. Par conséquent, la solution du Conseil d'État est conforme à celle énoncée dans l'article L. 261-15, alinéa 1^{er}, du Code de la construction. Ici, le renvoi au droit de la vente est *exprès*. La somme perçue par le promoteur est bien la *contrepartie* d'une prestation de service, la réservation d'un bien au profit de l'acquéreur, et reçoit la même qualification qu'en droit civil, un dépôt de garantie, soit le prix de la réservation du bien. En outre, l'opération imposable trouve son fondement dans un rapport juridique, un contrat. Il en est de même de l'indemnité d'immobilisation versée dans le cadre d'une promesse unilatérale de vente ; elle rémunère un service, celui de la réservation d'un immeuble. Ici, le renvoi au droit civil n'est pas *exprès* ; il est implicite.

2) Le prix de la faculté de rétractation

303. Ici aussi, le régime fiscal des sommes versées par l'acquéreur en vertu d'une clause de dédit, par le vendeur initial qui exerce sa faculté de rachat ou encore les arrhes conservées par un prestataire de services, devrait dépendre de leur qualification en droit civil. Après un examen de la somme prévue dans une clause de dédit en contrepartie d'une prestation de services (a), les développements seront consacrés à la somme versée par le vendeur initial à la suite de l'exercice de sa faculté de rachat prévue dans une vente à réméré (b) et aux arrhes (c).

a) La somme prévue dans une clause de dédit en contrepartie d'une prestation de services

304. Le Conseil d'État a également établi un lien direct entre une somme versée en application d'une *clause de dédit*, et une prestation de services de la part d'une société, *prévue au contrat*, celle de la *satisfaction des besoins d'approvisionnement de son client*⁸⁸². En l'espèce, le contrat prévoyait que si le client renonçait à ses commandes avant la livraison d'une quantité minimum de produits, il devrait rembourser à son fournisseur les sommes correspondant aux « *investissements et frais de formation* » supportés par lui pour être en mesure d'exécuter le marché. En plus de la livraison des biens fabriqués, le fournisseur s'était donc engagé à mettre à la disposition de son client tous les moyens matériels et humains nécessaires à la fabrication de produits spécifiques. La clause de dédit est « *celle qui ouvre à l'une des parties la faculté de se « dédire », c'est-à-dire de se délier unilatéralement de son*

⁸⁸⁰ En théorie. Un auteur (F. Collard Dutilleul, « Les contrats préparatoires à la vente d'immeubles » : vingt ans après », *Propos sur les obligations et quelques autres thèmes fondamentaux du droit*, Mélanges offerts à J.-L. Aubert, 2005, pp. 73-74) constate une pratique généralisée des dépôts de garantie forfaitaires, entre 5 et 10% du prix, dont « *le montant s'est trouvé ainsi déconnecté de la réalité du « service » rendu (durée effectivement écoulée avant déclaration de non levée d'option ou avant défaillance de la condition d'obtention du prêt)* ».

⁸⁸¹ *Par ex. Nantes, 17 avril 2001*, n^{os} 98.840 et 98.999, non publié. La somme en cause avait pour contrepartie le droit pour le bénéficiaire de la promesse unilatérale de vente d'exercer une option d'achat pendant un mois. Assimilation de la somme perçue par le vendeur au prix d'une prestation (l'option accordée au bénéficiaire de la promesse), lequel a le caractère d'un revenu imposable (en l'espèce au titre des bénéfices non commerciaux - Art. 92 C.G.I.). Pour être imposable à la T.V.A., « l'indemnité » d'immobilisation doit aussi être versée à un *assujetti* (qui exerce une activité économique et agit en tant que tel) et elle n'est due qu'au moment de l'achèvement de la prestation, à savoir lorsque le bénéficiaire renonce à la vente. *Not. A. de Bissy, op. cit.*, p. 294, n^o 22.

⁸⁸² *C.E., 15 décembre 2000*, n^o 164636, R.J.F. 3/01, p. 209, n^o 293 ; *Dr. fisc. 2001*, n^o 16, p. 684, comm. 378, concl. G. Goulard et note R. Jouffroy. J. Maïa, « Indemnités de TVA, Affirmation et portée d'un changement de logique », R.J.F. 3/01, p. 191 et suiv. L'arrêt ne précise pas que « l'indemnité » est versée en application d'une clause de dédit, mais l'analyse de cette clause conduit à la qualifier de clause de dédit. Sur ce point, F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 595 et suiv., n^{os} 12 et suiv.

*engagement moyennant l'abandon d'une certaine somme, également dénommée le « dédit »*⁸⁸³. Il résulte de la solution adoptée par le Conseil d'État, dont la motivation a été critiquée⁸⁸⁴, et de la définition de la clause de dédit en droit civil, que la somme versée par le client ayant renoncé à toute commande en raison, ici, de l'obsolescence des produits fabriqués, était imposable, non pas parce qu'elle était la contrepartie pour son débiteur d'une faculté de se délier du contrat, laquelle ne correspond d'ailleurs pas à un service rendu, mais parce qu'elle était celle d'une prestation de services à la charge de son créancier, la réservation de moyens de production, et dont le contrat imposait son versement en cas de renonciation par le client à ses commandes⁸⁸⁵.

305. À l'inverse, la somme en cause n'aurait probablement pas été soumise à la T.V.A. « *si le contrat de fourniture liant la société requérante à son client n'avait pas prévu la réalisation d'investissements spécifiques mais s'il s'était seulement agi d'une indemnité versée par l'un des clients de la société, contraint de se dédire* »⁸⁸⁶. Dans ce cas, la somme versée en exécution d'une clause de dédit n'est pas la contrepartie d'une prestation de services. Mais elle ne correspond pas non plus à la réparation d'un préjudice ; elle est le prix à payer du désengagement, de l'exercice d'une faculté de se dédire ou de se repentir. Ainsi, si l'obligation de verser une somme à la suite du dédit trouve sa cause dans l'avantage procuré au client, matérialisé par l'option de renoncer, ou non, à exécuter le contrat⁸⁸⁷, la somme versée par le client peut également, comme dans l'affaire examinée par le Conseil d'État en 2000, et conformément à la volonté des parties, être la contrepartie financière d'une prestation de services et, à ce titre, imposable à la T.V.A. Par conséquent, c'est encore par une analyse juridique de la situation des parties que le Conseil d'État a pu décider que la somme versée par l'acquéreur était non seulement le prix d'une faculté de se rétracter, le renvoi à la qualification de la clause prévue par les contractants de clause de dédit étant ici *implicite*, mais aussi, au regard des circonstances de l'espèce, la contrepartie d'une prestation de service personnalisée, ici la réservation de moyens de production spécifiques destinés à satisfaire un client. De même, le fondement de l'opération imposable est encore un rapport juridique, en l'occurrence un contrat.

b) La somme versée par le vendeur initial à la suite de l'exercice de sa faculté de rachat prévue dans une vente à réméré

306. Dans un jugement de 2017, deux problèmes se sont posés, celui de la qualification de cette faculté de rachat et celui de la qualification d'une somme versée par le

⁸⁸³ A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 14^{ème} éd., 2021, p. 104, n° 114.

⁸⁸⁴ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, pp. 596-597, n° 13. Ces derniers, critiquant la motivation, et non la solution du Conseil d'État, estiment qu'il n'a pas vérifié les conditions d'existence du lien direct mais « *a raisonné de façon globalisante et économique* ». Pourtant, selon eux, l'analyse des stipulations contractuelles et de la clause de dédit, en particulier, révèle bien un lien direct entre une prestation de services et la contrepartie reçue.

⁸⁸⁵ Cette solution exclut l'analyse selon laquelle la somme en cause serait la contrepartie du renoncement du fournisseur à exiger l'exécution du contrat, libérant ainsi son client de son obligation d'achat, ce renoncement étant considéré comme une obligation de ne pas faire (*Nantes, 30 décembre 1997*, n° 95.532, R.J.F. 3/98, p. 186, n° 251), laquelle est une prestation de services en droit fiscal (art. 256 – IV, 1° C.G.I.). Pour un auteur, le Conseil d'État considère que cette somme n'est pas une « *indemnité contractuelle de résiliation* », mais une « *rémunération contractuelle* » (O. Fouquet, « Les indemnités contractuelles de résiliation sont-elles soumises à la TVA ? », *Rev. Adm.* 2001, n° 319, p. 35).

⁸⁸⁶ J. Maïa, *op. cit.*, p. 198.

⁸⁸⁷ *Not. L. Boyer, La clause de dédit, Mélanges offerts à P. Raynaud, Dalloz-Sirey, 1985, p. 59, n° 17.*

vendeur initial en plus de la restitution du prix, laquelle a été soumise à la T.V.A.⁸⁸⁸. Ce jugement a fait l'objet d'un appel dont l'arrêt a été rendu en 2019. Un pourvoi a été formé contre ce dernier et l'arrêt du Conseil d'État a été rendu fin 2021.

307. **Le jugement de 2017.** La qualification de la faculté de rachat. Dans cette affaire, le redevable de la taxe était un marchand de biens qui achetait des immeubles avec faculté de rachat à des personnes en difficulté financière. Ce dernier avait considéré que l'exercice de la faculté de rachat était une vente et, s'agissant d'une vente d'immeubles de plus de 5 ans, l'assujettissement des sommes versées par le vendeur initial, outre la restitution du prix, à la T.V.A., ne l'étaient que sur option ; il demandait donc à bénéficier de crédits de taxe correspondant au montant de la T.V.A. acquittée à tort⁸⁸⁹. Le tribunal, prenant appui sur les articles 1659, 1662 et 1664 du Code civil, concluait que « *l'exercice de la faculté de rachat par le vendeur originaire n'a pas pour effet d'opérer une nouvelle mutation* ». Il ne peut donc y avoir de cession immobilière exonérée de taxe sur la valeur ajoutée.

308. Le rapporteur public s'était référé à l'article 1659 au Code civil renvoyant à l'article 1673 du même code et à la jurisprudence jusque-là appliquée pour soutenir qu'il n'y avait pas ici une double vente. Le premier de ces articles définit la faculté de rachat. Elle est « *le pacte selon lequel le vendeur se réserve de reprendre la chose vendue, moyennant la restitution du prix principal et le remboursement dont il est parlé à l'article 1673* »⁸⁹⁰. Ce dernier article prévoit que le vendeur qui use du pacte de rachat « *doit rembourser non seulement le prix principal, mais encore les frais et les loyaux coûts de la vente, les réparations nécessaires, et celles qui ont augmenté la valeur du fonds, jusqu'à concurrence de cette augmentation. Il ne peut entrer en possession qu'après avoir satisfait à toutes des obligations* »⁸⁹¹. Pour M. Kaczynski, il s'agit de la restitution du prix payé ou encore de son remboursement. Ainsi, pour ce dernier « *nous ne sommes pas, en cas d'exercice du droit de rachat, en présence d'un vendeur cédant son bien, mais en présence du vendeur initial reprenant son bien moyennant la restitution du prix de vente initial* ». Le tribunal administratif de Nantes avait déjà retenu cette solution⁸⁹², celle-ci et celle de 2017 pouvant se prévaloir d'une jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle « *l'exercice du droit à réméré constitue l'accomplissement d'une condition résolutoire replaçant les parties dans le même état où elles se trouvaient avant la vente, sans opérer une nouvelle mutation* »⁸⁹³. L'exercice de la faculté de rachat n'étant pas une vente, la demande de remboursement de la T.V.A. calculée sur les sommes versées en plus du prix a donc été rejetée. Pour autant, les sommes en question doivent-elles être considérées comme les contreparties de prestations de services, notamment, justifiant l'imposition à la T.V.A. ? L'Administration avait estimé qu'il y avait ici un service de « réservation ».

309. La qualification d'une somme versée par le vendeur initial en plus de la restitution du prix. Son étude a conduit le rapporteur public à envisager plusieurs hypothèses. La somme en cause ne correspond pas au remboursement de « frais et loyaux coûts de la

⁸⁸⁸ T.A. Nantes, 29 septembre 2017, n° 1410121 et 1606236, Dr. fisc. 2018, n° 12, p. 41, comm. 231, concl. D. Kaczynski et note D. Kaczynski, p. 42.

⁸⁸⁹ Art. 261, 5, 2°. Les livraisons d'immeubles achevées depuis plus de 5 ans : exonérées de T.V.A.

⁸⁹⁰ Mis en gras par nous.

⁸⁹¹ Mis en gras par nous.

⁸⁹² T.A. Nantes, 8 novembre 2002, n° 9801843. L'exercice régulier du droit de réméré ne peut s'analyser que comme la résiliation des actes de vente. Il en résulte que la déduction de la T.V.A. opérée par l'acquéreur initial doit être réintégrer dans la base imposable à la taxe, la vente ayant été résolue à la suite de la faculté de rachat exercée par le vendeur.

⁸⁹³ Cass. 3^{ème} civ., 31 janvier 1984, Bull. civ., III, p. 15, n° 21.

vente », l'acquéreur n'ayant pas, en particulier, exposés de tels frais ou coûts. Elle n'est pas non plus le coût d'un crédit consenti au vendeur. Elle n'est ni l'indemnisation d'un préjudice subi par l'acquéreur, la somme étant exonérée de T.V.A., ni un intérêt moratoire destiné à compenser le « prix du temps »⁸⁹⁴. Est-elle alors la contrepartie d'une prestation de services, laquelle sera alors soumise à la T.V.A. ? Pour soumettre la somme en cause à la taxe, l'Administration avait estimé que celle-ci était la contrepartie d'une prestation de services, celle de la *réserve* du bien.

Cette dernière qualification a été écartée par le rapporteur public. La justification de leur imposition à la taxe demeure imprécise et discutable. En effet, pour M. Kaczynski, elles sont « *la rémunération d'une opération de nature économique, qui s'inscrit dans le cadre de l'activité habituelle de la société. De ce fait, cette opération relève à l'évidence du champ d'application de la TVA* ». Cependant, le rapporteur public reconnaît aussi que les écritures des parties « *ne nous permettent pas de qualifier précisément le service qui est ainsi rémunéré* ».

Le tribunal administratif de Nantes, quant à lui, va plus loin. Les juges écartent également la qualification retenue par l'Administration et considère, comme le rapporteur public l'avait préalablement fait, que la somme en question était bien *la contrepartie d'un service* rendu au vendeur (provisoire). Si le rapporteur public a du mal à identifier ce service, les juges, quant à eux évoquent la « *possibilité de résolution de l'acte authentique de cession immobilière* ».

310. Cette solution est étonnante car s'il était incontestable que la somme dont la qualification était recherchée n'était pas une indemnité compensant un *préjudice subi* par l'acquéreur, et qu'elle n'était pas non plus la contrepartie de la *réserve* du bien, elle est, toutefois, très proche de la somme versée en contrepartie de l'exercice d'une faculté de dédit, le vendeur ayant, en l'espèce, la possibilité de revenir sur la vente auparavant conclue. Il en résulterait que son imposition à la T.V.A. n'est pas fondée. Par conséquent, si l'exclusion de la qualification de double vente à la vente à réméré avec une faculté de rachat atteste d'un renvoi - *exprès* - aux qualifications du droit civil, la qualification de la faculté de rachat de contrepartie d'une prestation de service est contestable.

311. **L'arrêt de 2019.** Le jugement du tribunal administratif de Nantes a fait l'objet d'un appel par le marchand de biens et l'arrêt a été rendu en 2019⁸⁹⁵. Ce sont les conclusions du rapporteur public qui ont été suivies par la Cour, laquelle adopte un raisonnement contraire aux solutions du droit civil, les unes et l'autre étant tout aussi contestables que la solution rendue en première instance. Pour le rapporteur public, procédant à une analyse économique, et non juridique, de la situation des parties et dès lors que le prix versé par le vendeur initial est supérieur au prix de vente, le rachat en cause ne serait donc *pas assimilable à l'annulation d'une vente pure et simple* matérialisée par la rectification de la facture initiale⁸⁹⁶. Il faut, pour le rapporteur public, se « *détacher de la logique civiliste afin d'être en mesure de donner à l'opération de « rachat » la qualification qui lui en convient en matière de TVA. Il faut alors*

⁸⁹⁴ Antérieurement, la Cour de cassation statuant en matière de droits d'enregistrement, avait considéré qu'il n'y a aucun *préjudice* pour l'acquéreur « *qui a toutes les prérogatives du propriétaire pendant ce délai [délai pour exercer le réméré] et qui, en cas de rachat est remboursé et de toutes les dépenses engendrées par l'achat* ». Cass. com., 20 novembre 2007, Bull. civ., IV, p. 285, n° 250.

⁸⁹⁵ Nantes, 28 février 2019, n° 17NT03537, R.J.F. 6/19, p. 730, comm. 525, concl. T. Jouno ; Dr. fisc. 2019, n° 26, p. 17, comm. 307, concl. T. Jouno.

⁸⁹⁶ T. Jouno, concl., *op. cit.*, p. 3.

être pragmatique »⁸⁹⁷. Il s'agirait, ici, d'un nouveau *transfert de propriété* et donc d'une *livraison de biens* soumise à la T.V.A.

Quant à la somme versée par le vendeur initial, elle correspondrait à la contrepartie d'une prestation de services à savoir la réalisation d'une opération de trésorerie. Avec le prix d'acquisition, ce vendeur améliore l'état de sa trésorerie et par un nouvel emprunt peut retrouver la propriété de son bien. Par conséquent, et toujours pour le rapporteur public, « *la vente à réméré n'est pas, par elle-même une opération de refinancement, mais elle permet une telle opération* »⁸⁹⁸. En conclusion, et parce que l'opération en cause est une opération complexe (livraison de biens et prestation de service faisant corps avec cette dernière), elle prend globalement le caractère d'une *livraison de biens*, là exonérée de taxe.

312. Pour la cour administrative d'Appel de Nantes, si l'exercice de la faculté de rachat est la réalisation d'une condition résolutoire, c'est seulement pour justifier l'absence d'une nouvelle mutation⁸⁹⁹. En revanche, il y a un nouveau *transfert de propriété* constitutif d'une *livraison* d'un immeuble achevé de plus de 5 ans et exonérée de T.V.A. Il en est de même - l'exonération - de la *prestation* de service au profit du vendeur initial (l'accomplissement d'une opération de trésorerie) indissociable de la livraison en cause⁹⁰⁰. La Cour, ne procédant alors pas à une analyse juridique de l'opération réalisée par les parties, déroge au droit civil. Il y a, là, une exception, injustifiée, à l'application du droit des obligations en droit fiscal. L'arrêt a fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'État.

313. **L'arrêt de 2021.** Les analyses de la cour d'Appel de renvoi n'ont pas été suivies par le Conseil d'État⁹⁰¹. En plus des articles 1659 et 1673 du Code civil, ce dernier se réfère également aux articles 1660 (pas de faculté de rachat au-delà d'un terme de 5 ans), 1662 (si le délai de 5 ans n'a pas été respecté, l'acquéreur devient le propriétaire irrévocable du bien en question), 1664 (possibilité pour le vendeur à pacte de rachat d'agir contre un second acquéreur, alors même que la faculté de rachat n'aurait pas été déclarée dans le second contrat) et 1665 (exercice par l'acquéreur à pacte de rachat de tous les droits de son vendeur ; prescription tant contre le véritable maître que contre ceux qui prétendraient des droits et hypothèques contre la chose vendue) du même code. Il en résulte, pour la haute juridiction, que la vente avec faculté de rachat est une *livraison de biens* au sens du droit fiscal. Il n'en est pas de même, et là c'est la jurisprudence civile de la Cour de cassation qui est visée, de l'exercice de la faculté de rachat par le vendeur initial. Celle-ci n'est pas une livraison de biens ainsi que l'affirmait la cour d'Appel de Nantes ; elle est une condition résolutoire replaçant les parties en l'état où elles se trouvaient avant la vente. Il n'y a pas non plus de prestations d'octroi de crédit auxquelles les opérations en litige peuvent être assimilées car le rachat des immeubles n'était qu'une « *simple faculté à la main du vendeur et qu'ainsi, un risque existait que cette faculté ne fût pas exercée* ». Par conséquent, les exonérations prévues aux dispositions des articles 261, 5, 2° et 261, C, 1°, a du Code général des impôts ne peuvent être retenues.

314. S'agissant de la somme versée en plus du prix de vente, le Conseil d'État considère qu'elle est la contrepartie d'une prestation de service, celle de *réserver*, au profit du

⁸⁹⁷ T. Jouno, concl., *op. cit.*, p. 3.

⁸⁹⁸ T. Jouno, concl., *op. cit.*, p. 4.

⁸⁹⁹ Autrement dit, une double mutation.

⁹⁰⁰ Art. 261, C, 1°, a. « *Sont exonérés de T.V.A. l'octroi et la négociation de crédit...* ».

⁹⁰¹ C.E., 7 octobre 2021, n° 430136, Dr. fisc. 2022, n°s 43644, p. 34, comm. 415, concl. É. Bokdam-Tognetti et note Sabrina Le Normand-Caillère.

vendeur initial, « *la possibilité, dans le délai fixé par le contrat, d'obtenir la résolution de la cession immobilière et ainsi de récupérer effectivement son bien* ».

315. Ainsi, cet arrêt rendu par le Conseil d'État se réfère *expressément* aux qualifications du droit civil quand il affirme que l'exercice de la faculté de rachat n'est pas une nouvelle livraison de biens mais celui d'une condition résolutoire et qu'il n'y a pas de prestations d'octroi de crédit conduisant à une exonération de T.V.A. et à la restitution des sommes acquittées par la marchand de biens. Toutefois, cette solution est discutable quand la haute juridiction qualifie la somme versée en plus du prix de vente par le vendeur initiale de rémunération d'une prestation de service, celle de la *réservation* du bien en question⁹⁰². Il est à noter que le rapporteur public en première instance avait écarté cette qualification choisie par l'Administration.

c) Les arrhes

316. **Le problème posé.** Les arrhes sont des sommes versées en application d'une *clause de dédit*, mais elles ne sont pas la contrepartie *d'une quelconque prestation de services prévue par les parties au contrat*. Concernant leur imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, le Conseil d'État a, dans un premier temps, sursis à statuer en attendant un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne saisie par un renvoi préjudiciel⁹⁰³. La question posée visait le régime fiscal des *arrhes* conservées par un prestataire de services, un hôtelier en l'espèce, à la suite de l'annulation de la réservation de chambres par les clients dans une station thermale. Pour le Conseil d'État, il convenait de « *déterminer si les 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, devaient être regardées, lorsque l'acquéreur faisait usage de la faculté de dédit qui lui était ouverte et que ces sommes étaient 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 cette même taxe* »⁹⁰⁴. L'appréciation des réponses apportées par la Cour de justice de l'Union européenne et le Conseil d'État, à la suite de cette dernière, nécessite un détour par le droit civil car c'est dans ce dernier qu'est précisée la nature juridique des arrhes.

⁹⁰² En droit civil, frais et loyaux coûts de la vente, réparations nécessaires et réparations qui ont augmenté la valeur du fond, jusqu'à concurrence de cette augmentation (art. 1673 C. civ.).

⁹⁰³ C.E., 18 mai 2005, n° 263653, R.J.F. 8-9/05, p. 606, n° 839 ; B.D.C.F. 8-9/05, n° 100, p. 19, concl. P. Collin ; P.A. 2005, n° 147, p. 18, note B. Toulemont et A. Botté ; Bull. gestion fisc. des entreprises 4/05, p. 16, commentaire J.-C. Bouchard.

⁹⁰⁴ *En faveur de l'imposition*, M. Poiaras Maduro, conclusions sur C.J.C.E., 18 juillet 2007, aff. C-277/05, B.D.C.F. 11/07, n° 121, p. 27 et suiv. Dans le même sens de l'imposition des arrhes comprises comme la contrepartie d'une prestation de réservation et non comme des indemnités destinées à compenser un préjudice subi par l'hôtelier du fait de l'exercice de la faculté de dédit, Y. Sérandour, « Applicabilité de la TVA aux arrhes », Lexbase hebdo, éd. fiscale, 23 novembre 2006 ; « Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA, Les droits et le droit », Mélanges offerts à B. Bouloc, Dalloz, 2007, p. 1065. *Égal.*, V. Le Quintrec, « Interrogations sur le régime fiscal des arrhes », Lexbase hebdo, éd. fiscale, 29 janvier 2004. Pour M^{me} Deboissy et M. Wicker, *op. cit.*, p. 596, n° 16 : « *faute de caractère indemnitaire, la somme [versée en application d'une clause de dédit] est soumise à la TVA* ». Y. Sérandour et I. Sérandour, « Les arrhes, hors du champ d'application de la TVA, Arrêt CJCE, 18 juillet 1997, aff. C-277-05, Société thermale, d'Eugénie-les-Bains », Dr. fisc. 2007, n° 36, pp. 12-13, n° 6 et suiv. Pour ces dernières, l'opération, alors qualifiée de contrat de réservation à titre onéreux, est imposable car des avantages réciproques sont procurés aux parties : les arrhes sont la contrepartie de l'immobilisation du bien et de la faculté de se délier, pour le client, et celle de la faculté de se délier pour l'hôtelier. *Contre l'imposition des arrhes*, P. Collin, *op. cit.*, spéc. pp. 21-22. J.-C. Bouchard, « TVA : une non-opération est-elle une opération », R.J.F. 12/04, p. 916 ; commentaire au Bull. gestion fisc. des entreprises 4/05, *op. cit.*, spéc. p. 16. Déjà, J. Schmidt et F. Bénac-Schmidt, *op. cit.*, p. 230, col. 2.

317. **Le droit civil.** Un auteur rappelle que toutes les sommes incluses dans une clause de dédit, comme les arrhes, correspondent « *au prix du droit conventionnel de repentir* »⁹⁰⁵. Ainsi, si les sommes versées en application de cette clause peuvent réparer un préjudice subi par leur créancier, elles n'en sont pas la contrepartie directe ; elles sont la contrepartie de *l'exercice d'un droit de repentir* accordé à leur débiteur. Ces sommes n'étant que la conséquence de *l'exercice d'un droit*, celui de se repentir, et non la sanction d'une faute résultant d'une inexécution de son obligation par le débiteur du dédit ou d'une responsabilité qui lui serait imputable, ne peuvent recevoir la qualification de dommages-intérêts⁹⁰⁶. De ce point de vue, l'éventualité que les arrhes réparent un préjudice causé par l'inexécution de son obligation par le cocontractant et entrent dans la catégorie des dommages-intérêts doit être écartée⁹⁰⁷.

318. Distinctes de la réparation d'un préjudice, les arrhes, ou plus généralement les sommes versées en application d'une faculté de dédit, ne se confondent pas avec celles versées conformément aux dispositions d'une clause pénale⁹⁰⁸. En effet, ces dernières sommes, dont le montant est également fixé par les parties, ont aussi pour fonction de réparer le préjudice subi par le créancier à la suite de l'inexécution fautive de son obligation principale par le cocontractant⁹⁰⁹ ; le créancier peut d'ailleurs choisir de poursuivre l'exécution forcée de cette obligation inexécutée⁹¹⁰. Les arrhes se distinguent aussi des acomptes, lesquels sont une fraction du prix payé d'avance et n'ouvrent pas aux contractants la faculté de se dédire du contrat devenu ferme, dès sa conclusion, et ayant reçu un commencement d'exécution. Si un contractant n'exécutait pas son obligation, l'autre pourrait obtenir l'exécution forcée de l'obligation inexécutée ou la résolution du contrat et le versement de dommages et intérêts correspondant au préjudice réel. Enfin, les arrhes ne sont

⁹⁰⁵ L. Boyer, *op. cit.*, p. 59, n° 17. *Ex. Cass. 1^{re}, 30 janvier 1956*, Bull. civ., I, p. 138, n° 50 : qualification des arrhes de « *moyen de dédit* ». Le texte du Code civil régissant les arrhes est l'article 1590 du Code civil selon lequel « *si la promesse de vendre a été faite avec des arrhes chacun des contractants est maître de s'en départir, celui qui les perdant, et celui qui les a reçues, en restituant le double* ».

⁹⁰⁶ En ce sens, B. Houin, *La rupture unilatérale des contrats synallagmatiques*, Th. Paris II, 1973, *spéc.* pp. 98-99, n° 85. J.-L. Bergel, *Les ventes d'immeubles existants*, Litec, 1983, p. 243, n° 348. D. Mazeaud, *La notion de clause pénale*, L.G.D.J., 1992, préface F. Chabas, p. 251, n° 443 et pp. 364-365, n° 640. D. Mazeaud, obs. sous *Cass. com.*, 2 avril 1996, D. 1996 somm. p. 329. Claire Humann, « La spécificité de la clause de dédit », R.D.imm. avr.juin. 1997, *spéc.*, p. 171, n° 11-12. C. Chabas, *L'inexécution licite du contrat*, L.G.D.J., 2002, préface J. Ghestin et avant-propos D. Mazeaud, pp. 35-36, n° 38. J. Schmidt, réactualisé par D. Mainguy, *Juriclasser civil*, art. 1590, fasc. 8, *not.* p. 7, n° 21.

⁹⁰⁷ *Comp. W. Czapski*, « Les arrhes dans l'hôtellerie et l'organisation des voyages », *Études offertes à B. Mercadal*, Éd. F. Lefebvre, 2002, p. 429 et suiv., *spéc.*, p. 436.

⁹⁰⁸ Sur la distinction clause de dédit/clause pénale, la première ne pouvant pas être modifiée par le juge, et par exemple, *Cass. Com.*, 14 octobre 1997, *Gaz. Pal.* 1997, 2, pan. p. 325 ; R.J.D.A. 1/98, p. 12, n° 14. *Cass. 3^{ème} civ.*, 15 février 2006, J.C.P. 2006, éd. G., IV, p. 515, 1536. *Cass. com.*, 18 janvier 2011, Bull. civ., IV, p. 3, n° 4 ; *Rev. contrats* 2011, p. 812, obs. É. Savaux ; *Contrats, conc.*, consom. 2011, n° 4, p. 21, comm. 86, note L. Leveneur. *Cass. 1^{re} civ.*, 22 janvier 2013, n° 11-27.293, inédit. *Cass. com.*, 5 décembre 2018, n° 17-22.346 : *JurisData n° 2018-022292* ; J.C.P. 2019, éd. G., n° 7, p. 299, comm. 167, note Ch.-É. Bucher ; J.C.P. 2018, éd. G., chron. p. 337, obs. D. Houtcieff. *Cass. com.*, 25 septembre 2019, *Contrats, conc.*, consom. 2019, n° 12, p. 15 comm. 193, note L. Leveneur. Clause en question : comminatoire et susceptible de modération par le juge. Clause pénale et non clause de dédit. *Cass. com.*, 21 février 2023, n° 21-21.291, inédit.

⁹⁰⁹ Sur la complexité de la nature juridique de la clause pénale, *v. infra*.

⁹¹⁰ *Anc. art. 1228 C. civ.* À noter et pour le maintien des solutions adoptées avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance de 2016 (*n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »), *v. J. Flour, J.-L. Aubert et É. Savaux, Les obligations, 3. Le rapport d'obligation*, Dalloz, Sirey, 9^{ème} éd., 2015, p. 257 : avec la réforme de 2016, « *des questions traitées par les articles 1226 et suivants recevraient sans doute les mêmes réponses...* ». C'est la raison pour laquelle les anciens articles 1228 et 1229 du code civil sont et seront cités en dépit de leur abrogation dans le code.

proches ni de « l'indemnité » d'immobilisation, dans la promesse unilatérale de vente, ni du dépôt de garantie, dans le contrat préliminaire à une vente d'immeuble à construire. Dans ces deux derniers contrats, les sommes sont versées en contrepartie d'une *prestation de réservation du bien* et soumises, pour cette raison, à la T.V.A. Mais l'acquéreur n'a pris aucun engagement d'acquérir et le vendeur, dans le contrat préliminaire à une vente d'immeuble à construire, en particulier, ne s'est pas engagé à vendre le bien mais à le réserver.

319. Dans le contrat prévoyant une faculté réciproque de dédit et le versement d'arrhes, en cas d'exercice de cette faculté, les deux parties sont engagées *dès la conclusion du contrat* ; mais elles se sont réservées une possibilité de se désister et de ne pas exécuter le contrat. Ainsi, le vendeur s'est engagé à vendre le bien ou à fournir un service ; l'acquéreur a, quant à lui, l'obligation d'acquérir ou de recevoir la prestation. Toutefois, l'une ou l'autre des parties dispose d'une faculté de ne pas exécuter le contrat moyennant le versement d'une certaine somme d'argent ; elle ne peut donc être soumise à une exécution forcée, ni être condamnée au versement de dommages-intérêts en raison de l'inexécution du contrat. Dans le contrat d'hôtellerie, en particulier, dans lequel sont stipulées des *arrhes*, le client « loue » une chambre par avance, ce qui déclenche une réservation et, dès lors qu'il est question d'arrhes, et non d'acomptes, les parties se sont accordé un droit de se désister. La réservation s'insère dans le cadre plus général du contrat d'hôtellerie. Il est discutable de faire précéder le contrat d'hôtellerie d'un avant-contrat, qualifié de « *promesse d'hôtellerie* », en vertu duquel « *l'hôtel réserve une chambre à son client, en contrepartie d'arrhes, qui seront imputées sur la note, ou conservées à titre de dédit, au cas où l'annulation n'aurait pas été faite en temps utile* »⁹¹¹. Dès lors que les arrhes sont le prix à payer *du droit de se délier* d'un contrat, en particulier d'un contrat d'hôtellerie, déjà conclu, elles ne sont pas la contrepartie d'une prestation de services individualisée ou individualisable, et notamment celles d'une prestation de réservation. Donc, si prestation il y a, dans l'espèce soumise au Conseil d'État, la prestation est celle de la location des chambres, en échange du prix de la location, et non celle de la réservation de ces chambres.

320. La jurisprudence de l'Union européenne et la jurisprudence fiscale française. Les arrhes, et toutes les sommes dont le versement est prévu dans une clause de dédit, ne sont pas acquittées pour compenser un préjudice subi par leur bénéficiaire et ne sont pas davantage la contrepartie d'une prestation de services. Il conviendrait, par conséquent, de ne pas les soumettre à la T.V.A. Pourtant, si la Cour de justice de l'Union européenne a justement écarté l'imposition des arrhes, elle fonde cette absence d'imposition des arrhes sur leur caractère indemnitaire⁹¹² et non sur le fait que ces sommes ne sont pas la rémunération d'une prestation de services. Sur ce dernier aspect, l'arrêt serait critiquable. En effet, la juridiction de l'Union européenne ne tient pas compte de la nature juridique des arrhes qui ne réparent pas un préjudice subi par leur créancier, en raison d'une inexécution contractuelle ; elles sont la contrepartie pour leur débiteur de son droit de se délier du contrat. Cette position du droit de l'Union est d'autant plus critiquable qu'elle a été suivie à la lettre par le Conseil d'État selon lequel « *les sommes versées à titre d'arrhes, dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la TVA, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un service hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées*

⁹¹¹ Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *Les contrats spéciaux*, Defrénois, 2003, p. 32, n° 39. Cette définition n'est pas reprise dans les éditions récentes.

⁹¹² C.J.C.E., 18 juillet 2007, aff. C-277/05, R.J.F. 11/07, p. 1087, n° 1363 ; B.D.C.F. 11/07, n° 121, p. 27, concl. L.-M. Poiars P. Maduro. Pour la Cour, les arrhes sont la réparation du préjudice subi par le vendeur (ou l'acquéreur) résultant de l'inexécution de son obligation par le cocontractant.

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 en tant que telles, non soumises à cette taxe »⁹¹³.

Cette orientation du Conseil d'État paraît trancher avec un arrêt plus récent de la cour administrative d'appel de Paris. Dans un arrêt de 2009⁹¹⁴, cette dernière, laquelle ne s'appuie pas sur le caractère prétendument indemnitaire des arrhes pour écarter leur imposition à la T.V.A.⁹¹⁵, précise que ces arrhes ne sont ni des acomptes, représentant un paiement partiel anticipé du prix du service, ni un élément du prix de la rémunération d'un service. Par conséquent, leur versement étant lié à la faculté de dédit du client, ces arrhes n'ont aucun lien direct avec une prestation de services rendue à titre onéreux et ne sont donc pas taxables tant que cette faculté de dédit est ouverte au client et qu'aucune prestation n'a été effectivement rendue⁹¹⁶. Ici, le renvoi à la qualification des arrhes de sommes correspondant au prix d'une faculté de se rétracter et non à la réparation d'un préjudice, est un renvoi implicite au droit civil. Cet exemple met également l'accent sur une distinction établie, en droit fiscal, entre d'une part les sommes versées en contrepartie d'une prestation de services, imposables, et d'autre part celles réparant un préjudice, non imposables⁹¹⁷, ténue ; elle ne peut être érigée en solution de principe pour l'imposition à la T.V.A.⁹¹⁸. La même remarque vaudra pour les

⁹¹³ *CE, 30 novembre 2007*, n° 263653, Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains, R.J.F. 2/08, p. 122, n° 129. *Égal. Bordeaux, 25 octobre 2007*, n° 04-1631, R.J.F. 3/08, p. 255, n° 294. Sur la non-imposition des arrhes à la T.V.A., v. aussi Rescrit n° 2012/26 (TCA) du 10 avril 2012.

⁹¹⁴ *Paris, 25 mars 2009*, n° 05-3829, Sté Chaîne Thermale du Soleil, R.J.F. 3/10, p. 193, n° 218.

⁹¹⁵ En d'autres termes, les arrhes ne sont pas destinées à la réparation d'un préjudice.

⁹¹⁶ **À noter** : Les sommes ainsi versées à titre d'arrhes doivent être distinguées des sommes correspondant à une première nuitée débitées et conservées par un exploitant hôtelier au cas où le client ne se présente pas à la date convenue. La prestation fournie par l'hôtelier est le droit pour le client de disposer de la chambre qu'il a réservée peu importe que le client mette ou ne mette pas le droit de bénéficiaire du service en question. Imposition à la T.V.A. Les sommes en cause sont distinctes des arrhes car elles ne sont pas déterminées de manière forfaitaire mais constituent la contrepartie directe d'une prestation faisant partie intégrante de la prestation hôtelière. *V. Versailles, 20 janvier 2023*, n° 21PA05850, R.J.F. 5/23, p. 30, n° 360.

⁹¹⁷ *Par ex. G. Goulard, conclusions sur C.E., 15 décembre 2000*, n° 164636, *op. cit.*, p. 687 : « la question à examiner est donc simple. Elle est de savoir si l'indemnité versée doit être regardée comme la rémunération d'un service rendu ou comme la réparation d'un préjudice ».

⁹¹⁸ Un autre exemple illustre cette difficulté de distinguer les sommes versées en contrepartie de prestations de services - imposables à la T.V.A. - et celles réparant un préjudice - non imposables à la taxe. Il s'agit de l'imposition des frais facturés au client d'une banque à la suite d'un avis à tiers détenteur notifié à cette dernière concernant des impôts non acquittés par ce client. Ils ne sont la contrepartie ni d'un service rendu par la banque à son client, ni d'un service rendu par la banque au comptable chargé du recouvrement. L'avis à tiers détenteur « rend la banque personnellement débitrice des sommes dues au Trésor public par son client, dans la limite des fonds disponibles sur les comptes de ce dernier et sous réserve de laisser à sa disposition une somme à caractère alimentaire ». Il en résulte que les opérations réalisées par la banque après notification de l'avis à tiers détenteur ne sont pas des prestations de services accomplies au profit du Trésor public, la banque payant sa créance dont elle est personnellement responsable. Les frais bancaires en cause ne sont donc pas imposables à la T.V.A. *V. CE, 24 avril 2019*, n° 412570, R.J.F. 7/19, p. 889, n° 641. *Égal. V. Villette, « Jurisprudences récentes en matière de TVA : détour par le cabinet des curiosités », R.J.F. 7/19, chron. p. 857. Pour ce dernier, il s'agit, ici, de sommes destinées à indemniser le préjudice subi par la banque « qui a dû réaliser des opérations « sous la menace » en raison de la faute du client, lequel n'a pas réglé à temps sa dette fiscale. Ces indemnités, dès lors qu'elles ne sont pas la contrepartie d'une prestation individualisable, sont hors champ de la taxe (p. 859). *Aj. Paris, 10 juin 2022*, n° 20PA02348, *Dr. fisc. 2022*, n°s 31-35, p. 34, comm. 298, concl. B. Sibilli. Quand la somme versée par avance à l'hôtelier correspond à l'intégralité du prix, que le client finalement n'occupe pas la chambre et que ces sommes sont intégralement conservées par l'exploitant de l'hôtel : pas des arrhes destinées à réparer un préjudice dans la mesure où la chambre est relouée à un autre client mais la contrepartie d'une prestation qui consiste à tenir la chambre à la disposition du client pendant la période, incluant la faculté de ne pas faire usage de cette prestation. Imposables à la T.V.A. *Aj. L. Medjebbar, « Indemnités et subventions : la doctrine administrative fait peau neuve, (ou presque) ! », Dr. fisc. 2022*, n° 28, p. 3 et suiv., comm. 270.*

sommes qui sont versées par le contractant responsable de l'inexécution ou de la mauvaise exécution de son obligation⁹¹⁹.

B. LES SOMMES CARACTÉRISANT DES INDEMNITÉS

321. **Précisions terminologiques.** Dans les ouvrages consacrés au vocabulaire juridique, une distinction est opérée entre les *dommages-intérêts* et les *indemnités*. Les premiers sont définis comme « *une somme d'argent destiné à réparer le dommage subi par une personne en raison de l'inexécution, de l'exécution tardive ou de l'exécution défectueuse d'une obligation ou d'un devoir juridique par le contractant ou un tiers ; on parle alors de dommages et intérêts compensatoires* »⁹²⁰. Les deuxièmes caractérisent, *en droit civil*, « *une somme d'argent destinée à réparer un préjudice, ou à rembourser un débours qui n'est pas à la charge du solvens* »⁹²¹. Il existe toutes sortes d'indemnités et ces dernières ont donc un champ d'application bien plus large que les dommages-intérêts⁹²². Pour l'auteur d'une thèse sur « *les indemnités en droit fiscal* », ces deux notions seraient, *en droit civil*, confondues⁹²³. Toutefois, si les dommages-intérêts sont une forme d'indemnité dans la mesure où ils sont également destinés à réparer un préjudice, celui résultant de « *l'inexécution ou de la mauvaise exécution* » d'une obligation par exemple, ils sont différents de certaines indemnités pouvant être allouées indépendamment de toute responsabilité de la part de leur débiteur comme une indemnité d'assurance, ou l'indemnité due à l'agent commercial en cas de cessation de son contrat. C'est la raison pour laquelle seront examinées séparément l'imposition des indemnités versées en dehors de toute « responsabilité » contractuelle (1) et celle des indemnités acquittées dans le cadre d'une « responsabilité » contractuelle⁹²⁴ (2).

1) L'imposition des indemnités versées en dehors de toute responsabilité contractuelle

322. Initialement, l'imposition à la T.V.A. était fondée sur *l'existence de préjudices commerciaux courants ou correspondant à des aléas ou risques normaux de la profession*. Il en résultait que la plupart des sommes perçues par un assujetti en raison de son activité étaient soumises à la T.V.A. L'analyse des situations dans lesquelles les contribuables étaient placés était donc davantage économique que juridique. Or, ce critère d'imposition avait pour

⁹¹⁹ Elle vaut également pour les sommes versées en exécution d'une clause de dédit ; ces dernières ne réparent pas, en principe, un préjudice subi par leur bénéficiaire ; elles sont la contrepartie de la faculté pour chacune des parties de se délier de son engagement contractuel.

⁹²⁰ S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Dommages et intérêts. Égal. G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., Coll. « Quadriges », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Dommages-intérêts (ou dommages et intérêts), « *a / Somme d'argent due à un créancier par le débiteur pour la réparation du dommage causé par l'inexécution, la mauvaise exécution ou l'obligation tardive de son obligation...* ».

⁹²¹ S. Guinchard, *op. cit.*, V° Indemnité. [Droit général]. Égal., et par ex., F. Douet et M. Thomas-Marotel, *Précis de fiscalité des assurances et des indemnités*, LexisNexis, 3^e éd., 2015, préface B. Beigner, p. 32, n° 22 : « *une indemnité est une somme d'argent destinée à réparer le préjudice subi par une victime par l'attribution d'une valeur équivalente* ».

⁹²² S. Guinchard, *op. cit.*, V° Indemnité. Indemnités en droit civil, en droit du travail, en droit de la sécurité sociale. Égal. É. Cruvelier, *Les indemnités en droit fiscal*, Th. Toulouse 1, 2002, p. 7, n° 11, p. 8, n° 12 et p. 9 et suiv., n° 14. Indemnités en droit social, droit commercial, droit administratif, droit rural, droit des assurances. Indemnités, prix d'un contrat. Indemnités, réparation d'un préjudice (*ex. indemnités d'assurances ; dommages et intérêts dont le montant tient compte de la gravité de la faute et ayant ainsi une fonction de peine privée*). Indemnités, rémunération.

⁹²³ É. Cruvelier, *op. cit.*, 3-4, n° 5.

⁹²⁴ Le mot « responsabilité » est encadré par des guillemets car cette dernière est remise en cause par une partie de la doctrine en droit civil. *V. infra*.

conséquence la qualification de sommes de *recettes commerciales*, afin de les soumettre à la taxe, alors qu'elles ne pouvaient recevoir une telle qualification étant juridiquement des *dommages et intérêts* et la contrepartie d'aucune prestation de services. Dès le moment où a été exigé, pour être imposable à la T.V.A., un *lien direct* entre une opération (livraison de bien ou prestation de services) et la somme versée, ces sommes qualifiées de dommages-intérêts ont cessé d'être soumises à la T.V.A. Le nouveau régime fiscal des sommes en question est donc plus respectueux des qualifications du droit civil. Il en a été ainsi des indemnités versées en contrepartie de la disparition d'un bien ou d'une usure anormale d'un bien (a) et de celles versées à la suite de la cessation d'un contrat d'agent commercial (b). En revanche, avec les indemnités versées à l'occasion de la résiliation d'un crédit-bail immobilier a ressurgit l'ancienne approche économique du contrat du Conseil d'État, lequel a ensuite procédé à un examen plus précis de la situation des parties dans le cadre d'une vente (c).

a) Les indemnités versées en contrepartie de la disparition d'un bien ou d'une usure anormale d'un bien

323. En principe, les indemnités destinées à réparer le préjudice résultant du dommage causé à un bien ne sont plus imposables. Toutefois, si le contrat prévoit que la somme en cause a pour contrepartie une prestation de services, elle sera soumise à la taxe. Ainsi, seront exclues de l'imposition à la T.V.A. des indemnités d'assurance (α) et seront imposées les indemnités versées en contrepartie d'une prestation de services prévue dans le contrat (β).

324. α) **L'exclusion de l'imposition à la T.V.A. des indemnités d'assurance.** Sont désormais exclues de l'imposition à la T.V.A. les indemnités versées en exécution de polices d'assurance prévues au contrat, souscrites par les clients, à une société de crédit-bail de biens mobiliers, à la suite de la perte de ces derniers, et dont le montant correspond à la valeur vénale des biens volés ou accidentés, et non aux loyers qui auraient dû être réglés par le preneur⁹²⁵, cette indemnité n'étant ni la contrepartie de la location de ces biens, d'une prestation de services, par conséquent, ni versée en raison de l'interruption prématurée du contrat de location⁹²⁶.

325. En effet, elles *dédommagent* le bailleur dont les biens loués ne seront pas restitués à l'issue du contrat par les preneurs. Autrement dit, cette indemnité, qualifiée de « *dédommagement* » par le Conseil d'État, s'apparente à des dommages et intérêts, peu importe le souscripteur du contrat d'assurance, bailleur ou preneur ; elle est donc hors champ du contrat et n'est pas soumise à la T.V.A.⁹²⁷. Comme l'ont relevé M. Cozian et M. Gutmann,

⁹²⁵ Auparavant, taxation à la T.V.A. de ces sommes, qualifiées de « recettes commerciales » quand l'assurance était souscrite par le preneur. V. C.E., 24 juillet 1987, n° 56.660, Dr. fisc. 1988, n° 6, p. 249, comm. 248 ; R.J.F. 10/87, p. 521, n° 980 et chron. M. Liébert-Champagne, R.J.F. 12/87, p. 619. C.E., 23 novembre 1992, n° 93866, R.J.F. 1/93, p. 36, n° 36 ; B.D.C.F. 1/93, p. 34, concl. O. Fouquet. *Égal. Paris*, 15 décembre 2004, n° 01-2623, R.J.F. 8-9/05, p. 616, n° 854. Déduction de la taxe par le crédit-preneur auquel la T.V.A. a été facturée par le crédit-bailleur.

⁹²⁶ C.E., 29 juillet 1998, n° 146333, R.J.F. 8-9/98, p. 662, n° 926 ; Dr. fisc. 1999, n° 7, p. 360, comm. 132, concl. F. Loloum ; B.D.C.F. 6/98, p. 35, concl. F. Loloum. *Égal. S. Verclytte*, « Fiscalité et assurance : du nouveau concernant les contrats « homme-clé » et les indemnités perçues par un bailleur en cas de perte du bien loué », R.J.F. 8-9/98, *spéc.* p. 634 et suiv. 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, J.C.P. 1999, éd. E., I, p. 68. *Égal. C.E.*, 30 décembre 2002, n° 232240, Dr. fisc. 2003, n° 17, p. 646, comm. 335.

⁹²⁷ *Égal. Rép. de M^{me} Scrivener du 12 novembre 1993*, J.O.C.E., 21 mai 1994, C140/34-35. À la suite de la destruction ou du vol d'un bien loué en vertu d'un contrat de crédit-bail, et de la résiliation probable de ce dernier, tout versement de loyer ou d'indemnité perd sa qualité de contrepartie d'un service et n'est pas

cet arrêt « *manifeste une volonté nouvelle de la Cour suprême de s'attacher au contenu précis des stipulations contractuelles et de délaisser une approche globalisante des préjudices commerciaux. Ne pas profiter de cette bonne volonté jurisprudentielle est un péché...* »⁹²⁸.

326. β) **L'imposition à la T.V.A. d'une indemnité versée en contrepartie d'une prestation de services prévue dans le contrat.** Si une indemnité est versée en contrepartie d'une prestation de services conformément à la volonté des parties, celle-ci sera soumise à la T.V.A. Ainsi, un contrat, comme un contrat d'équipement et d'entretien peut prévoir, en plus de l'acquittement du prix correspondant à la prise en charge des conséquences d'une *usure normale* de biens, le versement de sommes résultant de la disparition, de la détérioration ou d'une usure consécutive à une *anomalie* dans les conditions d'utilisation et de stockage de ces biens ou à une cause extérieure fortuite. Dans cette dernière hypothèse, dès lors que cette détérioration ou l'*usure anormale* des biens concernés est également prise en charge par le bénéficiaire des sommes en question, celles-ci seront aussi soumises à la T.V.A.⁹²⁹. Les termes du contrat sont à nouveau respectés par les magistrats de la haute juridiction administrative statuant en matière fiscale et les sommes versées qualifiées au regard des conditions de leur versement en droit civil, en l'occurrence la contrepartie de dommages causés à des biens hors de proportion avec une utilisation ou un stockage normal de ces biens. Le renvoi au droit civil est *implicite*.

b) Les indemnités versées à l'occasion de la cessation d'un contrat d'agent commercial

327. S'agissant des *indemnités* perçues par un *agent commercial* en raison de la *cessation* du contrat de mandat *par le mandant*, non seulement elles ne sont pas liées à une faute du mandant, *alors même qu'elles résultent d'un préjudice subi par leurs bénéficiaires causé par la résiliation du contrat*, mais aussi sont indépendantes d'une prestation de services accomplie par le mandataire au profit du mandant⁹³⁰. Elles sont d'origine légale et attachées à une volonté d'assurer un statut protecteur au bénéfice du mandataire, à condition que ce dernier ne soit pas fautif⁹³¹. Ainsi, selon les dispositions de l'article L. 134-12, alinéa 1, du Code de commerce, issues de l'article 3 du décret du 23 mars 1958 et loi du 25 juin 1991, « *en cas de cessation de ses relations avec le mandant, l'agent commercial a droit à une indemnité compensatrice en raison du préjudice subi* ». En droit fiscal, ces indemnités ne sont pas, en principe, imposables à la T.V.A. en raison de l'inexistence d'un lien direct entre elles et une prestation de services effectuée par le mandataire⁹³². L'absence d'imposition de ces

imposable. Considérant que toutes les indemnités d'assurance versées à une société de location sont hors champ d'application de la T.V.A., *Rép. à M^{me} Grossetête du 5 octobre 1998*, J.O.C.E., 8 avril 1999, C 96/134.

⁹²⁸ « Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle », J.C.P. 2001, éd. E., n° 1, p. 27, n° 14.

⁹²⁹ *T.A. Rennes, 10 novembre 2005*, R.J.F. 4/06, p. 296, n° 363. Sommes versées par un fournisseur à la société Michelin, en sus du prix d'entretien couvrant les conséquences d'une usure normale des pneumatiques. Il s'agit de « *la contrepartie directe et la rémunération de la prestation d'entretien ou de la fourniture de pneumatiques, dans des situations d'usure anormales, de disparition ou de détérioration de ces pneumatiques* ».

⁹³⁰ « *Les agents commerciaux sont des mandataires qui représentent régulièrement une ou plusieurs entreprises de production et disposent d'une certaine marge de négociation* » (A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 14^{ème} éd., 2021, p. 499, n° 722).

⁹³¹ *Not. A. Bénabent, Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 14^{ème} éd., 2021, p. 499, n° 722. F. Collart-Dutilleul et Ph. Delebecque, *Contrats civils et commerciaux*, Précis Dalloz, 11^{ème} éd., 2019, p. 620 et suiv., n° 675. Sur le bien-fondé d'une indemnité de résiliation à la charge du mandant, en l'absence d'une faute du mandataire, *Cass. 1^{ère} civ., 6 mars 2001*, Contrats, conc., consom. 2001, n° 7, p. 13, comm. 102, note L. Leveneur.

⁹³² *T.A. Grenoble, 25 novembre 1993*, n° 88-36942, R.J.F. 2/94, p. 91, n° 136. *Nantes, 25 mai 1999*, n° 96-1862, Dr.fisc. 2000, n° 10, p. 455, comm. 188. *C.E., 24 mai 2000*, n° 190479, R.J.F. 7-8/00, p. 601, n° 916. *C.E., 10 novembre 2000*, n° 210958, R.J.F. 3/01, p. 211, n° 295. *Nantes, 28 décembre 2001*, n° 98-2106, R.J.F. 5/02, p. 373, n° 466. La renonciation à la poursuite du contrat d'agent commercial par le mandataire en raison de la

indemnités à la T.V.A. est conforme à leurs particularités en droit civil et notamment à ce statut ; le renvoi à leur qualification d'indemnités, une somme destinée à réparer un préjudice, indépendamment de toute faute à l'encontre du mandant, est *implicite*.

c) Les indemnités versées à l'occasion de la résiliation d'un crédit-bail et d'une vente.
Comparaison

328. Suivant les conclusions du commissaire du Gouvernement⁹³³, le Conseil d'État a soumis à la T.V.A. les sommes restant dues par un crédit-bailleur au crédit-preneur, mais conservées par le premier, en vertu du contrat, à la suite de la résiliation de ce dernier par le preneur, la dette effacée correspondant au remboursement d'un prêt consenti, sans intérêt, par le crédit-preneur, pour le financement complémentaire de travaux spécifiques concernant le bien à louer⁹³⁴. Le conseil d'État a « découvert » un lien direct entre les sommes en cause et une prestation de services à la charge du crédit-bailleur, celle de la *réalisation d'un local personnalisé au profit du crédit-preneur*. Cet arrêt a été vivement critiqué par la doctrine⁹³⁵, notamment par sa méconnaissance de l'économie et des termes du contrat, et a conduit certains à des conseils de prudence, à l'attention des parties, dans la rédaction de leur contrat⁹³⁶.

dénonciation unilatérale du contrat par le mandant n'est pas une prestation de services ayant pour contrepartie l'indemnité versée. *Égal.*, Y. Sérandour, note sous *Lyon, 9 avril 1997*, n° 95LY00725, P.A. 1998, n° 1, p. 10 et suiv., n°s 23 et suiv. *Nancy, 29 novembre 2007*, n° 06NC00762, non publié. Pas d'imposition des indemnités à la T.V.A. dès lors que la reprise par le mandant de la clientèle acquise par l'agent commercial pendant la période d'exécution du contrat d'agence ne caractérise pas une prestation individualisée de services entrant dans le champ d'application de la taxe. BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115, n° 290.

⁹³³ P. Collin, conclusions sur *C.E., 30 juillet 2003*, n° 241371, B.D.C.F. 11/03, n° 137, *spéc.* pp. 33-34.

⁹³⁴ *C.E., 30 juillet 2003*, n° 241371, R.J.F. 11/03, p. 879, n° 1232 ; B.D.C.F. 11/03, n° 137, p. 31, concl. P. Collin ; *Rev. contrats 2004*, p. 1053 et suiv., obs. D. Gutmann ; *Option finance 2004*, n° 776, p. 30, obs. P. Lefèvre-Péaron. Le contrat prévoyait qu'en cas de résiliation anticipée de ce dernier, par le crédit-preneur, le crédit-bailleur conserverait « au titre de « clause pénale » le reliquat des sommes mises à sa disposition par le preneur sous forme de prêt complémentaire et non encore remboursées à la date de la résiliation ».

⁹³⁵ Cette solution ajouterait, *en dehors de toute stipulation ou volonté contractuelle*, une prestation de services à la charge du crédit-bailleur, « une prestation d'individualisation » de l'immeuble » ou décomposerait la prestation principale de location en plusieurs éléments. M. Lautre-Goasguen, « Indemnités de résiliation d'un contrat de crédit-bail immobilier et TVA : la dérive du lien direct », R.J.F. 4/04, pp. 276-277. Pour cette dernière, la solution, « sous couvert de la théorie du « lien direct », manifeste un attachement larvé pour l'approche « globalisante » du champ d'application de la TVA tendant à imposer des sommes perçues dans le cadre et à raison des affaires réalisées par un assujetti ». *Égal.*, les observations de M. Lefèvre-Péaron, *op. cit.* Ce dernier regrette une approche économique du contrat. *Contra*, L. Olléon, « Assujettissement à la TVA des indemnités de résiliation du contrat », R.J.F. 8-9/04, pp. 638-639. Pour ce dernier, « le Conseil d'État ne fait, ni plus ni moins, qu'appliquer sa méthode habituelle, qui consiste à examiner au cas par cas l'économie des relations contractuelles dont il a à connaître. L'analyse à laquelle il procède [...] s'attache seulement à déceler la réalité des rapports entre les parties au contrat sur la base de stipulations qui ne sont pas toujours claires et qui, assez fréquemment, donnent aux éléments qui les constituent des qualifications très éloignées de la réalité, qu'il revient au juge de corriger. Dans les cas limites, la lecture que celui-ci retient n'est certainement pas la seule susceptible d'être mise en œuvre ».

⁹³⁶ D. Gutmann, *op. cit.*, *in fine*. L'auteur s'interroge sur la pertinence de l'interprétation donnée de l'économie, parfois ambiguë, d'un contrat par le Conseil d'État ou l'Administration, et les conséquences fiscales qui en résultent, cette interprétation pouvant être contraire à la volonté des parties, et met en garde contre le risque de soumettre à la T.V.A. toutes les sommes issues d'un même lien contractuel, au détriment d'une analyse d'un lien direct entre elles et des services rendus en contrepartie. D'où la nécessité, conclut l'auteur, pour les parties, d'indiquer clairement la nature des prestations à leur charge qui « n'empêchera certes pas l'administration fiscale de requalifier les prestations si elle considère que la lettre du contrat en trahit l'économie, mais elle permettra d'éviter les faux débats ». *Égal.* du même auteur, « Le « préloyer et le « surloyer » : variations sur quelques problèmes fiscaux en matière de crédit-bail immobilier », *Rev. contrats 2004*, p. 1056.

329. En droit civil, et en dépit des stipulations des parties, la clause prévoyant une faculté de résiliation unilatérale accordée au preneur dans un contrat de crédit-bail immobilier n'est pas une *clause pénale*⁹³⁷. En effet, la clause aménageant cette faculté est exigée par des dispositions légales, sous peine de nullité du contrat⁹³⁸. Elle n'a donc pas pour objet de sanctionner une faute commise par le preneur⁹³⁹. Cette clause ne peut pas non plus être rapprochée d'une *faculté de dédit*, la somme versée étant un prix⁹⁴⁰, car en cas dédit, le débiteur renonce à l'exécution du contrat, alors que le crédit-preneur, ici, résilie un contrat en cours d'exécution auquel il a définitivement consenti à sa conclusion. Enfin, et surtout, et indépendamment de ces comparaisons, la somme versée à la suite de l'exercice de sa faculté de résiliation unilatérale par le preneur engagé dans un contrat de crédit-bail n'est pas la contrepartie d'un service à la charge du crédit-bailleur⁹⁴¹. Ainsi, l'arrêt du Conseil d'État s'écarte du droit civil en ne s'appuyant sur aucun fondement juridique, sinon la taxation à la T.V.A. de la somme conservée par le crédit-bailleur. Cette méthode consistant à découvrir une prestation de services en contrepartie de la somme versée par le crédit-preneur dans un but probable d'imposition est donc condamnable. Il y a, là, la trace d'une autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil injustifiée.

330. C'est alors plus soucieux de la volonté des parties, et en vue de soustraire à l'impôt les indemnités de résiliation réparant le préjudice subi par une partie en raison de la rupture du contrat à l'initiative de l'autre, que le Conseil d'État a considéré par la suite que lorsque l'une des parties, le client en l'occurrence, renonce à l'exécution du contrat, en l'espèce la livraison de biens, les sommes versées en remboursement du prix de pièces spécifiques achetées par le fournisseur et non utilisables pour d'autres fabrications ne sont pas les contreparties d'une prestation de services individualisée et ne sont donc pas imposables⁹⁴². En effet, le Conseil d'État constate que ce fournisseur ne s'était pas engagé, contre rémunération, à se procurer les pièces en question pour fabriquer les biens commandés par son client, engagement alors distinct de celui de la livraison de ces derniers. La somme versée répare bien un préjudice et n'est pas, à ce titre, imposable. L'imposition d'une indemnité ayant pour but de réparer un préjudice résultant de la résiliation d'un contrat et n'étant pas la

⁹³⁷ Cass. 3^{ème} civ., 27 juin 2001, J.C.P. 2001, éd. G., IV, 2568.

⁹³⁸ Art. 1^{er} – 2^o de la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail (*auj.* art. L. 313-9 C. mon. et fin.). Il n'en est pas de même quand c'est le crédit-bailleur qui demande l'application de la clause de résiliation en cas de défaillance du crédit-preneur. La clause en question est une *clause pénale* dont le montant peut être révisé par le juge en cas d'excès (*Cass. com.* 5 juillet 1994, Bull. civ., IV, p. 199, n° 253 ; D. 1994, I.R., p. 214). Sur cette différence de nature entre ces deux clauses de résiliation dont l'application est tantôt demandée par le crédit-preneur dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier, tantôt requise par le crédit-bailleur en cas d'inexécution de ses obligations par le crédit-preneur, G. Virassamy, observations sous *Cass. 3^{ème} civ.*, 27 novembre 1996, J.C.P. 1997, éd. G., 4039, n°s 9 et suiv.

⁹³⁹ L. Leveneur, note sous *Cass. 3^{ème} civ.*, 19 avril 2000, Contrats, conc., consom. 2000, n°s 8-9, p. 8, comm. 121.

⁹⁴⁰ L. Leveneur, *op. cit.*, pp. 8-9, comm. 121.

⁹⁴¹ *Cass. 3^{ème} civ.*, 19 avril 2000, Contrats, conc., consom. 2000, n°s 8-9, p. 8, comm. 121, note L. Leveneur.

⁹⁴² *C.E.*, 28 mai 2004, n° 250817, R.J.F. 8-9/04, p. 689, n° 916 ; B.D.C.F. 8-9/04, n° 104, p. 15, concl. G. Bachelier ; Dr. fisc. 2005, n° 21, p. 906, comm. 428, concl. G. Bachelier ; Année fiscale 2005, p. 341 et suiv., n°s 12 et suiv., obs. Y. Sérandour. Pour M. Bachelier (B.D.C.F. 8-9/04, n° 104, p. 18), « *le fait que la somme perçue s'analyse en une compensation d'un préjudice subi en raison de la renonciation à une commande n'implique nullement qu'elle constitue la rémunération d'une prestation de services à titre onéreux et entre par suite dans le champ d'application de la TVA. Si elle était accueillie, cette thèse reviendrait à soumettre à cette taxe toutes les indemnités versées à raison de la résiliation d'un contrat* ». *Égal. Instr. du 27 mars 2002, op. cit. Rapp. C.E.*, 12 janvier 2004, n° 243273, R.J.F. 4/04, p. 287, n° 351 ; B.D.C.F. 4/04, n° 45, p. 6, concl. G. Goulard. Déduction immédiate de préloyers (charges déductibles des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés) versés par une entreprise ayant pour activité la distribution de produits de consommation courante, principalement au détail dans certains supermarchés, en contrepartie du service fourni par des S.I.C.O.M.I. (les crédit-bailleres), soit « *le financement de la construction des supermarchés répondant à ses propres spécifications [du futur crédit-preneur] et destinés à lui être donnés en crédit-bail lorsqu'ils seraient achevés* ».

contrepartie directe d'une prestation individualisable a été réaffirmée, depuis, par le Conseil d'État, notamment dans un arrêt du 21 novembre 2011⁹⁴³, dans un arrêt du 20 mars 2013⁹⁴⁴ et dans un arrêt du 30 mai 2018⁹⁴⁵. Les prévisions contractuelles sont donc prises en considération par le Conseil d'État. Il en est de même de la qualification d'indemnités des sommes dont le versement est justifié par la résiliation d'un contrat et la réparation d'un préjudice occasionné par cette dernière. Le renvoi au droit civil est *implicite*.

2) L'imposition des indemnités acquittées dans le cadre d'une « responsabilité » contractuelle

331. **Les problèmes soulevés par les sommes versées en cas d'inexécution ou de mauvaise exécution d'une obligation.** Ces sommes, à la charge d'un contractant, sont, en droit civil, au centre d'un important débat doctrinal. Pourtant, c'est de leur nature, indemnitaire ou non, si controversée en droit civil, que devrait dépendre leur imposition à la T.V.A.⁹⁴⁶. Pour les uns, la responsabilité contractuelle serait un « faux concept ». Pour les autres, une responsabilité contractuelle existerait à côté de la responsabilité délictuelle. En droit fiscal, M^{me} Deboissy et M. Wicker ont repris ces controverses pour déterminer si les sommes en cause sont imposables ou non à la taxe. Elles n'auraient pas toutes un caractère indemnitaire car, si tel était le cas, il y aurait un risque de non-imposition de ces dernières à la T.V.A.⁹⁴⁷. Il suffirait aux parties de s'accorder sur le *non-paiement du prix* et de prévoir une clause pénale avec un montant de dommages-intérêts égal à celui du prix. Les sommes ainsi versées, à titre de dommages-intérêts, par le débiteur du prix, ne seraient pas, en raison de leur seul caractère indemnitaire, la contrepartie directe d'une prestation de services et imposées à la T.V.A. Le Conseil d'État ne s'est pas prononcé sur la question de l'imposition à la T.V.A. de ces indemnités contractuelles. En revanche, en droit civil, la Cour de cassation se serait finalement prononcée en faveur d'une responsabilité contractuelle en exigeant un préjudice subi par le créancier victime d'une inexécution contractuelle et en attribuant une fonction indemnitaire - ou de réparation - aux sommes alors versées. Deux catégories d'indemnités seront examinées, à savoir les indemnités allouées par le juge (a) et les indemnités versées en application d'une clause pénale (b).

⁹⁴³ C.E., 21 novembre 2011, n° 316485, R.J.F. 02/12, p. 106, n° 108 ; C. Raquin, chron. R.J.F. 3/12, p. 187.

⁹⁴⁴ C.E., 20 mars 2013, n° 346990, R.J.F. 06/13, p. 551, n° 600. Location de longue durée de véhicules automobiles avec promesse de vente. Pas de taxation des indemnités versées par le preneur résiliant unilatéralement le service de location. À l'inverse, si, en vertu d'une convention *ad hoc* des parties, un bailleur met fin à un bail commercial, l'indemnité de résiliation anticipée du bail versée par ce dernier au preneur est la contrepartie d'une prestation de services individualisable consistant pour le bailleur à conclure un nouveau bail dans des conditions de marché plus avantageuses à la suite de la libération des locaux (C.E., 27 février 2015, n° 368661, R.J.F. 07/15, p. 560, n° 576).

⁹⁴⁵ C.E., 30 mai 2018, n° 402447, R.J.F. 8-9/18, p. 1104, n° 840, concl. É. Bokdam-Tognetti, p. 1188, n° C840. L'indemnité versée par le preneur maintenu sans titre dans les locaux, à la suite de la résiliation du bail, n'est pas la rémunération d'une prestation de service à titre onéreux passible de la T.V.A. mais la compensation du préjudice causé au propriétaire des locaux par l'occupant sans titre. Montant de l'indemnité fixée par le juge par référence à celui du loyer prévu dans le bail. En droit civil, v. Cass. 3^{ème} civ., 17 juillet 1997, R.J.D.A. 1998, p. 16, n° 21. Occupation sans titre de locaux par un locataire, aussi, à cause du retard dans la restitution des clefs par ce dernier. Indemnité conformément à l'article 1382 du Code civil.

⁹⁴⁶ F. Deboissy et G. Wicker, « Indemnités dues à raison d'un contrat et TVA », B.F. Lefebvre 8-9/02, pp. 596-597, n° 16 et suiv.

⁹⁴⁷ *op. cit.*, p. 596, n° 16.

a) Les indemnités allouées par le juge

332. S'agissant de ces sommes allouées par le juge, M^{me} Deboissy et M. Vicker se sont appuyés sur les propositions doctrinales en droit civil pour en tirer des conséquences sur leur régime fiscal et notamment sur leur qualification soit d'exécution forcée par équivalent, soit d'indemnités destinées à réparer un dommage. Par conséquent, ces propositions doctrinales feront donc l'objet d'un premier examen (α). Toutefois, ce dernier serait insuffisant s'il n'était pas complété par une étude de la jurisprudence de la Cour de cassation(β), laquelle est un préalable indispensable à la présentation de solutions en droit fiscal (γ).

α) Les propositions doctrinales

333. **Le débat en droit civil.** Les divergences doctrinales ont trait à l'existence de la « responsabilité » contractuelle et aux fonctions assignées aux dommages-intérêts contractuels. Cette controverse est ancienne et a opposé ceux qui croyaient en une *dualité* de des « responsabilités », la responsabilité délictuelle et la « garantie » contractuelle, leur différence de nature étant liée à la différence des fonctions des dommages-intérêts qui, en matière contractuelle, assurent l'exécution par équivalent du contrat⁹⁴⁸, et ceux attachés à une *unité* des responsabilités, lesquelles ont une fonction indemnitaire et pour objectif la réparation d'un dommage résultant, dans le cas de la responsabilité contractuelle, de l'inexécution fautive du contrat⁹⁴⁹. Finalement, un consensus doctrinal aurait été trouvé : il n'existerait pas deux responsabilités mais deux régimes de responsabilité. La fonction indemnitaire de ces responsabilités conduisant à une même nature n'est pas un obstacle à une différence de régime ayant trait à une différence relative à la source de l'obligation violée⁹⁵⁰. Pour autant, le débat doctrinal ne s'est pas tari. Ainsi, plus récemment et pour certains auteurs, considérés par les autres comme minoritaires et en contradiction avec la jurisprudence dominante, cette responsabilité contractuelle n'existerait pas et les dommages et intérêts nés de l'inexécution de l'obligation initiale ne correspondraient qu'à l'*exécution forcée, par équivalent*, de cette obligation, et non à la réparation d'un dommage⁹⁵¹. Pour d'autres,

⁹⁴⁸ La responsabilité délictuelle trouve sa source dans la loi et la « garantie » contractuelle trouve la sienne dans le contrat. Sur les origines de cette « garantie », É. Juen, La remise en cause de la distinction entre la responsabilité contractuelle et la responsabilité délictuelle, L.G.D.J., Lextensoéditions, 2016, préface É. Loquin, pp. 12-13, n° 13.

⁹⁴⁹ Là, la source de l'obligation primaire, loi ou contrat, importe peu. L'obligation secondaire, celle de réparer, est légale. Sur cette controverse, v. *par ex.* M. Bacache, note sous note sous *Cass. 1^{re} civ., 28 avril 2011*, D. 2011, p. 1726. H. Boucard, *Responsabilité contractuelle, droit civil*, Dalloz, coll. « Dalloz corpus », 2019, pp. 17-18, n° 5. *Aj.* É. Juen, *op. cit.*, p. 13 et suiv., n° 14. Pour cette dernière il y a à la fois une *unité* de nature et une *unité* de régime des deux responsabilités.

⁹⁵⁰ Sur ce consensus, *par ex.* M. Bacache, *op. cit.*, p. 1726. H. Boucard, *op. cit.*, p. 18, n° 6. É. Juen, *op. cit.*, pp. 16-17, n° 15.

⁹⁵¹ En ce sens, D. Tallon, « L'inexécution du contrat : pour une autre présentation », R.T.D.civ. 1994, p. 223 et suiv. ; « Pourquoi parler de faute contractuelle », in *Droit civil, procédure, linguistique juridique*, Mélanges offerts à G. Cornu, P.U.F., 1994, p. 429 et suiv. Ph. Rémy, « Critique du système français de responsabilité civile », *Dr. et cultures* 1/96, n° 31, p. 31 et suiv. ; « La « responsabilité contractuelle » : histoire d'un faux concept », R.T.D.civ. 1997, p. 323 et suiv. ; « Observations sur le cumul de la résolution et des dommages et intérêts en cas d'inexécution du contrat », in *Les sanctions du droit*, Mélanges offerts à P. Couvrat, P.U.F., Poitiers, 2001, p. 121 et suiv. L. Leturmy, « La responsabilité délictuelle du contractant », R.T.D.civ. 1998, *spéc.* p. 867 et suiv. Ph. Laurent, *L'enchevêtrement des actions de l'acheteur liées à l'état du bien vendu*, Th. Nantes, 1998, p. 186 et suiv., n° 176 et suiv. *Impl.* Ph. Stoffel-Munck, *L'abus dans le contrat, Essai d'une théorie*, L.G.D.J., 2000, préface R. Bout., *spéc.* p. 123 et suiv., n° 135 et suiv. M. Fontaine, « Synthèses et perspectives », in *Les sanctions de l'inexécution des obligations contractuelles*, sous la direction de G. Viney et de M. Fontaine, Bruylant, L.G.D.J., 2001, *spéc.* pp. 1063-1064, n° 109-110. J. Bellissent, *Contribution à*

reconnaissant l'existence d'une responsabilité contractuelle, les sommes allouées par le juge aurait pour fonction la *réparation* du dommage⁹⁵², voire *deux fonctions*, de *paiement*, d'une part, car elle permet *l'exécution par équivalent* de l'obligation initiale inexécutée, et

l'analyse de la distinction des obligations de moyens et des obligations de résultat, L.G.D.J., 2001, préface R. Cabrillac., *spéc.*, p. 58 et suiv., n^{os} 92 et suiv. et p. 70 et suiv., n^{os} 106 et suiv. É. Debily, *L'exécution forcée en nature des obligations contractuelles non pécuniaires*, Th. Poitiers, 2002, *not.*, pp. 160-161, n^o 145 et p. 173, n^o 160. V. Perruchot-Triboulet, *Régime général des obligations et responsabilité civile*, P.U.A.M., 2002, préface J. Mestre, p. 187 et suiv., n^{os} 385 et suiv. H. Aubry, *L'influence du droit communautaire sur le droit français des contrats*, P.U.A.M., 2002, préface A. Ghozy, *spéc.* pp. 288-289, n^{os} 285 et suiv., p. 399, n^o 410 et p. 420 et suiv., n^{os} 432 et suiv. M.-É. Ancel, *La prestation caractéristique du contrat*, Economica, 2002, préface L. Aynès, *spéc.* p. 277 et suiv., n^{os} 360 et suiv. M. Faure-Abbad, *Le fait générateur de la responsabilité contractuelle*, L.G.D.J., 2003, préface Ph. Rémy. F. Rouvière, *Le contenu du contrat : essai sur la notion d'inexécution*, P.U.A.M., 2005, préface Ch. Atias, *spéc.* p. 275 et suiv., n^{os} 347 et suiv. P. Coëffard, *Garantie des vices cachés et « responsabilité contractuelle de droit commun »*, L.G.D.J., 2005, préface Ph. Rémy, *not.* p. 30 et suiv., n^{os} 49 et suiv., p. 81, n^o 121 et p. 91 et suiv., n^{os} 131 et suiv. I. Cornesse, « L'exécution forcée en nature des obligations contractuelles », R.R.J. 2003-4, p. 2433 et suiv., n^{os} 1 et suiv. M. Poumarède, *Droit de la responsabilité et des contrats, Régimes d'indemnisation*, sous la direction de Ph. Le Tourneau, 2023-2024, 13^{ème} éd., 2022, Dalloz, coll. « Dalloz Action », p. 1465 et suiv., n^{os} 3213.00 et suiv. *Égal*, colloque, *Exécution du contrat en nature ou exécution par équivalent*, Rev. contrats février 2005. *Not.* les interventions de M. Aynès, « Rapport introductif », p. 9 et suiv. et de M^{me} Rémy-Corlay, « Exécution et réparation : deux concepts ? », p. 13 et suiv., *spéc.* p. 22 et suiv.. Pour une distinction entre « exécution forcée » et « réparation », C. Coutant-Lapalus, *Le principe de réparation intégrale en droit privé*, P.U. d'Aix-Marseille, 2002, préface F. Pollaud-Dulian, p. 31 et suiv., n^{os} 10 et suiv. À noter la prudence de M. Savaux, « La fin de la responsabilité contractuelle ? », R.T.D.civ. 1999, p. 1 et suiv.

⁹⁵² En ce sens, en droit civil, P. Jourdain, « Réflexion sur la notion de responsabilité contractuelle », in *Les métamorphoses de la responsabilité*, 6^{es} journées R. Savatier, t. 32, Poitiers, P.U.F., 1997, p. 65 et suiv. « La date de naissance de la créance d'indemnisation », Colloque sur *La date de naissance des créances*, organisé le 25 mars 2004, P.A. 2004, n^o 224, *not.* p. 52. P. Grosser, *Les remèdes à l'inexécution du contrat : essai de classification*, Th. Paris I, 2000, p. 487 et suiv., n^{os} 372 et suiv. : *l'exécution forcée* d'une prestation en nature ne peut avoir lieu qu'en nature. Remède relatif au lien contractuel (p. 86 et suiv., n^{os} 71 et suiv.). En revanche, si l'exécution forcée en nature de la prestation en cause est impossible, cette inexécution peut conduire au versement de *dommages et intérêts*. Ces derniers, versés par le débiteur de la prestation en nature inexécutée, sont destinés à *réparer un préjudice* consécutif à l'inexécution, *imputable au débiteur* de l'indemnité (pertes subies et gains manqués), et sont donc un remède relatif au débiteur défaillant, lequel engage sa responsabilité sur le terrain contractuel (p. 459 et suiv., n^{os} 348 et suiv.) G. Viney, « La responsabilité contractuelle en question », *op. cit.*, pp. 932-933, n^o 11. Concernant les « obligations de comportement imposant de faire ou de ne pas faire », l'auteur nie toute assimilation des sommes versées pour des dommages consubstantiels à leur inexécution à l'exécution du contrat. L'exécution de telles obligations ne peut être qu'en nature. Mais si des dommages et intérêts sont tout de même versés, ils ne correspondent pas à l'exécution de l'obligation initiale et inexécutée. Ces dommages et intérêts et ceux *consécutifs* à l'inexécution du contrat (p. 934 et suiv., n^{os} 13 et suiv.), n'ont pas un caractère délictuel, même s'ils ont fonction de réparation et donc indemnitaire. Existence d'une responsabilité contractuelle, autonome par rapport à la responsabilité délictuelle, dont le contenu doit être encadré (*not.*, pp. 946-947, n^{os} 28-29). *Égal.*, G. Viney, « Exécution de l'obligation, faculté de remplacement et réparation en nature en droit français », *op. cit.*, *spéc.* p. 168 et suiv., n^o 2. « Rapport de synthèse », Colloque sur *La responsabilité civile à l'aube du XXI^e siècle* des 7 et 8 décembre 2000, Resp. civ. et assurances, n^o 6 bis, hors-série, 2001, pp. 82-83, n^{os} 3 et suiv. P. Wéry, « L'exécution en nature de l'obligation contractuelle et la réparation en nature du dommage contractuel », in *Les sanctions de l'inexécution des obligations contractuelles*, *op. cit.*, pp. 234-235, n^o 25. G. Durry, « Responsabilité délictuelle et responsabilité contractuelle : dualité ou unité ? », Colloque sur *La responsabilité civile à l'aube du XXI^e siècle*, *op. cit.*, *spéc.* pp. 20-21, n^{os} 3 et 4. Ch. Larroumet, *op. cit.*, p. 543 et suiv. La responsabilité contractuelle existe, les dommages et intérêts contractuels ayant pour fonction la *réparation* du dommage résultant de l'inexécution de l'obligation initiale. L. Fin-Langer, *L'équilibre contractuel*, L.G.D.J., 2002, préface C. Thibierge, p. 59 et suiv., n^o 73. P. Ancel, « La responsabilité contractuelle », in *Les concepts contractuels français à l'heure des Principes du droit européen des contrats*, sous la direction de P. Rémy-Corlay et D. Fenouillet, *op. cit.*, p. 241 et suiv., n^{os} 1 et suiv. N. Molfessis, « Force obligatoire et exécution : un droit à l'exécution en nature ? », Colloque, *Exécution du contrat en nature ou exécution par équivalent*, *op. cit.*, p. 37 et suiv. Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 13^{ème} éd., 2022, p. 532, n^o 585. Objet de la responsabilité contractuelle : réparer le préjudice *matériel* résultant de l'inexécution du contrat, lequel dépend des avantages attendus du contrat. Y.-M. Laithier, *op. cit.*, *spéc.* p. 95 et suiv., n^{os} 66 et suiv., p. 144 et suiv., n^{os} 101 et suiv. et p. 425, n^o 329.

indemnitaire d'autre part, en ce qu'elle tend à la *réparation* de préjudices nés de l'inexécution de l'obligation initiale⁹⁵³.

334. **L'analyse critique des propositions doctrinales en droit fiscal.** M^{me} Deboissy et M. Wicker relèvent que si cette discussion « *est d'un faible enjeu pratique au regard du droit civil* », il n'en est pas de même en droit fiscal, notamment quand il faut déterminer si les sommes en cause doivent ou non être soumises à la T.V.A.⁹⁵⁴. Prenant donc appui sur les deux fonctions de la *responsabilité* contractuelle, de paiement et de réparation, M^{me} Deboissy et M. Wicker proposent de considérer les indemnités contractuelles comme *l'exécution par équivalent* des obligations initiales (fonction de paiement)⁹⁵⁵. Ces indemnités correspondraient aux avantages attendus du contrat par le bénéficiaire de celles-ci, dont le profit n'ayant pu être dégagé en raison de l'inexécution ou de la mauvaise exécution de son obligation par le cocontractant, ce profit étant la rémunération du service de réservation des moyens de production, c'est-à-dire « *des moyens matériels et humains nécessaires à l'exécution du contrat* », au bénéfice du débiteur des indemnités⁹⁵⁶. Ainsi, il y aurait un lien direct entre les indemnités en cause et une prestation de services, la réservation de moyens de production, et une imposition à la T.V.A. des sommes versées.

335. Il semble résulter des solutions relatives à l'imposition à la T.V.A. des indemnités contractuelles proposées par M^{me} Deboissy et M. Wicker, que le débiteur de ces dernières serait le *débiteur du prix*. Pour eux, les indemnités versées par ce dernier rémunèreraient un service de réservation de moyens de production, lequel a été rendu au débiteur du prix. C'est donc ce dernier qui aurait été condamné à verser les indemnités en cause, à défaut de règlement de ce prix. Or, le débiteur de ces indemnités n'est pas celui du prix, mais *celui à qui incombe la charge de la livraison d'un bien ou la réalisation d'un service*. En effet, la question de « *l'exécution forcée par équivalent* » d'une obligation contractuelle inexécutée se pose essentiellement à propos des obligations *de faire ou de ne pas faire*⁹⁵⁷, parmi lesquelles

⁹⁵³ En ce sens, J. Huet, *Responsabilité contractuelle et responsabilité délictuelle. Essai de délimitation entre les deux ordres de responsabilité*, Th. Paris II, 1978, t. 1, spéc. pp. 11-12, n° 11 et p. 25 et suiv., n°s 20 et suiv. A. Bénabent, note sous *Cass. com.*, 30 juin 1992, D. 1994, p. 455. « *Compensation par équivalent* » de la valeur de la prestation inexécutée et non « *exécution par équivalent* ». J. Flour, J.-L. Aubert et É. Savaux, *Les obligations*, 3. *Le rapport d'obligation*, Dalloz, Sirey, 9^{ème} éd., 2015, p. 172 et suiv., n°s 179 et suiv. É. Savaux et R.-N. Schütz, « *Exécution par équivalent, responsabilité et droits subjectifs* », Mélanges offerts à J.-L. Aubert, Dalloz, 2005, not. p. 282 et suiv., n°s 16-17. A.-S. Dupré-Dallemagne, *La force contraignante du rapport d'obligation (Recherche sur la notion d'obligation)*, P.U. d'Aix-Marseille, 2004, préface Ph. Delebecque, p. 164 et suiv., n°s 183 et suiv. Conciliation de l'exécution par équivalent et de la responsabilité. La première notion est réservée aux hypothèses dans lesquelles le créancier reçoit l'objet même de la prestation par un tiers, le débiteur pouvant être condamné au versement de l'équivalent pécuniaire, et la deuxième au cas d'une inexécution de la part du débiteur et de sa condamnation à des dommages-intérêts. Égal. N. Cardoso-Roulot, *Les obligations essentielles en droit privé des contrats*, L'Harmattan, 2008, préface É. Loquin, pp. 471-472, n° 662. Zoé Jacquemin, *Payer, réparer, punir. Étude des fonctions de la responsabilité contractuelle en droit français, allemand et anglais*, Thèse Université Panthéon-Assas, 2015. Quand la responsabilité contractuelle est orientée vers le créancier : fonction de *paiement* et de *réparation*. Quand elle est orientée vers le débiteur : fonction de *peine privée*. Dans la 1^{re} hypothèse, la responsabilité contractuelle fournit au créancier des dommages-intérêts « au lieu et place de l'exécution » (fonction de paiement) et des dommages-intérêts compensatoires (fonction de réparation) définis comme visant « *l'ensemble des avantages et bénéfices que le créancier entendait retirer de l'exécution* » (p. 219, n° 205).

⁹⁵⁴ *op. cit.*, p. 597, n° 17, *in fine*.

⁹⁵⁵ *op. cit.*, p. 597, n°s 17-18.

⁹⁵⁶ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 597, n° 18.

⁹⁵⁷ La sanction de l'inexécution des obligations *de faire* ou *de ne pas faire* était prévue à l'ancien article 1142 du Code civil : *toute obligation de faire ou de ne pas faire se résout en dommages et intérêts, en cas d'inexécution de la part du débiteur* » (**Rappel** : la distinction obligation de donner/obligation de faire/obligation de ne pas faire voire obligation de mise à disposition temporaire de l'usage d'une chose comme le bail - v. F. Terré, Ph.

se trouvent les obligations de *fournitures de services*⁹⁵⁸. Par conséquent, les indemnités au cœur du problème, ou dommages et intérêts compensatoires, sont celles versées par un *prestataire de services*, en particulier, n'ayant pas exécuté son obligation, laquelle est une obligation de faire. Il ne s'agit pas des sommes dues par le *débiteur du prix* de prestations de services, lequel, s'il ne payait pas, serait poursuivi en justice pour obtenir ce paiement⁹⁵⁹. L'exécution, alors forcée, d'une obligation à une somme d'argent a lieu, en principe, en nature⁹⁶⁰ et non par équivalent⁹⁶¹. Le prix, versé spontanément, ou à la suite d'une contrainte

Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.* - n'est pas reprise par l'ordonnance de 2016 - n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.* -. Exécution en nature de l'obligation inexécutée « *sauf si cette exécution est impossible et s'il existe une disproportion manifeste entre son coût pour le débiteur et son intérêt pour le créancier* ». Art. 1221 C. civ.). M.-È. Roujou de Boubée, *Essai sur la notion de réparation*, L.G.D.J., 1974, préface P. Hébraud, *spéc.* p. 173 et suiv. Ch. Bruneau, *La distinction entre les obligations monétaires et les obligations en nature, Essai de détermination de l'objet*, Th. Paris II, 1984, t. 2, *spéc.* p. 839 et suiv., n°s 330 et suiv. Égal. W. Jeandidier, « L'exécution forcée des obligations contractuelles de faire », R.T.D.civ. 1976, p. 700 et suiv., n°s 1 et suiv. Nombreuses exceptions : par ex. *Cass. 3^{ème} civ., 25 janvier 2006*, R.T.D.com. 2007, p. 137, commentaire F. Auque ; Loyers et copropriété 4/06, p. 9, comm. 69, note B. Vial-Prédroletti ; Administrer 2006, n° 393, p. 30, commentaire J.-D. Barbier ; Rev. contrats 2006, p. 818, obs. G. Viney. Un bailleur, soumis à des obligations de faire, a été contraint de *reconstruire des bâtiments* détruits par sa faute en cours de bail. Sur *l'exécution forcée d'une obligation d'entretien*, en cours de bail, à la charge d'un bailleur, et imposée au preneur, lequel avait demandé le versement de dommages-intérêts en raison de l'inexécution de cette obligation, *Cass. 3^{ème} civ., 27 mars 2013*, R.T.D.civ. 2013, p. 603, obs. H. Barbier ; Rev. contrats 2013, p. 890, obs. T. Genicon, p. 903, obs. G. Viney et p. 974, obs. J.-B. Seube ; Dr. et patrimoine 2014, n° 234, p. 58, obs. L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck. Déjà, *Cass. 3^{ème} civ., 10 janvier 2012*, Rev. contrats 2012, p. 782, obs. Y.-M. Laithier. *Reconstitution à l'identique d'un portefeuille de valeurs mobilières* par une banque ayant clôturé les comptes de deux époux, sans leur accord, pour un montant bien inférieur à celui de ces valeurs mobilières. Refus d'accorder aux époux les dommages-intérêts demandés par eux. V. aussi anciens art. 1143 et 1144 C. civ.

⁹⁵⁸ Not. J. Flour, J.-L. Aubert et É. Savaux, *Les obligations, 3. Le rapport d'obligation*, Dalloz, Sirey, 9^{ème} éd., 2015, pp. 156-157, n° 168. Égal. A. Bénabent, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 19^{ème} éd., 2021, p. 661, n° 825. Si l'exécution d'obligations portant sur des biens est impossible en nature, cette exécution ne pourra conduire qu'à un équivalent pécuniaire.

⁹⁵⁹ En droit fiscal, « *le fait de s'obliger à ne pas faire* » est une prestation de services imposable (art. 256 – IV, 1° C.G.I.). Pas de distinction, contrairement au droit civil, entre les obligations de faire consistant, notamment, en des prestations de services, et celles de ne pas faire. Elles engagent toutes les deux le débiteur à l'exécution d'une prestation de services. Toutefois, il n'y a ni obligation de ne pas faire, ni service rendu par abstention, ni contrepartie imposable si aucun *avantage* n'est procuré au débiteur de la somme versée (ni biens, ni services *pour son propre usage*). *C.J.C.E., 29 février 1996*, aff. C-215/94, R.J.F. 5/96, p. 389, n° 691 ; Dr. fisc. 1996, n° 43, p. 1341, comm. 1304. *C.J.C.E., 18 décembre 1997*, aff. C-384/95, R.J.F. 4/98, p. 343, n° 521 ; Dr. fisc. 1998, n° 7, p. 218. Égal. A. Daniel-Thézard, *op. cit.*, pp. 499-500, n° 1445. À défaut d'avantages *récioproques*, c'est donc l'exigence d'un contrat à titre onéreux qui n'était pas remplie.

⁹⁶⁰ A. Montal, « Considérations sur la réparation du dommage dérivant de l'inexécution d'une somme d'argent (spécialement d'après le Code civil italien et le Projet franco-italien sur les obligations », R.T.D.civ. 1932, p. 1017. G. Balis, « Des dommages et intérêts dus à raison du retard dans l'exécution d'une obligation ayant pour objet une somme d'argent », R.T.D.civ. 1934, p. 97. G. Sousi, « La spécificité juridique de l'obligation de sommes d'argent », R.T.D.civ. 1982, *spéc.* p. 534 et suiv., n°s 44 et suiv. Ch. Bruneau, *op. cit.*, t. 2, *spéc.* p. 814, n° 319. P. Grosser, *op. cit.*, t. 1, p. 487, n° 372. É. Debily, *op. cit.*, p. 6 et suiv., n° 4. G. Viney, La responsabilité contractuelle en question, *op. cit.*, p. 932, n° 11. À la question « *l'indemnisation des dommages consubstantiels à l'inexécution est-elle assimilable à l'exécution du contrat ?* », l'auteur répond « *en ce qui concerne l'obligation de payer une somme d'argent, la réponse affirmative semble s'imposer. En effet, il n'y a pas de différence entre l'exécution et la réparation de la perte pécuniaire résultant du non-paiement lui-même, indépendamment de ses suites* ». Toutefois, la différence entre l'exécution, qui se limite au paiement de la somme due et non payée, et la réparation, prenant alors la forme de dommages et intérêts, existe lorsque la somme versée est d'un montant plus élevé que la somme due initialement. Égal. G. Viney, « Exécution de l'obligation, faculté de remplacement et réparation en nature en droit français », *op. cit.*, p. 170, n° 2. I. Cornesse, *op. cit.*, p. 2444, n° 16. V. Perruchot-Triboulet, *op. cit.*, p. 167, n° 342. Y.-M. Laithier, *op. cit.*, p. 37, n° 15, note 2. Ph. Théry, *L'exécution forcée, in Les concepts contractuels français à l'heure des Principes du droit européen des contrats*, sous la direction de P. Rémy-Corlay et D. Fenouillet, Institut Ch. Dumoulin de la faculté Jean Monnet, Paris XI, Dalloz, 2003, p. 237 et suiv., n°s 4 et suiv. J. Flour, J.-L. Aubert, É. Savaux, *Les obligations, 3. Le rapport d'obligation*, Dalloz, Sirey, 9^{ème} éd., 2015, pp. 153-154, n° 164. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*,

judiciaire, est bien, en principe, la contrepartie d'une prestation de services. Un lien direct existant entre celui-là et celle-ci, la somme acquittée est imposable à la T.V.A. La précision selon laquelle il existerait dans le contrat un service de réservation de moyens de production justifiant l'imposition des sommes en cause importe peu⁹⁶².

336. Concernant les indemnités résultant de *préjudices « induits par »*, ou « *consécutifs à* », la mauvaise exécution ou à l'inexécution d'une obligation, ou encore « *extrinsèques* »⁹⁶³, M^{me} Deboissy et M. Wicker leur attribuent un caractère *indemnitaire* (fonction de réparation)⁹⁶⁴. Versées *en dehors de toutes prévisions contractuelles*, elles ne seraient pas la contrepartie directe d'une prestation de services et imposables à la T.V.A.⁹⁶⁵. Mais, là encore, la nature indemnitaire ou la fonction de réparation des sommes en question divise la doctrine, en droit civil. Il en est de même de la portée de l'ancien article 1150 du Code civil selon lequel « *le débiteur n'est tenu que des dommages-intérêts qui ont été prévus ou qu'on a pu prévoir lors du contrat, lorsque ce n'est point par son dol que l'obligation n'est point exécutée* ». Aujourd'hui, et depuis la réforme de 2016, ces dispositions se trouvent sous l'article 1231-3 du Code civil : « *le débiteur n'est tenu que des dommages-intérêts qui ont été prévus ou qui pouvaient être prévus lors de la conclusion du contrat, sauf lorsque l'inexécution est due à une faute lourde ou dolosive* ». Pour ceux qui sont convaincus que l'exécution forcée ne peut avoir lieu que par équivalent, et pas seulement en nature, les

Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 971, n° 868. *Cass. 1^{re} civ., 9 juillet 2003*, R.T.D.civ. 2003, p. 709, n° 12, obs. J. Mestre et B. Fages.

⁹⁶¹ *Cpd. Cass. Com., 22 octobre 1996*, R.T.D.civ. 1997, p. 123, obs. J. Mestre. Condamnation du débiteur d'un prix, ayant résilié unilatéralement, et sans droit, le contrat, à des dommages et intérêts, et non au versement du prix lui-même, en raison du préjudice subi par le créancier, ce prix n'étant dû qu'en contrepartie de la réalisation de la prestation, laquelle n'avait pu être effectuée. *Cass. soc., 18 novembre 2003*, Bull. civ., V, p. 288, n° 285 ; *Rev. contrats* 2004, p. 653, obs. Ph. Stoffel-Munck. Condamnation de l'employeur, lequel a résilié illégalement un contrat de travail à durée déterminée (inaptitude physique de l'employé), à verser des dommages et intérêts, et non les rémunérations ou leur équivalent, à son employé. Dans ces deux hypothèses, l'attention a été portée sur la situation dans laquelle était placé le créancier du prix (un transporteur resté à quai) ou des rémunérations (le salarié), une situation d'inexécution de son obligation. Dans le premier cas, cette inexécution était due au fait du débiteur du prix (résiliation unilatérale du contrat de transport).

⁹⁶² **À noter** : ce qui précède ne vaut que si le versement du prix peut être obtenu. En cas d'inexécution définitive, des dommages-intérêts compensatoires pourraient être alloués. *Not. A. Pinna, La mesure du préjudice contractuel*, L.G.D.J., 2007, préface P.-Y. Gautier, *spéc.* p. 205 et suiv., n°s 203 et suiv. L'ancien article 1153 al. 4 le prévoyait (préjudice indépendant du retard ; mauvaise foi du débiteur du prix). Aujourd'hui art. 1231-6, al. 3 C. civ. (*ord. n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). *Ex. Cass. com., 2 février 2010*, Bull. civ., IV, p. 113, n° 32 ; R.T.D.civ. 2010, p. 322, obs. B. Fages. Utilisation de voies pénales et civiles pour différer le paiement du solde du prix. Mais le créancier pourrait aussi obtenir ces intérêts à la suite de la résiliation ou de la résolution du contrat. *Ex. Cass. 1^{re} civ., 17 février 1982*, Bull. civ., I, p. 66, n° 77 ; R.T.D.civ. 1983, p. 132, obs. F. Chabas. Soit exécution de l'obligation, soit résolution du contrat + dommages-intérêts. Ici, résolution du contrat car si le paiement du solde du prix était possible (par une société dont le président avait été incarcéré), l'obligation du cocontractant (une agence de voyage) était devenue impossible. Exécution de la convention « *lorsqu'elle est possible* ». Toute la convention est visée par cette résolution. *Autres hypothèses dans lesquelles des dommages-intérêts compensatoires peuvent être alloués (égal. P. Grosser, op. cit., p. 881 et suiv., n°s 687 et suiv.)* : art. 1654 C. civ. Résolution du contrat de vente à défaut pour l'acquéreur d'avoir réglé le prix de vente. Restitution du bien si livraison de biens + dommages et intérêts. Art. 1252-8 C. civ. Résolution du contrat avec restitution en valeur de la prestation inexécutée (*ex. par le maître d'œuvre*) et restitution du prix + dommages-intérêts (*ex. par le maître d'ouvrage*). Art. 1229, al. 3 C. civ. Résiliation du contrat si les prestations « *ont trouvé leur utilité au fur et à mesure de l'exécution réciproque du contrat* ». *Ex. condamnation d'un locataire qui n'a pas payé son loyer à verser des dommages-intérêts au bailleur*. Dans toutes ces hypothèses, pas de soumission des sommes acquittées à la T.V.A. car elles ne sont pas les contreparties de la réalisation effective de livraisons de biens ou de prestations de services.

⁹⁶³ Sur la distinction préjudices intrinsèques et préjudices extrinsèques, H. Boucard, *op. cit.*, pp. 254-255, n° 491.

⁹⁶⁴ *op. cit.*, p. 597, n° 18.

⁹⁶⁵ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 597, n° 18.

sommes en cause seraient un *élément de cet équivalent de l'exécution*, dès lors qu'elles ont été prévisibles⁹⁶⁶. Selon eux, l'ancien article 1150 du Code civil serait donc une règle évidente, voire inutile, car « s'il s'agit uniquement d'exécuter par équivalent la prestation promise, cette exécution a forcément pour mesure celle qui était prévue puisque « l'équivalent ne peut pas dépasser le promis ». Le dommage prévisible au sens de l'article 1150 n'est autre que l'objet même de l'obligation inexécutée, l'avantage promis et non reçu »⁹⁶⁷. Sa justification résulterait « du fait qu'il n'existe pas à proprement parler de responsabilité contractuelle »⁹⁶⁸. Pour les autres, qui défendent l'existence d'une responsabilité contractuelle, elles ont la nature d'une réparation⁹⁶⁹. Par conséquent, dès lors que le préjudice était prévisible au moment de la formation du contrat, il est réparable. Ici, ce ne sont pas uniquement les préjudices « intrinsèques » qui sont pris en considération, ce sont aussi ceux qui sont « extrinsèques » à condition qu'ils soient prévisibles. L'ancien article 1150 du Code civil « trouve alors tout son sens et acquiert une véritable valeur ajoutée puisqu'il limite la réparation au seul dommage prévisible »⁹⁷⁰.

⁹⁶⁶ Par ex. H. Aubry, *op. cit.*, spéc. p. 426 et suiv., n^{os} 438 et suiv. Dès lors que les dommages et intérêts sont évalués en tenant compte à la fois des prévisions du débiteur et des attentes légitimes du créancier, leur montant peut dépasser la seule valeur de l'obligation inexécutée. Ex. dommages et intérêts plus élevés que le prix de tonneaux vendus si ces derniers sont impropres à la conservation du vin et que cet usage était prévu et connu des parties. É. Debily, *op. cit.*, not., pp. 173-174, n^o 161. M.-É. Ancel, *op. cit.*, not. pp. 278-279, n^o 361. M. Faure-Abbad, *op. cit.*, pp. 205-206, n^o 232. L'équivalent de l'exécution, qui compense, notamment, la perte subie, ne comprend pas seulement la valeur de la prestation inexécutée ; il s'étend à toutes les conséquences prévisibles de l'inexécution de la prestation. Ex. Reconstruction d'un poulailler détruit et mort des « hôtes à plumes ». L'exécution par équivalent, comprise « non comme représentant les frais de l'exécution en nature, mais comme la traduction, en argent, de l'objectif poursuivi par le créancier » peut donc être très supérieure à ces frais. P. Coëffard, *op. cit.*, not. p. 30 et suiv., n^{os} 49 et suiv., p. 105 et suiv., n^{os} 148 et suiv. et p. 141, n^o 197. Égal. les précisions de M. Rouvière (*op. cit.*, spéc. pp. 278-279, n^o 350) relativement à l'objet et à l'étendue de l'équivalent. Ph. Le Tourneau et L. Cadiet, *Droit de la responsabilité et des contrats*, 2002-2003, Dalloz Action, pp. 239-240, n^o 807. P. Rémy-Corlay, *op. cit.*, p. 28 et suiv. Les dommages et intérêts contractuels ne compensent pas que le prix de la chose objet du contrat ou « la valeur de la prestation inexécutée » ; ils sont plus largement l'estimation de l'intérêt qu'a le créancier à l'exécution de l'obligation. Contra, Ph. Rémy, « La « responsabilité contractuelle » : histoire d'un faux concept », R.T.D.civ. 1997, spéc. p. 350 et suiv., n^o 41. **Conception plus étroite de la notion d'équivalent de l'exécution, à la fois dans son objet et dans son étendue.** Ne reçoivent la qualification d'équivalent de l'exécution que les sommes qui correspondent à l'avantage promis et non reçu, peu importe que le créancier a ou non subi un dommage et donc indépendamment du résultat attendu ou de la satisfaction de ce dernier. En outre, la perte subie et le gain manqué ne vise que les biens objets du contrat. Égal. L. Leturmy, « La responsabilité délictuelle du contractant », R.T.D.civ. 1998, spéc., p. 870 et suiv. Les dommages et intérêts versés en contrepartie des préjudices subis relèveraient du régime de la **responsabilité délictuelle**. J. Bellissent, *op. cit.*, not. p. 71, n^o 108. **Traitement délictuel** des dommages « annexes à l'exécution » ou « dérivés de l'exécution ».

⁹⁶⁷ M. Bacache, *op. cit.*, p. 1726.

⁹⁶⁸ M. Bacache, *op. cit.*, p. 1726.

⁹⁶⁹ En ce sens J. Huet, *op. cit.*, spéc. pp. 30-31, n^o 24 et p. 36, n^o 29. É. Savaux, *op. cit.*, p. 25, n^o 41. J. Flour, J.-L. Aubert et É. Savaux, *Les obligations*, 3. *Le rapport d'obligation*, Dalloz, Sirey, 9^{ème} éd., 2015, not. p. 229 et suiv., n^o 227. É. Savaux et R.-N. Schütz, *op. cit.*, p. 283, n^o 17. P. Grosser, *op. cit.* Ch. Larroumet, « Pour la responsabilité contractuelle », Mélanges offerts à P. Catala, in *Le droit français à la fin du 20^e siècle*, Litec, 2001, spéc. p. 544, n^o 2. G. Viney, « La responsabilité contractuelle en question », in *Le contrat au début du XXI^e siècle*, Études offertes à J. Ghestin, L.G.D.J., 2001, p. 934 et suiv., n^{os} 13 et suiv. « Exécution de l'obligation, faculté de remplacement et réparation en nature en droit français », in *Les sanctions de l'inexécution des obligations contractuelles*, *op. cit.*, p. 169, n^o 2. Y.-M. Laithier, *Étude comparative des sanctions de l'inexécution du contrat*, L.G.D.J., 2004, préface H. Muir Watt, spéc. p. 144 et suiv., n^{os} 101 et suiv. L'auteur s'oppose très ouvertement à M. Rémy sur la mesure des dommages et intérêts en ce que ceux-ci ne se déterminent pas par rapport à la nature, prévisible ou non du dommage, mais en fonction des conséquences prévisibles de l'inexécution. Zoé Jacquemin, *op. cit.*, p. 213 et suiv., n^{os} 199 et suiv. A. Pinna, *op. cit.*, p. 39 et suiv., n^{os} 37-38.

⁹⁷⁰ M. Bacache, *op. cit.*, p. 1726.

β) La jurisprudence de la Cour de cassation

337. Au préalable, quelques mots sont nécessaires sur le contenu du Code civil car ce dernier aurait tout d'abord donné raison aux partisans de l'exécution forcée par équivalent du contrat. En effet, le code ne s'exprime pas en termes de « responsabilité contractuelle » puisque sous sa section IV sont traités des « dommages-intérêts résultant de l'inexécution de l'obligation »⁹⁷¹. Ce n'est que depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations » qu'ensuite la responsabilité contractuelle est entrée dans le Code civil. Si sa section V est consacrée à « l'inexécution du contrat », sa sous-section 5 est intitulée « la réparation du préjudice résultant de l'inexécution du contrat »⁹⁷². Ce serait également dans le sens de l'existence d'une responsabilité contractuelle que la Cour de cassation se serait orientée aussi bien pour les dommages « *intrinsèques* » qu'« *extrinsèques* ».

338. Cependant la Cour de cassation n'a pas toujours exigé l'existence d'un *préjudice* pour admettre l'allocation de dommages-intérêts. Ainsi, dans un arrêt de 1992, elle jugeait que pour obtenir des dommages-intérêts, le créancier d'une obligation de faire ou de ne pas faire n'avait pas à démontrer que l'inexécution avait été fautive⁹⁷³. Interprétant les dispositions de l'ancien article 1143 qui ne vise pourtant que les réparations en nature⁹⁷⁴, elle confirmait sa position, en précisant qu'un préjudice n'est pas nécessaire pour être indemnisé⁹⁷⁵. Mais c'est surtout dans un arrêt de 2002, largement commenté, que la Cour de cassation décida que « *l'indemnisation du bailleur en raison de l'inexécution par le preneur des réparations locatives prévues au bail n'est subordonnée ni à l'exécution de ces réparations, ni à la justification d'un préjudice* »⁹⁷⁶. De même, au regard des dispositions des anciens articles 1142 et 1147 du Code civil⁹⁷⁷, elle considérait que « *les dommages-intérêts*

⁹⁷¹ C'est nous qui mettons en gras. Sur la prétendue nature d'exécution par équivalent des dommages-intérêts dans le code civil et la distinction opérée par Pothier entre les dommages-intérêts intrinsèques (exécution par équivalent du contrat) et ceux qui sont extrinsèques (« *visent à réparer un préjudice indépendant : il s'agit du préjudice lié à l'inexécution du contrat et qui est causé à des intérêts de la victime qui sont étrangers à l'exécution même de l'objet de l'obligation dont il est créancier* »), A. Pinna, *op. cit.*, p. 26 et suiv., n°s 23 et suiv.

⁹⁷² C'est nous qui mettons en gras. *Aj. Projet de réforme de la responsabilité civile du 13 mars 2017*. Le nouvel article 1231 du Code civil est ainsi rédigé : « *le créancier d'une obligation issue d'un contrat valablement formé peut, en cas d'inexécution, demander au débiteur réparation de son préjudice dans les conditions prévues au sous-titre II [sous-titre II : La responsabilité civile]* ».

⁹⁷³ *Cass. com.*, 30 juin 1992, *Bull. civ.*, IV, p. 179, n° 258 ; D. 1994, p. 454, note A. Bénabent.

⁹⁷⁴ « *...le créancier a le droit de demander que ce qui aurait été fait par contravention à l'engagement soit détruit ; et il peut se faire autoriser à la détruire aux dépens du débiteur, sans préjudice des dommages-intérêts, s'il y a lieu* ».

⁹⁷⁵ *Cass. 3^{ème} civ.*, 13 novembre 1997, *R.T.D.civ.* 1998, p. 124, obs. P. Jourdain.

⁹⁷⁶ *Cass. 3^{ème} civ.*, 30 janvier 2002, D. 2003, somm. p. 458, note D. Mazeaud ; J.C.P. 2002, éd. G., I, 186, p. 2166, obs. G. Viney ; *R.T.D.civ.* 2002, p. 321, obs. P.-Y. Gautier et p. 816, obs. P. Jourdain ; P.A. 2002, n° 230, p. 10, note Ph. Stoffel-Munck. En appel, les bailleurs n'avaient pas obtenu de dommages et intérêts, faute de démontrer un préjudice subi. En effet, aucun préjudice n'avait été subi par le bailleur résultant de l'inexécution de ses obligations, des réparations locatives, par le preneur. Immeuble revendu à un promoteur, lequel a détruit le bien pour construire une résidence. Quoi qu'il en soit, si préjudice il y avait, il n'avait pas à être démontré. Déjà, *Cass. 3^{ème} civ.*, 29 janvier 2002, non publié. *Égal. Égal. Agen*, 5 octobre 2004, publié par le Service de documentation et d'études de la Cour de cassation. S. Beaugendre, « La responsabilité contractuelle à l'épreuve du droit du bail », P.A. 2002, n° 184, p. 3.

⁹⁷⁷ Art. 1142 : « *Toute obligation de faire ou de ne pas faire se résout en dommages-intérêts, en cas d'inexécution de la part du débiteur* ».

Art. 1147 : « *Le débiteur est condamné, s'il y a lieu, au paiement de dommages-intérêts, soit à raison de l'inexécution de l'obligation, soit à raison du retard dans l'exécution, toutes les fois qu'il ne justifie pas que*

alloués au créancier au titre de l'inexécution ou d'un retard dans son exécution [celle du débiteur], constituent une modalité d'exécution de l'obligation de faire ou de ne pas faire »⁹⁷⁸. Un problème s'est posé à propos de l'interprétation de l'ancien article 1145 du Code civil relatif aux obligations de ne pas faire, selon lequel « *si l'obligation est de ne pas faire, celui qui y contrevient doit des dommages-intérêts par le seul fait de la contravention* ». Pour certains auteurs, il en résultait seulement qu'une mise en demeure n'était pas nécessaire pour obtenir des dommages-intérêts et ne dispensait donc pas le créancier de la preuve d'un préjudice dû à l'inexécution⁹⁷⁹. Ce n'est pas dans ce sens que la Cour de cassation a finalement interprété les dispositions en cause⁹⁸⁰. Cette difficulté a désormais disparu puisque l'ancien article 1145 du Code civil a été supprimé par l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*⁹⁸¹. Plus récemment, la Cour de cassation a encore considéré que la seule constatation d'une reprise illicite d'un logement ouvrait droit à réparation⁹⁸².

339. Pour MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde, notamment, la Cour de cassation déciderait que l'inexécution d'une obligation contractuelle ne suffirait pas à fonder l'octroi d'une réparation⁹⁸³ ; un préjudice serait donc nécessaire à l'allocation de dommages-intérêts. En effet, pour la Cour de cassation, et initialement, il résultait de l'ancien article 1145 du Code civil que la « *dispense de la formalité de mise en demeure lorsque le débiteur a contrevenu à une obligation de ne pas faire, ne dispense pas celui qui réclame réparation de*

l'inexécution provient d'une cause étrangère qui ne peut lui être imputée, encore qu'il n'y ait aucune mauvaise foi de sa part ».

⁹⁷⁸ *Cass. soc.*, 4 décembre 2002, Bull. civ., V, p. 363, n° 368 ; Rev. contrats 2003, p. 54, obs. Ph. Stoffel-Munck ; R.T.D.civ. 2003, p. 711, obs. P. Jourdain. Pour un auteur (Ch. Radé, *Jurisclasseur Civil*, art. 1146 à 1155, fasc. 10, Droit à réparation, Conditions de la responsabilité contractuelle, Dommage, n° 5), la référence à une condamnation « *s'il y a lieu* » sous l'ancien article 1147 du Code civil (*auj.* art. 1231-1 du même code) signifierait que le juge pouvait écarter toute condamnation quand le défaut ou le retard dans l'inexécution n'avait causé aucun préjudice au créancier. *Aj.* É. Juen, *op. cit.*, pp. 107-108, n° 128. M. Radé s'interroge également sur le contenu de l'ancien article 1149 du Code civil (*auj.* art. 1231-2 du même code) : si les dommages-intérêts dus au créancier sont, en général, de la perte qu'il a faite ou du gain dont il a été privé « *n'est-ce pour exclure a contrario, toute indemnisation en l'absence de perte ou de manque à gagner, c'est-à-dire en l'absence de préjudice* ».

⁹⁷⁹ *Par ex.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 926-927, n° 830.

⁹⁸⁰ *Cass. 1^{re} civ.*, 10 mai 2005, Bull. civ., I, p. 170, n° 201 ; R.T.D.civ. 2005, p. 600, obs. P. Jourdain ; J.C.P. 2005, éd. G., IV, 2410. Ici, la preuve d'un préjudice n'est pas ici exigée pour l'allocation des dommages et intérêts versés en violation d'une clause de non-rétablissement (obligation de ne pas faire). Elle opère également un revirement de jurisprudence. *V. supra*, *Cass. 1^{re} civ.*, 26 février 2002, Bull. civ., I, p. 51, n° 68 ; P.A. 2002, n° 230, p. 10, note Ph. Stoffel-Munck ; Defrénois 2002, art. 37558, n° 31, obs. É. Savaux ; R.T.D.civ. 2002, p. 809, obs. J. Mestre et B. Fages. *Égal. Cass. 1^{re} civ.*, 31 mai 2007, Rev. contrats 2007, p. 1118, obs. Y.-M. Laithier et p. 1140, obs. S. Carval ; R.T.D.civ. 2007, p. 568, obs. B. Fages. Sur la difficulté, au regard de la jurisprudence récente, d'attribuer une fonction exclusivement indemnitaire aux dommages et intérêts, supposant l'existence d'un préjudice, *v. égal.* Ph. Stoffel-Munck, *Chron. resp. civ.*, J.C.P. 2006, éd. G., n° 6, p. 260, *spéc.*, pp. 261-262, n° 3. *Cass. 1^{re} civ.*, 14 octobre 2010, R.T.D.civ. 2010, p. 781, obs. B. Fages. Réparation en nature d'un dommage consistant à obliger un actionnaire principal (devenu majoritaire) à céder à l'autre actionnaire principal des actions acquises par le premier à des actionnaires minoritaires, contrairement à une clause de *standstill* prévue dans un pacte d'actionnaires. Revente de ces actions à leur prix d'acquisition. *Comp. Cass. com.*, 5 octobre 1993, Bull. civ., IV, p. 225, n° 313 ; R.T.D.com. 1994, p. 343, n° 12, obs. B. Bouloc. Exécution *en deniers* d'une obligation de délivrance d'un bien, un véhicule, en raison de l'impossibilité d'exécuter cette obligation en nature. Fabrication du modèle vendu : arrêtée. L'indemnité était équivalente à la valeur actuelle de la chose vendue et non à la valeur de la chose au moment de la conclusion du contrat.

⁹⁸¹ *op. cit.*

⁹⁸² *Cass. 3^{ème} civ.*, 6 juillet 2017, J.C.P. 2018, éd. G., doctr. 262, n° 1, p. 448, obs. C. Bloch.

⁹⁸³ *op. cit.*, p. 926, n° 829.

la contravention à cette obligation d'établir le principe et le montant de son préjudice »⁹⁸⁴. Si cet arrêt a été remis en cause en 2005⁹⁸⁵, la réforme de 2016 ne reprenait pas les anciennes dispositions de l'article 1145 du Code civil⁹⁸⁶. C'est aussi au cours de cette année 2002, que par deux arrêts, la haute juridiction rejetait les pourvois de victimes n'ayant pas été en mesure de démontrer l'existence d'un préjudice qu'elles auraient subie⁹⁸⁷. Mais c'est aussi par un arrêt important, en ce qu'il opère un revirement de jurisprudence⁹⁸⁸, que la Cour de cassation, dans une affaire de bail, refuse d'allouer des dommages et intérêts en raison d'une absence de préjudice distinct de l'inexécution elle-même⁹⁸⁹. Un rapport de la Cour de cassation précise les intentions des magistrats⁹⁹⁰. Après avoir rappelé la solution de 2002⁹⁹¹, les interrogations alors suscitées dans la doctrine⁹⁹², et l'arrêt du 3 décembre 2003 qui vient d'être cité, les rédacteurs de ce rapport indique que « l'apport de cet arrêt est non seulement de réaffirmer que le constat de l'absence de préjudice exclut l'allocation de dommages-intérêts dans le domaine de la responsabilité contractuelle, mais aussi de rappeler que les juges doivent se placer au jour où ils statuent pour apprécier l'existence et la consistance du préjudice. Cela ne signifie pas que dans l'hypothèse où le préjudice a disparu au jour du jugement ou de l'arrêt, aucune somme ne pourrait être octroyée à titre de dommages-intérêts, mais que ceux-ci seraient limités à la réparation de ce dommage temporaire »⁹⁹³. Les cours d'appel, elles-aussi, exigent l'existence d'un préjudice⁹⁹⁴. Depuis la jurisprudence de la Cour de cassation a été constante : une faute contractuelle n'implique pas nécessairement par elle-même l'existence d'un dommage en relation de cause à effet (ou de causalité) avec cette faute et donc la preuve d'un préjudice doit être rapportée⁹⁹⁵.

340. Concernant les indemnités résultant de *préjudices* « *induits par* », ou « *consécutifs à* », la mauvaise exécution ou à l'inexécution d'une obligation, ou encore « *extrinsèques* », la Cour de cassation considère que seuls les dommages **prévisibles** au

⁹⁸⁴ Cass. 1^{re} civ., 26 février 2002, *op. cit.* Violation de l'interdiction à un avocat de s'installer dans la même ville (Tours) qu'un confrère (obligation de ne pas faire).

⁹⁸⁵ Cass. 1^{re} civ., 10 mai 2005, *op. cit.*

⁹⁸⁶ *V. supra.*

⁹⁸⁷ Cass. com., 9 avril 2002, J.C.P. 2003, éd. G., II, 10067, p. 733, note J.-M. Tengang. Cass. 1^{re} civ., 13 novembre 2002 (2 arrêts), Bull. civ., I, pp. 206-207, n^{os} 265-266 ; R.T.D.civ. 2003, p. 98, obs. P. Jourdain ; Rev. contrats 2003, p. 47, obs. D. Mazeaud.

⁹⁸⁸ V. Cass. 3^{ème} civ., 30 janvier 2002, *op. cit.*

⁹⁸⁹ Cass. 3^{ème} civ., 3 décembre 2003, Bull. civ., III, p. 196, n^o 221 ; Rev. contrats 2004, p. 280, obs. Ph. Stoffel-Munck et p. 359, obs. J.-B. Seube ; P. Jourdain, R.T.D.civ. 2004, p. 295, n^o 2. Pas de préjudice subi par le bailleur résultant de l'inexécution de ses obligations par le preneur, à savoir la restitution des locaux dans un état d'entretien permettant une relocation immédiate et aisée. Local commercial reloué sans que le bailleur ne le remette en état et dans des conditions normales, qui ne tenaient pas compte de l'état des lieux.

⁹⁹⁰ Rapport 2003 sur l'égalité, la Documentation française, pp. 322-323.

⁹⁹¹ Cass. 3^{ème} civ., 30 janvier 2002, *op. cit.*

⁹⁹² « Certains auteurs se sont interrogés sur le point de savoir si la Cour de cassation n'avait pas voulu remettre en cause les trois conditions de l'engagement de la responsabilité civile contractuelle que sont la faute, le préjudice et le lien de causalité... » (p. 322 du rapport).

⁹⁹³ P. 323 du rapport.

⁹⁹⁴ Versailles, 27 mai 2004, publié par le Service de documentation et d'études de la Cour de cassation. Lyon, 1^{er} décembre 2005, publié par le Service de documentation et d'études de la Cour de cassation.

⁹⁹⁵ Cass. com., 13 mars 2007, L.P.A. 11 septembre 2007, p. 7, note M.-L. Lanthiez. Ici, le dommage n'était ni certain, ni prévisible. Cass. 2^{ème} civ., 11 septembre 2008, Rev. contrats 2009, p. 77, obs. O. Deshayes. Cass. 1^{re} civ., 22 novembre 2017, Contrats, conc., consom. 2018, n^o 2, p. 23, comm. 23, note L. Leveneur. Cass. com., 31 janvier 2018, Resp. civ. et assurances 04/18, p. 12, n^o 99. Préjudice réparable : celui qui trouve sa cause dans le manquement du débiteur et non dans le respect par le créancier de ses propres obligations. Cass. com., 7 mai 2019, Contrats, conc., consom. 2018, n^{os} 8-9, p. 17, comm. 136, note L. Leveneur. Contractant devait établir le principe et le montant de son préjudice (obligation de ne pas faire).

moment de la conclusion du contrat sont réparables⁹⁹⁶. Ainsi, dans le domaine du transport, il appartient au juge d'expliquer en quoi le débiteur (le transporteur) pouvait prévoir les conséquences d'un retard⁹⁹⁷. Pour M^{me} Bacache, il résulte de l'arrêt de 2011 qu'il n'y aurait pas que les préjudices dits « *intrinsèques* » qui seraient indemnisables mais également les préjudices dits « *extrinsèques* » dès lors que le débiteur serait en mesure de les prévoir au moment de la conclusion du contrat⁹⁹⁸. Pour M^{lle} Vinay, la thèse de l'exécution par équivalent n'est pas consacrée car si tel avait le cas, la Cour de cassation se serait fondée sur l'ancien article 1151 du Code civil selon lequel les dommages-intérêts ne doivent comprendre « *que ce qui est une suite immédiate et directe de l'inexécution de la convention* »⁹⁹⁹. Toutefois, et plus récemment, la Cour de cassation s'est fondée sur l'article 1150 du Code civil pour affirmer qu'en matière de responsabilité contractuelle, le dommage n'est indemnisable que s'il était prévisible lors de la conclusion du contrat et a constitué une *suite immédiate et directe de l'inexécution du contrat*¹⁰⁰⁰. Elle a aussi rappelé que cette exigence de prévisibilité ne s'impose pas quand le contractant défaillant a commis une faute dolosive¹⁰⁰¹.

⁹⁹⁶ Recherche de la prévisibilité du dommage non seulement pour les dommages « *intrinsèques* » mais aussi pour les dommages « *extrinsèques* » (recherche de la prévisibilité de la *cause* du préjudice, puis de celle de l'importance et de l'étendue du dommage, - *quotité* du dommage - et enfin recherche de la prévisibilité des *chefs de préjudice*). Not. I. Souleau, *La prévisibilité du dommage contractuel (Défense et illustration de l'article 1150 du Code civil)*, Th. Paris II, 1979, t. 1, p. 57 et suiv., n^{os} 60 et suiv. A. Pinna, *op. cit.*, p. 30 et suiv., n^{os} 27-28.

⁹⁹⁷ *Par ex.*, Cass. 1^{re} civ., 28 avril 2011, D. 2011, p. 1725, note M. Bacache ; R.T.D.com. 2011, p. 631, obs. B. Bouloc ; R.T.D.civ. 2011, p. 547, obs. P. Jourdain ; Rev. contrats 2011, p. 1156, obs. Y.-M. Laithier et p.1163, obs. G. Viney.

⁹⁹⁸ *op. cit.*, p. 1727. Pour M^{me} Bacache, la Haute juridiction ne consacre pas la thèse selon laquelle des dommages-intérêts ne peuvent être alloués au-delà de l'absence de la prestation promise : « *les dommages-intérêts auraient pu, en l'espèce, couvrir les conséquences du retard si le juge avait suffisamment recherché les éléments permettant de caractériser leur prévisibilité par le débiteur. [...]. Si le dommage prévisible n'était autre que l'exécution par équivalent de la prestation promise, il ne pourrait s'étendre aux conséquences du retard* ». Ainsi, consécration de la thèse qui défend la fonction indemnitaire de la responsabilité contractuelle. Égal. É. Juen, *op. cit.*, pp. 186-187, n^o 250. Possibilité d'indemnisation d'un dommage consécutif à l'exécution, dès lors que sa prévisibilité est établie. Toutefois, pour M^{me} Bacache si cet arrêt de 2011 « *rejette implicitement la thèse de l'exécution par équivalent au stade de la définition du dommage réparable, il y revient indirectement par une appréciation très sévère de la prévisibilité du dommage* » (*op. cit.*, p. 1728). La jurisprudence postérieure de la Cour de cassation va dans ce sens (*v. infra*).

⁹⁹⁹ *op. cit.*, pp. 1164-1165.

¹⁰⁰⁰ Cass. com., 11 mars 2020, Gaz. Pal. 15 septembre 2020, p. 29, note D. Houtcieff ; Rev. contrats 3/2020, p. 27, obs. J. Knetsch ; L'essentiel, droit des contrats, 3 juin 2020, n^o 6, p. 6, note M. Latina ; J.C.P. 2020, éd. G., n^o 29, p. 49, 1369, comm. 898, p. 29, note G. Trédez. Pour ce dernier, c'est la consécration de la réparation du dommage « *intrinsèque* ». Pas de référence à un « *préjudice* » mais à un « *dommage* », ni à une « *réparation* » mais à une « *indemnisation* » (p. 1371). Fonction du droit des contrats : de paiement ; exécution par équivalent (pp. 1371-1372). Pour d'autres illustrations, Cass. 1^{re} civ., 12 juillet 2012, n^o 11-24.804. Les avantages fiscaux liés à un appartement n'étaient pas entrés dans le champ contractuel du mandat- général-, ni prévisibles pour les preneurs (redressement fiscal adressé aux bailleurs à la suite de la location d'un cabinet médical et non d'un bien affecté à usage exclusif d'habitation). Cass. 1^{re} civ., 26 septembre 2012, D. 2012, p. 2305, note I. Gallmeister ; Contrats, conc., consom. 2012, n^o 12, p. 20, comm. 275, note L. Leveneur ; Resp. civ. et assurances 12/12, p. 17, n^o 330, note S. Hocquet-Berg. Les juges du fond accordaient très largement des dommages-intérêts à la victime (ici, un avocat qui avait manqué une plaidoirie à cause d'un retard de la S.N.C.F.). Déjà Paris, 22 septembre 2010, D. 2012, Actualité/droit immobilier, p. 12, note I. Gallmeister. Longue liste de dommages indemnisés dont le préjudice moral constitué par « *l'inquiétude et l'énervernement subis par la victime du retard* ». La Cour de cassation, dans son arrêt de septembre 2012, remet en cause cette jurisprudence en limitant le remboursement au seul coût du voyage rendu inutile.

¹⁰⁰¹ Cass. 1^{re} civ., 31 janvier 2018, Contrats, conc., consom. 2018, n^o 4, p. 17, comm. 61, note L. Leveneur ; Rev. contrats 2018/2, p. 187, obs. Y.-M. Laithier.

γ) Les solutions en droit fiscal

341. Le prestataire de services n'a pas exécuté ou a exécuté partiellement son obligation en nature (*ex.* des travaux). Sa défaillance est sanctionnée en justice par une condamnation à verser des dommages-intérêts au bénéficiaire des prestations inexécutées ou partiellement exécutées. Le débat ayant trait aux fonctions des dommages et intérêts contractuels, réaliser l'exécution forcée par équivalent de l'obligation initiale ou réparer les dommages dus à l'inexécution de cette obligation, ou les deux, trouverait ici sa place. Selon la nature juridique des dommages-intérêts contractuels alloués par le juge, et en partant du principe que les analyses du droit civil relatives aux fonctions de ceux-ci, s'imposent en droit fiscal, les sommes versées seront ou non soumises à la T.V.A. Toutefois, c'est à la jurisprudence de la Cour de cassation qu'il faut se référer pour faire des propositions en droit fiscal.

342. Deux propositions de solution peuvent être faites. Si les dommages-intérêts contractuels versés par le prestataire de services ne peuvent être considérés comme un mode d'exécution de son obligation initiale, mais sont destinés à *réparer un préjudice* subi par le créancier des prestations, ces dernières ne pouvant être exécutées qu'en nature, il ne peut y avoir d'opération imposable à la T.V.A. Toutefois, ici, ce n'est pas une solution importée du droit civil qui va résoudre une question de droit fiscal. Si la T.V.A. n'est pas due en raison du défaut *d'exécution de la prestation*, c'est parce que le *fait générateur* de la taxe ne se sera pas produit¹⁰⁰². En effet, l'article 269 - 1, a) du Code général des impôts prévoit que « *le fait générateur de la taxe se produit au moment où la prestation de services est effectuée* ». En d'autres termes, la prestation de services n'ayant pas été exécutée, le fait générateur de la taxe est inexistant. À défaut d'opération imposable, il ne peut y avoir de T.V.A. due.

343. À l'inverse, si le versement des dommages-intérêts était assimilé à *l'exécution, par équivalent*, de l'obligation initiale du prestataire, les sommes réglées ne seraient pas toujours exclues du champ d'application de la T.V.A., dès lors qu'elles ont un lien direct avec une prestation de service. En prenant l'exemple de prestations de travaux, il faut considérer que le prestataire n'a pas réalisé ces derniers ou ne les réalisés que partiellement. Une exécution en nature est finalement impossible. Le bénéficiaire des travaux obtient en justice le versement de dommages-intérêts lui permettant de s'adresser à un autre prestataire pour la réalisation des travaux en cause, en totalité ou en partie. Il y a bien là un lien direct entre les sommes obtenues en justice et l'exécution de prestations. Ces dernières sont soumises à la T.V.A.¹⁰⁰³.

¹⁰⁰² En ce sens, Y. Sérandour, note sous *Lyon, 9 avril 1997*, n° 95LY00725, P.A. 1998, n° 1, p. 12, n°s 30 et suiv. Il n'y a d'opération imposable qu'en cas d'échanges de prestations réciproques, autrement dit lorsque les *obligations nées d'un contrat synallagmatiques sont exécutées*. Dans le cas contraire, et en particulier si une *obligation* n'est pas exécutée, l'imposition est écartée, même si la somme versée est considérée comme l'exécution par équivalent de l'obligation inexécutée. Pour M^{me} Sérandour, le champ d'application de la T.V.A. se définit par rapport à une prestation effectivement fournie et non au regard de l'exécution d'une créance de somme d'argent. *Égal.* J.-C. Bouchard, Une non-opération est-elle une opération, R.J.F. 12/04, *spéc.* p. 916 : « *Or, rappelons-le, ce qui est imposable c'est « l'opération exécutée », dont précisément « l'exécution » constitue le fait générateur. L'exécution est un acte positif* ».

¹⁰⁰³ En ce sens, T.A. Paris, 17 octobre 2006, n° 00-1614, R.J.F. 3/07, p. 212, n° 265. La somme réclamée et obtenue par le bailleur du preneur, pour remettre les lieux en l'état à l'issue du contrat, a été versée, pour la juridiction administrative, en contrepartie de travaux à exécuter pour remettre les locaux occupés par le preneur en l'état ; elle doit donc être considérée comme « *une rémunération présentant un lien direct avec une prestation de service identifiée* » au bénéfice de la société bailleuse. *Contra.* T.A. Versailles, 23 septembre 2003, n° 01-1982, R.J.F. 01/04, p. 25, n° 27. Dépôts de garantie conservés par le bailleur pour réaliser les travaux à la charge

344. S'agissant des indemnités résultant de *préjudices* « induits par », ou « consécutifs à », la mauvaise exécution ou à l'inexécution d'une obligation, ou encore « extrinsèques », et alors même que le dommage en cause serait prévisible, elles ne seront pas soumises à la T.V.A. à défaut de la réalisation *effective* d'une prestation de services et donc du fait générateur de la taxe.

b) Les indemnités versées en application d'une clause pénale

345. **Les propositions de M^{me} Deboissy et M. Wicker.** Le raisonnement applicable aux dommages et intérêts alloués par le juge est repris par M^{me} Deboissy et M. Wicker pour définir le régime fiscal de la somme versée en exécution d'une clause pénale. Ces auteurs rejettent l'idée selon laquelle l'exclusion de l'imposition serait fondée sur le caractère indemnitaire de la clause et proposent de soumettre la somme en cause à la T.V.A., le montant versé en application de cette clause visant lui aussi à compenser un service de réservation découlant d'un engagement contractuel, un lien direct étant ainsi établi entre la somme due et la fourniture d'un service¹⁰⁰⁴. L'analyse de la clause pénale par M^{me} Deboissy et M. Wicker, et la solution proposée au risque de faire échapper la somme en cause à l'impôt ne paraissent pas tenir compte de la nature juridique complexe, et discutée, de cette clause et de ses fonctions¹⁰⁰⁵. Par conséquent, après un examen de la nature et des fonctions de la clause pénale en droit civil(α), et au regard de celui-ci, des solutions en droit fiscal seront proposées(β).

α) La nature et les fonctions de la clause pénale en droit civil

346. **Discussion sur la nature indemnitaire de la somme versée en application de la clause pénale.** La nature exclusivement indemnitaire de la clause pénale qui mettrait la somme versée en application de cette dernière à l'abri de toute imposition est à écarter. En effet, si la plupart des auteurs reconnaissent à la clause pénale une nature *mixte*, à la fois *punitive* et *indemnitaire*¹⁰⁰⁶, en insistant, pour certains, sur ce dernier caractère¹⁰⁰⁷, et

des locataires et non exécutés par eux. Dédommagement de l'inexécution par les locataires de leur obligation de restituer en bon état le bien loué, en fin de location. Pas d'imposition à la T.V.A.

¹⁰⁰⁴ *op. cit.*, p. 597, n° 18.

¹⁰⁰⁵ **À noter** : la *nature* de la clause pénale (ce que la clause est ; son essence) sera *l'ensemble des caractères ou des aspects* spécifiques à cette dernière. Nature : indemnitaire ? punitive ? les deux, à la fois indemnitaire et punitive ? Quant aux *fonctions* de la clause pénale (ce que la clause doit faire, son rôle) : indemniser le créancier ? punir le débiteur ? les deux à la fois, indemniser et punir. Cette dernière fonction, celle de punir le contractant défaillant, est discutée en doctrine (v. *infra*). Les expressions *comminatoire* » (ou « *contraignante* ». V. le Code civil et la jurisprudence de la Cour de cassation, *infra*) et « *punitive* » (v. le Code civil et la doctrine, *infra*) doivent être distinguées. La clause pénale a une fonction comminatoire ou contraignante (menace d'une sanction pesant sur l'un des contractants) dès la conclusion du contrat et au cours de l'exécution de ce dernier et une fonction punitive en cas d'inexécution (v. V. Lonis-Apokourastos, *infra*).

¹⁰⁰⁶ *Par ex.* L. Fin-Langer, *op. cit.*, p. 371, n° 531. F. Rouvière, *op. cit.*, p. 88 et suiv., n°s 91 et suiv. et pp. 288-289, n° 364. La clause pénale : à la fois compensation de l'inexécution et peine privée. S'applique sans avoir à démontrer l'existence d'un préjudice distinct de l'inexécution, le dommage se confondant avec cette dernière. É. Juen, *op. cit.*, p. 217 et suiv., n°s 294 et suiv. C. Ophèle, « Dommages-intérêts et clause pénale », *La notion de dommages-intérêts*, sous la direction de N. Cayrol, Dalloz, 2016, p. 313 et suiv. Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 13^{ème} éd., 2022, pp. 578-579, n° 634. Nature de la clause pénale : contractuelle, indemnitaire et comminatoire.

¹⁰⁰⁷ *Par ex.* M. Faure-Abbad, *op. cit.*, pp. 233-234, n° 268. Ph. Delebecque, *Jurisclasseur Responsabilité civile et Assurances*, fasc. 212, Réparation - Modalités de la réparation - Règles particulières à la responsabilité contractuelle - Clause pénale, 22 juillet 2022, points clés et n° 8.

abandonnent, par conséquent, l'idée d'une nature purement indemnitaire¹⁰⁰⁸, d'autres mettent en avant son aspect *punitif*¹⁰⁰⁹, voire ne considèrent la clause pénale que comme une peine privée, cette dernière ne se confondant pas avec la réparation d'un dommage subi par le créancier¹⁰¹⁰. Le Code civil et la Cour de cassation ont considéré que la clause pénale avait une fonction à la fois *comminatoire*, *punitif* et *indemnitaire*¹⁰¹¹. Des précisions s'imposent :

¹⁰⁰⁸ V. cependant et dans la doctrine récente, M. Mekki, « Le juge et les remèdes à l'inexécution du contrat », *Rev. contrats* 2016, p. 402. Pour ce dernier, le nouvel article 1231-5 du Code civil (l'alinéa 1^{er}) ne réduit la clause pénale qu'à une « *banale clause d'indemnisation forfaitaire et ne met pas en exergue le caractère punitif du mécanisme* ». M. Poumarède, *Droit de la responsabilité et des contrats, Régimes d'indemnisation*, 2023-2024, sous la direction de Ph. Le Tourneau, 13^{ème} éd., 2023, Dalloz, coll. « Dalloz Action », pp. 1564-1565, n° 3226.11 et p. 1566, n° 3226.12. *Contra* D. Mazeaud, note sous *Cass. Com. 14 juin 2016*, D. 2016, p. 1630, n° 10. M. Mazeaud relève que dans les alinéas 2 et 3 du texte cité, le terme de « pénalité » est employé « *ce qui semble, dans une certaine mesure au moins, réintroduire le caractère punitif inhérent à la clause* ». *Aj. Ph. Delebecque, op.cit.*, n° 12 : « *les alinéas 2 et 3 du texte parlent de « pénalité », ce qui met l'accent sur l'aspect comminatoire de la clause* ».

¹⁰⁰⁹ S. Carval, *La responsabilité civile dans sa fonction de peine privée*, L.G.D.J., 1995, préface G. Viney, p. 11 et suiv., n° 12. C. Bloud-Rey, *Le terme dans le contrat*, P.U. d'Aix-Marseille, 2003, préface P.-Y. Gautier, p. 364 et suiv., n°s 426 et suiv. et pp. 433-434, n° 507.

¹⁰¹⁰ D. Mazeaud, *La notion de clause pénale*, L.G.D.J., 1992, préface F. Chabas, p. 319 et suiv., n°s 555 et suiv. P. Grosser, *op. cit.*, p. 572 et suiv., n°s 435 et suiv. C. Coutant-Lapalus, *op. cit.*, p. 407 et suiv., n°s 481 et suiv. A. Jault, *La notion de peine privée*, L.G.D.J., 2005, préface F. Chabas, p. 130 et suiv., n°s 211 et suiv. Conception unitaire, et non mixte, à la fois punitif et indemnitaire, de la clause pénale. Cette dernière, tant stipulée que révisée, est une peine privée destinée à punir le débiteur défaillant, et non à réparer un préjudice subi par le créancier. *Égal* Y.-M. Laithier, *op. cit.*, pp. 433-434, n° 335. Sur l'assimilation de la clause pénale à une peine privée, v. aussi L. Hugueney, *L'idée de peine privée en droit contemporain*, Th. Paris, 1904, p. 170 et suiv. V. Lonis-Apokourastos, *La primauté contemporaine du droit à l'exécution en nature*, P.U. d'Aix-Marseille, 2003, préface J. Mestre, p. 266 et suiv., n°s 312 et suiv. et p. 298 et suiv., n°s 365 et suiv. La clause pénale : peine privée. Comminatoire dès sa création et sanction au stade de sa mise en œuvre. G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Pénale, Clause, *al.* Utilisation des mots « *clause comminatoire* », « *somme forfaitaire* » et « *peine stipulée* » (somme forfaitaire appelée peine stipulée).

¹⁰¹¹ Code civil : *anc.* 1152 (fonctions indemnitaire [al. 1^{er}] et punitif [al. 2 ; « *peine* »]), 1226 (comminatoire), 1228 (punitif ; « *peine stipulée* »), 1229 (indemnitaire et punitif. Al. 1^{er} : indemnitaire. Al. 2 : punitif - « *peine* ») et 1230 et suiv. (punitif - « *peine* »). *Auj. art.* 1231-5 (ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*) : clause indemnitaire (al. 1^{er}) et punitif (al. 2 et 3 ; « *pénalité* »). Ce nouvel article reprend les dispositions de l'ancien article 1152 lequel visait toutes les clauses d'indemnisation forfaitaire (« *clauses dénuées de caractère comminatoire qui prévoient une évaluation anticipée et forfaitaire du préjudice subi par le créancier de l'obligation inexécutée* ». D. Mazeaud, note de 2016, *op. cit.*, p. 1630, n° 7) dont la clause pénale (*cf.* aussi *anc. art.* 1231 C. civ.). Sur l'application de l'ancien article 1152, alinéa 2 notamment, à l'ensemble des clauses d'indemnisation forfaitaire dont la clause pénale, J.-S. Borghetti, observations sous *Cass. 1^{re} civ., 19 juin 2008*, n° 07-14.556, *Rev. contrats* 2008, pp. 1160-1161 et observations sous *Cass. 3^{ème} civ., 24 septembre 2008*, n° 07-13.989, *Rev. contrats* 2009, pp. 88-89. D. Mazeaud, note de 2016, *op. cit.*, p. 1630, n° 9. *Contra*, *Cass. com., 14 juin 2016*, *Bull. civ., IV*, p. 105, n° 86 ; D. 2016, p. 1631, note D. Mazeaud. Interprétation de cet arrêt sur ce point, D. Mazeaud, note de 2016, *op. cit.*, p. 1630, n° 8 : pour être révisée, la clause pénale doit avoir un caractère comminatoire. Aujourd'hui, le débat serait clos par le nouvel article 1231-5 du Code civil. Viserait toutes les clauses d'indemnisation forfaitaire dont la clause pénale (v. D. Mazeaud, note de 2016, *op. cit.*, pp. 1630-1631, n° 11). Cour de cassation et par exemple : *Cass. com., 5 juillet 1994*, *Bull. civ., IV*, p. 199, n° 253 ; D. 1994, I.R., p. 214. *Cass. 1^{re} civ., 10 octobre 1995*, D. 1996, somm. p. 116, obs. Ph. Delebecque ; D. 1996, p. 486, note B. Fillion-Dufouleur ; J.C.P. 1996, éd. G., I, 3914, p. 125, obs. M. Billiau ; J.C.P. 1996, éd. G., II, 22580, note G. Paisant. Évaluation conventionnelle, forfaitaire et d'avance, des dommages-intérêts pour le cas de rupture de la convention contraignant le débiteur à s'exécuter. *Cass. 1^{re} civ., 19 juin 2008*, n° 07-14.556, *Rev. contrats* 2008, p. 1158, obs. J.-S. Borghetti. *Cass. 3^{ème} civ., 24 septembre 2008*, n° 07-13.989, *Rev. contrats* 2009, p. 88, obs. J.-S. Borghetti (clause pénale : fonction comminatoire). *Cass. com., 29 juin 2010*, *Rev. contrats* 2011, p. 47, obs. Y.-M. Laithier. *Cass. com., 14 juin 2016*, *op. cit. Cass. com., 4 mai 2017*, *Bull. civ., IV*, p. 81, n° 61 ; R.T.D.civ. 2017, p. 645, n° 8, obs. H. Barbier. *Cass. com., 5 décembre 2018*, n° 17-22.346 : JurisData n° 2018-022292 ; J.C.P. 2019, éd. G., n° 7, p. 299, comm. 167, note Ch.-É. Bucher ; J.C.P. 2018, éd. G., chron. p. 337, note Houtcieff. *Cass. com., 5 mai 2021*, n° 19-20.824 : JurisData n° 2021-006843. Paraissant ne retenir que le caractère indemnitaire de la clause, *Cass. 3^{ème} civ., 26 janvier 2011*, *Contrats, conc., consom.* 2011, n° 4,

d'abord, en dehors de la preuve d'une inexécution fautive (inexécution totale ou partielle ; retard), imputable au contractant défaillant, aucun préjudice subi par le créancier n'est exigé pour l'application de la clause pénale¹⁰¹². Ensuite, l'existence d'un préjudice ne remet pas en cause la nature de peine privée attribuée à la clause pénale¹⁰¹³. Enfin, la clause pénale a un caractère forfaitaire, ce dernier pouvant exprimer que la peine doit être exécutée dans les proportions voulues par les parties et, donc, indépendamment de l'existence et de l'étendue du préjudice subi par le créancier¹⁰¹⁴.

p. 22, comm. 87, note L. Leveneur ; Rev. contrats 2011, p. 817, obs. Y.-M. Laithier ; J.C.P. 2011, éd. G., chron. p. 955, n° 16, obs. P. Grosser. Ne semblant prendre en considération que les caractères comminatoire et punitif de la clause, *Cass. 1^{re} civ.*, 22 janvier 2013, n° 11-27.293, inédit.

¹⁰¹² Jurisprudence constante. *Cass. 3^{ème} civ.*, 12 janvier 1994, Bull. civ., III, p. 3, n° 5 ; R.T.D.civ. 1994, p. 605, obs. J. Mestre ; Defrénois 1994, art. 34845, p. 804, obs. D. Mazeaud ; J.C.P. 1994, éd. G., Tab. Jp., p. 87, n° 661. *Cass. 3^{ème} civ.*, 20 décembre 2006, Bull. civ., III, p. 218, n° 256 ; Rev. contrats 2007, p. 749, obs. S. Carval. *Cass. 1^{re} civ.*, 2 octobre 2013, n° 12-22.343. Déjà, *Cass. com.*, 10 janvier 1977, Bull. civ., IV, p. 6, n° 7 ; Defrénois 1977, art. 31522, p. 1245, obs. J.-L. Aubert. *Cass. com.*, 8 juin 1993, J.C.P. 1995, éd. E., I, 439, p. 99, n° 8, obs. C. Hugon. Application de la clause pénale sans qu'il soit nécessaire d'établir un préjudice et même en l'absence de préjudice. *Égal.* D. Mazeaud, thèse, *op. cit.*, p. 262 et suiv., n°s 460 et suiv. et p. 322 et suiv., n°s 562 et suiv. Pour M. Grosser (*op. cit.*, p. 576, n° 440), c'est la nature de peine privée contractuelle, attribuée à la clause pénale, qui explique que cette clause s'applique même en l'absence de préjudice, et non le caractère forfaitaire de cette dernière. *Cass. com.*, 14 juin 2016, *op. cit.* Mais sur le rôle joué par le préjudice dans la jurisprudence de la Cour de cassation et dans le sens de la qualification de la clause pénale de simple clause d'indemnisation forfaitaire (v. D. Mazeaud, note de 2016, *op. cit.*, p. 1631, n° 13), *Cass. com.*, 16 juillet 1991, D. 1992, p. 365, note D. Mazeaud. Pas d'application de la clause pénale si son bénéficiaire n'a éprouvé aucun préjudice susceptible d'un dédommagement. *Cass. com.*, 8 avril 2015, n° 13-26.734, non publié, obs. M. Mekki. D. 2016, p. 576 et D. Mazeaud, note de 2016, *op. cit.*, p. 1631, n° 13. Il est reproché aux juges du fond d'avoir « annulé » la clause pénale sans avoir constaté l'absence de préjudice subi par la victime. Pour M. Mazeaud, et s'il fallait ne tenir compte que des dispositions de l'alinéa 1^{er} du nouvel article 1231-5 du Code civil, un préjudice devrait être exigé (note citée de 2016, p. 1631, n° 12). En revanche, et au regard des alinéas 2 et 3 de cet article, une inexécution suffirait pour déclencher l'application de la clause pénale (D. Mazeaud, note de 2016, *op. cit.*, p. 1631, n° 12).

¹⁰¹³ Sur ces précisions, A. Jault, *op. cit.*, p. 132 et suiv., n°s 214 et suiv. Application de la clause pénale : non subordonnée à l'existence d'un préjudice et l'absence de ce dernier n'empêche pas l'exigibilité de la clause pénale. Le préjudice ne peut être présumé et résulter, par conséquent, de l'inexécution même de l'obligation. En outre, quand la peine infligée au débiteur défaillant répare un préjudice subi par le créancier, cette fonction remplie par la peine ne lui donne pas, pour autant, une nature indemnitaire et la clause pénale ne peut donc être qualifiée de clause de dommages-intérêts. Sur la première précision, v. déjà, P. Grosser, *op. cit.*, p. 575, n° 439. Sur la deuxième précision - pas de remise en cause de la qualification de peine privée à la clause pénale si elle répare le préjudice -, v. l'analyse de M. Mazeaud, thèse, *op. cit.*, pp. 17-18, n° 15 et p. 72, n° 125. M. Mazeaud, commentant l'ancien article 1229, alinéa 1^{er}, du Code civil, lequel prévoyait que la clause pénale était la compensation des dommages et intérêts que le créancier souffrait de l'inexécution de l'obligation principale, indique que ce texte « ne concerne en rien la définition de la clause pénale. Il indique uniquement la fonction, le rôle tenu par la peine fixée dans la clause lorsque l'inexécution a causé un préjudice au créancier. Dans cette hypothèse, la peine se substitue à la réparation de droit commun, elle remplace les dommages-intérêts. Ce qui ne signifie pas qu'elle en épouse la nature. [...] Au contraire, le caractère indemnitaire est accidentel, il n'apparaît que lorsque l'inexécution a donné lieu à un préjudice, la peine se substituant alors aux dommages-intérêts de droit commun » (v. aussi, P. Grosser, *op. cit.*, pp. 577-578, n°s 442-443). Sur la spécificité de la peine par rapport à la réparation, même lorsque la première assume une fonction réparatrice en cas de préjudice, v. p. 340 et suiv., n°s 599 et suiv. L'auteur distingue également (p. 141 et suiv., n°s 258 et suiv.) la clause pénale de la clause d'indemnisation forfaitaire, pour contester à cette dernière, dépourvue de tout caractère comminatoire, contrairement à la première, la qualification de clause pénale (v. aussi, P. Grosser, *op. cit.*, p. 575 et suiv., n° 440).

¹⁰¹⁴ Sur le caractère forfaitaire de la clause, art. 1231-5, *not. al.* 1^{er}, *nouv.* du Code civil. *Aj.* D. Mazeaud, thèse, *op. cit.*, p. 325 et suiv., n°s 568 et suiv. A. Jault, *op. cit.*, p. 139 et suiv., n°s 228 et suiv. Ainsi, pour M. Jault, la clause pénale a bien la nature d'une peine privée laquelle est donc, pour M. Mazeaud, autonome par rapport au préjudice.

347. **Discussion sur la fonction d'exécution par équivalent de la somme versée en application de la clause pénale.** Si cette somme n'a pas pour unique fonction de réparer un dommage, même en cas de préjudice subi par son créancier, tout en exerçant, par conséquent, cette fonction lorsqu'il existe un tel préjudice, elle ne peut pas, non plus, se confondre avec l'exécution de l'obligation principale. Le Code civil opère bien une distinction entre l'exécution (forcée) de l'obligation principale et la *peine*. Ainsi, si un contractant n'exécute pas volontairement son obligation principale, le cocontractant peut choisir entre la *poursuite* de l'exécution de cette obligation et l'application de la peine¹⁰¹⁵. Mais il ne peut, en principe, exiger les deux, l'exécution de l'obligation principale et la peine, cette dernière sanctionnant justement l'inexécution de l'obligation en cause¹⁰¹⁶. Par conséquent, en cas de défaillance d'un contractant, peu importe, d'ailleurs, qu'un préjudice existe ou non, ou que la somme en question répare ou non un dommage subi par le cocontractant, ce dernier peut demander par préférence l'exécution de l'obligation à laquelle son débiteur était tenu en vertu du contrat, mais ne peut obtenir à la fois cette exécution, le principal, et la peine, laquelle sanctionne l'inexécution de l'obligation initiale¹⁰¹⁷. La peine se distingue donc bien de l'exécution forcée de l'obligation principale laquelle peut être privilégiée par rapport à l'application de la première, sans se cumuler avec la peine, et cette peine ne peut être alors considérée comme un mode d'exécution de l'obligation principale ou ne remplace pas cette exécution si celle-ci est impossible. La distinction entre le principal et la peine s'établit aussi au regard de leurs effets. La peine n'a pas de contrepartie. Elle n'est donc pas, selon les termes de M. Mazeaud, « destinée à assurer une équivalence des prestations ou à préserver un équilibre patrimonial. Elle se concrétise par un déséquilibre patrimonial au détriment de l'auteur de l'inexécution illicite »¹⁰¹⁸. Dès lors, poursuit M. Mazeaud, « l'idée de peine est opposée à celle d'échange, de rémunération ou de rétribution » et la peine doit donc être distinguée de la notion de contreprestation, du prix, notamment, que verse un contractant pour rétribuer une prestation effectuée ou un avantage reçu, ce prix étant entendu comme l'expression en valeur de cette prestation ou de cet avantage¹⁰¹⁹.

β) Les solutions en droit fiscal

348. S'agissant du *débiteur du prix* qui ne règle pas la somme due et se trouve contraint d'exécuter la clause pénale, il faudrait conclure, à ce stade du raisonnement, que la somme versée par lui ne serait pas imposable à la T.V.A. En effet, elle ne correspond pas à l'exécution de l'obligation principale et n'est donc pas un équivalent du prix et donc la contrepartie *ni d'une prestation de service*, comme celle qui correspond à un « *service de réservation découlant d'un engagement contractuel* »¹⁰²⁰, *ni d'une livraison de biens*. Il n'y a pas de lien direct entre une telle prestation, notamment, et sa rémunération. Il n'y aurait pas

¹⁰¹⁵ Anc. art. 1228 C. civ. : « le créancier, au lieu de demander la peine stipulée contre le débiteur qui est en demeure, peut poursuivre l'exécution de l'obligation principale ».

¹⁰¹⁶ Anc. art. 1229, al. 2 C. civ. : « il [le créancier] ne peut demander en même temps le principal et la peine... ». Pour une même solution après la réforme de 2016, Ph. Delebecque, *op. cit.*, n° 82. "L'abrogation de l'article 1229, alinéa 2, à la faveur de la réforme du droit des contrats, a-t-elle remis en cause ces solutions ? Sans doute pas, car le texte édictait une solution parfaitement logique et inhérente à la notion même de clause pénale". M. Poumarède, *op. cit.*, p. 1565, n° 3226.11 : « hier comme demain, il ne doit pouvoir être demandé en même temps le principal et la peine... ».

¹⁰¹⁷ Sur l'option offerte au créancier en cas d'inexécution et sur le non-cumul de l'exécution forcée et de la peine, v. D. Mazeaud, *thèse, op. cit.*, pp. 90-91, n°s 158 et suiv. Sur la possibilité de cumuler le principal et la peine si la clause a été stipulée en cas de simple retard, v. la jurisprudence citée par MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 1000-1001, n° 891.

¹⁰¹⁸ Thèse, *op. cit.*, p. 361, n° 634.

¹⁰¹⁹ Thèse, *op. cit.*, pp. 361-362, n°s 634-635.

¹⁰²⁰ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 597, n° 18.

non plus d'imposition à la taxe si la somme versée au titre de la clause pénale était purement et simplement *indemnitaire*, réparant ainsi un préjudice subi par le créancier.

349. Pour autant, toute solution dans le sens d'une imposition n'est pas écartée. C'est en invoquant le caractère *comminatoire* de la clause pénale, ou son absence au cas précis, qu'un tel résultat pourrait être atteint. En effet, l'objectif des contractants, en stipulant une clause pénale dans leur contrat, est d'inciter chacun d'eux à exécuter son obligation¹⁰²¹, notamment par la fixation d'une somme d'un montant relativement élevé¹⁰²². Ainsi, en cas d'inexécution imputable à l'un des contractants, et par le fait même de cette dernière, sans recours au juge, par conséquent, celui-ci s'expose à une peine dont le *quantum* est plus élevé que la valeur de son obligation principale. Il ne peut s'y soustraire, alors même que le préjudice réellement subi par le créancier est inférieur à ce *quantum* ou n'existe pas.

350. Dans l'hypothèse envisagée par M^{me} Deboissy et M. Wicker du *débiteur du prix* n'exécutant pas son obligation de payer et d'une peine d'un montant équivalent à celui du prix, le montant de cette peine est effectivement fixé par avance et a incontestablement un caractère forfaitaire. Il est dû par le débiteur du prix, dès que l'inexécution de son obligation de payer le créancier est constatée, peu importe que le préjudice subi par ce dernier, s'il existe, se révèle inférieur au montant prévu dans la clause. Toutefois, l'objectif visé par la rédaction de la clause pénale, consistant à obliger les contractants à exécuter leurs obligations, notamment en stipulant une peine d'un montant élevé, n'existe pas en ce qui concerne, dans ce cas précis, le débiteur du prix. En effet, l'étendue de l'obligation principale pesant sur ce dernier en vertu du contrat, est identique à celle de l'obligation à laquelle il s'est engagé dans la clause. Donc, aucune contrainte ne le force à exécuter son obligation principale puisque la somme versée en cas d'inexécution de cette dernière sera la même. Or, cette contrainte, qui confère à la clause pénale un caractère comminatoire, dissuasif ou coercitif, est considérée par la jurisprudence comme un *élément essentiel* de celle-ci¹⁰²³.

¹⁰²¹ V. la thèse de M. Mazeaud, *op. cit.*, p. 9 et suiv., n^{os} 1 et suiv. La première partie est consacrée à cet aspect de la clause pénale.

¹⁰²² Le montant de la somme prévue dans la clause pénale est traditionnellement opposé à celui du *préjudice subi par le créancier*, soit pour contester l'importance du caractère *comminatoire* de la clause pénale, certains prenant, en effet, appui sur l'infériorité du montant de la peine par rapport à celui du dommage causé pour remettre en cause ce caractère, soit, au contraire, pour placer le caractère comminatoire de la clause au centre de la définition de cette dernière, ce caractère se rattachant à *l'aléa* résultant de l'ignorance de la valeur du préjudice éventuel, et effectivement subi, et de la certitude du montant de la peine due. D. Mazeaud, *op. cit.*, pp. 72-73, n^{os} 124 et suiv. Pour ce dernier, le montant fixé dans la clause pénale détermine la force de persuasion de cette dernière. Il existe des degrés dans le caractère comminatoire de la clause tenant au montant de la peine. Si ce dernier est certainement et nécessairement plus élevé que *celui du préjudice*, la clause est objectivement comminatoire. En dehors de ce cas, elle est subjectivement comminatoire ou ne l'est pas du tout. Toutefois, il faut considérer que si le débiteur d'un prix s'expose à payer une somme plus élevée, à titre de peine, *que celle due au titre du prix*, il est également incité à exécuter son obligation principale et le montant de la peine ainsi prévue imprime à la clause un caractère dissuasif. À l'inverse, une somme due à titre de peine, égale à celle prévue dans le contrat, n'incline pas le débiteur à exécuter. Par conséquent, la référence au *préjudice subi* par le créancier, pour apprécier le caractère comminatoire de la clause, n'est pas exclusive de toute autre référence ; la confrontation des engagements pris par le débiteur à titre principal, dans le contrat, et à titre accessoire, dans la clause, est également un élément de référence utile pour juger si la clause revêt ou non ce caractère comminatoire. Comme le constate M. Mazeaud, dans sa thèse (*op. cit.*, p. 65, n^o 103), l'impact de la clause est « *d'ordre essentiellement psychologique, « prophylactique* ». Elle n'aura point d'effet sur les débiteurs qui sont de mauvaise foi et qui n'ont point intérêt à exécuter ».

¹⁰²³ Lorsque la clause stipulée par les parties n'a pas pour objet de faire assurer l'exécution de son obligation par l'une des parties ou n'est pas un moyen de la contraindre à l'exécution, elle n'est pas une clause pénale. *Par ex. Cass. com. 22 mai 1978, Gaz. Pal. 1978, 2, pan. jurispr. p. 373. Cass. 1^{re} civ., 16 janvier 1985, Bull. civ., I, p. 24, n^o 24 ; J.C.P. 1986, éd. G., II, 20661, obs. G. Paisant ; R.T.D.civ. 1986, p. 103, obs. J. Mestre. Cass. 1^{re} civ., 2 décembre 1993, Contrats, conc., consom. 1997, n^o 3, p. 2, comm. 41, note L. Leveneur ; D. 1993, somm. p. 213,*

351. Par conséquent, si la contrainte fait défaut, l'Administration pourrait sans nul doute invoquer l'absence de contrainte pour démontrer que la clause pénale avait pour seule visée de frauder la loi¹⁰²⁴, en utilisant la procédure complexe de la répression des abus de droit dans le but de rendre la clause litigieuse inopposable à son égard¹⁰²⁵. La clause pénale, conclut M. Mazeaud, « *n'est ni une solution de substitution, ni une échappatoire pour le débiteur, lequel doit, d'abord et avant tout, honorer les engagements qu'il a pris. Moyen de pression psychologique destiné à garantir l'exécution, la clause pénale ne doit pas pouvoir être utilisé par le débiteur comme le moyen d'organiser son évasion du contrat* »¹⁰²⁶. Elle ne devrait pas non plus être utilisée comme un moyen d'échapper à l'impôt, à la T.V.A. en l'occurrence. Il résulte de ce qui précède que si l'Administration parvient à démontrer une fraude à la loi par la stipulation de la clause pénale, dans le respect des procédures, cette clause ne lui sera pas opposable et la somme versée par le débiteur, alors en contrepartie de la prestation de services effectuée à son profit, sera imposable à la T.V.A.

obs. Ph. Delebecque. *Cass. com.*, 5 avril 1994, Bull. civ., IV, p. 111, n° 139. *Cass. com.*, 5 juillet 1994, Bull. civ., IV, p. 199, n° 253 ; D. 1994, I.R., p. 214. *Cass. 3^{ème} civ.*, 29 juin 1994, Bull. civ., III, p. 88, n° 139. *Égal.* la thèse de M. Mazeaud, *op. cit.*, p. 85 et suiv., n°s 148 et suiv. Pour un rappel du caractère contraignant de la clause pénale, de l'évaluation forfaitaire et anticipée de la somme en cause et de l'application de la clause du seul fait de l'inexécution contractuelle, *Cass. com.*, 14 juin 2016, Bull. civ., IV, p. 105, n° 86. D. 2016, p. 1628, note D. Mazeaud.

¹⁰²⁴ Sur l'utilisation de la clause pénale comme un moyen de fraude à la loi, M. Poumarède, *Droit de la responsabilité et des contrats, Régime d'indemnisation*, sous la direction de Ph. Le Tourneau, 2023-2024, 13^{ème} éd., 2022, Dalloz, coll. « Dalloz Action », p. 1568, n° 3326.31 : « *la clause pénale présente des dangers. Elle est l'instrument de la tyrannie des groupes, des puissants ou des habiles. [...]. C'est pourquoi la jurisprudence sanctionne, comme constitutive d'une fraude, les clauses pénales motivées par le dessein d'échapper à une réglementation d'ordre public* ». En l'occurrence, la réglementation en cause est celle relative à la T.V.A. Pour des exemples jurisprudentiels en droit civil, *T. civ. Seine*, 9 septembre 1892, D.P. 1893, 2, p. 545, note M. Planiol. Nullité de la clause qui stipule qu'un contractant renonce à l'avance à tout droit éventuel à des dommages-intérêts. *Cass. com.*, 3 janvier 1950, D. 1950, p. 225, note G. Ripert. Pas de remise en cause, dans la clause stipulée dans le contrat, des dispositions interdisant à un transporteur de s'exonérer préventivement de sa responsabilité. *Cass. 1^{re} civ.*, 10 octobre 1967 (2 arrêts), Bull. civ., I, p. 214, n° 287. *T. civ. Seine*, 24 octobre 1967, J.C.P. 1968, éd. G., II, 15450, obs. H.B. Les dispositions relatives à l'usure ne s'appliquent pas aux sommes prévues dans une clause pénale, dès lors que cette dernière ne déguisait pas une fraude à la loi. *Cass. 3^{ème} civ.*, 2 octobre 1974, Bull. civ., III, p. 247, n° 323 ; D. 1975, p. 1, note G. Deltel. En l'absence de toute fraude à la loi, les parties sont libres de déterminer à leur guise les moyens de contrainte destinés à assurer, même à défaut de préjudice, l'exécution de leurs conventions.

¹⁰²⁵ Dans ce sens, Y. Sérandour, *Le contrat, outil d'interprétation de la sixième directive TVA*, *op. cit.*, p. 1065 : « *Seule la preuve d'un abus de droit devrait permettre de regarder une telle clause [la clause pénale] comme le déguisement d'un échange de prestations* ». *Nantes*, 17 avril 2001, n°s 98.840 et 98.999, non publié. Dans cette affaire, les juges du fond ont constaté que l'Administration n'avait pas écarté, comme ne lui étant pas opposable, le protocole des parties, intitulé par ces dernières « *clause pénale* » et qualifié par elles de « *dommages-intérêts* », mais s'était bornée à vérifier dans quelle mesure la somme versée pouvait être soumise à l'impôt sur le revenu chez son bénéficiaire. L'examen de la qualification juridique des faits auquel l'Administration s'était livrée ne pouvait donc s'analyser, pour les juges, en la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit. Il résulte de cet arrêt que pour rendre une clause pénale inopposable à son égard, l'Administration doit se soumettre aux règles de cette procédure.

¹⁰²⁶ *op. cit.*, p. 105, n° 192.

352. Conclusion de la section 2. L'application du droit des obligations en droit fiscal : un principe vérifié par l'existence de renvois aux *qualifications* du droit civil.

Voilà la confirmation qu'en droit fiscal, il existe des manifestations d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal. Le juge, notamment, et toujours dans sa mission de comblement des lacunes des textes fiscaux, recourt aux *qualifications* du droit civil. Ici, la plupart des renvois à ces dernières sont implicites et résultent d'une analyse précise de la situation juridique des parties. D'abord la T.V.A. est qualifiée d'élément du prix. Le Conseil d'État, en particulier, ne se fonde pas sur l'article 1593 du Code civil¹⁰²⁷, et ne se réfère donc pas expressément au droit civil, pour écarter la T.V.A. de la catégorie juridique des frais de la vente et retenir la qualification juridique de cette taxe d'élément du prix. Mais, à la lecture des conclusions du commissaire du Gouvernement sur un arrêt de 1979 dit « *comité de propagande de la banane* »¹⁰²⁸, le renvoi au droit civil, et spécialement à la jurisprudence de la Cour de cassation ayant plus tôt qualifié la T.V.A. d'élément du prix¹⁰²⁹, ne fait pas de doute. Le renvoi au droit civil est alors *implicite*.

353. Ce qui distingue ces deux qualifications, malgré des circonstances juridiques identiques, ce sont les effets produits par elles. Ainsi, face aux parties à une vente, n'ayant pas décidé laquelle des deux supporterait la T.V.A. ou à un prix sans aucune précision sur les éléments le composant, la Cour de cassation a considéré, d'une part, que la partie sur laquelle pèse la charge définitive de la taxe est le redevable de cette dernière et, d'autre part, que ce prix est un prix, taxe comprise. Il en résulte une qualification de la T.V.A. d'élément du prix. L'effet produit par cette qualification est que le vendeur ne peut agir contre l'acquéreur pour obtenir le remboursement de l'impôt acquitté par lui. Le Conseil d'État, lui aussi confronté à un vendeur et à un acquéreur et au silence des parties, a été contraint de décider, pour déterminer l'assiette de la T.V.A. calculée sur un prix hors taxe, si le prix fixé par ces dernières est un prix hors taxe ou taxe comprise. La T.V.A. est un élément du prix. La conséquence de cette qualification est que le prix fixé par les parties, sans plus de précisions, est un prix T.T.C. et la T.V.A. est calculée sur ce prix auquel la taxe est soustraite. Cette qualification de la T.V.A. d'élément du prix n'a été démentie ni par la Cour de cassation, ni par le Conseil d'État.

354. Ensuite, pour déterminer si une somme est imposable à la T.V.A., le juge vérifie si elle est bien la contrepartie d'une prestation de services, notamment, et à cette fin, retient de cette somme la même qualification que celle qui existe déjà en droit civil. À une approche « globalisante et économique » de la situation des contractants a succédé une analyse juridique de cette dernière et des qualifications conformes à celles du droit civil. Il en est ainsi quand les contreparties sont constitutives d'un prix, peu importe qu'elles rémunèrent ou non la fourniture de services. Il en est de même quand les sommes en cause caractérisent des indemnités. Les renvois sont, ici aussi, essentiellement *implicites*. Pour finir, les recours aux qualifications du droit civil s'opèrent, comme pour les renvois aux définitions du droit civil, sans altération des premières. Il n'y a donc aucune trace, là encore, d'une quelconque autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil.

¹⁰²⁷ « *les frais d'actes et autres accessoires à la vente sont à la charge de l'acheteur* ».

¹⁰²⁸ B. Martin Laprade, conclusions sur *C.E.*, 14 décembre 1979, n° 11.798, *Dr. fisc.* 1980, n° 15, *not.* p. 496, *comm.* 869.

¹⁰²⁹ *Cass. com.*, 30 mars 1978, *J.C.P.* 1978, éd. C.I., II, 12944, note C. David ; *Dr. fisc.* 1979, n° 16, p. 501, *comm.* 769 ; *R.J.F.* 11/78, p. 323, n° 469.

355. **Conclusion du chapitre 2. Les *manifestations* du principe de l'application de du droit des obligations en droit fiscal.** Un examen sur les origines de ce principe imposait une démarche supplémentaire, celle de la *vérification de ses manifestations*. Pour la plupart des commentateurs du droit fiscal, et parce que celui-ci est un droit de superposition, l'interprète, le juge ou l'Administration en particulier, doit se référer aux autres disciplines et au droit civil, notamment. Il n'y aurait donc aucune autonomie dans l'interprétation du droit fiscal. Cette nécessité de se référer aux autres droits, et spécialement au droit civil, a conduit les commentateurs du droit fiscal, également, à établir une classification des renvois à ces derniers par le législateur. Au fond, la difficulté pour le juge ou l'Administration ne résiderait pas dans les cas où le texte en cause renvoie expressément à une notion ou à une règle du droit civil, en l'occurrence, soit que le législateur renvoie directement à des articles du Code civil, soit qu'il fasse référence à une notion du droit civil et dise l'emprunter purement et simplement. Le juge ou l'Administration applique le texte ou l'interprète, si une telle interprétation s'avère nécessaire, en se référant aussi au droit civil. De même, si les règles fiscales sont contraires à celles du droit civil, les premières devraient prévaloir sur les deuxièmes et être appliquées par le juge et l'Administration.

356. En revanche, le problème du renvoi aux autres matières que le droit fiscal pour l'interprète se pose quand les renvois du législateur sont implicites. Le texte ne dit rien mais son interprétation nécessite de se référer au droit civil tout particulièrement. Dès lors que le droit fiscal est un droit de superposition, et donc en dehors même de toute interprétation stricte de ce dernier, sa cohérence avec les autres disciplines imposerait une application des règles formant ces dernières, le droit civil compris. Après avoir déterminé ce qu'il fallait entendre par les notions de « définition »¹⁰³⁰ et de « qualification »¹⁰³¹, et en choisissant des exemples tirés du droit des obligations, il a été finalement prouvé que le juge, plus particulièrement, dans des circonstances de lacunes des textes, non seulement renvoyait aux définitions du droit civil mais aussi aux qualifications de ce dernier¹⁰³². De plus, ces références au droit civil par l'interprète, ne sont pas seulement explicites¹⁰³³ ; elles sont également, et pour la plupart d'entre elles, implicites¹⁰³⁴. Enfin, quand les définitions et les

¹⁰³⁰ L'examen d'un concept au regard de ses caractéristiques ou par rapport à d'autres concepts identifiés et plus clairs.

¹⁰³¹ Opération du raisonnement juridique consistant à faire entrer un « objet », un « élément », une « donnée », un « fait », un *rapport juridique* » à qualifier dans une catégorie juridique préalablement établie, ou non, et définie, selon certains critères, et d'en déduire des conséquences juridiques, autrement dit l'application d'un régime juridique ou d'un effet de droit attaché à cette catégorie juridique.

¹⁰³² Pour les *définitions*, les « livraisons » de biens sont définies au regard de la « délivrance » du droit civil et les « prix de cession et de la cession » des parties correspondent au prix des parties, soit la valeur subjective du bien vendu. En droit fiscal international, le commissionnaire est défini dans les conventions fiscales internationales comme en droit privé interne. De même pour déterminer si une entreprise est, oui ou non, l'établissement stable d'une entreprise étrangère, l'Administration peut écarter les apparences et prétendre, qu'en réalité, une entreprise française est l'établissement stable d'une entreprise étrangère. Il y a, ici, un renvoi aux effets de la simulation prévus par le droit civil. Pour les *qualifications*, la T.V.A. est un « élément du prix » et les sommes imposables à la T.V.A. reçoivent les mêmes qualifications qu'en droit civil, qu'elles soient constitutives d'un prix ou qu'elles caractérisent des indemnités.

¹⁰³³ Le juge, en particulier, indique clairement que c'est le droit civil qui doit s'appliquer. *Ex.* : renvoi à la notion de délivrance prévue dans le Code civil pour définir la livraison d'un bien. La somme versée par l'acquéreur dans un contrat préliminaire à une vente d'immeubles à construire est la contrepartie de la réservation d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble et reçoit la qualification de dépôt de garantie. Même si l'article de référence est, ici, un article du Code de la construction, les relations en cause sont soumises au droit des contrats et au droit de la vente, en particulier.

¹⁰³⁴ Les renvois s'opèrent sans prescription par le juge de se référer au droit civil. *Ex.* : pour le « prix de cession ou de la cession », renvoi au prix des parties et donc implicitement à la valeur subjective du bien vendu. La qualification juridique de la T.V.A. d'élément du prix est un renvoi implicite à la jurisprudence de la Cour de cassation ayant retenu cette qualification pour la même taxe.

qualifications du droit civil sont reprises, elles le sont sans subir la moindre déformation. Donc, c'est tant l'existence d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal qui a été démontré que l'absence d'autonomie de ce dernier par rapport aux autres droits.

357. **Conclusion du titre 1. L'existence du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal.** Toutes les conditions étaient réunies pour qu'un tel principe triomphe dans cette matière : tout d'abord, la fin du dogme de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal par rapport au droit civil, notamment, et la découverte, au contraire, d'une application des autres matières, et de ce dernier, en droit fiscal. Ensuite, la mise en évidence de la nature intrinsèque de celui-ci. Le droit fiscal est un droit de superposition ayant pour conséquence une soumission du juge et de l'Administration au droit civil, en particulier, et au droit des obligations, plus précisément. Le droit fiscal est aussi un droit d'interprétation stricte avec pour effet l'application des autres disciplines, dont le droit des obligations. Toutefois, il a été démontré que cette dernière caractéristique est toute relative pour justifier une application du droit des obligations, entre autres, en droit fiscal car le juge, surtout, dans l'exercice de son pouvoir d'interprétation, recourt à d'autres procédés d'interprétation que l'interprétation stricte du droit fiscal, même si cette dernière est la plus fréquemment choisie. L'existence d'un « principe » d'interprétation stricte du droit fiscal, obligatoire pour le juge, est donc contestable. Du coup, le lien établi entre l'interprétation en question et l'application des autres droits en droit fiscal comprenant le droit des obligations l'est pareillement. Il en résultait qu'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal pouvait prospérer indépendamment de l'interprétation stricte d'un texte.

358. Mais pour témoigner du succès de ce principe, une étude de ses origines n'était pas suffisante. Son existence implique aussi qu'il se manifeste. D'où la nécessité d'examiner ses manifestations. Le principe de l'application du droit des obligations se traduit non seulement par un recours aux définitions de cette dernière, mais aussi par une reprise de ses qualifications. En outre, l'interprète n'est pas seulement soumis au droit des obligations en vertu d'une prescription de la loi dans le sens d'une application ou d'une exclusion de ce dernier ; il s'y rapporte spontanément aussi bien expressément qu'implicitement et ce, fidèlement, autrement dit sans que la matière reprise ne subisse de transformations. Il y donc bien, ici, la consécration d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal.

359. Par ailleurs, le principe examiné non seulement existe mais aussi s'est développé grâce aux actions à la fois du législateur et du juge, lesquels ont imposé l'application du droit des obligations en droit fiscal et sont à l'origine d'une expansion de ce principe. L'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal, qui est l'objet de la prochaine démonstration, ne confirmera pas uniquement la consécration d'un tel principe ; elle attestera de l'existence d'un principe indépendant d'un quelconque procédé d'interprétation des textes en droit fiscal.

Titre 2 – L’expansion du principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal

360. **Annonce.** Le juge, notamment, est chargé d’appliquer la loi. Toutefois, cette dernière ne peut tout prévoir et, en particulier, peut ne pas avoir renvoyé explicitement, voire implicitement, aux règles et solutions du droit civil. Si ce dernier est susceptible de trouver une place en droit fiscal, deux options sont possibles. Soit, et c’est la revendication des partisans de l’autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines, le juge a un pouvoir créateur et est libre d’appliquer ou non le droit civil. Soit, et c’est l’opinion des adversaires de cette autonomie, le juge n’a aucun pouvoir créateur et le droit civil s’impose à lui. Au regard des caractéristiques du droit fiscal, un droit *de superposition* et un droit interprété souvent, mais pas systématiquement, *strictement*, le juge devrait, en principe, appliquer le droit civil. Dans le cas contraire, et si l’exception à l’application du droit des obligations en droit fiscal n’est pas justifiée, le législateur devrait intervenir ou le juge opérer un revirement de jurisprudence. C’est ce qu’ils ont fait face à une jurisprudence partagée, défavorable au contribuable ou fondée sur des principes inapplicables à l’espèce. L’Administration n’a pas non plus échappé à une remise en cause de sa doctrine quand elle ignorait les règles et solutions du droit civil sans un fondement juridique à la base de cette exclusion. Des exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal ont alors été abandonnées favorisant ainsi une expansion du principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal. Par conséquent, l’attention sera portée, dans un premier temps, sur les expansions du principe d’origine législative (**chapitre 1**) et, dans un deuxième temps, sur les expansions du principe d’origine jurisprudentielle (**chapitre 2**)¹⁰³⁵, les unes et les autres conduisant à l’abandon d’exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal.

¹⁰³⁵ **À noter :** l’expansion du principe d’origine jurisprudentielle doit être distinguée des interventions du juge *antérieurement* à l’entrée en vigueur d’une loi dont les dispositions sont conformes à cette jurisprudence alors favorable à une application du droit des obligations en droit fiscal ; l’origine, ici, de la fin d’une exception à cette application et de l’expansion du principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal est **législative**. JUGES puis LÉGISLATEUR mettent fin à l’exception en cause.

L’expansion du principe d’origine jurisprudentielle ne se confond pas non plus avec les interprétations des juges d’un texte fiscal, *lesquels étendent le champ d’application de ce dernier*, le législateur et les magistrats ayant choisi l’abandon d’exceptions au principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal. Là encore, il y a une **loi à l’origine de cette expansion** même si les initiatives du juge sont constitutives de la disparition d’exceptions, cette dernière étant en effet, la conséquence d’une position initiale, celle du législateur. LÉGISLATEUR puis JUGES étendant le champ d’application du texte mettent fin à l’exception en cause.

Enfin, l’expansion du principe d’origine jurisprudentielle se distingue des recours aux règles du droit civil par le juge *à défaut pour le texte fiscal en vigueur de s’appliquer* (ex. anciens articles 1153 et 1378 du Code civil) quand ce dernier manifeste l’intention du législateur d’appliquer le droit civil en droit fiscal. Le premier - le juge - qui se réfère au droit civil dans le même domaine que le deuxième - le législateur - a été incontestablement influencé par ce dernier, d’autant plus quand sa jurisprudence était, avant l’entrée en vigueur du texte en cause, contraire. Ici aussi, il y a une nouvelle fois un **texte fiscal à l’origine de la fin d’exceptions** à l’application du droit des obligations en droit fiscal, quand bien même, là également, les décisions du juge sont autant de termes à des exceptions à l’application du droit civil. Il en est de même quand les rédacteurs d’un texte communautaire puis de l’Union européenne, alors précisé par la Cour de justice de l’Union européenne, ne s’opposent pas - bien au contraire - à tout recours de la part du juge français aux règles du Code civil quand le texte en cause ne peut régir l’apparition de situations nouvelles ; la jurisprudence ainsi dégagée, mettant fin à des exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal, possède aussi une **origine textuelle**.

L’expansion du principe d’origine jurisprudentielle est entendue comme un recours au droit civil par les juges statuant en matière fiscale, **en l’absence d’un texte** à l’origine d’exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal ou dans l’hypothèse d’un texte dont **le contenu ne révèle pas la fin d’une exception à l’application du droit civil**, soit par une application du droit civil, soit par une incitation à cette application.

Chapitre 1 – Les expansions du principe d’origine législative

361. **Annonce.** Relativement à la fin d’exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal¹⁰³⁶, le législateur est intervenu pour mettre un terme à une *doctrine de l’Administration se détournant, à tort, du droit civil*, lequel devait être appliqué ou à des *divergences entre les juridictions*. Il est également intervenu pour écarter une jurisprudence défavorable au contribuable, en *l’absence de texte*, en lui accordant *un droit issu du droit civil* et en *encadrant* l’exercice de ce dernier. *S’agissant de sa première intervention*, dans le domaine de la *subrogation personnelle*, justifiée par une doctrine critiquable de l’Administration ou encore par des jurisprudences dissonantes, le législateur a apporté des modifications aux textes alors applicables. *Grâce à la deuxième intervention du législateur*, le contribuable peut désormais prétendre au versement *d’intérêts moratoires* en cas de répétition de l’indu. Plus précisément, si l’allocation d’intérêts de retard au profit d’un contribuable est toujours d’origine législative, il ne faut pas réduire le rôle du juge dans l’attribution de ces intérêts, à savoir le recours à une interprétation large des textes ou un recours aux articles du Code civil. Dans cette dernière hypothèse - le recours aux articles du code civil -, les textes en cause ne peuvent s’appliquer, mais, tantôt prévoyant de tels intérêts dans des circonstances précises, ils justifient les initiatives jurisprudentielles prises dans d’autres circonstances, tantôt ne les excluant pas dans certaines circonstances, ils incitent le juge à les allouer quand ces dernières existent. Par conséquent, après avoir présenté l’expansion du principe dans le domaine de la subrogation personnelle (**section 1**), il conviendra d’examiner l’expansion du principe dans le domaine des intérêts moratoires (**section 2**), grâce à la fois au législateur et au juge.

Section 1 – L’expansion du principe dans le domaine de la subrogation personnelle

362. **Annonce. Le mécanisme de la subrogation personnelle et les problèmes posés en droit fiscal.** En droit civil, la *subrogation* se définit comme le *remplacement* (ou la *substitution*) d’un élément d’un rapport juridique par un autre (ou à un autre), « *qui en prend non seulement la place, mais aussi les caractéristiques* »¹⁰³⁷. La subrogation est soit *réelle*, soit *personnelle*. Elle est **personnelle** quand il y a « *substitution d’une personne à une autre au sein d’un rapport juridique, en l’occurrence de celui qui a payé au créancier bénéficiaire du paiement* »¹⁰³⁸. Le premier est le *solvens* (un tiers au rapport juridique) ; le deuxième est l’*accipiens*. Cette subrogation personnelle n’a lieu qu’à l’occasion d’un *paiement*¹⁰³⁹ ; elle est la conséquence de ce dernier et se produit, en principe, en même temps que lui¹⁰⁴⁰. Le

¹⁰³⁶ Pour un examen des exceptions et notamment de leurs fondements, v. 2^{ème} partie sur « *les fondements des exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal* ».

¹⁰³⁷ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 1629, n° 1474.

¹⁰³⁸ F. Terré, Ph. Simler et Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1629-1630, n° 1474.

¹⁰³⁹ F. Terré, Ph. Simler et Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1630, n° 1474 et p. 1644 et suiv., n° 1490 et suiv.

¹⁰⁴⁰ Depuis 2016 (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »), art. 1346-1, al. 2 C. civ. : la subrogation « *doit être consentie en même temps que le paiement, à moins que, dans un acte antérieur, le subrogeant n’ait manifesté la volonté que son cocontractant lui soit subrogé lors du paiement. La concomitance de la subrogation et du paiement peut être prouvée par tous moyens* ». Assouplissement de l’ancien article 1250, 1° C. civ. : la subrogation « *est faite en même temps que le paiement* ». Ex. d’exceptions à la *simultanéité* du paiement et de la subrogation : des paiements partiels puis au moment du paiement du solde du prix, subrogation et remise de la quittance subrogative au subrogé. Paiement et intention des parties d’opérer une subrogation puis remise de cette quittance

professeur Mestre, dans sa thèse, insiste sur *l'importance* du paiement dans la subrogation personnelle : « *la subrogation, ce n'est pas n'importe quelle substitution de personnes dans un rapport juridique, c'est uniquement la substitution d'une personne dans les droits attachés à la créance dont une autre était titulaire, à la suite d'un paiement effectué par la première entre les mains de la seconde. On ne saurait donc parler de manière exacte, de subrogation personnelle sans la présence d'un paiement...* »¹⁰⁴¹. L'importance du paiement avec subrogation se justifie par *l'effet* qu'il produit : *la transmission de la créance avec tous les droits et actions du créancier désintéressé dont le recours subrogatoire* que peut exercer le solvens contre le véritable débiteur ou un codébiteur¹⁰⁴². Dorénavant, les effets de la subrogation sont prévus dans le code civil qui a transposé les solutions jurisprudentielles antérieures à l'article 1346-4, alinéa 1^{er} selon lequel « *la subrogation transmet à son bénéficiaire, dans la limite de ce qui est payé, la créance et ses accessoires, à l'exclusion des droits exclusivement attachés à la personne du créancier* »¹⁰⁴³.

363. Avant la réforme de l'ordonnance n° 2016-131 du 10 février 2016, l'article 1249 du Code civil prévoyait que « *la subrogation dans les droits du créancier au profit d'une tierce personne qui le paye est ou conventionnelle ou légale* »¹⁰⁴⁴. L'article 1250 du même code, relatif aux subrogations **conventionnelles**, distinguait les subrogations consenties par le créancier (*ex parte creditoris*)¹⁰⁴⁵ et celles consenties par le débiteur (*ex parte debitoris*)¹⁰⁴⁶. Il y avait subrogation **consentie par le créancier**, selon les dispositions de l'article 1250, 1° du Code civil « *lorsque le créancier recevant son paiement d'une tierce personne la subroge dans ses droits, actions, privilèges ou hypothèques contre le débiteur...* ». Le paiement peut

au subrogé également. V. not. J. François, *Traité de droit civil*, sous la direction de C. Larroumet, Tome 4, *Les obligations. Régime général*, Economica, 5^{ème} éd., 2020, pp. 568-569, n° 581.

¹⁰⁴¹ *op. cit.*, p. 7, n° 4. Aj. et plus longuement, p. 373 et suiv., n°s 319 et suiv. (le paiement : condition et moment du transfert des droits au subrogé). Importance également du transfert de droits dans la subrogation personnelle (p. 696 et suiv., n°s 636 et suiv.). Sur le paiement dans le Code civil, art. 1249 *anc.* et 1346 (subrogation légale), 1346-1, al. 1^{er} (subrogation consentie par le créancier) et 1346-2, al. 1^{er} (subrogation consentie par le débiteur) *nouv.* (O. n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*).

¹⁰⁴² F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénédy, *op. cit.*, p. 1650 et suiv., n°s 1496 et suiv. J. François, *op. cit.*, p. 544, n° 146 (les transferts de créances et recours subrogatoire : fondés sur le paiement) - Sur la difficile qualification du paiement avec subrogation - *exception* au paiement pur et simple, extinctif, la subrogation mettant en œuvre une *fiction juridique* ou *cohabitation* paiement extinctif/paiement avec subrogation -, J. Mestre, *op. cit.*, pp. 695-696, n° 635 + J. François, *op. cit.*, p. 544, n° 547 (2 sortes de paiement) - Et sur le choix de rattacher le paiement en question à la réglementation du paiement (C. civ.) ou à celle d'un transfert de créances, *par ex.*, J. François, *op. cit.*, p. 545, n° 548 (paiement avec subrogation : mode de transfert de l'obligation à côté de la cession de créance).

¹⁰⁴³ Pour un commentaire des nouveaux articles du code civil consacrés au paiement avec subrogation, C. François « Présentation des articles 1346 à 1346-5 de la nouvelle sous-section 4 « Le paiement avec subrogation », *La réforme du droit des contrats présentée par l'IEJ de Paris I*, <https://iej.univ-paris1.fr/openaccess/reforme-contrats/titre4/chap4/sect1/ssect-paiement-subrogation/> [consulté le 08/08/2017].

¹⁰⁴⁴ *Auj.* art. 1342, al. 3 C. civ., art. 1346 C. civ. (subrogation légale) et art. 1346-1 et 1346-2 C. civ. (subrogation conventionnelle).

¹⁰⁴⁵ 1°, *anc.* art. 1250 C. civ. *Auj.* v. art. 1346-1, al. 1 du Code civil (O. n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*) : la subrogation est à l'initiative du créancier « *lorsque celui-ci, recevant son paiement d'une tierce personne, la subroge dans ses droits contre le débiteur* ».

¹⁰⁴⁶ 2°, *anc.* art. 1250 C. civ. *Auj.* v. art. 1346-2, al. 1 C. civ. (O. n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*) : la subrogation est *consentie par le débiteur* quand ce dernier « *empruntant une somme à l'effet de payer sa dette, subroge le prêteur dans les droits du créancier...* ». La subrogation du prêteur dans les droits de ce dernier peut être faite avec ou sans le concours du créancier (art. 1346-2, al. 1 et 2). Avec concours : subrogation expresse et quittance donnée par le créancier qui doit indiquer l'origine des fonds. Sans concours : dette échue ou terme en faveur du débiteur. L'acte d'emprunt et la quittance doivent être passés devant notaire et dans cet acte, il doit être déclaré que la somme a été empruntée pour faire le paiement. Dans la quittance, il doit être mentionné que le paiement a été fait des sommes versées à cet effet par le nouveau créancier. Sur ce type de subrogation, not. J. François, *op. cit.*, p. 571 et suiv., n°s 584 et suiv.

avoir été effectué par le débiteur ayant emprunté la somme à rembourser à un tiers à *condition que le premier soit le mandataire du deuxième*¹⁰⁴⁷. Dans ce cas, le tiers est considéré comme celui qui a payé le créancier ; la subrogation est consentie par ce dernier et ce tiers est subrogé dans les droits et actions du créancier. Le paiement peut aussi avoir été réalisé par une société d'affacturage à un adhérent. L'affacturage est un contrat selon lequel « *une société d'affacturage (ou factor) paie aux professionnels, qui sont ses adhérents, le montant des créances qu'ils détiennent sur des clients débiteurs en contrepartie d'une subrogation dans leurs droits* »¹⁰⁴⁸. En outre, la Cour de cassation a considéré que le tiers *solvens* peut avoir acquitté *une dette qui lui est personnelle* en payant, en tout ou partie, *la dette d'autrui et libéré*, par ce paiement, un codébiteur (*ex. in solidum*) ou un débiteur obligé à un titre différent¹⁰⁴⁹. La condition est que c'est sur ce codébiteur ou ce débiteur obligé à un titre

¹⁰⁴⁷ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, et la jurisprudence citée, *op. cit.*, pp. 1639-1640, n° 1485. J. François, *op. cit.*, pp. 566-567, n° 579. *Comp. art. 1346-2, al. 1^{er} du Code civil (subrogation consentie par le débiteur) : « la subrogation a lieu également lorsque le débiteur, empruntant une somme à l'effet de payer sa dette, subroge le prêteur dans les droits de créancier, avec le concours de celui-ci » (ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.)*. C'est nous qui mettons en gras.

¹⁰⁴⁸ J. François, *op. cit.*, p. 563, n° 575. Pour ce dernier, la réforme de 2016 (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*) a diminué l'intérêt de la subrogation consentie par le créancier en cas d'affacturage « *en alignant les conditions d'opposabilité de la subrogation sur celles de la nouvelle cession de droit commun* » (*op. cit.*, p. 565, n° 576). *V. infra*.

¹⁰⁴⁹ **Pour la subrogation légale, v. infra. Ex. l'assureur** d'un notaire en faute. Règlement par ce dernier de sommes à des clients, malgré une opposition entre ses mains par les créanciers de ceux-ci. Engagement de la responsabilité du notaire. Indemnisation des créanciers par son assureur, conformément au contrat d'assurance conclu avec le professionnel fautif. Subrogation consentie par les premiers au profit du deuxième dans leurs droits et actions contre les clients du notaire (*Cass. 1^{re} civ., 7 juin 1978, Bull. civ., I, p. 177, n° 222 ; D. 1979, p. 333, note J. Mestre*). 2 dettes : celle de l'assureur ; celle des clients du notaire. Des créanciers communs : les créanciers de ces derniers. 1 objet pour ces 2 dettes : le montant des sommes versées. *Aj. Cass. 1^{re} civ., 3 mars 1987, Bull. civ., I, p. 61, n° 83*. Subrogation *légale et conventionnelle* au profit de **l'assureur** d'un notaire et du **notaire** en faute. Contrat de prêt signé devant ce dernier, lequel n'a pas ensuite renouvelé l'inscription de l'hypothèque sur un immeuble de l'emprunteur, hypothèque consentie au profit des prêteurs. L'immeuble a été vendu et le prix a été versé intégralement à un autre créancier de l'emprunteur. Indemnisation des prêteurs par le notaire fautif et son assureur. Subrogations *légale et consentie* par les prêteurs au profit et du notaire, et de son assureur, dans les droits et actions des premiers contre l'emprunteur. 2 dettes : celle de l'assureur et du notaire ; celle de l'emprunteur. 1 créancier commun : les prêteurs. 1 objet pour ces 2 dettes : le montant du prêt. *Cass. 1^{re} civ., 22 juillet 1987, Bull. civ., I, p. 186, n° 257 ; Grands arrêts juris. civ., t. 2, Obligations, Contrats spéciaux, Sûretés, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, n° 255, p. 586 et suiv., obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénéde ; R.T.D.civ. 1988, p. 350, n° 9, obs. J. Mestre*. **L'assureur** d'un avocat ayant commis une faute professionnelle. À cause de ce dernier, des clients à lui ont été écartés d'une vente sur saisie-arrêt sur des parts sociales appartenant à leur débiteur. Paiement des créanciers par l'assureur de l'avocat en vertu du contrat d'assurance conclu avec le professionnel fautif. Quittance subrogative délivrée par les créanciers en faveur de l'assureur aux fins d'un recours contre le débiteur en question. 2 dettes : celle de l'assureur ; celle du débiteur des clients de l'avocat. 1 créancier commun : ces clients. 1 objet pour ces 2 dettes : le montant des sommes dues à ceux-ci. *Cass. 1^{re} civ., 17 février 1998, Bull. civ., I, p. 45, n° 68 ; Defrénois 1998, art. 36815, n° 69, obs. Ph. Delebecque*. **L'assureur d'un notaire** en faute. Contrat de prêt signé devant ce dernier. Contrairement aux stipulations contractuelles, remise des fonds par le notaire aux emprunteurs sans qu'il ne procède à l'inscription hypothécaire requise. Carence des emprunteurs à rembourser le prêt. Paiement des sommes restant dues par la caution laquelle a, après, été indemnisée par l'assureur du notaire. Assureur : subrogé dans les droits et actions de la caution et recours du premier contre les emprunteurs. 2 dettes : celle de l'assureur ; celle des emprunteurs. 1 créancier commun : la caution. 1 objet pour ces 2 dettes : le montant du prêt restant dû. *Cass. 1^{re} civ., 24 octobre 2000, Bull. civ., I, p. 174, n° 269*. **L'assureur d'un notaire** en faute. Contrat de prêt signé devant ce dernier. Versement des fonds par le notaire sans attendre l'état hypothécaire faisant ressortir des inscriptions de 1^{er} rang. Pas de remboursement du prêt par l'emprunteur. Mise en jeu de la responsabilité du notaire par le prêteur. Condamnation de ce dernier. Intervention de l'assureur du notaire. Subrogation consentie par le prêteur au profit de l'assureur dans les droits et actions du premier. Recours subrogatoire exercé par l'assureur contre l'emprunteur. 2 dettes : celle de l'assureur ; celle de l'emprunteur. 1 créancier commun : le prêteur. 1 objet pour ces 2 dettes : le montant du prêt.

différent *que pèse*, en tout ou partie, *la charge définitive de la dette*¹⁰⁵⁰. La subrogation est, là aussi, consentie par le créancier.

364. Ainsi, la subrogation consentie par le créancier, spécialement, est un **contrat** ou une **convention à titre onéreux**¹⁰⁵¹. Ce type de contrat - à titre onéreux - se définissait comme « *celui qui assujettit chacune des parties à donner ou à faire quelque chose* »¹⁰⁵². Aujourd'hui, c'est le contrat par lequel « *chacune des parties reçoit de l'autre un avantage en contrepartie de celui qu'elle procure* »¹⁰⁵³. Concrètement, le créancier initial accepte le paiement proposé par le tiers *solvens* et consent, à la demande de ce dernier, à lui transmettre sa créance contre le débiteur avec les droits, actions, privilèges ou hypothèques y afférents. Il y a bien dans ce contrat à l'origine de la subrogation consentie par le créancier un *engagement* pris par chacune des parties envers l'autre ou des *avantages* réciproques (paiement et transfert de la créance et de ses accessoires).

365. Avant cette même réforme de 2016¹⁰⁵⁴, l'article 1251 du Code civil, quant à lui, énumérait les différents cas de subrogation **légale**. L'énumération de ces cas était *limitative* et ceux-ci était, en principe, *d'interprétation stricte*¹⁰⁵⁵. Le 3°, en particulier, indiquait que la subrogation avait lieu de plein droit « *au profit de celui qui, étant tenu avec d'autres ou pour d'autres au paiement de la dette, avait intérêt de l'acquitter* »¹⁰⁵⁶. Les personnes tenues « *avec d'autres* » ou « *pour d'autres* », sont, notamment, les codébiteurs d'une obligation solidaire, *in solidum* ou indivisible (« *tenus avec d'autres* ») et les cautions et les donneurs d'aval en matière cambiaire (« *tenus pour d'autres* »)¹⁰⁵⁷. Les hypothèses visées, ici, « *concernaient une dette unique, autour de laquelle gravitait un créancier et plusieurs personnes qui, toutes, étaient tenues d'acquitter la dette, mais certaines, à titre de garantie seulement. Le paiement de la dette par l'une de ces dernières lui ouvrait droit à un recours subrogatoire contre celles qui devaient en supporter le poids définitif* »¹⁰⁵⁸.

¹⁰⁵⁰ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, et la jurisprudence citée, *op. cit.*, pp. 1639-1640, n° 1485. *Par ex.* Cass. 1^{re} civ., 22 juillet 1987, *op. cit.* Cass. 1^{re} civ., 17 février 1998, *op. cit.* Cass. 1^{re} civ., 24 octobre 2000, *op. cit.*

¹⁰⁵¹ Sur cette qualification de « contrat » dans le code, et depuis la réforme de 2016 (*op. cit.*), art. 1342, al. 3 C. civ. : « *il [le paiement pur et simple] libère le débiteur et éteint la dette, sauf lorsque la loi ou le contrat prévoit une subrogation dans les droits du créancier* ». C'est nous qui mettons en gras. Il était, et est toujours question de subrogation « conventionnelle ». *Aj. J. François, op. cit.*, p. 563, n° 574 et p. 565 et suiv., n° 577 et suiv. Mention d'une convention passée entre le créancier et le tiers *solvens*.

¹⁰⁵² *Anc. art. 1106 C. civ.*

¹⁰⁵³ Art. 1707, al. 1^{er} C. civ. (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

¹⁰⁵⁴ *op. cit.*

¹⁰⁵⁵ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1632-1633, n° 1478. *Auj. art. 1346 C. civ. (ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.)*. Selon ce dernier, « *la subrogation a lieu par le seul effet de la loi au profit de celui qui, y ayant un intérêt légitime, paie dès lors que son paiement libère envers le créancier celui sur qui doit peser la charge définitive de tout ou partie de la dette* ». Formulation très générale par un abandon des cas d'ouverture de la subrogation légale (J. François, *op. cit.*, p. 547, n° 551).

¹⁰⁵⁶ Sur la reconduction de ce cas de subrogation légale sous l'empire des nouvelles dispositions du Code civil (*v. supra*), J. François, *op. cit.*, p. 548, n° 554-555. C'est nous qui mettons en gras. **Unicité** de la dette.

¹⁰⁵⁷ *Par ex.* J. Mestre, *op. cit.*, p. 153 et suiv., n° 135 et suiv. R. Noguellou, *La transmission des obligations en droit administratif*, L.G.D.J., 2004, préf. Y. Gaudemet, p. 244, n° 437. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1633-1634, n° 1479. J. François, *op. cit.*, pp. 548-549, n° 555 et suiv. Aval : cautionnement spécial relevant du droit cambiaire (p. 549, n° 557, note 4). *Cass. civ., 21 décembre 1943, J.C.P. 1945, éd. G., II, 2779, obs. A. Besson ; D.C. 1944-38, note P.L.P. Coobligés in solidum* (dans le domaine de la responsabilité civile, chacun des codébiteurs : tenu avec les autres de la dette acquittée). *Cass. 2^{ème} civ., 2 décembre 2010, Bull. civ., II, p. 175, n° 198 ; R.T.D.civ. 2011, p. 127, n° 5, obs. B. Fages. Coobligés solidaires.*

¹⁰⁵⁸ J. Mestre, *op. cit.*, p. 179, n° 162. C'est nous qui mettons en gras pour mettre, encore, en évidence l'**unicité** de la dette.

366. Toutefois, au lendemain de la parution du Code civil, une question s'est posée et les juridictions civiles, principalement la Cour de cassation, allaient devoir la trancher. Il faut, une nouvelle fois, citer le professeur Mestre : était-il « possible de faire application de ce texte [l'article 1251-3° du Code civil] dans des hypothèses où il existait plusieurs dettes, issues de sources juridiques différentes ? »¹⁰⁵⁹. Une réponse positive a été apportée par la Cour de cassation dans deux arrêts anciens et dans le domaine de la responsabilité professionnelle¹⁰⁶⁰.

¹⁰⁵⁹ *op. cit.*, p. 179, n° 162. **Pour la subrogation consentie par le créancier, v. supra.** Ex. de l'assureur qui indemnise un assuré (origine de la dette d'indemnité d'assurance : le contrat d'assurance) en réparation du dommage subi par ce dernier et dont le préjudice est causé par un tiers (source de la dette de dommages-intérêts : les règles de la responsabilité délictuelle ou contractuelle). Cet assureur peut-il exercer un recours subrogatoire contre le tiers responsable du dommage qu'il juge être le débiteur définitif de l'indemnisation ? Ici, **deux dettes** mais dont **l'objet est le même** : la réparation du préjudice causé à la victime. Sur ce cas, cette question et cette constatation, J. Mestre, *op. cit.*, pp. 179-180, n°s 162-163. Et la réponse à cette question devait être la suivante : « à s'en tenir aux termes de l'article 1251-3°, qui envisage « le paiement de la dette », le doute n'est donc pas permis : l'assureur qui a payé la dette née de son contrat d'assurance ne peut prétendre à la subrogation. Il a acquitté une dette qui était la sienne et dont il était, d'ailleurs, seul tenu. Le tiers responsable était tenu envers la victime d'une autre dette. L'assureur ne peut donc soutenir l'avoir payée pour lui. Et c'est dans cette voie conforme à la lettre du texte que la jurisprudence s'engagea au début du dix-neuvième siècle » (J. Mestre, *op. cit.*, p. 180, n° 163). Mais, si la Cour de cassation n'ouvra pas à l'assureur le bénéfice du *recours subrogatoire* contre l'auteur du dommage, elle fonda un recours de celui-là contre celui-ci en vertu de l'ancien *article 1382 du Code civil* (v. arrêts cités par le professeur Mestre, *op. cit.*, p. 180, n° 163, pp. 182-183, n° 166 et p. 278, n°s 241-242), devenu depuis 2016 (*O. n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*), l'*article 1240 du même code*. Jsp. relative aux assurances de dommages : assurance protégeant les biens de l'assuré ; assurance en faveur de ce dernier au cas où il serait responsable d'un dommage causé à un tiers (J. François, *op. cit.*, p. 560, n° 570, note 1). Puis, intervention du législateur par une *loi du 13 juillet 1930*. Sur cette loi, J. Mestre, *op. cit.*, p. 280 et suiv., n°s 245 et suiv. : 1. exclusion maintenue de la subrogation légale en matière d'assurance de personnes (ex. assurances-vie, maladie...) ou d'assurance-crédit (pour cette dernière assurance, v. jsp., note suiv. + loi du 11 juillet 1972 citée par le professeur J. Mestre, *op. cit.*, p. 290, n° 251). 2. Maintien du bénéfice de cette subrogation dans le domaine de l'assurance de dommages, notamment terrestres et aériens. 3. Prise en considération des caractéristiques de la subrogation (nécessité d'un paiement préalable et acquisition par le subrogé des droits dans la mesure de son paiement). *Auj. art. L. 121-12 C. assur.* Et tout récemment, *Cass. com., 21 octobre 2020, n° 19-16.206 (P)*, Bull. arrêts ch. civ., oct. 2020, n° 8, p. 69 et suiv. Possibilité pour un assuré de *céder* ses droits et actions à son assureur, lequel pourra ensuite agir en responsabilité contre les auteurs de dommages (vol de produits cosmétiques à la société l'Oréal). Pourtant, condamnation des clauses de *cession* d'actions par la Cour de cassation depuis 1945 (v. J. Mestre, *op. cit.*, p. 286 et suiv., n°s 249 et suiv.). Pour la subrogation de l'assureur de dommages et l'exclusion de cette subrogation légale, et en principe, au profit de l'assureur de personnes, aj. J. François, *op. cit.*, pp. 560-561, n° 570.

¹⁰⁶⁰ Examinés par le professeur Mestre, *op. cit.*, p. 183 et suiv., n°s 167 et suiv. En l'occurrence, 2 dettes distinctes et, soit *1 seul objet* (la réparation d'un dommage), soit *inclusion de l'objet d'une dette dans celui de l'autre dette*. Dans ce 2^{ème} cas de figure : réparation par un notaire d'un dommage causé à des clients. Contexte : prêt négocié par ce notaire dont les clients étaient les prêteurs. Effet de la réparation du professionnel fautif : remboursement, en partie, du prêt consenti par les clients, victimes également du non-remboursement de ce dernier par les emprunteurs. Le notaire, n'étant pas le débiteur définitif de la somme en cause, a pu exercer un recours subrogatoire contre ces emprunteurs devant supporter le poids définitif de la dette. Sur les raisons ayant poussé la Cour de cassation à admettre un recours subrogatoire dans les 2 affaires en cause (deux dettes distinctes ayant le même objet/l'acquiescement de l'une entraînant corrélativement l'extinction de l'autre + paiement par celui des débiteurs - comme le notaire - qui ne doit pas supporter le poids définitif de la dette), *not.* J. Mestre, p. 185 et suiv., n° 169. Pour 2 autres exemples d'arrêts de la Cour de cassation consacrant cette évolution et relatifs pour l'un à l'assurance-crédit et pour l'autre à l'obligation *in solidum*, J. Mestre, *op. cit.*, p. 187 et suiv., n°s 170 et suiv. Et donc, *Cass. civ., 21 décembre 1943*, déjà cité (*op. cit.*), ayant traité à cette dernière obligation (2 dettes, celles des coobligés, une société de transport - cars - et le propriétaire d'un camion, et *1 seul objet*, la réparation d'un dommage aux 2 victimes du car accidenté). Jurisprudence constante (J. Mestre, *op. cit.*, pp. 197-198, n° 179). **À noter** : dans cet arrêt de 1943 : subrogation de l'assureur de responsabilité dans les droits de l'assuré (assurances de dommages : assurances de choses + assurances de responsabilité, à savoir une garantie pour l'assuré du risque que représente pour lui l'engagement de sa responsabilité envers un tiers. J. François, *op. cit.*, p. 560, n° 570, note 1). *Aj. Cass. 1^{re} civ., 28 octobre 2015*, Bull. civ., I, p. 259, n° 263. Ici aussi, coobligés *in solidum* + Subrogation de l'assureur de responsabilité dans les droits de la victime. Pour M.

Par conséquent, et par une interprétation plus souple des termes de l'article 1251-3° du Code civil, la Cour de cassation a, ici aussi, reconnu au tiers *solvens*¹⁰⁶¹ ayant acquitté *une dette qui lui est personnelle*¹⁰⁶² et payé, en tout ou partie, *la dette d'autrui et libéré*, par ce paiement, un débiteur obligé à *un titre différent* ou un *codébiteur*¹⁰⁶³, un recours subrogatoire contre ce dernier¹⁰⁶⁴. La condition est, toujours, que c'est sur ce débiteur obligé à un titre différent ou ce codébiteur *que pèse*, en tout ou partie, *la charge définitive de la dette*¹⁰⁶⁵.

367. Il résulte de tout ce qui précède que le droit civil ne faisait pas et ne fait toujours pas de distinction entre les différents paiements avec subrogation au regard de leurs effets. Ils ont tous *pour conséquence* la transmission d'une créance au *solvens* avec les droits et actions du titulaire initial de la créance. De plus, et en droit civil également, si le paiement avec subrogation et la cession de créances aujourd'hui définie sous l'article 1321 alinéa 1^{er} comme « *le contrat par lequel le créancier cédant transmet, à titre onéreux ou gratuit, tout ou partie de sa créance contre le débiteur cédé à un tiers appelé le cessionnaire* » ont un *même effet translatif*, ils restent, cependant, des mécanismes juridiques distincts¹⁰⁶⁶.

368. Or, en droit fiscal, il existait une assimilation contestable de la subrogation *consentie par le créancier* à la *cession de créances* ayant pour conséquence une distinction, elle aussi critiquable, entre les différentes subrogations personnelles, subrogation conventionnelle consentie par le créancier, d'une part, et subrogation conventionnelle consentie par le débiteur et subrogation légale, d'autre part. Cette assimilation ne reposait sur aucun fondement juridique. En outre, elle remettait en cause les qualifications du droit civil et ne tenait pas compte des effets communs aux différentes subrogations personnelles. En droit fiscal, également, se posait la question de savoir si un *solvens, seul tenu au paiement d'une*

François, pas un schéma normal de la subrogation car le subrogeant n'est pas la victime mais l'assuré (*op. cit.*, p. 561, n° 570, note 1).

¹⁰⁶¹ *Ex.* un notaire (les victimes : des clients) **ou** l'assureur d'une société de transport (des cars) + la société de transport (également coobligé *in solidum* à la suite d'une collision entre un car et un camion. Victimes : les 2 passagers du car accidenté. *V. Cass. civ., 21 décembre 1943, op. cit.*).

¹⁰⁶² Source dans les 2 exemples précédents : la responsabilité contractuelle (du notaire ; de l'assureur ; de la société de transport).

¹⁰⁶³ Dans les 2 exemples précédents également : un emprunteur **ou** le propriétaire du camion accidenté (coobligé *in solidum*). En réalité, à chaque fois, deux dettes *différentes* (celles du notaire et de l'emprunteur **ou** celles de l'assureur et de l'assuré et le propriétaire du camion) ayant le même *objet* (la réparation de dommages aux clients du notaire et prêteurs **ou** aux 2 victimes d'une collision entre un car et un camion).

¹⁰⁶⁴ Dans les 2 exemples précédents encore : recours subrogatoire du notaire, de l'assureur et de l'assuré. Pour des exemples et références jurisprudentielles récents, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1635-1636, n° 1481. J. François, *op. cit.*, pp. 551-552, n° 558. *Not. Cass. 1^{re} civ., 3 mars 1987, op. cit.* Notaire ayant commis une faute professionnelle. N'a pas renouvelé une inscription d'hypothèque venant à péremption. Remboursement à ses clients victimes de ce non-renouvellement, d'une partie de la dette due par un autre débiteur ayant emprunté des sommes d'argent à ces clients. Libération de l'emprunteur par le paiement. Subrogation du notaire dans les droits et actions des créanciers contre leur débiteur-emprunteur. Il est de même pour l'assureur du notaire ayant réglé l'autre partie de la dette de l'emprunteur aux prêteurs. Référence à l'article 1251-3° du code civil. Dans des circonstances identiques, *Cass. 1^{re} civ., 12 juillet 2012, Defrénois 2013, n° 4, p. 202, obs. M. Latina. Cass. 1^{re} civ., 28 octobre 2015, op. cit.*

¹⁰⁶⁵ *Par ex. Cass. com., 9 mai 1990, Bull. civ., IV, p. 98, n° 146. Cass. 1^{re} civ., 28 octobre 2015, op. cit.* Sur la reconduction de cette jurisprudence sous l'empire des nouvelles dispositions du code civil (art. 1346 C. civ.), J. François, *op. cit., not.*, p. 548, n° 554, p. 551, n° 558 et p. 552, n° 558.

¹⁰⁶⁶ Pour un commentaire des nouveaux articles du code civil consacrés à la cession de créances, C. François « Présentation des articles 1321 à 1326 de la nouvelle sous-section 1 « La cession de créance », *La réforme du droit des contrats présentée par l'IEJ de Paris 1*, <https://iej.univ-paris1.fr/openaccess/reforme-contracts/titre4/chap2/sect1-cession-creance> [consulté le 08/08/2017]. Sur la distinction subrogations conventionnelles et légales/cessions de créances, *v. infra*.

dette à l'égard de l'Administration et ayant payé cette dernière, l'accipiens, pouvait exercer un recours subrogatoire contre le débiteur définitif de droits fiscaux ou de taxes. Autrement dit, il s'agissait à nouveau du problème de l'élargissement de l'article 1251-3° du Code civil à d'autres personnes que celles « tenus avec d'autres » ou « pour d'autres ». L'inexistence des législations ou l'instabilité de celles-ci conduisant à des divergences jurisprudentielles ou des jurisprudences insatisfaisantes exposait ce solvens à un refus de la part de juridictions sur sa possibilité d'agir contre le débiteur définitif de droits ou de taxes au profit de l'Administration pour obtenir le remboursement des droits ou taxes acquittés. Le législateur est donc intervenu et les nouvelles dispositions ont conduit à la disparition de l'assimilation de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances (§ 1) et à la fin d'une inégalité entre les personnes tenues à la même dette et les solvens seuls tenus au paiement de la dette (§ 2), les premières bénéficiant de la subrogation personnelle et ces derniers étant dans l'incertitude quant à leur possibilité d'exercer un recours subrogatoire. Par voie de conséquence, deux exceptions injustifiées à l'application du droit des obligations en droit fiscal ont été supprimées.

§ 1. La disparition de l'assimilation de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances

369. Dans un souci de taxation, l'Administration assimilait les subrogations consenties par le créancier aux cessions de créances¹⁰⁶⁷. Après un examen sur les conséquences de cette assimilation, en droit fiscal, en l'absence de tout fondement juridique (A), il faudra opposer à l'Administration la distinction toujours opérée en droit civil entre les subrogations conventionnelles et légales et la cession de créances (B). Finalement, le législateur a abandonné cette exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal par une modification des textes (C). Il n'en demeure pas moins que l'Administration, aujourd'hui, n'inclut pas dans son énumération des mutations à titre onéreux de biens meubles incorporels la subrogation personnelle, alors que la cession de créances en fait partie. Des développements seront donc consacrés, pour achever cette étude sur la disparition de l'assimilation de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances, à l'exclusion par l'Administration de la subrogation personnelle de l'énumération des mutations à titre onéreux de biens meubles incorporels (D).

¹⁰⁶⁷ J. Mestre, *La subrogation personnelle*, L.G.D.J., 1979, préf. P. Kayser, p. 565, n° 523. **Toutefois, il semblerait qu'initialement la distinction opérée par l'Administration opposait les subrogations conventionnelles aux subrogations légales. Alors que les premières étaient soumises soit à un droit d'obligation, soit à celui applicable aux cessions de créances, les deuxièmes ne supportaient qu'un droit de quittance ou de libération.** V. note sous *Cass. civ., 19 janvier 1858 (1^{re} et 2^e espèces)*, D.P. 1858, 1, p. 26. Dans cet arrêt, la Cour de cassation précise que seul le *droit d'obligation* ou de transport est dû en présence d'une subrogation conventionnelle, excluant ainsi l'application du *droit de quittance* ou de libération aux subrogations consentie par le créancier et consentie par le débiteur. Sur cette distinction originelle, *égal.* E.S.M., note sous *T. civ. Pontoise, 23 mai 1951*, D. 1952, p. 66. Pour un point de vue des commentateurs de la fiscalité du début du 19^{ème} siècle, J. Mestre, *op. cit.*, p. 565, n° 523 : « *comme l'écrivaient MM. Championnet et Rigaud, dans leur « Traité des droits d'enregistrement », en prenant pour référence Delvincourt et Toullier, « la subrogation conventionnelle n'est qu'un transport sous un autre nom et dans une circonstance particulière, mais elle a pour objet la créance même, tandis que la subrogation légale, la seule à laquelle convienne proprement cette dénomination, constitue un paiement véritable, avec transports des actions, privilèges et hypothèque ».* Aj. Jsp. Cour de cassation de l'époque (v. *infra*). Sur ce constat d'une **assimilation** de la subrogation conventionnelle ou de celle consentie par le créancier à la cession de créances, E.S.M., *op. cit.*, p. 66 et J. Mestre, *op. cit.*, p. 565, n° 523.

A. LES CONSÉQUENCES DE L'ASSIMILATION, EN DROIT FISCAL, DE LA SUBROGATION CONSENTIE PAR LE CRÉANCIER À LA CESSION DE CRÉANCES EN L'ABSENCE DE TOUT FONDEMENT JURIDIQUE

370. **1. L'assimilation de la part de l'Administration.** S'agissant de l'imposition aux droits d'enregistrement des opérations de cession de créances et de subrogation personnelle, l'Administration, alors « *soucieuse de percevoir des droits élevés* »¹⁰⁶⁸, soumettait les *subrogations consenties par le créancier* tantôt au droit d'*obligation*, tantôt, et de manière discutable, au droit applicable aux *cessions de créances*, le taux de ces deux droits étant de 1%¹⁰⁶⁹. En revanche, les subrogations *légales* et *consenties par le débiteur* ne subissaient qu'un droit de quittance de 0,50 %¹⁰⁷⁰. Ainsi, en soumettant la *subrogation consentie par le créancier*, laquelle est la conséquence d'un *paiement* à ce dernier, à des droits fiscaux, en principe applicable aux cessions de créances, l'Administration assimilait la première à la deuxième, *sans le moindre fondement juridique*, sinon une perception plus avantageuse pour elle de droits fiscaux. Les conséquences de l'assimilation ainsi dénoncée sont une distinction des subrogations personnelles entre elles et une ignorance des qualifications et des effets de la subrogation personnelle et de la cession de créances.

371. **2. Les conséquences de l'assimilation.** Tout d'abord, les impositions en cause conduisaient *sans aucune base légale*, à *opposer les subrogations personnelles entre elles*, la subrogation consentie par le créancier, d'un côté, et les subrogations consentie par le débiteur et légale, d'un autre côté, alors qu'elles sont toutes les trois consécutives à des paiements et produisent les mêmes effets. Cette critique, visant la doctrine de l'Administration, pouvait aussi être adressée aux arrêts de la Cour de cassation de l'époque. En effet, cette dernière estimait que les subrogations consenties *par le créancier* et *par le débiteur* devaient être assujetties au droit proportionnel d'obligation ou de transport¹⁰⁷¹ et les subrogations *légales* à

¹⁰⁶⁸ J. Mestre, *op. cit.*, p. 565, n° 523.

¹⁰⁶⁹ J. Mestre, *op. cit.*, p. 565, n° 523. *Not. Décision ministre des finances, 23 octobre 1826, in* Inst. gén. de M. le Conseiller d'État, Directeur-général de l'Administration, L'enregistrement et des domaines, t. 26, 1828, n° 1205, p. 18, § 11 (subrogation consentie par le créancier). Sur ce taux identique de 1%, v. E.S.M., note sous *T. civ. Pontoise, 23 mai 1951, op. cit.*, p. 66. **À noter :** 1) Parmi les premiers commentateurs du Code civil, et pour certains : prise en considération que du transfert de créances résultant du paiement avec subrogation, ignorance de ce paiement et assimilation, par conséquent, de la subrogation personnelle à la cession de créance. Toutefois si le raisonnement alors adopté : admissible pour la subrogation *ex parte creditoris*, il n'en était pas de même pour les subrogations *ex parte debitoris* et légale, lesquelles imposeraient une cession sans la volonté du titulaire du droit. Ce qui explique que parmi ces commentateurs du Code civil, seule une partie d'entre eux ont appliqué le raisonnement en cause aux seules subrogations consenties par le créancier. Dans ce cas, les règles spécifiques à la cession de créances : applicables à la subrogation personnelle. V. développements J. Mestre, *op. cit.*, pp. 563-564, n°s 521-522. **Par conséquent, application d'une certaine doctrine civiliste par la seule Administration de l'Enregistrement** (J. Mestre, *op. cit.*, p. 565, n° 523). 2) Le professeur Mestre indique que l'Administration réglait la question de l'application des droits d'enregistrement en opposant les subrogations consenties par le créancier (droit de 1%) à celles consenties par le débiteur et légales (droit de 0,50%). Si cette affirmation est vraie après l'entrée en vigueur d'un décret de 1948 (v. *infra*), il n'en était pas de même jusqu'à ce décret (initialement distinction subrogations conventionnelles/subrogations légales. V. *supra*). Du reste, la Cour de cassation opposait également les subrogations conventionnelles aux subrogations légales (v. *infra*, arrêts de 1846 et 1858 + arrêt de 1839). Mais à la différence de l'Administration, pas de la part de la haute juridiction d'assimilation des 1^{res} aux cessions de créances (v. *infra* aussi, arrêts de 1846, 1858 et plus tard de 1953).

¹⁰⁷⁰ J. Mestre, *op. cit.*, p. 565, n° 523. *Not. Adm. enreg. 17 décembre 1817, Journ. enr.*, n° 5935, p. 19 et suiv. (subrogation légale). Inst. gén. de M. le Conseiller d'État, Directeur-général de l'Administration, L'enregistrement et des domaines, t. 26, 1828, n° 1229, p. 1, § 10-2° (subrogation légale).

¹⁰⁷¹ *Cass. civ., 16 novembre 1846 (2^e et 3^e espèces), D.P. 1847, 1, p. 43* (subrogation consentie par le créancier). *Cass. civ., 19 janvier 1858 (1^{re} et 2^e espèces), op. cit.* (subrogation consentie et par le créancier et par le débiteur). Dans cette dernière affaire, pas de droit de quittance perçu indépendamment du droit d'obligation applicable aux subrogations conventionnelles.

un droit de 0,50%¹⁰⁷². Par conséquent, tout comme l'Administration, la Cour de cassation opérait une distinction contestable entre les subrogations personnelles. Toutefois, il n'y avait de la part de celle-ci aucune *assimilation* de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances car les premières étaient frappées non pas du droit applicable aux deuxièmes mais à un droit proportionnel *d'obligation*¹⁰⁷³.

372. Ensuite, les impositions choisies dénaturaient, et là encore *sans aucune base légale*, les *qualifications* du droit civil. Alors que la subrogation consentie par le créancier, spécialement, est la *conséquence* d'un paiement, la cession de créance est une *vente*¹⁰⁷⁴. Ainsi, en les apparentant pour leur faire subir la même imposition, l'Administration ne tenait pas compte, en plus des différences qui caractérisent subrogations personnelles et cessions de créances¹⁰⁷⁵, des qualifications distinctes de l'une et de l'autre en droit civil. Les impositions en cause ne tenaient pas compte, également, des *effets* produits et par les cessions de créances et par toutes les subrogations personnelles sans distinction, soit un transfert de créance. Donc, pourquoi mettre en évidence dans la subrogation consentie par le créancier, en particulier, un tel *transport de créance* (ou un « *transfert de créance* ») pour en tirer des conséquences fiscales, identiques à celles produites par les cessions de créances, et ne pas retenir l'existence d'un tel transport dans les subrogations consenties par le débiteur et légales, pour en tirer les mêmes conséquences ? C'était finalement réduire ces deux dernières subrogations à de simples paiements¹⁰⁷⁶. Or en droit civil, toutes les subrogations opèrent un transfert de la créance du patrimoine du subrogeant dans celui du subrogé¹⁰⁷⁷. Par la suite, et notamment après l'entrée en vigueur d'un décret de 1948, la position de l'Administration se confirmera¹⁰⁷⁸. En revanche, l'attitude de la Cour de cassation ne pourra plus encourir le reproche d'une distinction des subrogations personnelles entre elles.

373. **3. L'opposition de la Cour de cassation à l'Administration.** Malgré une assimilation de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances et une distinction alors opérée entre les subrogations personnelles entre elles, toutes les deux contestables car fondées sur un seul souci, celui de rentrées d'argent et ce, au mépris de règles

¹⁰⁷² *Cass. civ.*, 24 décembre 1839, D.S. 1840, 1, p. 181 et *Cass. civ.*, 27 juin 1842, D.S. 1842, 1, p. 698 (subrogations légales). Pour la Cour de cassation, la subrogation légale n'équivaut pas au transport d'une créance. Juste un acte de libération justifiant l'application d'un droit de quittance de 0,50%.

¹⁰⁷³ *Cass. civ.*, 16 novembre 1846 (2^e et 3^e espèces), *op. cit.* **Droit proportionnel d'obligation** dû lorsque l'adjudicataire, payant le vendeur pour s'affranchir des effets du cautionnement, est subrogé dans les droits de ce dernier contre l'acquéreur ou command (subrogation consentie par le créancier). Même solution pour une subrogation consentie par le débiteur. *V. Cass. civ.*, 19 janvier 1858 (1^{re} et 2^e espèces), *op. cit.* Dans cette dernière affaire, le régime fiscal de cette dernière est calqué sur celui des subrogations consenties par le créancier. **Droit d'obligation.**

¹⁰⁷⁴ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequelle et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1654, n° 1499 : « *la cession de créance est une vente (à moins qu'elle ait lieu à titre gratuit ou à titre de garantie - cession fiduciaire). [...] La subrogation est d'abord un effet, voulu par la loi ou les parties, d'un paiement* ». Mais la différence s'atténue (rapprochement de la subrogation de la cession de créances, sans que ne produise une confusion), « *lorsque la subrogation est pratiquée à titre d'activité professionnelle, notamment dans le cadre de l'affacturage. Elle est alors une véritable alternative à la cession de créance, choisie en raison de la plus grande simplicité de sa mise en œuvre, cette dernière différence s'estompant avec la simplification de la cession de créance par l'ordonnance du 10 février 2016* » (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequelle et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1654, n° 1499). C'est nous qui mettons en gras. Déjà, J. Mestre, *op. cit.*, p. 567, n° 524.

¹⁰⁷⁵ *V. infra.*

¹⁰⁷⁶ Ou à l'origine, la seule subrogation légale.

¹⁰⁷⁷ Sur l'effet translatif commun à toutes les subrogations personnelles dans la jurisprudence et la doctrine d'alors, J. Mestre, *op. cit.*, pp. 367-368, n° 313.

¹⁰⁷⁸ Assimilation subrogation consentie par le créancier et cession de créances.

du droit civil¹⁰⁷⁹, l'Administration persista à assimiler les subrogations consenties par le créancier aux cessions de créances après un décret du 9 décembre 1948 supprimant les droits d'obligation et de quittance¹⁰⁸⁰. Quant à la Cour de cassation, si elle considère, comme l'Administration, que les subrogations consenties par le créancier et les cessions de créances sont subordonnées à un même droit d'enregistrement au taux de 1,40%, il n'est pas possible de lui reprocher et une assimilation des premières aux deuxièmes, et une distinction des subrogations personnelles entre elles¹⁰⁸¹.

374. En l'espèce, le problème posé était celui de l'interprétation de l'article 729 du Code général des impôts alors en vigueur, et, en particulier, de l'alinéa 1^{er} selon lequel « *les transports, cessions et autres mutations à titre onéreux de créances sont assujettis à un droit de 1,40 [en 1960] par 100 francs* ». Le tribunal civil n'a pas suivi l'Administration¹⁰⁸², laquelle considérait que la subrogation en cause, consentie par le créancier, équivalait à une cession de créance et devait alors subir le droit proportionnel d'enregistrement prévu à cet article¹⁰⁸³. Ce tribunal estima que les effets et de la subrogation concernée, et de la cession en cause étaient différents¹⁰⁸⁴. Dès lors, il ne saurait y avoir une *assimilation* de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances et donc le droit perçu sur l'acte de subrogation n'était pas dû. Si le jugement rendu en 1951 donne tort à l'Administration dans la mesure où celle-ci *assimile* la subrogation consentie par le créancier à la cession de créance, l'arrêt de la Cour de cassation de 1953 va casser ce jugement et donner raison à l'Administration mais sans assimiler, comme le fait cette dernière, la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances. La Cour de cassation va donner son interprétation des dispositions de l'article 729 du Code général des impôts alors applicable.

Cette dernière a estimé que le taux visé par cet article - de 1,40% - applicable aux cessions de créances¹⁰⁸⁵ frappait également les subrogations consenties par le créancier¹⁰⁸⁶. Après avoir rappelé le champ d'application de cet article 729 du Code général des impôts¹⁰⁸⁷, la Cour de cassation estima que la subrogation consentie par le créancier était également *une mutation à titre onéreux* de créances¹⁰⁸⁸ et détailla alors les caractéristiques de la subrogation

¹⁰⁷⁹ Sur la distinction cessions de créances/subrogations personnelles, spécialement avant l'ordonnance du 10 février 2016 (*op. cit.*), *v. infra*.

¹⁰⁸⁰ Décret cité par le professeur Mestre, *op. cit.*, p. 565, n° 523. Doctrine de l'Administration : *Rép. Min. Fin. et Aff. Eco.* à M. Anxionnaz, J.O., 9 décembre 1949, A.N., Débats parlementaires, p. 6712, n° 11949. Droit sur les cessions de créances (1,40%) : applicable aux subrogations consenties par le créancier. *Rép. Min. Budget à M. Eugène Delahoute*, J.O., 17 avril 1951, A.N., Débats parlementaires, p. 3355, n° 16609. Subrogation consentie par le créancier : droit de 1,40%. Subrogation consentie par le débiteur : pas de droit proportionnel mais un droit fixe (droit prévu par le décret de 1948 lequel est applicable à compter du 1^{er} janvier 1949).

¹⁰⁸¹ *Cass. com.*, 21 avril 1953, D. 1954, p. 289 ; Bull. civ., IV, p. 99, n° 143.

¹⁰⁸² *T. civ. Pontoise*, 23 mai 1951, D. 1952, p. 65, note E.S.M.

¹⁰⁸³ Conséquence : application de 2 droits d'enregistrement à la charge des acquéreurs : l'un en raison de la vente, l'autre en raison de la subrogation consentie par le créancier (pour l'Administration, exigibilité des droits de cession de créance).

¹⁰⁸⁴ Spéculation dans la cession de créances et absence de spéculation dans la subrogation consentie par le créancier (à nuancer. *V. infra*). Pas d'action résolutoire dans la cession de créances au profit du cessionnaire (action réservée au vendeur) et une telle action en cas de subrogation consentie par le créancier (à nuancer là aussi. *Not. J. François, op. cit.*, p. 502, n° 485).

¹⁰⁸⁵ En effet, ces cessions sont expressément visées par l'article 729, alinéa 1^{er}.

¹⁰⁸⁶ Subrogations : non mentionnées expressément dans l'article 729, alinéa 1^{er}.

¹⁰⁸⁷ « *Cette disposition soumet au droit proportionnel tous actes qui, quelle que soit leur nature juridique, emportent mutation à titre onéreux de créance* ».

¹⁰⁸⁸ « *Ce texte conçu en termes généraux s'applique nécessairement au paiement avec subrogation conventionnelle effectué conformément à l'article 1250-1^o du Code civil* » (paiement avec subrogation consentie par le créancier) ».

laquelle opère, notamment, un transfert de créances¹⁰⁸⁹. Il n'y avait pas là d'assimilation des subrogations consenties par le créancier aux cessions de créances car n'est seulement pris en considération qu'un de leurs effets, à savoir le transfert de créance, dont la contrepartie est le paiement¹⁰⁹⁰. En outre, dès lors que n'étaient concernées que les subrogations consenties par le créancier, il ne peut être reproché à la haute juridiction d'avoir opposé les subrogations personnelles entre elles.

B. LA DISTINCTION EN DROIT CIVIL ENTRE LES SUBROGATIONS CONVENTIONNELLES ET LÉGALES ET LA CESSION DE CRÉANCES¹⁰⁹¹

375. Les opérations de cession de créances et de subrogation personnelle sont bien distinctes, en dépit d'un effet commun, à savoir une transmission des créances avec les caractéristiques propres et les accessoires de ces dernières¹⁰⁹². Il suffit de rappeler quelques différences entre elles pour s'en convaincre¹⁰⁹³. Si la cession de créances s'apparente à une vente¹⁰⁹⁴, voire est définie comme telle¹⁰⁹⁵, dans la mesure où elle est, *en principe*, réalisée dans un esprit de *spéculation*, il n'en est pas de même du paiement avec subrogation. En effet, dans la cession de créances, le cessionnaire peut acquitter, à titre de contrepartie du risque de non recouvrement qu'il assume, un prix inférieur au montant nominal de la créance, et, réalisant ainsi un bénéfice, se faire rembourser une somme plus élevée que celle qu'il a payée. En revanche, à la suite du paiement avec subrogation, le subrogé ne peut agir contre le débiteur qu'à hauteur de la somme qu'il a payée ; ce paiement ne suppose pas de la part du subrogé une volonté d'enrichissement ou l'idée de spéculer¹⁰⁹⁶. Il en serait ainsi dans l'affacturage (ou le *factoring*) : l'affactureur (ou le *factor*), qui est subrogé dans les droits et obligations de l'adhérent, acquitte l'intégralité de la créance de ce dernier et ne pourra ensuite exiger du débiteur que le montant du paiement ainsi effectué. L'affacturage ne trahirait donc pas l'esprit de la subrogation personnelle, une absence de spéculation, *alors même qu'une rémunération de l'affactureur (commission + agios), couvrant le risque de l'impayé, serait*

¹⁰⁸⁹ Transfert de la créance du subrogeant dans le patrimoine du subrogé ; transfert ayant sa contrepartie dans le paiement fait par le subrogé au subrogeant.

¹⁰⁹⁰ En ce sens, J. Mestre, *op. cit.*, pp. 566-567, n° 524 : « *il serait cependant abusif de dire que la Cour de cassation y présente la subrogation consentie par le créancier comme une cession de créance qui déguiserait son nom. Simplement, la décision souligne l'évidente identité des effets fondamentaux produits par ces deux opérations, à savoir le transfert d'une créance d'un patrimoine dans un autre, et elle en déduit une conséquence au plan fiscal. Là s'arrête sa portée* ».

¹⁰⁹¹ Seules les cessions *de droit commun* seront ici comparées aux subrogations personnelles. Pour ce qui est des caractéristiques des autres cessions, v. *not.* J. François, *op. cit.*, p. 510 et suiv., n°s 503 et suiv. (« les modes spéciaux de cession » dont la cession par bordereau de créances professionnelles dite loi « Dailly » du 2 janvier 1981).

¹⁰⁹² Sur la transmission des accessoires de la créance, art. 1321, al. 3 C. civ. (cession de créances) et 1346-4, al. 1^{er} C. civ. (subrogation personnelle). *Aj.* J. Mestre, *op. cit.*, p. 31 et suiv., n°s 22 et suiv., pp. 45-46, n° 35, p. 247, n° 220, pp. 370-371, n° 316 et p. 550 et suiv., n°s 501 et suiv. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1654, n° 1499.

¹⁰⁹³ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1654-1655, n° 1499. Différences de finalité, dans les conditions de réalisation et dans les effets.

¹⁰⁹⁴ Vœux des codificateurs. V. les anciens articles 1689 et suivants du Code civil, placés sous le titre VI de ce code intitulé « De la vente ». Toutefois, depuis 2016 (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*), la cession de créances *à titre gratuit* est inscrite dans ce même code sous l'article 1321, al. 1^{er}. *Not.*, J. François, *op. cit.*, pp. 471-472, n°s 452-453. Sur les différentes cessions de créances à titre onéreux, p. 472 et suiv., n°s 454 et suiv.

¹⁰⁹⁵ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1654, n° 1499.

¹⁰⁹⁶ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1640-1641, n° 1486, note 5 et pp. 1644-1645, n° 1491. J. François, *op. cit.*, p. 500, n° 484.

d'un montant particulièrement élevé¹⁰⁹⁷. Toutefois, dans cette hypothèse de rétribution du *factor*, et comme le précisent MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde, la différence avec la cession de créances s'atténue¹⁰⁹⁸.

376. En outre, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*¹⁰⁹⁹, les formalités prévues à l'article 1690 du Code civil, à savoir la signification de la cession de créances au débiteur cédé - par voie d'huissier - ou la rédaction d'un acte authentique dans lequel le débiteur acceptait la cession ou, autrement dit, reconnaissait avoir été informé de cette cession, et imposées afin de rendre opposable la cession de créances à la fois au *débiteur cédé* et aux autres *tiers*, n'étaient pas exigées en cas de subrogation personnelle¹¹⁰⁰. Le transfert de la créance, concomitamment au paiement avec subrogation était, et l'est toujours, opposable aux *tiers* à la date de ce paiement sans autre formalité¹¹⁰¹. S'agissant du *débiteur*, la subrogation lui était opposable sans qu'il soit nécessaire qu'il l'ait acceptée ou qu'elle lui ait été notifiée¹¹⁰². Depuis cette réforme du 10 février 2016, les formalités lourdes et coûteuses de l'ancien article 1690 du Code civil sont abandonnées¹¹⁰³ et remplacées par une simple notification de la cession au *débiteur cédé*¹¹⁰⁴, inutile si celui-ci a consenti par avance à la cession ou en a pris acte *a posteriori*¹¹⁰⁵. Pour ce qui est de la

¹⁰⁹⁷ Paris, 14 avril 1975, R.T.D.com. 1975, p. 342, obs. M. Cabrillac et J.-L. Rives-Lange. L'importante rémunération versée par l'adhérent au facteur ne remet pas en cause le caractère non spéculatif de la subrogation et il n'y a donc pas lieu de requalifier l'opération de cession de créances. **À noter** : comme le rappellent MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde (*op. cit.*, p. 1640, n° 1486, note 5), « la rémunération du *factor* n'est pas directement imputée sur le paiement, mais donne lieu à une facturation distincte, afin que le transfert de la créance puisse porter sur l'intégralité de son montant, condition sine qua non du recouvrement intégral contre le débiteur. La nécessité du recours à cet artifice comptable a été contestée ».

¹⁰⁹⁸ *op. cit.*, 1654, n° 1499. Not. « la différence [entre cession de créances et subrogation personnelle] s'atténue, il est vrai, lorsque la subrogation est pratiquée à titre d'activité professionnelle, notamment dans le cadre de l'affacturage. Elle est alors une véritable alternative à la cession de créance, choisie en raison de la plus grande simplicité de sa mise en œuvre, cette dernière différence s'estompant avec la simplification de la cession de créance par l'ordonnance du 10 février 2016 ». Aj. J. François, *op. cit.*, p. 547, n° 549 : « traditionnellement, on considèrerait la subrogation comme une faveur faite à un solvens généreux, par opposition à la cession de créance, considérée comme un acte de spéculation. Cette idée ne correspond plus à la réalité. D'un côté, la cession de créance n'est pas toujours une opération spéculative. De l'autre, le subrogé n'est pas toujours mû par la volonté de décharger le fardeau du débiteur. L'assureur, la caisse de Sécurité sociale, la société d'affacturage [...] n'agissent nullement par générosité à l'endroit du débiteur dont ils acquittent la dette ! ». P. 590, n° 604 : le principe selon lequel le paiement est la mesure de la subrogation : facilement tourné sous condition. Possibilité pour le subrogé d'être rémunéré par le créancier initial et de faire un profit.

¹⁰⁹⁹ *op. cit.*

¹¹⁰⁰ Dans la cession de créances, l'acceptation du débiteur n'équivalait pas à son consentement (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1788, n° 1633) ; elle était un simple acquiescement (Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 13^{ème} éd., 2022, p. 797, n° 906). S'agissant des tiers autres que le débiteur cédé, c'est la signification qui tenait lieu de « *substitut imparfait d'une impossible publicité* » (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1792, n° 1637). V. tableau récapitulatif n° 1, *infra*.

¹¹⁰¹ Solution dorénavant consacrée dans l'article 1346-5, al. 2 du code civil. Pour ce qui est de l'affacturage, J. François, *op. cit.*, p. 564, n° 576.

¹¹⁰² F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1641, n° 1486, note 2. Pour ce qui est de l'affacturage, J. François, *op. cit.*, p. 564, n° 576. Cpd. nécessité d'une notification de la subrogation au débiteur pour qu'il ne soit plus de bonne foi s'il règle sa dette au créancier initial (à l'adhérent).

¹¹⁰³ Art. 1701-1 C. civ.

¹¹⁰⁴ **À noter** : l'article 1322 du Code civil dispose que, désormais, *inter partes*, « la cession de créance doit être constatée par écrit, à peine de nullité ». Sur les interrogations suscitées par la justification d'un tel acte solennel, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1785-1788, n° 1632. J. François, *op. cit.*, p. 484, n° 466.

¹¹⁰⁵ Art. 1324, al. 1^{er} C. civ. : « la cession n'est opposable au débiteur, s'il n'y a déjà consenti, que si elle lui a été notifiée ou s'il en a pris acte ». Aj. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1788-1789, n° 1634. J. François, *op. cit.*, p. 490 et suiv., n°s 473 et suiv.

subrogation, elle est opposable au débiteur si elle lui a été notifiée ou s'il en a pris acte¹¹⁰⁶. Quant *aux autres tiers*, la cession leur est opposable dès la date de l'acte¹¹⁰⁷. Cette simplification des formalités, s'agissant des cessions de créances, tend à rapprocher celles-ci des subrogations personnelles, d'autant qu'aussi bien dans la cession de créances que dans le paiement avec subrogation, la preuve de la date de la cession, ou du paiement, à l'égard des tiers, peut être rapportée par tout moyen¹¹⁰⁸.

Tableau récapitulatif n° 1. Opposabilité cessions de créances/transfert de la créance dans la subrogation personnelle au débiteur et aux tiers avant et après l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016¹¹⁰⁹

	Cession de créances	Subrogations personnelles – Transfert de la créance
<u>Avant</u> <u>2016</u>	<i>Opposabilité</i> au débiteur cédé et aux tiers : par la signification de la cession au débiteur cédé ou la rédaction d'un acte authentique dans lequel le débiteur reconnaît avoir été informé de la cession. Art. 1690 C. civ.	<i>Opposabilité</i> aux tiers : à la date du paiement sans autre formalité <i>Opposabilité</i> au débiteur : aucune formalité => pas d'acceptation de sa part, ni de notification*. * Notification nécessaire en cas d'affacturage pour que le débiteur ne soit plus considéré de bonne foi s'il règle sa dette au créancier initial (à l'adhérent)
<u>Après</u> <u>2016</u>	Abandon des formalités de l'article 1690 (art. 1701-1 C. civ.). <i>Opposabilité au débiteur cédé</i> : par une notification de la cession sauf si a consenti par avance à cette cession ou en a pris acte <i>a posteriori</i> (art. 1324, al. 1 ^{er} C. civ.). <i>Opposabilité aux tiers</i> : à la date du transfert de la créance (art. 1323, al. 2 C. civ.).	<i>Opposabilité aux tiers</i> : à la date du paiement sans autre formalité (art. 1346-5, al. 2 C. civ.). <i>Opposabilité au débiteur</i> : par une notification Ou s'il en a pris acte (art. art. 1346-5, al. 1 C. civ.).

377. Par ailleurs, dans l'hypothèse d'une « *cession* » *partielle de la créance*, les deux créanciers, le cédant et le cessionnaire sont au même rang pour obtenir le paiement de la

¹¹⁰⁶ Art. 1346-5, al. 1 C. civ. Invocation de la subrogation par le débiteur dès que ce dernier en a connaissance. Mais opposable à ce débiteur si la subrogation lui a été notifiée ou s'il en a pris acte. *Aj. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, op. cit.*, p. 1641, n° 1486.

¹¹⁰⁷ Art. 1323, al. 1^{er} C. civ. (*inter partes*, transfert de la créance à la date de l'acte). Art. 1323, al. 2 C. civ. (*à l'égard des tiers*, opposabilité du transfert de la créance à la date de l'acte). Autrement dit, pour ces autres tiers : cession opposable sans formalité (*not. J. François, op. cit.*, p. 487, n° 470 qui évoque une cession « occulte ») - Exception en cas de cession de créances *futures* (v. art. 1323, al. 3 C. civ. + J. François, *op. cit.*, p. 489, n° 472) : transfert de ces créances au jour de leur naissance tant entre les parties qu'à l'égard des tiers et donc opposabilité des créances en question aux tiers au moment de la naissance des créances cédées. Retour au principe (effet entre les parties et opposabilité des cessions de créances présentes ou futures : à la date de l'acte) pour les cessions *par bordereau de créances professionnelles* et pour le *nantissement des créances* (v. J. François, *op. cit.*, p. 489, n° 472).

¹¹⁰⁸ Art. 1323, al. 2 C. civ. (cession de créances) ; art. 1342-8 C. civ. (subrogation personnelle).

¹¹⁰⁹ *op. cit.*

créance ainsi transférée¹¹¹⁰. Dans la subrogation personnelle, la priorité est, en principe, donnée au subrogeant¹¹¹¹. Enfin, le cédant *garantit*, en principe, l'existence des créances cédées et de ses accessoires au cessionnaire, sans lui garantir, et en principe, là encore, la solvabilité des débiteurs¹¹¹². En cas de subrogation personnelle, le subrogeant n'est pas tenu de *garantir* au subrogé l'existence de la créance transmise¹¹¹³, ni la solvabilité des débiteurs¹¹¹⁴, mais des exceptions existent, comme dans l'hypothèse de l'affacturage, l'adhérent garantissant à l'affactureur l'existence des créances transmises mais non la solvabilité des débiteurs sauf clause contraire dans le contrat d'affacturage¹¹¹⁵.

Tableau récapitulatif n° 2. Paiement partiel des créances, garantie de l'existence de celles-ci et garantie de la solvabilité du débiteur dans la cession de créances et la subrogation personnelle

	Priorité en cas de paiement partiel de la créance	Garantie de l'existence de la créance et de ses accessoires par le cédant ou le subrogeant	Garantie de la solvabilité du débiteur
Cession de créances	Cédant/cessionnaire : au même rang	En principe, oui (art. 1326 C. civ.).	En principe, non (art. 1326 C. civ.).
Subrogation personnelle	Priorité en principe au subrogeant (art. 1346-3 C. civ.).	Non, sauf exceptions comme dans l'affacturage	Non, sauf exceptions comme dans l'affacturage

¹¹¹⁰ V. tableau récapitulatif n° 2, *infra*.

¹¹¹¹ *Anc.* art. 1252 C. civ. *Auj.* art. 1346-3 C. civ. (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). *Aj.* J. François, *op. cit.*, pp. 591-592, n° 606.

¹¹¹² *Anc.* art. 1693 et 1694 C. civ. Le premier continue de s'appliquer aux cessions de droits incorporels autres que les créances : usufruit, *etc.*, et n'est plus applicable aux cessions de créances dorénavant régies par les articles 1321 à 1326 du Code civil. *Not.* Art. 1326 *nouv.* C. civ. (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). *Aj.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 1712-1713, n° 1642. J. François, *op. cit.*, pp. 508-509, n° 500 (et « les aménagements conventionnels », pp. 509-510, n°s 501-502). *Comp.* avec la créance « Dailly » et l'interprétation de l'article L. 131-24, alinéa 2 du Code monétaire et financier par la Cour de cassation. La garantie à la charge du cédant porte aussi bien sur l'existence de la créance que sur la solvabilité du débiteur (J. François, *op. cit.*, pp. 524-525, n° 521).

¹¹¹³ J. François, *op. cit.*, p. 592, n° 607.

¹¹¹⁴ É. Savaux, « La subrogation personnelle », Répertoire Dalloz, Droit civil, Juin 2017 (actualisation : février 2022), n° 172 : « Comme le cédant d'une créance (C. civ., art. 1326) ou d'un droit incorporel (C. civ., art. 1693), l'accipiens ne doit-il pas garantir la créance transmise au subrogé ? Il ne s'agit évidemment pas de garantir l'efficacité de la créance, le subrogé devant supporter le risque d'insolvabilité du débiteur en sa qualité de nouveau créancier, mais de garantir son existence même ».

¹¹¹⁵ Pour l'affacturage, J. François, *op. cit.*, pp. 563-564, n° 575.

C. L'ABANDON DE L'EXCEPTION À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL PAR UNE MODIFICATION DES TEXTES

378. L'exception dénoncée à l'application du droit des obligations en droit fiscal, née de la volonté de l'Administration, en dehors de toute consigne législative, a finalement disparu, sans aucun doute en raison d'une absence de fondement juridique la justifiant. L'article 729 du Code général des impôts a été abrogé en 1963¹¹¹⁶. Désormais, cession de créances et quittance subrogative, relèvent de l'article 680, alinéa 1^{er} du Code général des impôts appliquant une imposition fixe de 125 euros à « *tous les actes qui ne se trouvent ni exonérés, ni tarifés, par aucun autre article du présent code et qui ne peuvent donner lieu à une imposition proportionnelle ou progressive* ». Ici, c'est parce que la taxation de la cession de créances et de la quittance subrogative n'est prévue par aucun autre article que l'une comme l'autre subissent le même régime fiscal et non parce que la subrogation personnelle est assimilée à la cession de créances.

D. L'EXCLUSION PAR L'ADMINISTRATION DE LA SUBROGATION PERSONNELLE DE L'ÉNUMÉRATION DES MUTATIONS À TITRE ONEREUX DE BIENS MEUBLES INCORPORELS

379. L'intérêt de ces développements est de montrer que l'Administration, quand elle énumère les différents cas de *mutations de propriété à titre onéreux de biens meubles incorporels*, commet une erreur en ne mentionnant pas les subrogations personnelles, alors que les cessions de créances figurent dans cette énumération et que les unes et les autres sont des opérations de transfert de propriété à titre onéreux de créances. Surtout, l'Administration va à l'encontre de la jurisprudence de la Cour de cassation, même ancienne, estimant que la subrogation consentie par le créancier, en particulier, est une mutation de propriété à titre onéreux de créance¹¹¹⁷. Cet intérêt demeure, même si les actes constatant les cessions de créances et les subrogations personnelles sont désormais soumis à un même droit, un droit fixe de 125 euros.

380. Tout d'abord, quelques précisions s'imposent sur la notion de **créances** en droit civil. En droit des biens, plus particulièrement, la créance (ou le droit qui y est attaché, **droit de créance** ou **personnel**) est un *bien meuble incorporel* « *par détermination de la loi* », si cette créance porte effectivement sur un bien meuble¹¹¹⁸. Il en est ainsi si l'objet de la créance

¹¹¹⁶ J. Mestre, *op. cit.*, p. 566, n° 524. Art. 17, L. n° 63-254 du 15 mars 1963.

¹¹¹⁷ *Cass. com.*, 21 avril 1953, *op. cit.* Il s'agissait d'une *subrogation consentie par le créancier* mais rien ne permet d'affirmer que les autres *subrogations personnelles* n'auraient pas reçu la même qualification si elles avaient été examinées par la Cour de cassation.

¹¹¹⁸ Sur la définition de la **créance** ou du **droit de créance** ou encore du **droit personnel**, S. Guinchard et T. Debard, « Lexique des termes juridiques », 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Créance, Droit de créance, Droit personnel. **Créance** (en droit civil) : « *synonyme du droit personnel ; généralement utilisé pour désigner le droit d'exiger la remise d'une somme d'argent* ». **Droit de créance** (en droit civil) : « -> Créance ». **Droit personnel** (en droit civil) : « *synonyme de droit de créance. Le droit personnel est le droit subjectif d'exiger d'une personne une prestation* ». G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Créance, Droit de créance, Droit personnel. Sur la définition des **biens meubles incorporels**, S. Guinchard et T. Debard, *op. cit.*, V° Meubles (2^{ème} sens). « *Le terme [meuble] désigne 2 catégories de biens : Les biens corporels... Les biens incorporels, qui sont des droits portant sur une chose mobilière par nature (droit réel, droit personnel, action en justice)...Ce sont les meubles par détermination de la loi...* ». G. Cornu, *op. cit.*, V° Meuble - par détermination de la loi : « *biens incorporels auxquels la loi confère un caractère mobilier. Ex. créances mobilières...(C. civ., a. 529)* ». Aj. J. Carbonnier, *Les biens*, P.U.F., coll. « Thémis », 19^{ème} éd., 2002, p. 91 et suiv., n° 50 (+ *Droit civil, Les biens, Les obligations*,

est une somme d'argent¹¹¹⁹. En outre, et en droit des obligations, la créance est le pendant de l'*obligation* (ou la *dette*). Cette obligation a plusieurs sens¹¹²⁰. Dans un sens moins général ou plus étroit, l'obligation n'est plus le « *lien de droit* » mais ce « *rapport d'obligation considéré du côté de la dette* »¹¹²¹. Ainsi, dans son sens technique, l'obligation est « *la face passive du droit personnel (ou droit de créance)* »¹¹²². À titre d'exemple, dans une vente et « *en vertu du contrat de vente, l'acquéreur peut exiger du vendeur qu'il lui fasse délivrance de la chose vendue, et le vendeur peut de son côté exiger de l'acquéreur le paiement du prix...* »¹¹²³. L'article 529, alinéa 1^{er} du Code civil dresse une première liste des meubles par détermination de la loi : « *sont meubles par détermination de la loi, les **obligations** et actions qui ont pour objet des sommes exigibles...* »¹¹²⁴. Donc, si, en vertu de ces dispositions, les *obligations* sont des *meubles par détermination de la loi*, il en est de même des *créances* ou des *droits de créance*, lesquels sont les faces « *actives* » ou « *positives* » des obligations visées.

381. Ensuite, d'autres précisions ont trait aux notions de **mutation, d'actes** et de **mutation à titre onéreux** en droit fiscal. Ces précisions sont apportées par l'Administration dans sa documentation, laquelle donne les définitions et opère les distinctions nécessaires à une bonne compréhension des notions examinées. Une **mutation**, c'est « *la transmission d'un droit d'une personne à une autre* »¹¹²⁵. Elle peut être ou ne pas être constatée dans un acte¹¹²⁶. L'**acte**, en matière de droits d'enregistrement, est entendu « *comme tout écrit destiné à faire la preuve d'un fait juridique et non pas l'opération juridique elle-même* »¹¹²⁷. Il faut rappeler que l'article 680, alinéa 1^{er} du Code général des impôts prévoit que « *tous les actes qui ne se*

P.U.F., coll. « *Quadrige* », 22^{ème} éd. refondue, 2004, p. 1603 et suiv., n° 712). Biens incorporels dont le droit de créance (pp. 92-93 + pp. 1604-1605). *Contra*, W. Dross, *Droit des biens*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « *Domat Droit privé* », 5^{ème} éd., 2021, p. 290, n° 341. Les droits : pas des choses incorporelles. Pour des exemples de qualification des créances de *choses mobilières* dans la **jurisprudence**, Paris, 21 mai 1906, D.P. 1909, 2, p. 209. Créance de prix de vente d'un immeuble : objet mobilier. *Cass. req.*, 26 novembre 1935, D.P. 1936, 1, p. 37, Rapp. Pilon : « *...l'obligation du promettant, quoique relative à un immeuble, constitue, tant que le bénéficiaire n'a pas déclaré acquiescer, non pas une obligation de donner, mais une obligation de faire ; que, par suite, elle ne peut engendrer, pour celui au profit duquel elle existe, qu'une créance mobilière* ». Le code civil, en citant cet arrêt (v. le n° 27 sous art. 1589), indique « **Avant la réforme** ». En effet, depuis l'ordonnance de 2016 (n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*), la trilogie voire la quadrilogie des obligations (de donner, de faire, de ne pas faire, de mise à disposition temporaire de l'usage d'une chose comme le bail. V. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 391-392, n° 347) a disparu du Code civil (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 392-393, n° 348). Sur la **distinction meubles par leur nature/meubles par détermination de la loi**, art. 528 C. civ.

¹¹¹⁹ Somme d'argent : meuble par nature. Définition des *meubles par nature* sous l'article 528 du Code civil : « *sont meubles par leur nature les biens qui peuvent se transporter d'un lieu à l'autre* ».

¹¹²⁰ Sur les différents sens du mot « obligation », F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 3-4, n° 2.

¹¹²¹ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 4, n° 2. *Égal*. S. Guinchard et T. Debard, *op. cit.*, V° Obligation, 2°.

¹¹²² F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 4, n° 2, citant le professeur Cornu (*Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « *Quadrige* », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Obligation, 2). *Égal*. S. Guinchard et T. Debard, *op. cit.*, V° Obligation, 2°. « *L'obligation est synonyme de dette, et apparaît comme la face négative de la créance* ».

¹¹²³ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 4, n° 2.

¹¹²⁴ C'est nous qui mettons en gras.

¹¹²⁵ BOI-ENR-20120912, n° 90.

¹¹²⁶ BOI-ENR-20120912, n°s 20 et 90. *Ex.* de mutations non constatées dans un acte : les mutations verbales, les mutations par décès... Certaines d'entre elles sont soumises obligatoirement à l'enregistrement, même si aucun acte n'a été établi (BOI-ENR-20120912, n° 90). Il en est ainsi de mutations verbales entre vifs (BOI-ENR-20120912, n° 100. Art. 638 à 640 C.G.I.). Les *subrogations consenties par le créancier*, spécialement, qui pourraient être verbales, dès lors qu'elles sont expresses, ne sont pas concernées par cette obligation (sur le principe d'un *écrit*, v. J. François, *op. cit.*, p. 569, n° 582).

¹¹²⁷ BOI-ENR-20120912, n° 30.

trouvent ni exonérés, ni tarifés par un autre article du présent code et qui ne peuvent donner lieu à une imposition proportionnelle ou progressives sont soumises à une imposition fixe de 125 euros ». Sont ainsi soumises à ce droit fixe les cessions de créances et les subrogations personnelles. Deux types de **mutation de propriété à titre onéreux**, particulièrement, existent : les mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles¹¹²⁸ et les mutations de propriété à titre onéreux de meubles¹¹²⁹.

Les premières - les **mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles** - regroupent les mutations autres que les échanges¹¹³⁰ et les échanges¹¹³¹. La taxation des **mutations autres que les échanges** résulte des dispositions de l'article 683-I, alinéa 1^{er} du Code général des impôts selon lequel « *les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement....* »¹¹³². Deux conditions sont imposées à l'exigibilité des droits de mutation, spécialement : la convention concernée doit s'analyser en une *mutation à titre onéreux* et elle doit porter sur un bien *immeuble*¹¹³³. Surtout, si les conventions taxables « *sont constituées essentiellement par les ventes* », elles englobent aussi « *d'une manière absolument générale tous les actes qui, même sans revêtir la forme d'une vente, n'en emportent pas moins mutation à titre onéreux (CGI, art. 683, I)* »¹¹³⁴. Il en est ainsi des conventions relatives à l'usufruit¹¹³⁵. Il en est de même d'autres mutations « *de nature particulière* »¹¹³⁶. Il résulte de ce paragraphe que les **mutations de propriété à titre**

¹¹²⁸ BOI-ENR-DMTOI-20160406. DMTOI : droit de mutation à titre onéreux d'immeubles.

¹¹²⁹ BOI-ENR-DMTOM-20120912. DMTOM : droit de mutation à titre onéreux de meubles. Les autres mutations (v. BOI-ENR-20120912, n° 150) sont les mutations de **jouissance** de meubles ou d'immeubles (BOI-ENR-JOMI-20120912) et les mutations à titre **gratuit** de meubles ou d'immeubles (BOI-ENR-DMTG-20121022).

¹¹³⁰ BOI-ENR-DMTOI-10-20120912. À noter : dans cette division consacrée aux « mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles » (pour une explication simple d'une classification dans un bulletin officiel des impôts, v. *infra*), et quand l'Administration détaille « les mutations autres que les échanges » spécialement, elle traite, dans le champ d'application de ces dernières des conventions d'usufruit (BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20170308, n°s 130 et suiv.). Or, les transferts d'usufruit (du droit réel d'utiliser la chose et d'en percevoir les fruits sans disposer de la chose elle-même) ne sont pas des transferts de propriété des immeubles concernés. Donc, la subdivision serait plus vaste que la division elle-même. D'ailleurs, dans ce « champ d'application », où il est question des « ventes », des « conventions d'usufruit » et « d'autres mutations », ces autres mutations sont des « *contrats emportant mutations de propriété ou d'usufruit* » (BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20170308, n° 200 et v. *infra*). Différence bien faite, ici, entre les transferts de **propriété** - de la chose - et ceux portant sur un **usufruit** - sur la chose -. Distinction ayant sa source dans la loi lorsque celle-ci prévoit la taxation des mutations autres que les échanges (v. *infra*).

¹¹³¹ BOI-ENR-DMTOI-20-20120912. Définition de l'échange dans le code civil : art. 1702. Cette définition est reprise par l'Administration en renvoyant expressément à ce dernier article (v. BOI-ENR-DMTOI-20-20120912, n° 1). Application du droit des obligations en droit fiscal. Plus longuement : « *contrat par lequel une personne cède un bien à une autre contre la remise, par celle-ci d'un autre bien. L'échange est voisin de la vente, qui a pour contrepartie, non un bien déterminé, mais une somme d'argent dont la fongibilité est absolue. Les parties à ce contrat sont appelées coéchangistes ou copermutants* » (S. Guinchard et T. Debard, *op. cit.*, V° Échange). C'est nous qui mettons en gras.

¹¹³² Article cité dans BOI-ENR-DMTOI-10-10-20120912, n° 1 (principes de taxation) + BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20170308, n° 1 (champ d'application des droits de mutation).

¹¹³³ BOI-ENR-DMTOI-10-10-20120912, n° 10 (principes de taxation). BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20170308, n° 10 (champ d'application des droits de mutation).

¹¹³⁴ BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20170308, n° 20.

¹¹³⁵ BOI-ENR-DMTOI-10-10-10-20170308, n°s 130 et suiv.

¹¹³⁶ Les ventes conditionnelles (BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10-20120912), les adjudications, les déclarations de command et d'adjudicataire (BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-30-20141015), les rétrocessions, annulations, résolutions amiables de contrats translatifs et ventes avec faculté de rachat (BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-40-20120912) et des mutations diverses (BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-50-20130624). Ces dernières sont la transaction, la dation en paiement, les locations-ventes et locations attributions, le bail emphytéotique, le bail à

onéreux d'immeubles ne s'opèrent pas seulement au sein des ventes ; elles s'opèrent également dans toute une série de conventions et actes divers. Elles se manifestent aussi par l'intermédiaire des échanges, lesquels, mêmes s'ils sont proches des ventes, n'en sont pas¹¹³⁷. Les cas dans lesquels s'opèrent les mutations de propriété à titre onéreux de **meubles** ne sont pas, à tort, aussi nombreux.

Explication simple d'une classification dans un BOI (bulletin officiel des impôts). Exemple :

BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 (ou 20 ou 30)...

ENR (enregistrement) : la série

DMTOI : la division (ici la deuxième/mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles)*

10 : le titre 1 (mutations autres que les échanges) **

10 : le chapitre 1 (principes de taxation) ***

10 : la section 1 (champ d'application)****

* 8 divisions

** titre 2 : les échanges (BOI-ENR-DMTOI-20)

*** 13 chapitres (BOI-ENR-DMTOI-10, 20, 30, 40, 50, 60, 70, 80, 90, 100, 110, 120, 130).

**** 3 sections : section 1 : champ d'application (BOI-ENR-DMTOI-10-10-10), section 2 : assiette des droits (BOI-ENR-DMTOI-10-10-20), section 3 : mutations de nature particulière (BOI-ENR-DMTOI-10-10-30).

Au sein des sections 2 et 3 : 5 sous-sections (BOI-ENR-10-10-20-10, 20, 30, 40, 50 et BOI-ENR-10-10-30-10, 20, 30, 40, 50).

Les deuxièmes - les **mutations de propriété à titre onéreux de meubles** - s'opèrent dans les cessions de fonds de commerce et de clientèle et conventions assimilées¹¹³⁸, les cessions d'offices publics et ministériels¹¹³⁹, les cessions de droit à un bail d'immeubles et conventions assimilées¹¹⁴⁰, les cessions de droits sociaux¹¹⁴¹ et **les autres ventes de meubles**¹¹⁴². Ces dernières regroupent les **ventes publiques**¹¹⁴³ et **les ventes de gré à gré**¹¹⁴⁴. Les **vente de gré à gré** sont définies par l'Administration comme « *celles réalisées à titre onéreux, de gré à gré, civiles ou commerciales, des diverses catégories de meubles corporels (meubles meublants, coupes de bois, aéronefs, navires et bateaux, etc.) ou incorporels (créances de toute nature, obligations, rentes, etc.)* »¹¹⁴⁵. Par conséquent, les **mutations de propriété à titre onéreux de meubles** ne se réalisent que dans des ventes.

382. Ainsi, et en bref, la **créance** est un *bien meuble incorporel par détermination de la loi* si son objet est également un bien meuble (en droit civil et en droit fiscal¹¹⁴⁶). La

construction, le bail à réhabilitation, les procès-verbaux de bornage, le droit de préemption des fermiers, les mutations d'immeuble non constatées par un acte et d'autres mutations à titre onéreux d'immeubles regroupant les soultes d'échanges ou de partages, les licitations et les cessions de droits successifs, les apports en société à titre onéreux et les cessions de droits sociaux (actions ou parts) censés représenter des immeubles (BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-50-20130624, n° 240).

¹¹³⁷ V. définitions, *supra*.

¹¹³⁸ BOI-ENR-DMTOM-10-20210210.

¹¹³⁹ BOI-ENR-DMTOM-20-2012092012.

¹¹⁴⁰ BOI-ENR-DMTOM-30-20120912.

¹¹⁴¹ BOI-ENR-DMTOM-40-20150805.

¹¹⁴² BOI-ENR-DMTOM-50-20120912.

¹¹⁴³ BOI-ENR-DMTOM-50-10-20150401.

¹¹⁴⁴ BOI-ENR-DMTOM-50-20-20210203.

¹¹⁴⁵ BOI-ENR-DMTOM-50-20-20210203, n° 1. C'est nous qui mettons en gras. En droit civil, le contrat de gré à gré « *est celui dont les dispositions sont négociables entre les parties* ». Art. 1110 C. civ.

¹¹⁴⁶ V. *supra*. Nouvelle application du droit des obligations en droit fiscal.

mutation, notion de droit fiscal, est la *transmission d'un droit* d'une personne à une autre et elle est constatée ou non *dans un acte* (caractéristiques de la mutation en droit fiscal). Quand cette **mutation** est **de propriété et à titre onéreux d'immeubles**, elles ne se réalisent pas nécessairement par l'intermédiaire d'une vente, à l'inverse de la **mutation de propriété à titre onéreux de meubles**, en particulier **incorporels**, qui ne s'opère que dans le cadre d'une vente (en droit fiscal). C'est pourquoi, sont comprises dans cette dernière catégorie de mutations les **cessions de créances**, lesquelles sont des *ventes* en droit civil de *biens meubles incorporels*¹¹⁴⁷.

383. Concernant l'opération de **subrogation personnelle**, il y a bien, comme dans cette cession de créances, la transmission d'un droit d'une personne à une autre, celle d'un droit de créance, dans la subrogation du patrimoine du subrogeant dans celui du subrogé. Dans la plupart des cas, elle est constatée dans un acte, acte sous seing privé privé - ou sous signature privée aujourd'hui -, ou acte notarié. Quand *l'acte sous seing privé* ou *sous signature privée*, contenant subrogation légale ou conventionnelle, est présenté volontairement à la formalité de l'enregistrement, il est alors passible du droit fixe des actes innomés¹¹⁴⁸. Lorsque la quittance subrogative est constatée par un *acte notarié*, ce qui est le cas si l'acte de subrogation doit être publié au service de la publicité foncière, là encore c'est ce même droit fixe qui est exigible¹¹⁴⁹. Donc, la subrogation personnelle est, sans aucun doute, et à l'instar de la cession de créances, une *mutation* au sens du droit fiscal, à savoir la transmission d'un droit - d'un droit de créance. Or, l'Administration ne l'inclut pas dans la catégorie des mutations de propriété à titre onéreux de biens *meubles incorporels*. Ne sont visées que des cessions et la subrogation personnelle n'en est pas une. Mais alors, si l'Administration procède à une énumération large des cas dans lesquels des mutations de propriété à titre onéreux d'*immeubles* s'opèrent en ne les limitant pas aux seules ventes, pourquoi ne pas ouvrir plus largement la catégorie des mutations de propriété à titre onéreux de *meubles* ? Ainsi, la subrogation personnelle pourrait entrer dans cette dernière catégorie de mutation et, par conséquent, la doctrine de l'Administration ne serait plus en contradiction avec la jurisprudence de la Cour de cassation qualifiant la subrogation, dans cette affaire consentie par le créancier, de mutation à titre onéreux de créance¹¹⁵⁰.

384. En conclusion de ce premier paragraphe, c'est de manière erronée que l'Administration a *assimilé* les subrogations consenties par le créancier aux cessions de créances¹¹⁵¹, contrairement au droit civil qui les distingue, bien plus nettement encore avant l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*¹¹⁵². Il a donc été mis un terme à une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal par le législateur. Demeure exclue des cas de *mutations de propriété à titre onéreux de meubles incorporels* la subrogation personnelle qui, pourtant, et comme la cession de créances, a pour conséquence le transfert de propriété de créances en contrepartie d'un paiement.

¹¹⁴⁷ Par ex. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 1576, n° 1499 : « la cession de créance est une vente (à moins qu'elle ait lieu à titre gratuit ou à titre de garantie - cession fiduciaire) ».

¹¹⁴⁸ V. *Jurisqueuseur enregistrement*, fasc. unique : ACTES DIVERS, n° 58. Sur la possibilité pour des actes, qui ne sont pas obligatoirement soumis à l'enregistrement, d'être soumis à cette formalité - volontairement par conséquent - « sur réquisition écrite des parties », BOI-ENR-20120912, n° 70.

¹¹⁴⁹ V. *Jurisqueuseur enregistrement*, fasc. unique : ACTES DIVERS, n° 58. Sur cette publication des subrogations dans le code civil, art. 2430.

¹¹⁵⁰ V. *supra*.

¹¹⁵¹ Et à l'origine les subrogations conventionnelles aux cessions de créances.

¹¹⁵² *op. cit.*

Du point de vue de *l'interprétation du droit fiscal*, une interprétation large de l'article 729 du Code général des impôts aurait conduit à imposer au même droit proportionnel d'enregistrement les cessions de créances et les subrogations personnelles au regard d'une caractéristique commune : un transfert de créances. Il n'y aurait pas eu ni une assimilation des deuxièmes aux premières, ni une distinction des subrogations personnelles entre elles, ni une remise en cause des qualifications du droit civil. Ce qui ne va pas dans le sens d'un lien entre l'interprétation stricte d'un texte fiscal et l'application du droit civil en droit fiscal. L'interprétation large d'un texte peut également conduire à une telle application. L'analyse de la fin d'une inégalité entre les personnes tenues à la même dette et celles seules tenues au paiement de la dette conduit à la même conclusion : l'abandon d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal et une interprétation large de textes fiscaux ayant pour conséquence d'étendre l'exercice du recours subrogatoire à des *solvens* seuls tenus à ce paiement (autrement dit, l'interprétation stricte d'un texte fiscal n'est pas la seule à conduire à une application du droit civil) .

§ 2. La fin d'une inégalité entre les personnes tenues à la même dette et les *solvens* seuls tenus au paiement de la dette

385. Le législateur est également intervenu en faveur de contribuables qui, bien que redevables des impôts en cause, n'en étaient pas les vrais débiteurs. En effet, seuls les premiers étaient juridiquement engagés vis-à-vis de l'Administration et cette dernière ne pouvait obtenir le paiement des droits fiscaux en question qu'auprès de ces contribuables. Toutefois, ils ne disposaient pas de la faculté de se retourner contre ces vrais débiteurs par l'intermédiaire d'un recours subrogatoire. Cette impossibilité était contraire au fondement sur lequel repose la subrogation personnelle et constitutive d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Seront alors successivement examinées la situation du fournisseur de boissons et le paiement des droits de circulation (A), celle des raffineries de pétrole et le paiement des droits sur les pétroles et essence (B) et la situation du commissionnaire en douane et le paiement des droits de douane (C), au regard, notamment, de l'article 1251-3° du Code civil, alors en vigueur, autrement dit avant l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »¹¹⁵³.

A. LA SITUATION DU FOURNISSEUR DE BOISSONS ET LE PAIEMENT DES DROITS DE CIRCULATION

386. **Les textes initiaux.** La question s'est posée de savoir si un fournisseur d'alcools, **seul tenu** au paiement des droits sur la circulation de ces derniers, disposait, après les avoir payés, à la Régie, l'*accipiens*, d'un recours subrogatoire contre les débiteurs, **débiteurs définitifs** des droits en cause, pour en obtenir le remboursement¹¹⁵⁴. Les textes, *dans leur application littérale*, ne permettaient pas aux fournisseurs d'alcools *solvens* de se retourner contre les débiteurs pour obtenir le remboursement des droits fiscaux versés par eux. Le système alors mis en place était celui des acquits-à-caution, conformément à une *ordonnance du 11 juin 1816* et deux lois des 28 février 1872 et 29-30 décembre 1900¹¹⁵⁵. Le fournisseur d'alcools s'engageait dans un document, l'acquit-à-caution, avec une caution, à payer le

¹¹⁵³ **Rappel** : *auj.* art. 1346 C. civ. : « la subrogation a lieu par le seul effet de la loi au profit de celui qui, y ayant un intérêt légitime, paie dès lors que son paiement libère envers le créancier celui sur qui doit peser la charge définitive de tout ou partie de la dette ».

¹¹⁵⁴ Sur cette question, J. Mestre, *op. cit.*, p. 202 et suiv., n°s 182 et suiv.

¹¹⁵⁵ Pour la loi des 29-30 décembre 1900, D. P. 1901, 4, p. 1. J. Mestre, *op. cit.*, p. 202, n° 183.

double droit si le débitant ne réglait pas le droit simple dans un certain délai. Aucune disposition n'offrait au vendeur la possibilité d'être *subrogé* dans les droits de la Régie pour obtenir le remboursement des droits versés par lui.

S'agissant de la subrogation légale, prévue à l'article 1251-3° du Code civil, elle ne pouvait bénéficier à un *solvens* acquittant une dette **dont il était seul tenu envers le créancier**. En effet, les dispositions du Code civil visaient, d'une part, les personnes tenues « *avec d'autres* ». Il en était ainsi des **coobligés** ayant payé une dette à laquelle ils étaient **tous tenus**, même si chacun ne l'était pas intégralement¹¹⁵⁶. Or, ici, les débitants n'étaient pas tenus vis-à-vis de l'Administration. Ces dispositions concernaient, d'autre part, les personnes tenues « *pour d'autres* », comme les **cautions**¹¹⁵⁷. Mais, dans ce cas, le débiteur contre lequel la caution a exercé un recours subrogatoire est lui aussi engagé à l'égard du créancier. Or, les acquéreurs pour lesquels les fournisseurs de boissons avaient acquittés les droits fiscaux n'étaient pas obligés de les payer à l'Administration.

Il résulte de ce qui précède que les textes alors en vigueur, et en droit fiscal, et en droit civil, ne permettaient pas au *solvens seul tenu au paiement d'une dette fiscale* supportée définitivement par un autre d'exercer un recours subrogatoire contre ce dernier. Apparemment, il n'y aurait donc aucune exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal ; il y aurait plutôt une application du droit civil en droit fiscal dans la mesure où l'attitude du législateur, en n'ayant pas prévu un tel recours subrogatoire, était conforme aux dispositions du code civil sous article 1251-3°, lequel n'était pas applicable au contribuable. Toutefois, en changeant de point de vue et en ne s'appesantissant pas sur les caractéristiques des *bénéficiaires* du recours subrogatoire, une pluralité de débiteurs engagés à l'égard d'un créancier, mais en examinant *la situation des solvens*, une inégalité entre eux et une exception à l'application du droit des obligations d'origine législative, en particulier, existaient. Alors que les coobligés et les cautions, notamment, avaient à leur disposition un *recours subrogatoire*, le contribuable, quant à lui ne pouvait en exercer un, *le législateur n'ayant pas prévu un tel recours*. L'inégalité et l'exception en cause seront encore plus évidentes à la lumière de la jurisprudence de la Cour de cassation dans le domaine de la responsabilité professionnelle¹¹⁵⁸.

387. L'inégalité face au recours subrogatoire et l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En ne prévoyant pas de recours subrogatoire en faveur des vendeurs tout en imposant un système fiscal dans lequel *la situation de ces derniers était proche de celle des cautions en droit civil*, les textes fiscaux créaient une inégalité, injustifiée, entre, d'une part, les personnes tenues à la même dette, mais pas intégralement, ou en leur qualité de caution les autorisant à exercer un recours subrogatoire, et, d'autre part, les *solvens* seuls tenus au paiement de la dette mais n'étant pas les débiteurs définitifs de cette dernière.

En outre, et spécialement, si *le législateur* ne s'opposait pas aux dispositions du Code civil dans la *seule et unique mesure* où ces dernières ne prévoyaient pas de recours subrogatoire au profit d'un *solvens seul tenu au paiement d'une dette*, il ne tenait pas compte

¹¹⁵⁶ *Par ex. Cass. civ., 21 décembre 1943, op. cit. Coobligés in solidum : Cass. 2^{ème} civ., 11 février 1981, Bull. civ., II, p. 23, n° 33 (responsabilité délictuelle). Cass. 1^{re} civ., 6 juillet 1988, Bull. civ., I, p. 161, n° 231 (responsabilité contractuelle).*

¹¹⁵⁷ *Cass. civ., 26 mai 1936, D.H. 1936, p. 379. Gaz. Pal. 1936, 2, p. 349. La caution ayant payée la dette du tireur de deux lettres de change est subrogée légalement dans tous les droits du créancier (le banquier) et peut exercer un recours contre tous les codébiteurs solidaires (tireur ; tiré accepteur), alors même qu'elle n'a cautionné que ce tireur.*

¹¹⁵⁸ *V. infra.*

du fondement sur lequel repose un mécanisme civil, la subrogation personnelle, à savoir l'équité^{1159/1160}, en n'ayant omis un tel recours au profit de celui-ci. Par conséquent, l'exception à l'application du droit des obligations résidait, là, dans l'ignorance du fondement sur lequel repose l'un des mécanismes de cette dernière, la subrogation personnelle, fondement - l'équité - qui aurait justifié l'exercice du recours subrogatoire au profit du fournisseur de boissons.

388. Les options de la Cour de cassation et sa solution. Au regard de la situation dans laquelle se trouvaient les fournisseurs d'alcools, proche de celle des cautions acquittant le montant d'une dette à la place des débiteurs et, subrogées dans les droits du créancier, se retournant contre eux pour obtenir le remboursement des sommes ainsi versée, la haute juridiction pouvait procéder à une **interprétation large** des textes fiscaux. Elle aurait estimé, ici, que le législateur n'avait pas expressément exclu un tel recours au profit des fournisseurs d'alcools et qu'elle pouvait donc leur reconnaître, à eux-aussi, le bénéfice de la subrogation personnelle. En élargissant le champ d'application de l'article 1251-3° du Code civil ou en appliquant plus simplement ces dispositions, elle aurait alors jugé qu'il était **équitable** d'accorder un recours subrogatoire aux fournisseurs d'alcools et aurait mis fin, par conséquent, à une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal et à l'inégalité dénoncée précédemment. *Surtout, la Cour de cassation n'a pas hésité à le faire puisqu'elle a reconnu un recours subrogatoire à un débiteur ayant acquitté une dette qui lui personnelle et payé en partie la dette d'autrui et libéré ce codébiteur tenu de la même dette,*

¹¹⁵⁹ Sur ce fondement, J. Mestre, note sous *Cass. 1^{re} civ.*, 7 juin 1978, D. 1979, p. 336, n° 12, et sa thèse, *op. cit.*, not. p. 21 et suiv., n°s 10 et suiv. et p. 35 et suiv., n°s 25 et suiv. Le paiement avec subrogation est un « *office d'ami utile* ». F. Terré, Y. Lequette et F. Chénéde, observations sous *Cass. 1^{re} civ.*, 22 juillet 1987, *Grands arrêts juris. civ.*, t. 2, Obligations, Contrats spéciaux, Sûretés, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, n° 255, p. 588, n° 3.

¹¹⁶⁰ Sur la difficulté de donner une définition de l'équité, C. Albiges, *De l'équité en droit privé*, L.G.D.J., 2000, préface R. Cabrillac, pp. 3-4, n°s 3-4 et pp. 35-36, n° 59. G. Cornu recense six définitions (*Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Équité). Deux d'entre elles correspondent à l'un des deux modes d'expression de l'équité proposés par M. Albiges (*op. cit.*, not. p. 14 et suiv., n°s 15, pp. 14-15, n°s 16 et p. 73 et suiv., n°s 124 et suiv.). Pour ce dernier, l'équité est d'abord « subjective ». Elle s'exprime en fonction de considérations particulières, liées à l'espèce ; elle pallie les carences de la loi. L'équité est ensuite « objective ». Contrairement à la précédente, elle n'est pas soumise aux exigences d'un cas particulier et aux considérations directement liées à ce dernier. Elle n'est pas dépendante de chaque espèce. Elle forme un ensemble de règles non écrites s'imposant « *de manière parallèle au système préexistant, devenu trop rigide* ». Il s'agit de règles de comportements et de valeurs morales. Mais, dans cette dernière hypothèse, l'équité peut se « cristalliser » ou se « normaliser », voire disparaître de la règle créée. En réalité, il n'y a de vrai que l'équité subjective. L'équité assure, notamment, un équilibre entre intérêts divergents (p. 58, n° 99), une égalité entre individus (p. 59, n° 100), cette dernière n'étant pas une parfaite égalité arithmétique (p. 62, n° 103). Enfin, elle a une dimension morale, émotionnelle, fait appel « *aux sentiments les plus nobles de l'homme* » et les décisions en résultant ont dépendu des sentiments, de la conscience et de la morale de leur auteur, selon ses humeurs, ses goûts et ses convictions (p. 64, n° 107). Dans l'ouvrage de G. Cornu, l'équité « subjective » selon M. Albiges, est définie comme une « *atténuation, modification apportée au Droit, à la loi, en considération de circonstances particulières ; modération raisonnable dans l'application de la loi ; [...] en ce sens, équité s'opp. à Droit strict, ou à rigueur du droit, rigueur des principes* » (définition n° 3) et un « *sentiment de justice (référence toujours suspecte d'arbitraire en raison de son caractère subjectif et pourtant irréductible)* » (définition n° 6). Ces définitions se retrouvent dans la thèse de M. Morvan sur le principe de droit privé (*op. cit.*, p. 135, n°s 149 et suiv.). L'équité est, d'une part, une « *méthode* ». Elle est « *objective* ». Elle corrige l'excès de généralité de la loi engendrant obscurités et lacunes pour l'interprète et est appliquée aux circonstances de fait en suppléant la loi en cause dans la réglementation concrète des choses (*op. cit.*, p. 146, n° 162). L'équité est, d'autre part, « *subjective* ». Le juge, notamment, animé d'un « *sentiment d'équité* » (de compassion, de clémence, de miséricorde) infléchit une loi qu'il juge trop sévère au profit d'un plaideur « *digne de cette philanthropie* » (*op. cit.*, p. 146, n° 162). S'agissant de l'équité à la base de la subrogation personnelle ou ayant conduit le législateur à accorder un droit à des intérêts moratoires au contribuable (v. *supra*), elle est bien un palliatif aux insuffisances des textes au profit d'un individu (le *solvens* subrogé, le contribuable) et probablement la manifestation de sentiments bienveillants à l'égard de ce dernier.

mais à un autre titre, un recours subrogatoire contre ce dernier¹¹⁶¹. Là, la Cour de cassation a tenu compte de la situation dans laquelle se trouvait le *solvens* et n'a pas pris en considération ce qui le caractérise, à savoir son engagement à l'égard du créancier à un autre titre que celui du débiteur définitif, justifiant son paiement, sans recours subrogatoire, conformément aux dispositions de l'article 1251-3° du Code civil, appliqué littéralement, peu importe, en conséquence, que le premier acquitte également la dette du deuxième. À l'inverse, elle pouvait s'en tenir à une **interprétation stricte** des textes fiscaux. Le législateur n'avait pas prévu de recours subrogatoire au profit des fournisseurs d'alcools. Ces derniers n'avaient donc aucun droit d'y prétendre en recourant, en particulier, à l'article 1251-3° du Code civil, lequel ne s'appliquait pas à un *solvens* seul tenu au paiement d'une dette. Dans cette dernière hypothèse, l'inégalité entre les *solvens* demeurerait et le fondement sur lequel est fondée la subrogation personnelle - l'équité - serait ignorée, l'exception à l'application du droit des obligations en droit se perpétuant dans la jurisprudence.

La solution retenue par la Cour de cassation statuant en matière fiscale, s'agissant de contributions indirectes, a été celle de cette deuxième branche de l'option¹¹⁶². Procédant à une interprétation stricte de la loi de 1900, notamment, elle a expressément écarté l'application de l'article 1251-3° du Code civil, considérant que l'expéditeur d'alcools ne pouvait être subrogé au **privilege** de la Régie car si le débitant « *peut être tenu, dans ses rapports avec l'expéditeur, soit de faire décharger l'acquit, en payant le droit de consommation, soit de lui rembourser le montant de ce droit, il n'en est à aucun moment, pas plus qu'un consommateur, le débiteur direct vis-à-vis de la Régie* ». La Cour de cassation interprète cet article également de manière littérale. Finalement, ce n'est qu'après plusieurs lois et divergences entre les juridictions que les fournisseurs d'alcools ont eu la possibilité d'exercer un recours subrogatoire contre les débiteurs afin d'obtenir le remboursement des droits de circulation acquittés par eux. L'intervention du législateur et la possibilité pour le fournisseur d'alcool d'exercer un recours subrogatoire à l'encontre du débiteur définitif des droits de circulation mettait ainsi un terme à une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

389. Outre le recours subrogatoire, le fournisseur d'alcool (le *solvens*) bénéficierait, aujourd'hui, d'une action en restitution des sommes qu'il a avancées contre l'*accipiens* « *intellectuel* », autrement dit le véritable débiteur, ici le débitant¹¹⁶³. Malgré des

¹¹⁶¹ Par ex. Cass. civ., 21 décembre 1943, *op. cit.* Cass. 1^{re} civ., 3 mars 1987, *op. cit.* Cass. 1^{re} civ., 23 février 1988, Bull. civ., I, p. 32, n° 50. Cass. 1^{re} civ., 12 juillet 2012, *op. cit.* Cass. 1^{re} civ., 28 octobre 2015, *op. cit.* **Rappel** : la condition est que c'est sur ce codébiteur ou ce débiteur tenu de la même dette mais à un autre titre que pèse, en tout ou partie, la charge définitive de la dette. Par ex. Cass. com., 9 mai 1990, Bull. civ., IV, p. 98, n° 146. Cass. 1^{re} civ., 28 octobre 2015, *op. cit.* Sur la reconduction de cette jurisprudence sous l'empire des nouvelles dispositions du code civil, J. François, *op. cit., not.*, p. 548, n° 554, p. 551, n° 558 et p. 552, n° 558. Et prise en considération de cette jurisprudence par la formulation très générale du nouvel article 1346 du Code civil (fin d'une énumération). **À noter : la plupart des arrêts mentionnés dans les manuels de droit civil sont postérieurs au texte dont les dispositions fiscales sont étudiées. Or, l'extension des dispositions de l'article 1251-3° du Code civil en droit privé est ancienne V. thèse J. Mestre, *op. cit.*, p. 183 et suiv., n° 167 et suiv. Le professeur J. Mestre évoque des décisions qui « passèrent pratiquement inaperçues » mais « déterminantes » (p. 183, n° 166). Ainsi, le droit civil aurait ouvert la voie à un élargissement du recours subrogatoire au profit d'autres solvens que ceux tenus « avec d'autres » ou « pour d'autres ».**

¹¹⁶² Cass. civ., 30 octobre 1905, D.P. 1908, 1, p. 510. Sur la compétence des juridictions judiciaires dans le domaine des contributions indirectes, art. L. 199, al. 2 du Code de procédure fiscale.

¹¹⁶³ Par ex. J. Mestre, J. Mestre, obs. sous Cass. 1^{re} civ., 15 janvier 1985, R.T.D.civ. 1985, p. 728 et suiv., n° 3 et obs. sous Cass. 1^{re} civ., 12 mai 1987, R.T.D.civ. 1988, p. 348 et suiv., n° 8. V. Perruchot-Triboulet, « L'indu à trois », R.T.D.civ. 2003, p. 439 et suiv. O. Salvat, « Le recours du tiers contre la personne dont il a payé la dette », Defrénois 2004, art. 37863, p. 105 et suiv., *not.*, p. 113 et suiv. R. Libchaber, obs. sous Cass. 1^{re} civ., 9 mars 2004, Defrénois 2004, art. 37983, p. 996 et suiv.

hésitations¹¹⁶⁴, la Cour de cassation a admis cette action¹¹⁶⁵ et le nouvel article 1302-2, alinéa 2 du Code civil offre cette possibilité au *solvens* : « *la restitution peut aussi être demandée à celui dont la dette a été acquittée par erreur* ». Les fondements de cette action ont été discutés et la Cour de cassation elle-même hésitait entre, tantôt la répétition de l'indu¹¹⁶⁶, tantôt l'enrichissement sans cause¹¹⁶⁷, tantôt encore la gestion d'affaires¹¹⁶⁸, avant que le code ne renvoie à une « restitution » de l'indu¹¹⁶⁹.

390. **Les modifications législatives et les divergences jurisprudentielles.** Le législateur est ensuite intervenu dans un sens favorable à l'expéditeur de boissons et a mis fin à toute discussion concernant la jurisprudence de la Cour de cassation intervenue sous l'empire de la législation fiscale ancienne. Le nouveau texte prévoyait qu'« *en cas de retard, le destinataire [le débitant] est solidairement avec l'expéditeur passible du double droit* »¹¹⁷⁰. Cette nouvelle disposition, considérant le vendeur et l'acquéreur solidaires face au paiement des droits fiscaux, ouvrait la possibilité pour le fournisseur d'alcools d'exercer un recours subrogatoire contre le débitant, en cas de versement par lui du double droit, pour obtenir le remboursement de ce dernier. Le renvoi aux dispositions du droit civil relatives à la subrogation personnelle, n'était pas exprès, ici, mais il ne fait pas de doute que le recours subrogatoire était une conséquence de la solidarité entre le vendeur et l'acquéreur¹¹⁷¹ ; ce recours était donc implicite.

391. Toutefois, l'application du droit civil en droit fiscal a été de courte durée car le problème a rebondi avec l'entrée en vigueur de trois lois de 1918 et de 1920 *contraignant*

¹¹⁶⁴ *Not. Cass. 1^{re} civ.*, 22 octobre 2002, R.J.D.A. 2/03, p. 94, n° 110.

¹¹⁶⁵ *Cass. 1^{re} civ.*, 12 mai 1987, Bull. civ., I, p. 114, n° 146 ; R.T.D.civ. 1988, p. 348 et suiv., n° 8.

¹¹⁶⁶ *Cass. 1^{re} civ.*, 9 mars 2004, Bull. civ., I, p. 65, n° 81. *Cass. 2^{ème} civ.*, 26 avril 2007, Bull. civ., II, p. 88, n° 106.

¹¹⁶⁷ *Cass. 1^{re} civ.*, 4 avril 2001, Bull. civ., I, p. 67, n° 105 ; D. 2001, jur, p. 1824, note M. Billiau ; Defrénois 2001, art. 37365, p. 721, n° 47, obs. J.-L. Aubert. *Cass. 3^{ème} civ.*, 2 avril 2008, Bull. civ., III, p. 61, n° 64 ; D. 2008, chron. C. de cass., p. 2743, n° 2, obs. A.-C. Monge et F. Nési. En faveur de ce fondement, A. Tadros, « Article 1302 : paiement de l'indu », *Rev. contrats* 2015, p. 794, note 3. M. Mignot, « Commentaire article par article de l'ordonnance du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations », L.P.A. 2016, n° 74, p. 12. J.-B. Seube (dir.), *Pratiques contractuelles, Ce que change la réforme du droit des obligations*, Éditions législatives, 2^{ème} éd., 2016, p. 175. R. Libchaber, « Les malheurs des quasi-contrats », *Dr. et patrimoine* 2016, n° 258, p. 75. Évoquant une « pétition » de l'indu, plutôt qu'une « répétition » de l'indu, Y. Le Magueresse, *Des comportements fautifs du créancier et de la victime en droit des obligations*, P.U. d'Aix-Marseille, 2007, avant-propos P. Le Tourneau, préf. D. Martin, pp. 301-302, n° 320.

¹¹⁶⁸ *Cass. 1^{re} civ.*, 12 janvier 2012, D. 2012, p. 1592, note A. Gouëzel ; R.T.D.civ. 2012, p. 115, n° 3, obs. B. Fages ; *Rev. contrats* 2012, p. 831, obs. J. Klein.

¹¹⁶⁹ En ce sens, G. Chantepie et M. Latina, *La réforme du droit des obligations, Commentaire théorique et pratique dans l'ordre du Code civil*, Dalloz, 2^{ème} éd., 2018, pp. 678-679, n° 739. O. Deshayes, T. Génicon et Y.-M. Laithier, *Réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations, Commentaire article par article*, LexisNexis, 2^{ème} éd., 2018, Le paiement de l'indu, art. 1302-2.

¹¹⁷⁰ Art. 28 de la loi des 6-8 août 1905, D.P. 1906, 4, p. 46.

¹¹⁷¹ Note sous *Cass. civ.*, 30 octobre 1905, D.P. 1908, 1, p. 511 : « *on peut donc penser que, même avant la loi de 1905, l'expéditeur qui avait payé le droit devait être légalement subrogé au privilège de la Régie sur les biens du débitant : depuis la loi de 1905, la subrogation ne fait plus aucun doute* ». Rapport Sénateur Pérès, J.O. Sénat C.R. 1925, p. 882 : « *messieurs, antérieurement à la loi du 22 février 1919 le bénéfice de la subrogation au bénéfice de la régie était admis au profit du soumissionnaire d'un acquit à caution qui payait les droits aux lieu et place du débiteur destinataire, et ce, par application de l'article 1251 du code civil* ». Commentaire de la loi du 29 décembre 1925, D.P. 1926, p. 254, col. 1 : « *antérieurement à la loi du 22 fév. 1918 (D. P. 1920. 4. 398) le bénéfice de la subrogation au bénéfice de la régie était admis au profit du soumissionnaire d'un acquit à caution qui payait les droits aux lieu et place du débiteur destinataire, et ce, par application de l'art. 1251 du code civil* ».

*l'expéditeur d'alcools à acquitter la dette d'impôt pesant, en principe, sur le débitant*¹¹⁷². Concernant la subrogation personnelle au profit du fournisseur d'alcools, les juridictions étaient partagées et toutes les décisions n'ont pas appliqué strictement les textes en vigueur conduisant à écarter la subrogation. Pour certaines d'entre elles, l'action subrogatoire devait être écartée car le Code civil ne prévoyait pas le cas du *solvens seul tenu à la dette*, autrement dit le fournisseur d'alcools¹¹⁷³. Pour les autres, n'écartant pas toute application du droit civil en droit fiscal, elles ont recherché, pour accorder, ou non, au vendeur l'exercice de cette action, le véritable débiteur de l'impôt. Pour la cour d'Appel d'Aix, le législateur a modifié la législation antérieure en rendant le vendeur débiteur exclusif de l'impôt, lequel ne peut donc « *prétendre se substituer dans le privilège appartenant au Trésor, en vertu de l'art. 1251 § 3 C. civ., puisque l'action subrogatoire ne peut, au terme de cet article, appartenir qu'à celui qui, tenu avec d'autres ou pour d'autres, acquitte la dette* »¹¹⁷⁴. L'exclusion du droit civil était, ici, explicite.

392. En revanche, pour la cour d'Appel de Paris, les lois nouvelles n'ont que facilité le versement des droits au Trésor en désignant un seul payeur et ce dernier, n'étant pas le débiteur réel, est subrogé dans les droits du premier au moment du paiement¹¹⁷⁵. Là, le renvoi au droit civil était explicite. Selon les juges du fond, si « *le vendeur se trouve dans l'obligation légale de verser le montant des droits au moment de l'expédition, il ne fait, en réalité que faire une avance à l'acheteur définitivement tenu envers le Trésor, et payer à celui-ci une dette pour laquelle il a un privilège contre son débiteur[...] qu'il a dès lors, le droit de se substituer à lui [le Trésor] en invoquant le bénéfice des termes du § 3 de l'art. 1251 C. civ., et en jouissant du privilège organisé en faveur du fisc contre tous redevables pour les droits de régie* »¹¹⁷⁶. Cette dernière procède à une interprétation large d'un texte fiscal entraînant l'application du droit civil qui n'est pas donc pas liée à une interprétation stricte de dispositions fiscales. Cette application peut donc être le résultat à la fois d'une interprétation stricte et d'une interprétation large d'un texte fiscal. L'indépendance de l'application du droit des obligations en droit fiscal, par rapport à une interprétation particulière d'un texte, est d'autant plus prégnante que la nouvelle législation va confirmer le bien-fondé de l'interprétation choisie par la cour d'Appel de Paris en reconnaissant un recours subrogatoire au fournisseur de boissons.

393. La fin d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal et l'élargissement du recours subrogatoire prévu à l'article 1251-3° du Code civil. Une loi du 29 décembre 1925 prévoit dans un article unique que dorénavant « *les expéditeurs de boissons qui auront payé, pour le compte de leurs clients, les droits de circulation et de consommation et la taxe de luxe, seront, pour le recouvrement de ces droits, subrogés au*

¹¹⁷² Loi du 22 février 1918 (art. 1^{er}), D.P. 1920, 4, p. 398. Loi du 29 juin 1918 (art. 24), D.P. 1918, 4, p. 281 ; Gaz. Pal. 1918-1919, 1, p. 868. Loi du 25 juin 1920 (art. 74), D.P. 1920, 4, p. 281.

¹¹⁷³ T. com. Bernay, 5 janvier 1923, Gaz. Pal. 1923, 1, p. 527. T. com. Honfleur, 17 octobre 1923, Gaz. Pal. 1924, 1, p. 89. Pour ces juridictions, le vendeur-expéditeur est seul tenu au paiement des droits vis-à-vis de la Régie, laquelle ne peut exercer son privilège qu'à son égard. La loi de 1905 (*op. cit.*) ne concerne que les expéditions faites avec acquit-à-caution. Or, depuis 1918, l'expédition se fait par congé (c'est-à-dire droits acquittés) et le destinataire n'est donc plus responsable envers la Régie du paiement des droits en cause. Par conséquent, aucune subrogation n'est possible au profit du vendeur, lequel obtiendra le remboursement de ses droits en les ajoutant à la valeur des marchandises. La jurisprudence, tout en reconnaissant encore que le débiteur définitif des droits est l'acquéreur n'accorde, cependant pas, le bénéfice de la subrogation personnelle au vendeur.

¹¹⁷⁴ Aix, 25 juin 1924, Gaz. Pal. 1924, 2, p. 294. Le vendeur peut se faire rembourser en ajoutant à sa facture le montant de l'impôt ou en exigeant de l'acquéreur qu'il en verse le prix avant l'expédition.

¹¹⁷⁵ Paris, 14 juin 1923, Gaz. Pal. 1923, 2, p. 330.

¹¹⁷⁶ Même arrêt.

privilège conféré à la régie [...] sans toutefois que cette subrogation puisse préjudicier aux droits et privilèges de la régie »¹¹⁷⁷. Cet article a ensuite été codifié sous l'article 1928 du Code général des impôts selon lequel « *les expéditeurs de boissons sont, en ce qui concerne les droits de consommation et de circulation, subrogés au privilège conféré à l'administration par l'article 1927 pour le recouvrement des droits qu'ils ont payés pour le compte de leurs clients, sans toutefois que cette subrogation puisse préjudicier au droits et privilèges de l'administration* ». Deux questions se posent alors : la règle énoncée dans cet article est-elle une règle de droit civil ou une disposition fiscale, sa localisation dans le code général des impôts ne préjugant en rien de son appartenance au droit fiscal ? Ce texte ne constituait-il pas une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans la mesure où il prévoit un recours subrogatoire au profit d'un *solvens seul tenu au paiement* d'une dette et que l'article 1251-3° du Code civil, alors en vigueur, ne visait pas cette catégorie de *solvens* ?

S'agissant de la première question, il faut se reporter à la thèse de M. Plessix sur *l'utilisation du droit civil dans l'élaboration du droit administratif*¹¹⁷⁸. M. Plessix constate que dans le code civil, il existe des articles qui, bien que figurant dans ce code « *destiné principalement à régir les relations entre personnes privées* », contiennent des dispositions qui ne sont pas des dispositions de droit privé mais des règles de droit administratif¹¹⁷⁹. La localisation d'un article dans un code n'est donc pas toujours un critère d'appartenance à la matière que ce code régit, en l'occurrence le droit civil. Il pourrait en être de même d'articles situés dans le code général des impôts, leur seule existence dans ce code n'étant pas alors une preuve suffisante de la présence de règles de droit fiscal. Toutefois, et dans la mesure où il s'agit d'une étude sur *l'élaboration* du droit administratif, M. Plessix opère également une distinction très précise entre les simples cas d'application du droit civil par le juge administratif et les hypothèses de réception du droit civil par ce même juge. Cette « *réception* » s'observe quand le juge « *pour régir les rapports entre les personnes publiques et les particuliers, fait appel à une règle du Code civil, qu'il incorpore, sous certaines conditions, dans le corpus du droit administratif* ». Plus loin, la notion de « *réception* » est reprise dans le cadre d'une recherche inverse à celle de M. Plessix : « *quiconque souhaiterait mener une recherche inverse à la nôtre devrait étudier, non les cas où le juge judiciaire applique le droit administratif, mais ceux dans lesquels le droit civil s'inspire d'une solution propre aux relations entre l'Administration et les administrés, et ce, afin de bâtir une règle nouvelle et destinées à régir les seules relations entre personnes privées* »¹¹⁸⁰. Par conséquent, en prévoyant sous l'article 1928 du Code général des impôts, un mécanisme de subrogation personnelle applicable dans des relations entre l'Administration, le *solvens* et le véritable débiteur de celle-ci, l'introduction dans le code général des impôts de la subrogation peut signifier que le législateur la « *reçoit* » et l'incorpore dans le corpus du droit fiscal. La règle figurant dans cet article serait donc une règle fiscale et non une disposition de droit civil.

Pour répondre à la deuxième question, il convient de reprendre la distinction opérée entre les caractéristiques d'un *solvens* et la situation dans laquelle les *solvens* se trouvent. Au regard des premières et des textes lus de manière littérale, il y aurait une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal puisque l'article 1253-1° du Code civil ne permettaient pas à un *solvens* seul tenu au paiement d'une dette d'exercer un recours subrogatoire, alors que l'article 1928 du Code général des impôts ouvre le recours en question

¹¹⁷⁷ D.P. 1926, 4, p. 253. Sur le fondement de ce texte, *Paris, 8 mars 1928*, Gaz. Pal. 1928, 1, p. 596, conclusions J. Dumas. *T. com. Saint-Etienne, 4 mars 1931*, Gaz. trib. 12 juillet 1931, 2, II, p. 126.

¹¹⁷⁸ L.G.D.J., 2003, préf. J.-J. Bienvenu.

¹¹⁷⁹ *op. cit.*, pp. 29-30, n° 16.

¹¹⁸⁰ *op. cit.*, p. 37, n° 21.

à cette catégorie de *solvens*. En prenant en considération la situation des *solvens* et le fondement sur lequel repose un mécanisme du droit civil qu'est la subrogation personnelle, à savoir l'équité, il n'y a plus d'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal puisque ce fondement n'est plus ignoré par le législateur qui met fin à une discrimination entre les *solvens* codébiteurs et ceux tenus seuls au paiement d'une dette. En outre, les dispositions fiscales, en ouvrant l'exercice du recours subrogatoire à d'autres *solvens* que ceux tenus « *avec d'autres* » et « *pour d'autres* » sont cohérentes avec la jurisprudence de la Cour de cassation qui avait amélioré la situation de *solvens* en interprétant plus souplesment les dispositions de l'article 1251-3° du Code civil, lesquels *solvens* sont ceux engagés à l'égard d'un créancier mais à des titres différents que les débiteurs définitifs.

Le législateur utilise, semble-t-il, une formule restrictive quant aux effets résultant du paiement subrogatoire, à savoir le seul transfert du **privilege** de l'Administration¹¹⁸¹. Toutefois, pour le Professeur Jacques Mestre, le législateur, en apportant une telle précision au texte, insiste uniquement sur le principal et plus important effet de la subrogation, le transfert des sûretés garantissant la créance acquittée, mais n'écarte pas les autres effets découlant du paiement par le subrogé¹¹⁸². Enfin, l'article 1928 du Code général des impôts précise, *in fine*, que cette subrogation ne doit pas préjudicier aux droits et privilèges de l'Administration. Cette précision est également empruntée au droit de la subrogation, et notamment, à ce moment-là, à l'article 1252 du Code civil selon lequel, « *la subrogation établie par les articles précédents [...] ne peut nuire au créancier lorsqu'il n'a été payé qu'en partie ; en ce cas, il peut exercer ses droits, pour ce qui lui reste dû, par préférence à celui dont il n'a reçu qu'un paiement partiel* ». Depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016¹¹⁸³, le nouveau texte, l'article 1346-3 du Code civil, n'a pas remis en cause les dispositions de l'article 1252 du code.

394. Ainsi, il est apparu **juste et équitable** pour le législateur, après plusieurs lois et divergences entre les juridictions, de permettre aux fournisseurs d'alcools d'exercer l'action subrogatoire contre les débitants, la subrogation personnelle étant fondée sur l'équité, pour accroître leurs chances de récupérer les sommes versées par eux, dès lorsqu'ils ne sont pas les redevables réels des droits de circulation¹¹⁸⁴. Cette intervention législative était devenue nécessaire pour imposer l'application du droit civil en droit fiscal, d'autant plus que les dispositions de l'article 1251-3° du Code civil, interprétées strictement, ne permettaient pas une telle application. C'est donc de manière remarquable, et pour atteindre cet objectif, que le recours subrogatoire alors prévu à l'article 1251-3° du Code civil a été étendu puisqu'ici, et

¹¹⁸¹ J. Mestre, *op. cit.*, p. 368, n° 314, n. 28. Le privilège du Trésor garantit le recouvrement d'impôts comme les impôts directs et taxes assimilés. Il couvre non seulement le principal de l'impôt, mais également des pénalités qui s'y rattachent. Il s'exerce, notamment, sur tous les meubles et effets mobiliers du contribuable en quelque lieu qu'ils se trouvent. Il prime tous les privilèges mobiliers généraux ou spéciaux du Code civil. Toutefois, des dispositions expresses en sens contraire peuvent déroger à ce principe. Sur ce privilège, MÉMENTO PRATIQUE FRANCIS LEFEBVRE, fiscal, 2021, n°s 77200 et suiv., p. 1349.

¹¹⁸² *op. cit.*, p. 368, n° 314, n. 28 : « *mais si le texte ne vise ainsi expressément que le transfert de ce privilège qui, pour eux [les différents subrogés], est essentiel, il faut admettre que là ne s'arrêtent pas les effets de leur subrogation. Dans la mesure où ces différentes personnes remplissent sans conteste les conditions de l'article 1251-3° [...], elles bénéficient également des autres droits et actions du créancier, qui leur sont transférés conformément au droit commun de la subrogation* ».

¹¹⁸³ *op. cit.*

¹¹⁸⁴ Rapport du Sénateur Pérès, *op. cit.* : « *en imposant aux marchands en gros l'obligation de payer au départ les droits dus au Trésor, la loi du 22 février 1918 a fait desdits marchands de véritables collecteurs d'impôts et s'ils acquittent une dette qui leur est devenue personnelle il est d'évidence qu'en réalité c'est le détaillant qui doit la supporter. Il est donc de toute justice de leur accorder un recours contre les destinataires défaillants, assorti du privilège que la régie qu'ils ont désintéressée aurait pu elle-même faire valoir...* ».

certainement contre la volonté des rédacteurs de ce code¹¹⁸⁵, la subrogation légale joue dans une hypothèse où il n'y a qu'un débiteur pour l'Administration, le fournisseur de boissons, alors que l'hypothèse envisagée par les dispositions du Code civil est celle d'une seule dette mais engageant plusieurs débiteurs (les coobligés ; un débiteur et sa caution)¹¹⁸⁶. Le renvoi au droit civil est implicite ; il n'en demeure pas moins certain en raison des débats antérieurs au texte dont la subrogation légale était l'enjeu et auxquels le législateur a mis un terme en faveur de l'application des règles relatives à la subrogation personnelle. Enfin, les dispositions fiscales et la jurisprudence civile, avant, ont pu avoir contribué à la découverte, dans cet article, d'un principe général de subrogation légale¹¹⁸⁷, puisque la Cour de cassation poursuivra l'ouverture du recours subrogatoire à celui ayant acquitté *une dette qui lui est personnelle* et payé, en tout ou partie, *la dette d'autrui et libéré*, par ce paiement, un codébiteur ou un débiteur tenu de la même dette *mais à un autre titre*. Le nouvel article 1346 du Code civil est, notamment, la somme de cette évolution jurisprudentielle et, finalement, l'article 1928 du Code général des impôts est une application particulière de ce dernier¹¹⁸⁸.

B. LA SITUATION DES RAFFINERIES DE PÉTROLE ET LE PAIEMENT DES DROITS SUR LES PÉTROLES ET ESSENCE

395. Ces dernières ont rencontré les mêmes difficultés que les fournisseurs d'alcools entraînant les mêmes conséquences. Les tribunaux statuant en matière fiscale n'ont pas accordé à ces raffineries le bénéfice de la subrogation personnelle pour le remboursement de taxes dues sur la commercialisation des pétroles et essences et acquittées par elles, à la place de leurs clients, les raffineries étant considérées *comme seules tenues au paiement de l'impôt*,

¹¹⁸⁵ Sur l'intention des rédacteurs de l'article 1251, 3° du Code civil de ne pas en étendre l'application, J. Mestre, *op. cit.*, p. 149, n° 129 : « l'article 1251-3°, s'il était ainsi appelé à recouvrir, comme, dans l'Ancien droit, la subrogation sur réquisition, des hypothèses nombreuses et variées, avait cependant dans l'esprit des rédacteurs du Code civil un champ d'application délimité : il devait conférer la subrogation à celui qui, tenu d'une dette commune à plusieurs, l'avait acquittée. Il supposait donc l'existence d'une seule dette, celle des codébiteurs solidaires ou encore, par exemple, celle d'un débiteur, réglée par sa caution ». S'agissant de l'impact de l'équité sur les rédacteurs du Code civil, J. Mestre, *op. cit.*, pp. 43-44, n° 34. Enfin, concernant l'influence de l'équité sur les dispositions de l'article 1252, *not. al. 3*, du Code civil, J. Mestre, *op. cit.*, pp. 148-149, n°s 128-129. Cette subrogation de plein droit est le remède à un refus du créancier auquel pourrait être confronté le tiers *solvens*.

¹¹⁸⁶ **À noter : une objection importante peut finalement être formulée sous forme de question et une réponse peut y être apportée : les textes civil et fiscal, en ne prévoyant pas de recours subrogatoire au profit du *solvens* seul tenu au paiement d'une dette, ne méconnaissent-ils pas tous les deux l'équité ?** La réponse doit être négative car même si les codificateurs avaient pour objectif de limiter les cas dans lesquels un droit à un recours subrogatoire pouvait être accordé, il est probable que c'est parce que ce type de situation n'avait pas été considéré à l'époque. Là encore, la thèse du professeur J. Mestre est éclairante et ses propos doivent être repris intégralement (*op. cit.*, p. 182, n° 165) : « dès la seconde moitié du dix-neuvième siècle, la jurisprudence n'hésita pas, en effet, à dépasser les termes de l'article 1251-3°, à abandonner une exégèse sclérosante de l'expression « paiement de la dette », pour faire application de ce texte dans des hypothèses **que le législateur n'avait pas envisagées, mais qui correspondait sans doute à sa volonté profonde** » (c'est nous qui mettons en gras). Certes, le législateur peut ne pas tout prévoir et ce sont les juges qui dirigent l'application de la loi (Portalès cité par le professeur J. Mestre, mêmes *réf.*) mais, ici, ni le législateur initialement, lequel est tout de même entré dans le détail du recouvrement des droits en cause (v. *supra*), ni la Cour de cassation et ni certaines juridictions du fond, statuant en matière fiscale, par la suite, n'ont œuvré dans l'intérêt du *solvens* seul tenu au paiement d'une dette. Cet intérêt aurait été la possibilité d'exercer un recours subrogatoire, alors prévu dans le Code civil, et pouvant, par conséquent, être envisagé par le législateur et prévu dans les dispositions de son texte.

¹¹⁸⁷ Sur ce principe, J. Mestre, *op. cit.*, p. 148 et suiv., n°s 128 et suiv. *Égal.* J. Flour, J.-L. Aubert et É. Savaux, Les obligations, 3. Le rapport d'obligation, Dalloz, Sirey, 9^{ème} éd., 2015, p. 389, n° 396 et 391 et suiv., n°s 401 et suiv. Pour ces derniers, l'article 1251-3° du Code civil formulait un « principe général ».

¹¹⁸⁸ Par le nouvel 1346 du Code civil, ce n'est pas seulement celui qui est « tenu au paiement » qui bénéficie de la subrogation légale, mais aussi celui qui y a un « intérêt légitime » à s'en prévaloir. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénédy, *op. cit.*, p. 1560, n° 1482.

avant l'entrée en vigueur d'une *loi du 17 mars 1934*¹¹⁸⁹. Le refus d'accorder à certains *solvens* un recours subrogatoire fondé sur l'article 1251-3° du Code civil, alors que d'autres pouvaient l'exercer était, ici, tantôt explicite¹¹⁹⁰, tantôt implicite¹¹⁹¹. En réalité, les juridictions, encore une fois, appliquaient à *la lettre* les dispositions de cet article. Le fondement sur lequel repose la subrogation personnelle, à savoir **l'équité**, était, une fois de plus, méconnu. Les cours d'Appel, quant à elles, ont, là encore, recherché le véritable débiteur de l'impôt pour accorder ou non aux raffineries le bénéfice de la subrogation de plein droit. Pour la cour d'Appel d'Amiens, les raffineries, étant définitivement débitrices de l'impôt, ne pouvaient se prévaloir du **privilege** de la Régie contre les acheteurs¹¹⁹². Le bénéfice d'une subrogation personnelle fondé sur l'article 1251-3° était ainsi expressément refusé. À l'inverse, pour la cour d'Appel de Paris, confirmant ainsi un jugement du Tribunal civil de Versailles du 11 février 1936¹¹⁹³, les taxes en cause, étant des impôts de consommation, pesaient non pas sur les raffineries, mais sur les acheteurs-consommateurs¹¹⁹⁴. Par conséquent, une raffinerie pouvait prétendre au bénéfice de la subrogation prévue à l'article 1251-3° du Code civil étant tenue « *avec d'autres* », à condition d'avoir acquitté les taxes en cause¹¹⁹⁵. Il s'agissait d'un renvoi exprès au droit civil et, une nouvelle fois, d'une interprétation libre de cet article car les personnes tenues « *avec d'autres* » sont des *coobligés* et non un *solvens* seul tenu au paiement d'une dette.

396. Cette interprétation n'a pas été un obstacle pour le législateur puisque, dans un article unique, le 17 mars 1934, il a prévu que « *les producteurs, importateurs, distributeurs et négociants en gros de pétrole brut et de produits dérivés sont subrogés au privilège du Trésor public pour le recouvrement des droits et taxes intérieures qu'ils sont dans l'obligation d'acquitter pour le compte de leurs clients, à l'exclusion des droits de douane et taxes assimilées. En aucun cas, la subrogation accordée aux redevables ne pourra être opposée au Trésor* »¹¹⁹⁶. Cette dernière indication est également une application du droit civil en droit

¹¹⁸⁹ *T. com. Narbonne, 1^{er} avril 1934*, Gaz. Pal. 1935, 1, p. 830. *T. com. Yvetot, 6 février 1935*, Gaz. Pal. 1935, 1, p. 580. *T. com. Beauvais, 2 juillet 1935*, Gaz. Pal. 1935, 2, p. 589.

¹¹⁹⁰ *T. com. Narbonne, 1^{er} avril 1934*, *op. cit.* *T. com. Beauvais, 2 juillet 1935*. Interprétation restrictive des dispositions de l'article 1251 du Code civil.

¹¹⁹¹ *T. com. Yvetot, 6 février 1935*, *op. cit.*

¹¹⁹² *Amiens, 24 octobre 1935*, Gaz. Pal. 1936, 1, p. 745, en sous-note. Pas de subrogation « *résultant des textes généraux du Code civil* ». Les vendeurs « *les acquittaient [les taxes] pour leur compte et non pour leurs acheteurs* ».

¹¹⁹³ Gaz. Pal. 1936, 1, p. 742.

¹¹⁹⁴ *Paris, 9 décembre 1937*, Gaz. Pal. 1938, 1, p. 360.

¹¹⁹⁵ *Paris, 9 décembre 1937*, Gaz. Pal. 1938, 1, p. 360. Pour la Cour, les dispositions du Code civil ne comportent aucune limitation et pas même l'indication des cas concrets dans lesquels elles peuvent recevoir application. Elles n'exigent pas davantage pour cette application, contrairement à ce qui a été soutenu, l'existence d'une condition d'initiative spontanée de la part du tiers effectuant le paiement. La loi de 1934 ne fait que consacrer, en les précisant, l'existence de ces principes. *Contra, T. civ. Seine, 18 décembre 1935*, Gaz. Pal. 1936, 1, p. 745, sous-note. L'obligation imposée à l'importateur de Pétrole et à l'expéditeur de boissons d'acquitter les droits dus en réalité par le consommateur est contraire à la volonté spontanée de payer résultant de l'article 1251 du Code civil. Un texte nouveau est nécessaire pour leur permettre de bénéficier de la subrogation personnelle aux droits du Trésor. En l'espèce, une telle subrogation pour les droits versés antérieurement à la *loi du 17 mars 1934* est refusée. **À noter** : la Cour de cassation n'exige pas, pour l'application de l'article 1251-3° du Code civil, un paiement de nature spontanée de la part du tiers-payeur. *Cass. 3^{ème} civ., 13 décembre 1968*, Bull. civ., III, n° 555, p. 426. Grâce à la subrogation prévue à l'article 1251-3° du Code civil, le subrogé succède de plein droit à l'action en résolution des vendeurs pour défaut de paiement du prix, du seul fait qu'il avait payé pour son codébiteur, spontanément ou non, et parce qu'il y avait intérêt.

¹¹⁹⁶ Gaz. Pal. 1934, 1, p. 1170. À l'examen de la *situation* dans laquelle les *solvens* se trouvaient, le législateur, en satisfaisant à l'équité à la base du recours subrogatoire met à nouveau un terme à une inégalité entre les *solvens* et à une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En outre, il poursuit, à l'instar

fiscal et notamment de la règle « *nemo contra se subrogasse censetur* » (« *personne n'est censé subroger contre soi* ») qui figurait sous l'article 1252 du Code civil¹¹⁹⁷. Ainsi, si le débiteur définitif de l'impôt était bien le client, le vendeur avait quand même l'obligation de payer les taxes sur les pétroles et essences au Trésor. Donc, il a fallu mettre à la disposition des raffineries des moyens efficaces de se faire rembourser le montant des taxes acquittées, d'où la subrogation légale et l'exercice des privilèges de la Régie à leur profit. Par la suite, la jurisprudence a fait une exacte application de la loi de 1934 en l'interprétant strictement¹¹⁹⁸. Les dispositions de cette dernière ont été reprises sous les articles 673, dernier paragraphe, du Code des contributions indirectes¹¹⁹⁹, 14 d'une *loi du 31 décembre 1936*¹²⁰⁰ et enfin 380 du Code des douanes¹²⁰¹. Là encore, l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, se traduisant par l'ignorance de l'équité comme soubassement au bénéfice de la subrogation personnelle, établissait une distinction injuste entre les personnes tenues à la même dette et des *solvens seuls tenus au paiement d'une dette* mais n'étant pas les débiteurs réels des taxes dues. Ici aussi, cette exception a disparu et sa suppression est due, une nouvelle fois, à l'intervention du législateur, lequel renvoie implicitement au droit civil, mais de manière certaine au regard des divergences jurisprudentielles sur l'exercice d'un recours subrogatoire au profit de ces *solvens* ayant précédé l'entrée en vigueur de la loi de 1934. Le bénéfice du recours subrogatoire a aussi été reconnu au commissionnaire en douane.

C. LA SITUATION DU COMMISSIONNAIRE EN DOUANE ET LE PAIEMENT DES DROITS DE DOUANE

397. La substitution du commissionnaire dans la créance de l'Administration. Concernant l'exercice du recours subrogatoire par le commissionnaire en douane, et comme précédemment, des divergences ont existé entre les juridictions statuant en matière fiscale. Certaines ont refusé d'accorder aux commissionnaires en douane le bénéfice de la subrogation

de la Cour de cassation statuant en matière civile, l'ouverture du recours subrogatoire à d'autres *solvens* que ceux mentionnés sous l'article 1251-3° du Code civil, à savoir les *solvens seuls tenus au paiement d'une dette*.

¹¹⁹⁷ Sur cette règle, J. Mestre, *op. cit.*, p. 625 et suiv., n°s 568 et suiv.

¹¹⁹⁸ *Not. Rouen, 19 décembre 1939*, D.S. 1941, p. 17, note P. Marin. *Paris, 3 mai 1940*, D.S. 1941, p. 29. Les vendeurs et revendeurs successifs, comme les garagistes, ne peuvent se prévaloir des dispositions de la loi de 1934, laquelle est d'interprétation stricte. S'il est **légitime** de subroger les importateurs, distributeurs et négociants en gros dans les droits du Trésor, lesquels ne sont que des collecteurs d'impôt, il n'est pas **équitable** de permettre aux intermédiaires successifs d'en bénéficier, même si cet impôt, inclus dans le prix du produit, a été supporté par eux. *Poitiers, 16 décembre 1941*, Gaz. Pal. 1924, 1, p. 136. La loi de 1934 n'est pas créatrice d'un droit ; **elle ne fait que confirmer, pour éviter toute équivoque, la règle qui résulte déjà de l'application de l'article 1251-3° du Code civil**. Cette loi, ayant un caractère interprétatif, peut être invoquée dans l'application des contrats antérieurs à sa promulgation. V. aussi, *T. civ. Annecy, 30 septembre 1954* et *T. civ. Thonon, 3 décembre 1954*, J.C.P. 1955, éd. G., II, 8478, observations E. Becqué.

¹¹⁹⁹ « *Les producteurs, importateurs, distributeurs et négociants en gros de pétrole brut et de produits dérivés du pétrole, sont subrogés au privilège du Trésor public pour le recouvrement des droits et taxes intérieures qu'ils sont obligés d'acquitter pour le compte de leurs clients, à l'exclusion des droits de douane et taxes assimilée* ».

¹²⁰⁰ D.P. 1937, 4, p. 153 : « *Les producteurs, importateurs, raffineurs, distributeurs et négociants en gros d'huiles minérales, dérivés et résidus, benzols et produits similaires bénéficient, pour le recouvrement de la partie de leur créance représentant le montant des droits de douane et taxes de toute nature grevant les huiles minérales et dérivés, ainsi que les benzols et produits assimilés, d'un privilège sur les biens meubles de leur débiteur qui prend rang immédiatement après celui que la loi accorde à l'administration des douanes, et avant celui qui est fondé sur le nantissement* ».

¹²⁰¹ « *Les producteurs, importateurs, raffineurs, distributeurs, négociants en gros d'huiles minérales, dérivés et résidus, ainsi que les garagistes distributeurs et les détaillants en carburants bénéficient, pour le recouvrement de la partie de leur créance représentant les droits de douane et taxes de toute nature grevant les produits visés au tableau B de l'article 265, d'un privilège sur les biens meubles de leur débiteur qui prend rang immédiatement après celui que la loi accorde à l'administration des douanes, et avant celui qui est fondé sur le nantissement* ».

légale, s'en tenant, ainsi, à une interprétation exégétique de l'article 1251-3° du Code. Il faut ici citer comme exemple un arrêt de la Cour de cassation, lequel considère qu'un commissionnaire en douane ne peut exercer un recours subrogatoire à l'encontre d'un second acquéreur des marchandises en cause. Pour la haute juridiction, « *le privilège de la douane ne saurait lui donner [au commissionnaire] le droit de suivre la marchandise entre les mains des tiers qui l'ont reçue de bonne foi après avoir acquitté les droits dont elle était grevée* »¹²⁰². Pour l'annotateur de cet arrêt, lequel rappelle que le commissionnaire « *peut invoquer la subrogation légale toutes les fois qu'il acquitte pour le compte de son commettant, une obligation dont il est lui-même tenu, en son nom personnel, à raison de sa qualité de commissionnaire* » et que dans cette affaire « *le paiement des droits de douane rentrait dans les obligations de cette nature, le commissionnaire étant tenu de verser en son nom le montant des droits afférents à une déclaration qu'il a dû faire également en son nom* », le bénéfice de l'article de l'article 1251 du Code civil lui paraît avoir été refusé à tort par l'arrêt déféré à la cour de cassation¹²⁰³. Les juridictions du fond, notamment, ont persisté à exclure du champ d'application du recours subrogatoire les commissionnaires en douane¹²⁰⁴. Cette exclusion, et au regard de la situation dans laquelle les *solvens* sont placés et d'une distinction ainsi opérée entre eux, ceux qui bénéficient d'un recours subrogatoire et ceux ne pouvant s'en prévaloir, est à l'origine, encore une fois, d'une inégalité entre ces *solvens* et constitutive d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, à savoir l'ignorance du fondement sur lequel repose le recours en question : l'équité. C'est aussi ne pas tenir compte de la jurisprudence de la Cour de cassation qui, par ailleurs, et en droit civil, a étendu le recours subrogatoire à d'autres *solvens* que ceux visés par l'ancien article 1251-3° du Code civil et poursuivait cette extension du champ d'application de ce dernier¹²⁰⁵.

D'autres juridictions, à l'inverse, ont permis aux commissionnaires en douane d'exercer un recours subrogatoire contre les acquéreurs, en se référant pour la plupart d'entre elles aux dispositions du Code civil, l'engagement direct et personnel de ces commissionnaires vis-à-vis de l'administration des douanes de payer les droits de douane étant pris pour le compte des propriétaires des marchandises, lesquels sont les débiteurs véritables de ces droits¹²⁰⁶.

398. La Cour de cassation a, par la suite, constaté que le commissionnaire en douane, s'étant engagé à acheminer des marchandises à leur propriétaire, avait l'obligation, pour

¹²⁰² Cass. req., 19 décembre 1859, D.P. 1860, 1, p. 110.

¹²⁰³ Obs. sous Cass. req., 19 décembre 1859, *op. cit.*, pp. 110-111. Arrêt d'appel : Douai, 16 juin 1858, D.P. 1859, 2, p. 84. La Cour infirme un jugement rendu par le Tribunal de commerce d'Avesnes le 25 mars 1858 en ce qu'il a décidé, sur le fondement de l'article 1251 du code civil, que le commissionnaire qui s'était engagé à payer les droits de douane dus par le propriétaire des marchandises et qui en a effectivement fait l'avance était subrogé dans les droits du Trésor pour le remboursement de ces derniers. Il était tenu pour son commettant au paiement des droits et avait bien un intérêt à les acquitter. Pour la Cour, « *ce commissionnaire ne saurait se prévaloir d'aucune subrogation légale ou conventionnelle aux droits de la régie des douanes* ».

¹²⁰⁴ T. com. Seine, 4 février 1899, Gaz. Pal. 1899, 2, p. 403. T. com. Marseille, 8 décembre 1910, Gaz. Pal. tables 1907-1912, V° Subrogation, n° 21. T. civ. Seine, 15 décembre 1911, D.S. 1912, 2, p. 276. En l'espèce, le commissionnaire en douane n'avait pu invoquer les dispositions de l'article 1251-3° du Code civil car il n'était pas une « *caution solidaire* » du redevable, obligée personnellement vis-à-vis de la douane, mais un mandataire ayant agi, dans le cadre de sa mission, pour le compte de son mandant, seul tenu au paiement des droits.

¹²⁰⁵ V. *supra*.

¹²⁰⁶ T. civ. Seine, 12 janvier 1898, Gaz. Pal. 1898, 1, p. 403. Aix, 2 février 1897, D.P. 1897, 2, p. 168. Paris, 4 mai 1900, D.P. 1901, 2, p. 296. Douai, 9 juillet 1900, D.P. 1903, 5, p. 133. Bordeaux, 9 novembre 1908, D.P. 1909, 5, p. 20. Paris, 16 février 1910, D.S. 1912, 2, p. 276. T. com. Seine, 17 décembre 1929, Gaz. Pal. 1930, 1, p. 490. Rouen, 20 novembre 1930, Gaz. Pal. 1931, 1, p. 222. T. com. du Havre, 12 avril 1932, Gaz. Pal. 1932, 2, p. 204. Colmar, 14 octobre 1933, Gaz. Pal. 1933, 2, p. 1024 ; R.T.D.civ. 1935, p. 382, obs. R. Demogue.

l'enlèvement de ces dernières, de payer les droits de douane¹²⁰⁷. Il avait donc acquitté une dette à laquelle il était tenu « *pour un autre* », le destinataire, véritable redevable des droits, puisque les marchandises lui étaient expédiées et qu'il les a reçues¹²⁰⁸. Cette solution, comme dans les exemples précédents, est le résultat d'une interprétation large des dispositions de cet article ; elle associe les commissionnaires en douane, *seuls tenus au paiement de la dette d'impôt*, aux cautions (tenues « *pour d'autres* »), ces dernières *étant engagées, avec les débiteurs cautionnés*, au paiement d'une dette commune. Elle a été reprise, ici, dans un *décret du 30 octobre 1935* sous l'article 9¹²⁰⁹, puis dans le Code des douanes, sous l'article 381¹²¹⁰.

399. Ce dernier exemple atteste une nouvelle fois de la disparition d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal ayant consisté, pour les juridictions concernées, à rester indifférentes à l'équité à la base de l'exercice d'un recours subrogatoire, au profit du commissionnaire en douane, en l'occurrence. Il n'y a plus, une nouvelle fois, de distinction injuste opérée entre les personnes tenues à la même dette et les *solvens seuls tenus* au paiement d'une dette mais n'étant pas les véritables débiteurs des droits de douane¹²¹¹. Certes, la fin de cette inégalité n'est pas directement d'origine législative mais l'intervention du législateur a été nécessaire à la codification de l'article du décret. Et cette intervention va dans le sens du contenu de ce dernier. Enfin, le renvoi au droit civil est implicite mais, encore, certain, car il est la conséquence de divergences jurisprudentielles à propos de l'exercice du recours subrogatoire prévu dans cette matière, au profit d'un *solvens* seul tenu au paiement d'une dette, mais ayant acquitté cette dernière à la place de ses clients, divergences auxquelles les textes ont mis fin en faveur de ce *solvens*.

400. **La substitution du commissionnaire dans le privilège de l'Administration.** Les interventions du législateur n'ont pas toutes été favorables aux subrogés dans les droits de l'Administration et l'exemple suivant en est une illustration. En effet, il reste une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal qui résiste et que le législateur n'a pas abandonnée. Le juge est donc intervenu pour y mettre un terme¹²¹².

401. Une difficulté s'est présentée à propos de l'application de l'alinéa 2 de l'article 5 de la *loi n° 66-1007 du 28 décembre 1966*, relative à la *publicité* du privilège du Trésor en

¹²⁰⁷ Cass. civ., 23 mars 1915, D.P. 1917, 1, p. 63.

¹²⁰⁸ Même arrêt. Intérêt pour le commissionnaire en douane de faire l'avance des droits en cause. Renvoi à l'article 1251-3° du Code civil et donc renvoi explicite au droit civil.

¹²⁰⁹ D.P. 1935, 4, p. 389. Art. 9 : « *les commissionnaires en douane agréés qui ont acquitté pour un tiers des droits, taxes ou amendes de douane, sont subrogés au privilège de la douane quelles que soient les modalités de recouvrement observés par eux à l'égard de ce tiers. Toutefois, cette subrogation ne pourra, en aucun cas, être opposée aux administrations de l'Etat...* ».

¹²¹⁰ « *Toute personne physique ou morale qui a acquitté pour le compte d'un tiers des droits, des amendes, des taxes de toute nature dont la douane assure le recouvrement est subrogée au privilège de la douane, quelles que soient les modalités de recouvrement observées par elle à l'égard de ce tiers. Toutefois, cette subrogation ne peut, en aucun cas, être opposée aux administrations de l'Etat* ». Sur les conditions d'application de l'article 381 du Code des douanes, v. not. Cass. com., 4 novembre 1968, D. 1969, p. 506, note D. Alexandre. Cass. com., 3 janvier 1989, Bull. civ., IV, n° 4, p. 2.

¹²¹¹ **À noter** : pas de recours subrogatoire exercé contre une personne qui « *n'était pas obligée envers le Trésor* ». Cass. com., 3 décembre 1985, Bull. civ., IV, p. 245, n° 288 ; R.T.D.civ. 1986, p. 754, n° 12, obs. J. Mestre. Une caution ayant payé différentes dettes fiscales (taxe sur la valeur ajoutée et impositions sur des plus-values de vente immobilière) dues par des sociétés civiles immobilières, n'a pu se prévaloir du privilège du Trésor à l'encontre d'un contre-garant.

¹²¹² Dès lors qu'il s'agit aussi d'un exemple de recours aux règles relatives à la subrogation personnelle et d'une affaire concernant un commissionnaire en douane, ces développements trouvent leur place là, dans la continuité des développements précédents.

matière fiscale¹²¹³, dont les dispositions ont été codifiées sous le point 5, § 2 de l'article 1929 *quater* du Code général des impôts. La loi de 1966, dont les dispositions ont été reprises dans le Code général des impôts, imposait au tiers subrogé une *inscription* de ce privilège après l'écoulement d'un délai d'au moins 6 mois, à compter du paiement, pour les créances n'ayant pas fait l'objet d'un titre exécutoire préalablement à ce paiement¹²¹⁴. Les impôts visés étaient les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées et les contributions indirectes¹²¹⁵.

Il résultait de ces dispositions que les commissionnaires en douane, en particulier, ayant acquitté spontanément les droits de douane pour le compte de leur commettant et subrogés dans les droits de l'Administration des douanes ne pouvaient revendiquer des créances privilégiées dans le passif du règlement judiciaire de leurs débiteurs, les commettants, dès lors *que leur privilège n'avait pas encore fait l'objet d'une inscription, le délai de 6 mois n'étant pas expiré*. Or, pour l'Administration, une telle obligation n'existait pas¹²¹⁶. Les dispositions codifiées sous l'article 1929 *quater* du Code général des impôts ont été la source d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans la mesure où la subrogation personnelle entraîne la transmission non seulement de la créance mais également de tous ses accessoires, dont les privilèges, du subrogeant au subrogé, *sans limitation*¹²¹⁷.

402. Probablement en raison des résultats choquants auxquels pouvait conduire une inscription différée du privilège de l'Administration transmis au subrogé mais ne pouvant être exercé à cause d'un texte, un jugement du Tribunal de commerce de Paris du 8 juin 1971¹²¹⁸ a considéré que le commissionnaire en douane pouvait déclarer ses créances, dont celles à titre privilégié, au passif du règlement judiciaire du commettant. Il constate que les créances du Trésor demeuraient privilégiées lorsqu'il n'était pas tenu de les inscrire à la date du jugement prononçant le règlement judiciaire ou la liquidation des biens. Par conséquent, et « *parce que le subrogé ne peut avoir moins de droits que le subrogeant* », le premier recueillant le privilège du Trésor ou, comme dans l'espèce, de l'administration des douanes, doit aussi bénéficier des garanties qui s'y rattachent¹²¹⁹. Outre une interprétation « *contra legem* » du

¹²¹³ J. Mestre, *op. cit.*, p. 517, n° 460.

¹²¹⁴ « *Si le paiement par le subrogé a lieu sans émission de titre exécutoire prévu au 3, l'inscription ne peut être requise que 6 mois au moins après le paiement* ». Sur le droit reconnu au commissionnaire en douane d'être légalement subrogé au privilège de la régie des douanes, *Cass. civ., 23 mars 1915, op. cit.*

¹²¹⁵ Le 2° de l'art. 3 de la loi de 1966 et le 2° du point 3 de l'article 1929 *quater* C.G.I.

¹²¹⁶ Article 33, al. 2, de la *loi n° 67-563 du 13 juillet 1967*, sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle et les banqueroutes, devenu l'article 57, al. 2, de la *loi n° 85-98 du 25 janvier 1985*, relative au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises. Aujourd'hui, art. L. 622-30 C. de commerce : « *Toutefois, le Trésor public conserve son privilège pour les créances qu'il n'était pas tenu d'inscrire à la date du jugement d'ouverture et pour les créances mises en recouvrement après cette date si ces créances sont déclarées dans les conditions prévues à l'article L. 622-24* ».

¹²¹⁷ *Auj. art. 1346-5, al. 1^{er} C. civ.* : « *la subrogation transmet à son bénéficiaire, dans la limite de ce qu'il a payé, la créance et ses accessoires, à l'exception des droits exclusivement attachés à la personne au créancier* » (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

¹²¹⁸ Bull. transp. 1972, p. 100. *Égal.*, Ph. Godin, « La subrogation du commissionnaire dans le privilège de la douane, *Cas où le commettant tombe en déconfiture avant que le commissionnaire ait pu légalement faire inscrire son privilège* », Bull. transp. 1972, p. 94.

¹²¹⁹ Concernant ce jugement de 1971, J. Mestre (*op. cit.*, p. 518, n° 460) constate que le tribunal aurait pu tout simplement se fonder sur l'article 7 de la loi n° 66-1007 du 28 décembre 1966 en question, en ce qu'il impose une publicité régulière du privilège pour une production privilégiée (en cas de règlement judiciaire ou de liquidation des biens du débiteur définitif des impôts en cause, le subrogé, en particulier, ne peut exercer son privilège pour les créances qui devaient obligatoirement faire l'objet d'une publicité et dont l'inscription n'a pas été régulièrement requise à l'encontre du redevable. Dispositions reprises à l'alinéa 7 de l'article 1929 *quater* C.G.I. qui s'appliquait en matière de redressement ou de liquidation judiciaires du débiteur [*auj.* : « *en cas de procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires du redevable...* »]), pour en exclure

texte en cause, les juges ont mis un terme à une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, par un recours aux règles de la subrogation personnelle et permis à un commissionnaire en douane de se prévaloir du privilège de l'Administration, en dépit de la non-inscription de ce dernier.

403. **Conclusion de la section 1. Les initiatives législatives favorables à l'application des règles relatives à la subrogation personnelle.** Pour écarter l'assimilation de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances et permettre au contribuable, seul tenu au paiement de la dette d'impôt, de bénéficier d'un recours subrogatoire contre le débiteur définitif de cette dette, le législateur n'a pas hésité soit à *modifier* la législation alors en vigueur, soit à *adopter* des dispositions dans le sens d'une application du droit civil. Ces interventions sont précédées d'une jurisprudence tantôt *défavorable* au contribuable, le droit civil est alors écarté, soit *expressément*, soit *implicitement*, tantôt *favorable* au contribuable, le droit civil est, ici, appliqué, là encore, *expressément* ou *implicitement*, souvent, par conséquent, *divisée*, mais aussi *créatrice* quand elle étend le champ d'application de l'ancien article 1251-3° du Code civil¹²²⁰. Le législateur a ainsi mis fin à des *exceptions* à l'application du droit des obligations en droit fiscal et contribué à une *expansion* du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

404. Sur le plan de *l'interprétation des textes fiscaux*, l'analyse des initiatives du législateur enseigne que l'application du droit civil n'est pas nécessairement subordonnée à une interprétation stricte du droit fiscal, cette application pouvant également découler d'une interprétation large des textes fiscaux. Enfin, le législateur n'a pas été insensible à *l'équité* laquelle irrigue le mécanisme de la subrogation personnelle. Donc, ce ne sont pas seulement les solutions dégagées par la jurisprudence en droit civil, et les règles, *a fortiori*, résultant du Code civil, qui sont prises en considération en droit fiscal. Des principes de justice gouvernant les mécanismes du droit civil, comme, en particulier, *l'équité*, à la base de la subrogation personnelle, peuvent servir de fondement à des règles adoptées en droit fiscal.

405. Si les réactions du législateur ont contribué à l'expansion d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal, au profit de contribuables, ces derniers peuvent également se prévaloir de règles du droit civil pour obtenir le remboursement des droits fiscaux acquittés par eux. Il convient, dans cette conclusion, de les rappeler, même s'il ne s'agit que de l'application du droit civil. Ainsi, le commissionnaire en douane pouvait, et le pourrait sans doute encore aujourd'hui¹²²¹, invoquer les dispositions relatives à *la délégation simple* pour obtenir le remboursement des droits de douane acquittés par lui¹²²². Le

l'application à cause de la volonté du législateur d'interdire cette publicité au subrogé avant l'expiration d'un délai de 6 mois. Ce que le jugement ne fait pas, préférant renvoyer aux règles générales relatives à la subrogation personnelle.

¹²²⁰ J. Mestre achève ses développements consacrés à « *l'extension de l'article 1251-3° à des hypothèses où le solvens est seul tenu* » (*op. cit.*, p. 205 et suiv., n^{os} 185 et suiv.), par la constatation suivante : « *ainsi le législateur approuvait-il expressément l'œuvre d'une jurisprudence créatrice qui n'avait pas hésité à se détacher des termes de l'article 1251-3° pour étendre l'application du texte à des hypothèses où elle jugeait conforme à l'esprit de l'institution de reconnaître le bénéfice de la subrogation légale au solvens* » (*op. cit.*, p. 109, n° 187). Solutions qui ne seraient pas modifiées sous l'empire de la nouvelle réforme du droit des obligations de 2016 (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). V. J. François, *op. cit.*, p. 550, n° 558, note 2.

¹²²¹ Depuis l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (op. cit.)*.

¹²²² Art. 1336, al. 1 C. civ. : « *la délégation est une opération par laquelle une personne, le délégant, obtient d'une autre, le délégué, qu'elle s'oblige envers une troisième, le délégataire, qui l'accepte comme débiteur* ». Anc. art. 1275 C. civ. : « *la délégation par laquelle un débiteur donne au créancier un autre débiteur qui s'oblige envers le créancier, n'opère point de novation, si le créancier n'a pas expressément déclaré qu'il entendait décharger son débiteur qui a fait la délégation* ».

commissionnaire en douane, alors délégataire, a pu obtenir le remboursement des droits de douane et de la taxe sur la valeur ajoutée auprès de l'importateur, le délégant, lequel avait demandé à un transitaire intervenu dans la vente, le délégué, de régler les impôts qu'il devait au délégataire, dès lors que le délégué a été mis en liquidation des biens¹²²³. Ce commissionnaire peut également demander l'application des dispositions de l'article 1994, alinéa 2, relatives au *mandat*, telles qu'interprétées par la jurisprudence¹²²⁴. Alors substitué au mandataire de l'*importateur*, le commissionnaire en douane dispose d'une action directe, contre ce dernier, en remboursement des frais, opérations ou formalités de dédouanement acquittés par lui ou réalisées pour son compte et du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée¹²²⁵. Jusqu'en 2002, l'action du commissionnaire en douane, ou mandataire substitué, à l'encontre de l'importateur, ou mandant, pouvait être exercée, même si le mandataire principal avait été réglé des frais en question par l'importateur et que ce dernier n'avait pas donné son autorisation à la substitution et ignorait cette dernière¹²²⁶, dès lors que toute *faute* ne pouvait être constatée à l'égard du mandataire substitué¹²²⁷. Désormais, et depuis 2002, la

¹²²³ *Par ex. Cass. com.*, 22 juin 1983, Bull. civ., IV, p. 159, n° 183 ; R.T.D.civ. 1984, p. 720, obs. J. Mestre. La demande du délégataire (le commissionnaire en douane) ne peut être écartée s'il n'a pas été prouvé que ce dernier, en acceptant la délégation, a voulu aussi décharger son débiteur originaire (l'importateur) et n'exclut pas cette délégation, alors même que le délégué (le transitaire) n'est pas le débiteur du délégant (l'importateur) et récupère, ensuite, les sommes versées par lui auprès de ce dernier, et qu'il a donc agi pour rendre service au délégant.

¹²²⁴ Art. 1994, al. 2 C. civ. : « dans tous les cas, le mandant peut agir directement contre la personne que le mandataire s'est substituée ». À l'inverse, le mandataire substitué dispose d'une action personnelle et directe contre le mandant. *Cass. 1^{re} civ.*, 27 décembre 1960, D. 1961, p. 491, note J. Bigot ; R.T.D.civ. 1961, p. 700, obs. G. Cornu ; *Grands arrêts juris. civ.*, t. 2, Obligations, Contrats spéciaux, Sûretés, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, n° 283, p. 730 et suiv., obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénéde. *Égal. M. Cozian, L'action directe*, L.G.D.J., 1969, préf. A. Ponsard, pp. 48-49, n° 72 et suiv. Pour ce dernier, les actions prévues à l'article 1994 du Code civil sont de « prétendues actions directes ». En outre, elles seraient contraires à l'esprit du texte. Ch. Jamin, *La notion d'action directe*, L.G.D.J., 1991, préf. J. Ghestin, p. 9 et suiv., n° 9 et suiv., *spéc.*, p. 13, n° 19.

¹²²⁵ B. Mallet-Bricout, *La substitution de mandataire*, Panthéon-Assas, 2000, préf. Ch. Larroumet, *spéc.* pp. 67-68, n° 87 et p. 294 et suiv., n° 440 et suiv. J.-R. Gomez, « Les actions directes du mandant et du sous-mandataire dans la jurisprudence française : bilan et propositions », P.A. 2000, n° 189, *spéc.* p. 10 et suiv., n° 32 et suiv. et n° 190, p. 4 et suiv., n° 56 et suiv.

¹²²⁶ *Cass. com.*, 18 janvier 1982, Bull. civ., IV, p. 12, n° 16. *Cass. com.*, 8 novembre 1983, Bull. transp. 1983, p. 556. *Paris*, 8 avril 1986, Bull. transp. 1986, p. 503 (autorisation implicite et non interdiction expresse de la substitution par le mandant). *Cass. com.*, 8 juillet 1986, Bull. civ., IV, p. 130, n° 153 ; R.T.D.com. 1986, p. 573, n° 18, obs. J. Hémar et B. Bouloc. *Cass. com.*, 9 novembre 1987, Bull. civ., IV, p. 174, n° 233 ; R.T.D.com. 1988, p. 676, n° 20, obs. J. Hémar et B. Bouloc. *Cass. com.*, 4 décembre 1990, Bull. civ., IV, n° 312, p. 216 ; J.C.P. 1991, éd. G., IV, p. 42 ; D. 1991, I.R., p. 9, R.T.D.com. 1991, p. 439, n° 17, obs. B. Bouloc. *Cass. com.*, 19 mars 1991, Bull. civ., IV, p. 71, n° 102 ; R.T.D.civ. 1992, p. 414, obs. P.-Y. Gauthier ; D. 1992, somm. p. 81, obs. M. Rémoud-Gouilloud. *Cass. com.*, 25 juin 1991, Bull. civ., IV, p. 165, n° 237 ; R.T.D.civ. 1992, p. 414, obs. P.-Y. Gauthier ; J.C.P. 1991, éd. G., IV, p. 343. *Cass. com.*, 5 octobre 1993, Bull. civ., IV, n° 320, p. 231 ; D. 1995, p. 169, note F. Auckenthaler. *Cass. com.*, 24 mars 1998, Contrats, conc., consom. 1998, n° 6, p. 11, comm. 87, note L. Leveneur ; R.T.D.civ. 1998, p. 932, obs. P.-Y. Gautier. *Contra, Versailles*, 27 mai 1987, Bull. transp. 1988, p. 120. Recours du commissionnaire en douane substitué contre le mandant d'origine, en remboursement des droits payés par le premier, dès lors que le mandant avait donné son autorisation à la substitution ou ne pouvait l'ignorer. *Aix-en-Provence*, 15 mai 1991, J.C.P. 1992, éd. G., IV, p. 35, n° 335 (décision cassée par *Cass. com.*, 5 octobre 1993, *op. cit.*). *Paris*, 2 novembre 1995, D. 1995, I.R., p. 260. Recours aussi quand la créance alléguée contre le mandant n'est pas éteinte, autrement dit tant que le premier mandataire n'a pas été payé par ce dernier. Le paiement fait au premier mandataire est donc opposable au mandataire substitué, sauf si le mandant avait connaissance ou ne pouvait ignorer la substitution. *Égal.* « L'action directe du commissionnaire en douane substitué », Bull. transp. 1984, p. 551. A. Chao, « Commissionnaire en douane, L'action directe encore en question », Bull. transp. 1988, p. 109. M. Tilche, « Substitué en douane, faut-il payer deux fois », Bull. transp. 1993, p. 748.

¹²²⁷ *Cass. com.*, 19 mars 1991 et *Cass. com.*, 25 juin 1991, *op. cit.* *Cass. com.*, 23 novembre 1993, Bull. civ., IV, p. 302, n° 417. Sur l'échec du recours d'un commissionnaire en douane contre son mandant, en raison de sa faute, lequel « n'avait pas apporté à l'exécution de son mandat le soin qu'impliquait sa spécialisation

Cour de cassation subordonne cette action directe à l'absence de paiement du mandataire principal par le mandant¹²²⁸, cette action ne pouvant plus être qualifiée de *parfaite* mais pouvant recevoir la qualification d'*imparfaite* dans la mesure où le mandant peut se libérer valablement entre les mains du mandataire et ne peut plus, alors, être recherché par le titulaire du droit direct, ici le commissionnaire en douane substitué au mandataire de l'importateur¹²²⁹. Cela dit, les interventions du législateur contribuant à une expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal ont également été importantes dans le domaine des intérêts moratoires au profit du contribuable.

Section 2 – L'expansion du principe dans le domaine des intérêts moratoires

406. **Annonce.** L'allocation d'intérêts moratoires au contribuable, en cas de répétition d'un paiement indu, a, initialement, posé deux problèmes qui se sont succédé dans le temps. Le premier a trait au *droit* lui-même, pour le contribuable, à *des intérêts moratoires*. Aucun texte ne prévoyait ce droit et les juges, confrontés au silence de la loi, refusaient au contribuable la possibilité de prétendre à de tels intérêts et d'appliquer l'article 1153 du Code civil, alors en vigueur, relatif aux intérêts moratoires¹²³⁰. Aucun fondement ne justifiait l'exclusion de l'application du droit privé en droit fiscal. Le législateur est donc intervenu en créant, en faveur du contribuable, un droit à des intérêts moratoires. Mais un deuxième problème s'est posé car le législateur avait également prévu des dispositions imprécises soumettant à des *conditions les versements d'intérêts moratoires*. Tout d'abord, elles ont fait l'objet d'une *interprétation stricte*, cette dernière ayant pour conséquence d'éloigner nettement le contribuable d'un simple créancier, soumis au droit civil, et bénéficiant d'un droit dont l'exercice est largement ouvert. Ensuite, et progressivement, les juges ont interprété *plus soupement* les textes applicables. L'**équité**, comme pour la subrogation personnelle, n'est sans doute pas étrangère à l'octroi d'un droit à des intérêts moratoires au contribuable et à une lecture plus compréhensive des mesures législatives soumettant à des conditions le versement de ces intérêts. Aujourd'hui, la législation prévoyant toujours des intérêts moratoires au profit du contribuable fait l'objet d'une large interprétation et en dehors de son application, tout recours au droit civil est désormais la règle¹²³¹. Par conséquent, et afin de retracer cette évolution de la fin d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal, il sera traité d'abord de la naissance d'un droit à des intérêts moratoires et de la disparition progressive d'exceptions (§ 1), et ensuite de la confirmation d'un droit à des

professionnelle », Cass. com., 4 octobre 1988, Bull. civ., IV, p. 177, n° 259 ; R.T.D.com. 1989, p. 301, n° 24, obs. B. Bouloc.

¹²²⁸ Cass. com., 3 décembre 2002, Bull. civ., IV, p. 214, n° 188 ; D. 2003, p. 786, note B. Mallet-Bricout ; Contrats, conc., consom. 2003, n° 4, p. 14, comm. 55, note L. Leveneur ; R.T.D.civ. 2003, p. 312, obs. P.-Y. Gautier ; Defrénois 2004, art. 37676, p. 236, obs. É. Savaux. « *Si le mandataire substitué dispose d'une action directe contre le mandant d'origine pour obtenir le remboursement de ses avances, cette action ne peut toutefois être exercée qu'autant que l'action du mandataire intermédiaire n'est pas elle-même éteinte*. En l'espèce, ce dernier avait été remboursé des droits de dédouanement acquittés par lui. L'extinction de cette créance faisait donc obstacle à l'action directe exercée par le mandataire substitué (le commissionnaire agréé en douane) contre l'importateur.

¹²²⁹ Par ex. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénédy, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 1765, n° 1610 : « *L'imperfection réside dans l'absence d'affectation de la créance du débiteur sur le tiers, dont résulte une efficacité limitée du droit du titulaire de l'action directe, efficacité qui est subordonnée à l'absence de paiement avant son exercice [celui de l'action directe]* ».

¹²³⁰ Depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (*op. cit.*), art. 1231-6 C. civ.

¹²³¹ **Rappel** : une distinction doit être opérée entre l'interprétation large ou plus souple d'un texte ou les recours au code civil si ce dernier ne s'applique pas et les expansions du principe d'origine jurisprudentielle, les interventions du juge, dans ces dernières hypothèses s'effectuant en l'absence de texte.

intérêts moratoires et de la disparition généralisée d'exceptions (§ 2), le juge, ici, dans le sillage du législateur, ayant le souci d'élargir les possibilités pour le contribuable d'obtenir le versement d'intérêts moratoires à l'instar d'un simple créancier soumis au droit privé.

§ 1. La naissance d'un droit à des intérêts moratoires et la disparition progressive d'exceptions

407. **Annnonce.** D'abord privé d'un droit aux intérêts moratoires, le contribuable a ensuite, et grâce à une intervention du législateur, pu bénéficier de l'allocation de ces intérêts. Cette intervention législative est très importante car elle mettait un terme à une exception injustifiée à l'application du droit des obligations en droit fiscal et ouvrait la voie à une multiplication des possibilités pour le contribuable d'obtenir des intérêts de retard. Toutefois, au départ, le rapprochement ainsi constaté entre un créancier privé et le contribuable n'était pas total. Mais, chacune des restrictions constitutives d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal, au détriment du contribuable, était contrebalancée par une nouvelle avancée en faveur de celui-ci. Ainsi, l'étude du refus initial à des intérêts moratoires et l'intervention du législateur (A) sera suivie par une présentation des conditions aux versements d'intérêts moratoires et d'un élargissement des textes fiscaux (B).

A. LE REFUS INITIAL À DES INTÉRÊTS MORATOIRES ET L'INTERVENTION DU LÉGISLATEUR

408. **Le refus initial.** Avant l'adoption de l'article 99 de la *loi n° 59-1572 du 28 décembre 1959*, codifié sous l'article 1957-1 du Code général des impôts devenu ensuite l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales¹²³², les juges administratifs et civils statuant en matière fiscale avaient refusé d'assortir d'intérêts moratoires les sommes reversées par l'Administration, parce qu'elles correspondaient à des impositions indûment perçues, De la sorte, ils refusaient d'appliquer les dispositions de l'ancien article 1153 du Code civil¹²³³.

¹²³² Aujourd'hui, Code de procédure fiscale.

¹²³³ *C.E.*, 15 mai 1857, D.P. 1860, 3, p. 45. *C.E.*, 31 août 1863, D.P. 1864, 3, p. 9. *C.E.*, 29 novembre 1866, Rec. *C.E.*, p. 1082. *C.E.*, 25 juin 1868, D.P. 1869, 3, p. 62. *C.E.*, 26 février 1875, D.P. 1875, 3, p. 115. *C.E.*, 28 décembre 1877, D.P. 1878, 3, p. 34. *C.E.*, 5 novembre 1926, D.S. 1927, 3, p. 47, note F. Génay. *C.E.*, 5 février 1932, D.P. 1934, 3, p. 49. *T. civ. Tizi-Ouzou*, 21 mars 1900, D.P. 1902, 1, p. 97, note L. Sarrut. *Cass. civ.*, 22 novembre 1875, D.P. 1876, 1, p. 108. *Cass. civ.*, 29 juin 1886, D.P. 1886, 1, p. 464. *Cass. civ.*, 6 novembre 1900, D.P. 1901, 1, p. 186. *Cass. civ.*, 5 février 1902, D.P. 1902, 1, p. 97. *Cass. civ.*, 21 mai 1924, D.P. 1926, 1, p. 147. *Cass. civ.*, 17 juin 1931, D.H. 1931, p. 445. *Cass. civ.*, 4 février 1935, D.H. 1935, p. 164. Intérêts moratoires demandés en même temps que la restitution des impôts indûment versés : dans une réclamation contentieuse, notamment. Sur cette réclamation, art. R. 190-1 à R. 190-3 et R. 196-1 à R. 198-10 L.P.F. et les démarches à suivre pour obtenir des intérêts, BOI-CTX-DG-20-50-10-20120912. Un parallèle peut être fait entre le droit fiscal et le droit civil : nécessité d'un acte introductif d'une instance contentieuse pour que le *solvens* obtienne des intérêts moratoires, réclamation en droit fiscal [art. L. 208 du C. P. F. *C.E.*, 25 juin 2003, n° 238357, R.J.F. 10/03, p. 818, n° 1176 ; B.D.C.F. 10/03, n° 129, p. 49, concl. S. Austry ; Dr. fisc. 2003, n° 49, p. 1564, comm. 883, concl. S. Austry. Si non-lieu en cas de dégrèvement accordé par l'Administration en cours de procédure, pas d'intérêts moratoires alloués au contribuable, même s'il est désormais reconnu au juge le pouvoir de prendre des mesures en exécution du jugement lorsqu'elles lui sont demandées. En l'espèce, « aucun litige né et actuel entre le comptable responsable du remboursement et M. Calvarin, qui n'avait formulé aucune réclamation relative au paiement desdits intérêts » (le litige naît du défaut de versement des intérêts moratoires en même temps que le remboursement des sommes et d'une réclamation préalable à laquelle est opposée un refus). De même, pas de litige né en cours d'instance, l'Administration n'ayant pas contesté le principe et le montant des intérêts demandés] et mise en demeure en droit civil (art. 1153 puis 1231-6, alinéa 1^{er} C. civ. *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). Pas de précisions dans ces arrêts anciens sur la procédure suivie. Pour les juges, seule une législation expresse pouvait prévoir le versement de tels intérêts. Et plus précisément, serait illégal ou contraire à la loi la modification, la diminution (ou le retranchement) ou l'augmentation d'un impôt.

Pourtant, le Code civil prévoyait sous ce dernier article et l'ancien article 1378¹²³⁴, le versement de ces intérêts, non seulement en cas de *retard* dans le paiement d'une somme due, mais aussi en cas de *mauvaise foi* de la part de l'*accipiens* au moment où il avait reçu un *paiement dont il savait qu'il n'aurait pas dû le recevoir et qu'il est ensuite tenu de restituer*. De plus, il résultait de l'application par la jurisprudence de l'article 1153 du Code civil, et de l'alinéa 3, en particulier, relatif au point de départ des intérêts, que ces derniers étaient également dus par l'*accipiens* de *bonne foi* en cas de *paiement indu*¹²³⁵.

Par conséquent, les magistrats, et parce qu'ils refusaient à un créancier de l'Administration le versement d'intérêts moratoires dans l'hypothèse d'un paiement indu et l'application des dispositions de l'ancien article 1153 du Code civil étaient à l'origine d'une *exception* à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

Les auteurs n'ont pas manqué, à travers cet exemple des intérêts moratoires, de conclure à une *autonomie* de cette dernière discipline par rapport au droit privé¹²³⁶. En dépit d'une certaine doctrine justifiant l'exclusion d'un droit au versement d'intérêts moratoires en droit fiscal¹²³⁷, les solutions des juges écartant ce versement au profit du contribuable n'étaient pas fondées juridiquement¹²³⁸.

409. L'intervention du législateur. Ce dernier est intervenu en reconnaissant un droit aux intérêts moratoires aux contribuables sous l'article 99 de la *loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959*, codifié sous l'article 1957-1 du Code général des impôts¹²³⁹. Le législateur contribuait ainsi à une expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal, en l'occurrence l'application de la règle selon laquelle la restitution de tout paiement indu, alors même qu'il s'agit d'impôts, implique le versement d'intérêts moratoires¹²⁴⁰. Son intervention était aussi un frein aux revendications de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil. Mais les dispositions adoptées et d'autres, contemporaines à ces dernières, alors

Ici, et en suivant le raisonnement alors développé, l'allocation d'intérêts moratoires au contribuable aurait pour effet de diminuer encore plus le montant de l'impôt.

¹²³⁴ Devenu l'article 1352-7 du Code civil depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (op. cit.)*.

¹²³⁵ Pour la jurisprudence relative au point de départ des intérêts selon que l'*accipiens* est de bonne ou de mauvaise foi, v. *infra*.

¹²³⁶ *Par ex.* Ph. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, L.G.D.J., 1972, préf. G. Vedel, pp. 157-158. Déjà, L. Trotabas, « Essai sur le droit fiscal », R.S.L.F. 1928, p. 207, note 4.

¹²³⁷ E. Thomas, « Des intérêts moratoires en droit fiscal », Rev. Dr. belge 1891 et 1895, p. 353 et suiv. et p. 425 et suiv.

¹²³⁸ F. Gény, note sous *C.E., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926*, D.S. 1927, 3, p. 47.

L'auteur de cette note n'est pas parvenu à justifier la solution du Conseil d'État de 1926, rejetant des prétentions dont le but était d'obtenir le versement d'intérêts moratoires à compter de la demande en justice, au regard du droit commun. Sans remettre en cause sa conception selon laquelle le droit privé devait s'appliquer dès lors qu'une loi n'avait rien prévu quant aux intérêts moratoires de sommes indûment versées et restituées, F. Gény observe que le Conseil d'État a fait application d'une législation relative au dégrèvement des contribuables indûment imposés, spéciale et complète, ne prévoyant pas le versement d'intérêts d'impôts indûment perçus.

¹²³⁹ « *Quand l'État succombe dans une instance fiscale et qu'il est condamné à un dégrèvement, les sommes qu'il a déjà perçues et qui sont reversées au contribuable donnent lieu au paiement d'intérêt moratoires au taux du droit civil* ».

¹²⁴⁰ Pour M. Bern (*op. cit.*, p. 158), approuvant l'idée selon laquelle le silence de la loi n'implique pas un recours au droit privé et que le juge peut donc s'écarter du droit civil sans que le législateur ne le lui ordonne, les emprunts au droit privé ne sont pas exclus mais ils sont volontaires et non naturels. En l'occurrence, le législateur a renvoyé volontairement à une règle du droit civil. Une autre interprétation de l'intervention de ce dernier dans le domaine des intérêts moratoires accordés au contribuable consiste à considérer que si un texte a été nécessaire pour permettre à celui-ci de percevoir des intérêts, c'est parce que les magistrats ne se sont pas prononcés spontanément en faveur du versement de ces intérêts, et qu'ils auraient dû justement le faire, le législateur rétablissant ainsi l'égalité entre les contribuables et l'État.

regroupées, ici, sous l'expression « textes initiaux » dans la mesure où elles ont été remplacées par l'article L. 208 du Livre des procédures, aujourd'hui en vigueur, et imposaient des conditions aux versements d'intérêts moratoires, et étaient imprécises. D'abord interprétés de manière restrictive, par des limites importantes posées à la possibilité pour le contribuable d'obtenir le versement de ces intérêts à la suite d'un dégrèvement d'impôt, les textes en cause ont ensuite été interprétés dans un sens plus favorable au contribuable, la situation de ce dernier se rapprochant alors de celle d'un simple créancier, soumis au droit privé.

B. LES CONDITIONS AU VERSEMENTS D'INTÉRÊTS MORATOIRES ET UN ÉLARGISSEMENT DES TEXTES INITIAUX

1) Les textes initiaux et leur interprétation restrictive

410. **Les textes initiaux.** Si ces derniers relatifs aux versements d'intérêts moratoires à un contribuable ont mis fin à une inégalité entre celui-ci, auxquels ces versements étaient refusés, et l'Administration pouvant, quant à elle, y prétendre et contribué à la disparition d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, ils ont aussi posé des conditions aux versements en cause. Il y avait, tout d'abord, les dispositions de l'article 99 de la *loi du 28 décembre 1959*, codifié sous l'article 1957-1 du Code général des impôts, subordonnant le versement des intérêts moratoires à une *instance fiscale* dans laquelle succombait l'Etat et à sa *condamnation* à un dégrèvement. Il y avait, ensuite, le *décret n° 61.293 du 30 mars 1961* qui, dans son article 4, codifié sous l'article 400 de l'annexe II du Code général des impôts, aujourd'hui abrogé, prévoyait le paiement d'intérêts moratoires par application de l'article 1957-1 du Code général des impôts pour les remboursements effectués en raison de dégrèvements prononcés « *à la suite de l'introduction d'une instance fiscale devant les tribunaux de l'ordre administratif ou judiciaire* ». Ce texte était conforme à l'article 63 de la *loi du 22 frimaire an VII*, repris sous l'article 1906 du Code général des impôts, selon lequel *l'instance fiscale débutait au moment précis où le tribunal était saisi*¹²⁴¹. Il soumettait donc le paiement d'intérêts moratoires à un dégrèvement prononcé à la suite d'une instance fiscale *devant les tribunaux*. Le progrès pour le contribuable, par rapport à la loi de 1959, était que ce dernier pouvait prétendre à des intérêts moratoires, pas seulement à la suite de dégrèvements *prononcés par le juge*, la loi évoquant une instance fiscale dans laquelle succombait l'Etat et la condamnation de ce dernier à un dégrèvement, mais aussi à la suite de dégrèvements *accordés par l'administration, à condition que ces dégrèvements aient été prononcés à la suite de l'introduction de l'instance devant la juridiction compétente*. En d'autres termes, le contribuable pouvait prétendre à des intérêts moratoires à la fois à la suite d'une décision de dégrèvement *de la part du juge*, et en cas de dégrèvement accordé et notifié *par l'administration* pendant l'instruction de la réclamation soumise à l'examen des juges. Par une extension de ces textes, puisque le décret ne vise que les dégrèvements *prononcés* à la suite de l'introduction de l'instance devant les tribunaux, le juge a aussi accordé à un contribuable des intérêts moratoires dans l'hypothèse d'un dégrèvement accordé par l'administration avant, mais *notifié* après l'introduction de la demande en justice¹²⁴². Il y avait, enfin, l'article 1957-2 du Code général des impôts, issu de l'ancien article 97 de la *loi du 28 décembre 1959*. Le contribuable, ayant sollicité un sursis de paiement dans sa réclamation introductive d'instance, en contrepartie duquel une somme était consignée sur un compte

¹²⁴¹ Non repris aujourd'hui.

¹²⁴² *C.E., 17 février 1971*, n° 80.809, Dr. fisc. 1971, n° 29, p. 10, comm. 1039, concl. Dufour ; A.J.D.A. 1971, p. 548, note J. Lamarque.

d'attente du Trésor, pouvait obtenir des intérêts moratoires si cette dernière lui était restituée à la suite d'un dégrèvement des impôts contestés, prononcé par le directeur départemental¹²⁴³.

411. Il résultait de l'ensemble de ces textes que le contribuable qui avait payé son impôt, introduit une demande de remboursement de ce dernier et obtenu un dégrèvement par l'administration ne pouvait prétendre à des intérêts moratoires. Toutefois, pour un commentateur du droit fiscal, proposant une autre interprétation du décret de 1961, un contribuable, ayant obtenu un dégrèvement d'impôt à la suite d'une demande de remboursement de cet impôt, ou d'office, pourrait prétendre à des intérêts moratoires, dès lors que ce dégrèvement a été accordé comme un précédent dégrèvement *prononcé par le juge à la suite de l'introduction d'une instance devant les tribunaux résultant du rejet de la réclamation du contribuable*¹²⁴⁴. Pour M. Lamarque, le deuxième dégrèvement d'impôt est bien prononcé, selon les termes du décret, « *à la suite de l'introduction d'une instance fiscale devant les tribunaux* ». Ce dernier souligne l'importance de l'œuvre créatrice du juge confronté à des textes mal rédigés et, en particulier, milite pour une interprétation large de l'article 1957 du Code général des impôts. Initialement, le Conseil d'État n'a pas donné une telle interprétation des textes alors applicables.

412. L'interprétation restrictive de la notion d'« instance fiscale » par le Conseil d'État. Le Conseil d'État, reprenant les dispositions de la loi de 1959 et du décret de 1961, subordonna le versement d'intérêts moratoires « *à l'introduction d'une « instance fiscale » devant le tribunal et à la « condamnation de l'Etat » qui « succombe » dans une telle instance* »¹²⁴⁵. Dans le même arrêt, le Conseil d'État écartait l'interprétation du décret selon laquelle le contribuable, ayant obtenu un dégrèvement d'impôt et des intérêts moratoires *en justice*, pouvait prétendre à ces derniers dès lors que le dégrèvement d'impôt ensuite accordé, suivant le dépôt d'une demande en remboursement d'impôt est intervenu pour les mêmes motifs que celui obtenu en justice. Les restitutions en cause ne pouvaient « *être regardées comme constituant l'exécution de la décision juridictionnelle...* ». Le Conseil d'Etat visait également les dégrèvements d'impôt ensuite accordés *d'office* par l'administration. En l'espèce, l'Administration, après une condamnation en justice, avait accordé un dégrèvement faisant suite à une réclamation préalable concernant un impôt payé au titre d'une période donnée et avait aussi prononcé un dégrèvement pour le même impôt mais payé au titre d'une autre période, sans que le contribuable n'introduise de réclamation à son sujet. Enfin, pour le Conseil d'État, et toujours dans son arrêt de 1973, « *la réclamation présentée par le redevable au directeur départemental ne peut être regardée comme l'introduction d'une « instance fiscale » ayant entraîné une « condamnation de l'Etat »* ».

413. Ainsi, le contribuable ayant obtenu un dégrèvement d'impôt à la suite de l'introduction d'une demande en remboursement de cet impôt ne pouvait obtenir le versement d'intérêts moratoires, même si ce dégrèvement, au titre d'une autre période d'imposition, était fondé sur les mêmes motifs que celui prononcé en justice. Alors que M. Lamarque était

¹²⁴³ Pour une application de ces dispositions, *C.E.*, 30 avril 2003, n° 238 122 et n° 238 123, *Dr. fisc.* 2003, n° 28, p. 950, comm. 543, concl. F. Séners. Seule la restitution de sommes consignées sur *un compte d'attente du Trésor* donne lieu au versement d'intérêts moratoires, à l'exclusion de celles déposées en espèce auprès d'un organisme bancaire s'étant porté caution à titre de garantie.

¹²⁴⁴ J. Lamarque, note sous *C.E.*, 17 février 1971, n° 80.809, *op. cit.*, pp. 550-551.

¹²⁴⁵ *C.E.*, 2 mai 1973, n° 86 114, *Rec. C.E.*, p. 310 ; *Dr. fisc.* 1973, nos 32-37, p. 26, comm. 1220, note J. Lamarque ; *D.* 1973, p. 764, note P. Amslek. Cet aspect de l'arrêt privilégiant les dégrèvements prononcés *par le juge* – ils sont assortis d'intérêts moratoires – au détriment de ceux prononcés *par l'Administration* au cours de l'instance judiciaire - exclusion de ces intérêts - est fermement critiqué par M. Amslek (*op. cit.*, p. 766).

favorable au versement d'intérêts moratoires à la suite de ces dégrèvements¹²⁴⁶, M. Amselek excluait le principe selon lequel tout paiement indu entraînerait le versement d'intérêts moratoires, lequel ne fait pas « *partie du droit positif, même en dehors de la matière fiscale* », l'*accipiens* de bonne foi, conformément à l'article 1378 *a contrario* du Code civil, ne devant pas les intérêts¹²⁴⁷. Toutefois, en droit civil, si l'*accipiens* de bonne foi ne devait pas les intérêts à compter du paiement indu, il les devait au jour de la demande (sommation de payer ou demande en justice)¹²⁴⁸. Deux ans après cet arrêt de 1973, le Conseil d'État retenait une interprétation des textes conforme à celle proposée par M. Lamarque. Cette nouvelle interprétation doit être saluée car l'interprétation jusque-là retenue n'était justifiée par aucun texte et restreignait le droit pour le contribuable à des intérêts moratoires l'éloignant ainsi d'un simple créancier, soumis au droit privé.

2) L'élargissement des textes initiaux

414. C'est grâce à nouveau au Conseil d'État que l'interprétation des textes a été, cette fois-ci, opérée au regard du droit civil. En vertu des dispositions des articles 1153 et 1378 du Code civil, alors en vigueur, et au regard de la jurisprudence les appliquant, la restitution de tout paiement indu entraînait le versement d'intérêts moratoires¹²⁴⁹. Cependant des distinctions étaient opérées, s'agissant du *point de départ des intérêts*, entre l'*accipiens* de bonne foi et celui de mauvaise foi¹²⁵⁰, et entre une somme à restituer déterminée et celle qui ne l'était pas le jour de la mise en demeure. En outre, les intérêts des sommes à restituer ne pouvaient avoir pour point de départ une date antérieure à celle de la perception de ces dernières¹²⁵¹. Si l'*accipiens* était de mauvaise foi, il devait les intérêts au jour du paiement par le *solvens*¹²⁵². Rien n'a changé depuis l'adoption de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*¹²⁵³ puisque le nouvel article 1352-7 du Code civil, se substituant à l'ancien article 1378 du même code, prévoit que « *celui qui a reçu de mauvaise foi doit les intérêts, les fruits qu'il a perçus ou la valeur de la jouissance à compter du paiement* »¹²⁵⁴. S'il était de bonne foi, l'*accipiens* devait ces intérêts au jour de la demande en répétition, c'est-à-dire à la date de la mise en demeure (sommation de payer) ou de la demande en justice¹²⁵⁵. La nouveauté, ici, est

¹²⁴⁶ Notes sous *C.E., 17 février 1971*, n° 80.809, *op. cit.*, pp. 550-551 et *C.E., 2 mai 1973*, n° 86 114, *op. cit.*, p. 28, comm. 1220. Pour M. Lamarque « *il est un grand principe qui devrait éclairer la démarche du juge, à savoir que toute somme perçue indûment par l'État doit porter intérêt* » (note sous *C.E., 17 février 1971*, n° 80.809, *op. cit.*, p. 551).

¹²⁴⁷ Note sous *C.E., 2 mai 1973*, n° 86 114, *op. cit.*, p. 766.

¹²⁴⁸ *V. infra*. Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016* (*op. cit.*), v. art. 1352-7 du Code civil (« *celui qui a reçu de bonne foi ne les doit [les intérêts moratoires] qu'à compter du jour de la demande* ») et 1231-6 du Code civil (le jour de la demande est celui de la *mise en demeure*).

¹²⁴⁹ Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016* (*op. cit.*), articles 1231-6 et 1352-7 du Code civil.

¹²⁵⁰ *Par ex. Cass. 1^{re} civ., 4 octobre 1988*, Bull. civ., I, p. 187, n° 273 ; D. 1989, somm. p. 231, obs. J.-L. Aubert. Intérêts moratoires à compter du versement de la somme et non au jour de la demande en justice équivalant à la sommation de payer, *sans rechercher si le débiteur était de bonne ou de mauvaise foi*.

¹²⁵¹ *Cass. 3^{ème} civ., 17 janvier 1990*, Bull. civ., III, p. 10, n° 9.

¹²⁵² *Cass. 3^{ème} civ., 12 février 1985*, Bull. civ., II, p. 21, n° 30. *Cass. soc., 7 avril 1994*, Bull. civ., V, p. 195, n° 142. *Cass. soc., 27 juin 1996*, Bull. civ., V, p. 181, n° 258. *Cass. soc., 30 mai 2002*, Bull. civ., V, p. 183, n° 186. *Cass. 2^e civ., 14 octobre 2003*, Bull. civ., II, p. 244, n° 299.

¹²⁵³ *op. cit.*

¹²⁵⁴ Selon l'ancien article 1378 du Code civil, « *s'il y a eu mauvaise foi de la part de celui qui a reçu, il est tenu de restituer, tant le capital que les intérêts ou les fruits, du jour du paiement* ».

¹²⁵⁵ *Cass. civ., 21 juillet 1907*, D.P. 1910, 1, p. 25. *Cass. 1^{re} civ., 6 décembre 1961*, Bull. civ., I, p. 464, n° 581. *Cass. com., 25 mai 1982*, Bull. civ., IV, p. 171, n° 196. *Cass. 3^{ème} civ., 12 février 1985*, *op. cit. Ass. plén., 2 avril 1993*, *Grands arrêts juris. civ.*, t. 2, Obligations, Contrats spéciaux, Sûretés, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, n° 512, p. 512 et suiv., obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénédy ; D. 1993, p. 373 et J.C.P. 1993, II, 22051, conclusions M. Jéol ; Dr. soc. 1993, p. 901, chron. P. Chauvel ; Defrénois 1993, p. 1380, obs. J.-L. Aubert ; R.T.D.civ. 1993, p. 820, obs. J. Mestre ; D. 1994, somm., p. 14, obs. J.-L. Aubert ; D. 1993, chron. A. Sériaux, p.

que le nouvel article 1352-7 du Code civil prévoit *expressément* l'hypothèse d'un *accipiens* de bonne foi qui ne doit les intérêts « *qu'à compter du jour de la demande* ». Mais, quand le montant de la somme à restituer n'est pas déterminé¹²⁵⁶, ou au moins déterminable¹²⁵⁷, au jour de la mise en demeure, le point de départ des intérêts se situe au jour de la décision de justice, sauf si la juridiction, ayant statué, en a décidé autrement.

415. Le refus de verser des intérêts moratoires à un contribuable qui a obtenu un dégrèvement d'impôt à la suite d'une demande de sa part de remboursement de ce dernier, en particulier quand ce dégrèvement a été accordé en reprenant les mêmes motifs que ceux ayant justifié un dégrèvement en justice, était aussi une exception à l'application des principes du droit civil. En effet, dans cette dernière matière, à part les distinctions opérées entre les *accipiens*, de bonne foi ou de mauvaise foi, et les sommes à restituer, déterminées ou non, relativement au point de départ des intérêts moratoires, un paiement indu implique, en principe, le versement de ces intérêts. Là encore, aucune règle, ni aucun principe de droit fiscal ne justifiait une telle exclusion¹²⁵⁸. Ainsi, la commissaire du Gouvernement Latournerie, dans ses conclusions sur un arrêt du Conseil d'État de 1975¹²⁵⁹, considérait-elle, en particulier, que l'article 1957-1 du Code général des impôts, lequel prévoyait le versement d'intérêts moratoires lorsque l'État succombait à une instance fiscale et qu'il était condamné à un dégrèvement, n'était qu'une « *modalité d'application du principe général posé par l'article 1153 du Code civil dans les relations entre créancier et débiteur d'une somme d'argent* »¹²⁶⁰. Les dispositions du Code général des impôts n'imposaient donc pas « *une règle fiscale qui en tant que telle devrait rester d'interprétation stricte* »¹²⁶¹. C'était une règle « *relative aux obligations de l'État débiteur* »¹²⁶². La commissaire du Gouvernement invita alors le Conseil d'État à assouplir sa jurisprudence : « *vous pouvez donc l'interpréter [cette règle relative aux obligations de l'État débiteur] avec une certaine souplesse puisque, dans d'autres hypothèses où l'État était également débiteur, vous n'avez pas hésité, comme nous l'avons rappelé, à accorder des intérêts moratoires au créancier de l'État* »¹²⁶³. Ensuite, elle mettait en évidence la différence « *choquante en équité* » entre l'interprétation stricte de l'article 1957-1 du Code général des impôts, conduisant à refuser le versement des intérêts moratoires à celui qui a d'abord payé son impôt et le conteste ensuite dans une réclamation contentieuse, et les dispositions de l'article 1957-2 du même code, selon lesquelles peut prétendre à ces intérêts celui qui n'a pas encore payé son impôt, grâce au sursis de paiement demandé et obtenu à la suite d'une réclamation préalable, mais a constitué des garanties, comme une consignation à un compte d'attente du trésor¹²⁶⁴. Enfin, la commissaire du

229. Cass. 1^{re} civ., 22 mars 2005, Bull. civ., I, p. 129, n° 152 (intérêts moratoires au jour de la demande en justice ou du jour où l'*accipiens* a cessé d'être de bonne foi). Versailles, 17 février 1994, D. 1994, I.R., 117.

¹²⁵⁶ Ass. plén., 2 avril 1993, *op. cit.*

¹²⁵⁷ Cass. 3^{ème} civ., 27 juin 1973, Bull. civ., III, n° 19, p. 10.

¹²⁵⁸ J. Lamarque, note sous C.E., 17 février 1971, n° 80.809, *op. cit.*, pp. 551-552. P. Amsselek, note sous C.E., 2 mai 1973, n° 86 114, *op. cit.*, p. 767. En faveur de l'application du droit commun et de la règle, en particulier, selon laquelle toute somme indûment perçue doit porter intérêt, v. les conclusions du commissaire du Gouvernement Dufour, *op. cit.*, p. 12, rappelées par M. Lamarque, notes sous C.E., 17 février 1971, n° 80.809, A.J.D.A. 1971, p. 551 et sous C.E., 2 mai 1973, n° 86 114, Dr. fisc. 1973, n°s 32-37, p. 29, comm. 1220.

¹²⁵⁹ C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, Dr. fisc. 1975, n° 51, p. 1173, comm. 1656, concl. Latournerie ; R.J.F. 12/75, p. 373 et p. 396, n° 578 ; A.J.D.A. 1976, p. 314, note B. Castagnède.

¹²⁶⁰ Conclusions sur C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, *op. cit.*, p. 1175.

¹²⁶¹ Conclusions sur C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, *op. cit.*, p. 1175.

¹²⁶² Conclusions sur C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, *op. cit.*, p. 1175.

¹²⁶³ Conclusions sur C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, *op. cit.*, p. 1175.

¹²⁶⁴ Conclusions sur C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, *op. cit.*, p. 1175. Déjà, J. Lamarque, note sous C.E., 17 février 1971, *op. cit.*, p. 551. P. Amsselek, note sous C.E., 2 mai 1973, *op. cit.*, p. 767. La commissaire du Gouvernement Latournerie se réfère également à l'absence de volonté expresse de la part du législateur, dans les travaux préparatoires, de favoriser un contribuable plutôt qu'un autre.

Gouvernement insiste sur un équilibre devant être trouvé dans les relations entre un contribuable et l'Administration, sur le modèle de celui qui existe entre un créancier et un débiteur privés : « *si vous nous suivez, vous contribuerez, croyons-nous, en l'absence de jurisprudence judiciaire sur l'article 1957-1 du C.G.I., à un meilleur équilibre des relations entre le contribuable et l'Administration fiscale dans la ligne du droit commun applicable aux rapports entre créanciers et débiteurs* »¹²⁶⁵.

416. Ces conclusions et l'absence de fondement à l'appui d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, ne pouvaient qu'inciter le Conseil d'État à assouplir sa jurisprudence. Ce qu'il fit, en considérant que le paiement des intérêts moratoires n'était pas subordonné à la saisine des tribunaux, déclarant ainsi les dispositions du décret de 1961 illégales¹²⁶⁶. En l'espèce, le Conseil d'État a jugé qu'un contribuable ayant obtenu la possibilité de bénéficier d'une T.V.A. à un taux réduit en justice, pour des travaux immobiliers, pouvait prétendre au versement d'intérêts moratoires à la suite de dégrèvements postérieurs et de remboursements de sommes indument versées pour le même type de travaux et justifiant l'application d'un même taux de T.V.A.¹²⁶⁷. Si, dans cet arrêt, le conseil d'État ne renvoie pas expressément au droit civil, l'interprétation large, ici donnée, de dispositions du Code général des impôts conduit à une application, alors implicite, des principes du droit civil en droit fiscal et marque la fin d'une exception à cette application dans cette dernière matière. Il convient de noter, là encore, que l'application du droit des obligations en droit fiscal n'est pas subordonnée à une interprétation stricte de textes fiscaux et peut donc prospérer indépendamment de l'interprétation qui est donnée de ces derniers. C'est également de manière extensive que les dispositions de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales, devenu le Code de procédure fiscale, vont être interprétées. Selon cet article, « *quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu aux paiements d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés. Lorsque les sommes consignées à titre de garantie en application des articles L. 277 et L. 279 doivent être restituées, en totalité ou en partie, la somme à rembourser est augmentée des intérêts prévus au premier alinéa. Si le contribuable a constitué des garanties autres qu'un versement en espèces, les frais qu'il a exposés lui sont remboursés dans les limites et conditions fixées par décret* »¹²⁶⁸.

¹²⁶⁵ Conclusions sur C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, op. cit., p. 1176.

¹²⁶⁶ C.E., 31 octobre 1975, n° 97.234, op. cit.

¹²⁶⁷ « ...il est constant que les reversements effectués par l'Administration au profit de la société Coq-France l'ont été en raison d'une décision prise par le Directeur départemental des Impôts à la suite de l'introduction d'une instance contentieuse devant lui ; que, par suite, ces reversements doivent, en application de l'article 1957-1, donner lieu au paiement d'intérêts moratoires ».

¹²⁶⁸ C'est nous qui soulignons. La rédaction de cet article n'a été modifiée qu'une seule fois. Le point de départ des intérêts n'est plus le jour de la réclamation mais celui du paiement indu. Solution plus favorable au contribuable et qu'en droit civil puisque ce dernier prévoit que les intérêts ne courent à cette date – au jour du paiement – que si l'accipiens est de mauvaise foi. Dans le cas contraire, c'était le régime prévu à l'article 1153 du Code civil qui s'appliquait (auj. et depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit., art. 1231-6 C. civ.) ; le point de départ des intérêts était fixé et l'est toujours à la date de la mise en demeure. De plus, le taux n'est plus celui de l'intérêt légal, de 0,75% par mois de retard, mais celui de l'article 1727 du Code général des impôts, à savoir 0,40% par mois.

§ 2. La confirmation d'un droit à des intérêts moratoires et la disparition généralisée d'exceptions

417. **Annonce.** Avec la modification de l'article 1957-1 du Code général des impôts par l'article 5 de la loi n° 77-574 du 7 juin 1977, dont le texte a été codifié sous l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales¹²⁶⁹, devenu le Code de procédure fiscale, le droit à des intérêts moratoires en faveur du contribuable a été réaffirmé et les juges ont procédé à une interprétation extensive de ces nouvelles dispositions. Ainsi, un arrêt du Conseil d'État de 1991 et ceux de cour administrative d'Appel, notamment un de 1999, ont posé un principe de paiement des intérêts moratoires en cas de remboursements de sommes indûment perçues : « ...selon les principes dont s'inspire¹²⁷⁰ [l'article 1957 du CGI transféré à] l'article L. 208 du LPF, les remboursements au contribuable de sommes déjà perçues donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal... »¹²⁷¹. Le renvoi, dans ces arrêts au droit civil, et aux anciens articles 1153 et 1378 du Code civil, notamment, ne pouvait faire de doute. De plus, les juges n'excluent plus de recourir, et ce de manière explicite, aux dispositions du Code civil quand celles de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale sont inapplicables. Si des auteurs sont favorables à un droit étendu aux intérêts moratoires en droit fiscal¹²⁷², d'autres rappellent que l'exercice de ce droit est limité quand les dégrèvements sont accordés à titre gracieux ou d'office, ces derniers ne pouvant donner lieu au paiement d'intérêts moratoires¹²⁷³. Mais ces limites ne suffisent pas à remettre en cause le constat selon lequel il existe une disparition généralisée d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En effet, outre la confirmation d'un droit à des intérêts moratoires dans l'article L. 208 du Code de procédure fiscale, une extension des dispositions de ce dernier et un renvoi exprès au code civil quand les dispositions en question ne s'appliquent pas, des renvois sont également opérés dans d'autres hypothèses que celles couvertes par l'article L. 208 du Code de procédure fiscale. La disparition d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal par un rapprochement des situations d'un créancier soumis au droit civil et du contribuable, au regard de leur droit à des intérêts moratoires, se manifeste donc de trois manières : une extension du champ d'application de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale à la procédure de *recouvrement* de l'impôt (A), l'application de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale en l'absence de toute *erreur* et de *versement préalable d'impôts* et de *sommes à restituer* (B) et des renvois exprès aux articles du Code civil à défaut pour les dispositions des textes fiscaux de s'appliquer (C).

¹²⁶⁹ Al. 1^{er}, art. 208 L.P.F. : « quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés ».

¹²⁷⁰ C'est nous qui mettons en gras.

¹²⁷¹ C.E., 13 février 1991, n° 58 422, R.J.F. 4/91, p. 301, n° 525. Bordeaux, 5 janvier 1999, n° 96-1809, Dr. fisc. 1999, n° 37, p. 1132, comm. 676, concl. D. Péano ; R.J.F. 10/99, p. 783, n° 1292. Le pourvoi formé contre cet arrêt n'a pas été admis (C.E., 31 mai 2000, n° 205291, R.J.F. 12/00, p. 976, n° 1525).

¹²⁷² Par ex. V. Haïm, note sous C.E., 28 avril 1993, P.A. 1994, n° 54, pp. 24-25. Subordination du versement d'intérêts moratoires à deux conditions seulement : une demande du contribuable et une décision de remboursement de sommes indûment perçues par l'Administration.

¹²⁷³ Conclusions J. Arrighi de Casanova sur C.E., 10 février 1993, n° 93124, Dr. fisc. 1993, n° 24, p. 1064, comm. 1259 et G. Mulsant sur Douai, 11 mai 2001, n° 00-1255, Dr. fisc. 2002, n° 8, p. 387, comm. 168.

A. L'EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE L. 208 DU CODE DE PROCÉDURE FISCALE À LA PROCÉDURE DE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

418. Cet article L. 208 prévoit que seules sont assorties d'intérêts moratoires les restitutions d'impôt perçus à la suite d'une erreur commise par l'Administration dans l'*assiette* ou le *calcul* de ces impositions et de sommes *consignées à titre de garanties*. De même, les intérêts moratoires sont versés en cas de *dégrèvements d'impôts*, accordés, par conséquent, *au contribuable* lui-même. Pourtant, l'application des dispositions de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale au stade du *recouvrement* de l'impôt, et plus particulièrement dans sa phase contentieuse, a concerné des remboursements d'impôts obtenus à la suite d'une *opposition aux poursuites* exercées par l'Administration. Cette opposition provenait soit du *contribuable* lui-même, soit de *personnes qui n'étaient pas redevables des impositions acquittées*, soit encore de *tiers ne détenant pas de sommes dues à un contribuable*. Ainsi, un contribuable a bénéficié d'intérêts moratoires à la suite d'une décision de *décharge de son obligation de payer* sur une opposition de sa part à des avis à tiers détenteur¹²⁷⁴. Des *personnes non redevables d'impôts*, mais acquittés par ces dernières par voie d'avis à tiers détenteur, ont pu obtenir leur restitution en s'opposant à ces avis, et des intérêts moratoires¹²⁷⁵. Des *tiers non détenteurs de sommes dues à un contribuable* ont reçu, avec le remboursement des impôts payés à tort, des intérêts moratoires¹²⁷⁶. Pour finir, les juges ont reconnu à un contribuable le bénéfice d'intérêts moratoires à la suite d'une décision de dégrèvement de *pénalités de recouvrement*¹²⁷⁷.

B. L'APPLICATION DE L'ARTICLE L. 208 DU CODE DE PROCÉDURE FISCALE EN L'ABSENCE DE TOUTE ERREUR COMMISE PAR L'ADMINISTRATION ET DE VERSEMENT PRÉALABLE D'IMPOTS ET DE SOMMES À RESTITUER

419. **La jurisprudence du Conseil d'État de 2000.** D'après les dispositions de cet article L. 208, et de son alinéa 1^{er}, en particulier, les dégrèvements d'impôt assortis d'intérêts moratoires sont ceux *résultant de la condamnation de l'État en justice* ou prononcés par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une *erreur commise* dans l'*assiette* ou le *calcul* des impositions. De plus, les sommes remboursées au contribuable et assorties d'intérêts moratoires ont été *perçues par l'Administration*¹²⁷⁸. Or, les juges ont accueilli favorablement les demandes de versement d'intérêts moratoires, alors même qu'aucune *erreur* n'avait été commise à l'origine par l'Administration dans l'*assiette* ou le *calcul* des impositions et *qu'aucun impôt n'avait été versé préalablement à la réclamation du contribuable* demandant le remboursement de ce dernier. Il suffit de se reporter à plusieurs arrêts importants rendus par le Conseil d'État, le même jour, et concernant des demandes de *remboursement de crédits de T.V.A. non imposables* sur la T.V.A. due au titre des opérations

¹²⁷⁴ Lyon, 19 janvier 2000, n° 96-654, Dr. fisc. 2000, n° 41, p. 1352, comm. 770, concl. C. Millet ; R.J.F. 9-10/00, p. 736, n° 1167. Égal. Paris, 12 juin 2001, n° 00-1302, R.J.F. 1/02, p. 75, n° 115 ; B.D.C.F. 1/02, n° 15, p. 53, concl. F. Bossuoy. Décharge d'une obligation de payer à la suite d'un commandement irrégulier, assortie d'intérêts moratoires, ces derniers résultant du retard dans le remboursement *des frais de commandement* et non de l'impôt lui-même. En effet, ce dernier a été acquitté en vertu d'autres actes de poursuite, réguliers. Donc, pas de remboursement de cet impôt.

¹²⁷⁵ Bordeaux, 5 janvier 1999, n° 96-1809, *op. cit.* Le pourvoi formé contre cet arrêt n'a pas été admis (C.E., 31 mai 2000, n° 205291, *op. cit.*).

¹²⁷⁶ Douai, 11 mai 2001, n° 00-1255, Dr. fisc. 2002, n° 8, p. 385, comm. 168, concl. G. Mulsant. Restitution d'une somme ordonnée en justice et assimilée à un dégrèvement d'impôt prononcé par un tribunal au sens des dispositions de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales.

¹²⁷⁷ C.E., 13 février 1991, n° 58 422, *op. cit.*

¹²⁷⁸ « ...les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable... ».

imposables réalisées par l'assujetti (régime général ou assujettis hors de France) et de fractions de cotisations de taxe professionnelle résultant de l'application d'un plafonnement de cette taxe en fonction de la valeur ajoutée¹²⁷⁹.

420. Il résulte de ces arrêts que les remboursements de T.V.A. ou de taxe professionnelle effectués par l'Administration sont assortis d'intérêts moratoires à deux conditions, et seulement à ces deux conditions : d'abord, le titulaire d'un crédit de T.V.A. assujetti en France, ou hors de France mais ayant fait des acquisitions en France, ou le redevable de la taxe professionnelle, doit avoir fait une demande de remboursement, valant alors réclamation contentieuse¹²⁸⁰. Ensuite, cette demande doit avoir été rejetée expressément ou implicitement. Il y a rejet implicite à défaut pour l'Administration d'avoir répondu au contribuable dans un délai de 6 mois à compter de la réception de la demande de remboursement. Pour le Conseil d'État, également, les remboursements ensuite accordés ont le caractère de dégrèvements contentieux de la même nature que ceux prononcés par un tribunal au sens de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales, aujourd'hui du Code de procédure fiscale. Le point de départ des intérêts est fixé à la date de la réclamation, à défaut d'un paiement préalable des impôts de la part du redevable. Le Conseil d'État indique aussi qu'une erreur dans l'assiette ou le calcul de l'impôt à l'origine des remboursements effectués importe peu¹²⁸¹. Alors même que certains auteurs regrettent une avancée insuffisante du Conseil d'État dans les possibilités pour le contribuable d'obtenir le versement d'intérêts moratoires¹²⁸², les arrêts de 2000 mettent fin à une jurisprudence rigoureuse de 1981¹²⁸³. D'après cette dernière, les demandes de remboursement de crédits de T.V.A. ne tendent pas « à obtenir le dégrèvement de sommes indument payées au Trésor » et les sommes remboursées « ne correspondent pas à un dégrèvement accordé sur des impositions indument mises à la charge du contribuable et, par suite, ne sont pas de celles qui peuvent donner lieu au paiement d'intérêts moratoires... »¹²⁸⁴.

¹²⁷⁹ C.E., 20 octobre 2000, n^{os} 194730, 198304, 198305 et 198306, 198307 à 198309, 207798 et 207799 et 207800, R.J.F. 1/01, p. 74 et suiv., n^{os} 109 à 111, conclusions J. Courtial, p. 15 ; B.D.C.F. 1/01, n^o 15, p. 54, concl. J. Courtial ; Bull. gestion fisc. des entreprises 1/01, p. 15, commentaire É. Ginter ; P.A. 2001, n^o 41, p. 4, note B. Boutémy et É. Meier ; J.C.P. 2001, éd. E., p. 958, note D.F. ; J.C.P. 2001, éd. N., p. 241, note N. Gonzalez-Gharbi ; Dr. fisc. 2001, n^o 11, p. 504, comm. 247. Depuis, Douai, 11 mai 2001, n^o 00-1255, op. cit. C.E., 30 décembre 2002, n^o 247 463, Dr. fisc. 2003, n^o 28, p. 952, comm. 544, concl. G. Bachelier ; R.J.F. 3/03, p. 282, n^o 379 (crédits de T.V.A.). T.A. Paris, 18 juin 2012, n^o 1000324, R.J.F. 12/12, p. 1038, n^o 1167 + C.E., 11 mai 2021, n^{os} 441603 et 442936, Dr. fisc. 2021, n^o 41, p. 45, comm. 394, concl. K. Ciavaldini, note J.-L. Pierre ; R.J.F. 8-9/21, p. 1231, n^o 870, concl. K. Ciavaldini, p. 1300, n^o C 870 + BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n^o 155 (crédits d'impôt recherche).

¹²⁸⁰ Déjà, C.E., 7 juillet 1976, n^o 97156, R.J.F. 10/76, p. 317, n^o 460.

¹²⁸¹ Déjà, C.E., 17 février 1988, n^o 58538, R.J.F. 4/88, p. 299, n^o 543. Demande de remboursement d'un crédit de T.V.A. Décision de rejet. Puis remboursement intégral du crédit de taxe au cours de l'instance d'appel devant le Conseil d'État. Pour ce dernier le remboursement en cause est intervenu à la suite « d'une instance contentieuse introduite par la requérante et a eu, par la suite, alors même que le droit à remboursement ne procédait pas à l'origine, d'une erreur commise par le service dans l'assiette et le calcul de l'imposition, le caractère d'un « dégrèvement ». Le reversement de la somme effectué en exécution de ce dégrèvement doit donner lieu au paiement d'intérêts moratoires. Pour une critique de l'assimilation de la notion « d'instance contentieuse » à la procédure devant les juridictions, B. Boutemy et É. Meier, « Remboursement de crédits de T.V.A. : vers la fin d'un crédit gratuit », Dr. fisc. 2000, n^o 20, pp. 768-769, n^{os} 20 et suiv.

¹²⁸² B. Boutémy et É. Meier, « Remboursement de crédits de T.V.A. : la fin du crédit gratuit », P.A. 2001, n^o 41, p. 7. Critique de l'exigence d'un délai minimum de 6 mois pour l'octroi d'intérêts moratoires.

¹²⁸³ Égal. C.E., 5 novembre 2021, n^o 442935, R.J.F. 8-9/21, p. 1238, n^o 970, conclusions K. Ciavaldini, p. 1300, n^o C 870. Crédit d'impôt recherche.

¹²⁸⁴ C.E., 8 mai 1981, n^o 18479, R.J.F. 7-8/81, p. 387, n^o 726 ; Dr. fisc. 1981, n^o 51, p. 1489, comm. 2292, concl. P. Lobry. Réclamation de la part d'un contribuable tendant au remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée. Remboursement accordé. Nouvelle demande afin d'obtenir le versement d'intérêts moratoires. Pour le commissaire du Gouvernement Lobry, une réclamation contentieuse tend à obtenir soit la réparation d'une

421. **La remise en cause de la doctrine de l'Administration par les arrêts du Conseil d'État de 2000 et son évolution en faveur du contribuable.** Selon cette doctrine, les remboursements d'impôts pouvant être assortis du versement d'intérêts moratoires sont la conséquence « *d'un véritable dégrèvement c'est-à-dire qu'ils correspondent à la décharge totale ou partielle de l'imposition contestée et à la restitution des sommes perçues à ce titre. La notion de dégrèvement est celle de la réformation – ou de l'annulation – d'une imposition antérieure en principal ou en pénalités...* »¹²⁸⁵. De même, la réclamation du contribuable doit tendre « *à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions* »¹²⁸⁶. Il n'en est pas ainsi des demandes visant « *à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire et visant des impositions, qui régulièrement établies ou perçues, sont susceptibles d'être remises en cause par suite d'une situation ou d'un événement postérieur* »¹²⁸⁷. Par conséquent, pour l'Administration, ne sont pas assortis d'intérêts moratoires les remboursements effectués « *en application des dispositions relatives au plafonnement de la taxe professionnelle (CGI, art. 1647 A et suiv.)* » et les restitutions de crédits de TVA non imputables (régime général et exportateurs), sauf, pour ces dernières, si elles interviennent à l'occasion d'un litige avec l'Administration, autrement dit « *soit après une première décision de rejet, soit à la suite d'une instance contentieuse devant les tribunaux, que le remboursement ait été accordé par la juridiction ou en cours d'instance par l'administration...*[référence à l'arrêt du Conseil d'État du 17 février 1988, n° 58538, *op. cit.*] »¹²⁸⁸.

422. Il y a donc deux hypothèses dans lesquelles les restitutions de *crédit de T.V.A.* peuvent donner lieu au paiement d'intérêts moratoires : d'une part, quand, avant la restitution de la part de l'Administration, il y a eu une réclamation (une demande de remboursement d'un crédit de T.V.A. non imputable) puis une *décision de rejet explicite* de la part de cette dernière¹²⁸⁹. D'autre part, lorsque la réclamation a fait l'objet d'une *décision de rejet implicite* (plus de 6 mois après la réception de la demande de remboursement du crédit de T.V.A. non imputable), que la juridiction compétente a été saisie et que le remboursement demandé est ensuite intervenu¹²⁹⁰. Par conséquent, si ce dernier remboursement s'opère avant la saisine de la juridiction, il ne peut être assorti d'intérêts moratoires.

erreur commise dans l'assiette et le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. Par conséquent, les demandes de remboursement de crédits de T.V.A. non imputables, qui sont des réclamations, n'ayant pas pour objectif la réparation d'une erreur, **sont déposées en vue de l'obtention du bénéfice d'un droit** ; elles sont donc exclues du champ d'application de l'article L. 208 du Code de procédure visant *des réclamations tendant à la réparation d'une erreur commise par l'Administration.*

¹²⁸⁵ Doc. adm., 3 O 1511, 30 avril 1996, n° 12. *Égal.* BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 120.

¹²⁸⁶ Doc. adm., 3 O 1511, 30 avril 1996, n° 13. *Égal.* BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 130.

¹²⁸⁷ Doc. adm., 3 O 1511, 30 avril 1996, n° 13. *Égal.* BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 130.

¹²⁸⁸ Doc. adm., 3 O 1511, 30 avril 1996, n° 14. *Égal.* BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 130. *Paris, 20 décembre 1997, n° 97-1662, Dr. fisc. 1998, n° 37, p. 1109, comm. 781, concl. M. Martel.* Deux demandes de remboursement d'un crédit de T.V.A. non imputable à un an d'intervalle. 20 mois après le dépôt de la 1^{re} demande, décision de remboursement partiel de la part de l'Administration (pour le solde, décision de rejet explicite). Puis remboursement du solde assorti du versement d'intérêts moratoires. Refus d'assortir la 1^{re} somme de ces intérêts. Pour la cour administrative d'Appel, le délai de 20 mois n'atteste pas d'un litige entre le contribuable et l'Administration ou d'une contestation du bien-fondé de la demande du contribuable de la part de cette dernière (rejet implicite). La 1^{re} décision de remboursement n'est donc pas un dégrèvement ouvrant droit au versement d'intérêts moratoires. Il en aurait été autrement si une instance contentieuse avait été introduite à l'issue d'un délai de 6 mois à compter de l'une ou l'autre des réclamations. Un pourvoi a été formé contre cet arrêt lequel a été censuré par le Conseil d'État (*C.E., 20 octobre 2000, n° 194730, op. cit.*).

¹²⁸⁹ Position de l'Administration (v. note précédente).

¹²⁹⁰ Position de la cour d'Appel de Paris (v. note précédente).

423. Néanmoins, à la suite de la jurisprudence du Conseil d'État de 2000, notamment, les réclamations déposées par les contribuables, suivies d'un remboursement de taxe et du versement d'intérêts moratoires n'ont pas nécessairement pour but *la réparation d'une erreur commise dans l'assiette et le calcul des impositions*. Elles peuvent aussi avoir eu comme objectif *l'obtention du bénéfice d'un droit*. Ainsi, les remboursements effectués en application *des dispositions relatives au plafonnement de la taxe professionnelle et les restitutions de crédit de taxe non imputable (régime général et exportateurs)*, qui sont *des dégrèvements*, peuvent être assortis d'intérêts moratoires et si de tels intérêts sont octroyés, ils peuvent l'être en dehors de toute intervention d'une juridiction. En effet, les intérêts moratoires pouvant donner lieu à un versement sont la conséquence, de la part de l'Administration, soit d'une *décision de rejet explicite*, soit d'une *décision de rejet implicite*, *la saisine des juridictions compétentes n'étant plus exigée à la suite de cette dernière*.

424. Par conséquent, l'Administration, prudemment, et s'agissant *des réclamations tendant à obtenir le bénéfice d'un droit en vertu d'une disposition législative ou réglementaire*, renvoie toujours à la jurisprudence selon laquelle des intérêts moratoires peuvent être accordés dans cette hypothèse, quand le dégrèvement ou la restitution a été obtenue après une première décision défavorable, non seulement *expresse mais aussi tacite*, ou à la suite d'une *instance contentieuse devant les tribunaux* (remboursement accordé par la juridiction saisie ou en cours d'instance par l'Administration)¹²⁹¹. Toutefois, elle considère encore que certains remboursements comme ceux « *consécutifs à des demandes de plafonnement de la cotisation foncière en fonction de la valeur ajoutée (CGI, art. 1647 B sexies)* » ne peuvent être assortis d'intérêts moratoires¹²⁹². Mais, en se référant à la jurisprudence du Conseil d'État de 2000 et concernant le remboursement *d'une partie de la taxe professionnelle déjà versée, en conséquence du plafonnement de cette taxe en fonction de la valeur ajoutée*, elle fait des distinctions entre les dégrèvements¹²⁹³. Il y a les dégrèvements intervenant *avant l'expiration du délai de 6 mois* imparti à l'Administration pour statuer sur la demande de remboursement dont elle est saisie. Étant accordés d'office, ils ne peuvent donner lieu au paiement d'intérêts moratoires. Il y a ceux effectués après une première décision de rejet, là encore non seulement *expresse mais aussi tacite*, ou à la suite d'une *instance devant les tribunaux* (remboursement accordé par la juridiction saisie ou par l'Administration en cours d'instance) ; des intérêts moratoires peuvent être versés.

425. S'agissant des restitutions de *crédits de T.V.A. non imposables (régime général et exportateurs)*, elles ne sont toujours pas, pour l'Administration, assorties d'intérêts moratoires quand elles interviennent en dehors de tout litige avec elle¹²⁹⁴. Donc, si les restitutions sont précédées d'une décision de rejet, une nouvelle fois non seulement *expresse mais aussi tacite*, ou d'une *instance contentieuse devant les tribunaux*, elles peuvent être accompagnées du versement d'intérêts moratoires¹²⁹⁵. Mais l'Administration considère également, en se référant, là aussi, à la jurisprudence du Conseil d'État de 2000 que si le contribuable n'a pas obtenu de **réponse** de la part de l'Administration dans les 6 mois suivant la réception de sa demande de restitution d'un crédit de T.V.A. non imposable, sa demande est une *réclamation contentieuse ayant fait l'objet d'un rejet* et le **remboursement** ensuite obtenu « *présente le caractère d'un dégrèvement contentieux qui doit donner lieu au paiement d'intérêts*

¹²⁹¹ BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 130.

¹²⁹² BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 140.

¹²⁹³ BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 150.

¹²⁹⁴ BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 160.

¹²⁹⁵ Réf. à l'arrêt du Conseil d'État du 17 février 1988, n° 58538, *op. cit.* BOI-CTX-DG-20-50-10-20120912, n° 170.

moratoires »¹²⁹⁶. L'évolution de la doctrine de l'Administration s'exprime aussi dans les mots utilisés. L'annonce des remboursements non assortis d'intérêts moratoires n'est plus « *de ce qui précède, il résulte que ne sont pas assortis d'intérêts moratoires les remboursements intervenus dans les conditions ci-après* »¹²⁹⁷ mais « *de ce qui précède, il résulte que ne sont pas, en règle générale, assortis d'intérêts moratoires les remboursements intervenus dans les conditions ci-après* »¹²⁹⁸. « *En règle générale* » implique l'existence d'exceptions. Il résulte de ce qui précède que l'Administration, à la suite des arrêts du Conseil d'État de 2000, a assoupli sa doctrine en faveur du contribuable en admettant plus largement le versement d'intérêts moratoires en cas de restitution d'un indu. Indépendamment de l'application des dispositions de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale, en particulier, et de l'ensemble de la législation applicable aux intérêts de retard, en général, et dans les hypothèses où cette dernière n'est pas applicable, ce sont aux articles du Code civil qu'il sera renvoyé et ce, de manière expresse.

C. LES RENVOIS EXPRÈS AUX ARTICLES DU CODE CIVIL À DÉFAUT POUR LES DISPOSITIONS DES TEXTES FISCAUX DE S'APPLIQUER

426. Toute référence *expresse* aux articles du Code civil reste possible quand les dispositions de l'article 208 du Code de procédure fiscale, tout d'abord, sont inapplicables¹²⁹⁹. En effet, et contrairement à la jurisprudence du début du 20^{ème} siècle refusant au contribuable l'allocation d'intérêts moratoires à défaut d'une loi fiscale les prévoyant¹³⁰⁰, les règles du droit civil ont désormais une place en droit fiscal. Ce recours exprès au droit civil assoit l'idée selon laquelle ce dernier est applicable sauf si un texte fiscal l'écarte. Ainsi, et concernant un acompte d'impôt sur les sociétés, un commissaire du Gouvernement a-t-il suggéré, dans ses conclusions, de condamner l'Administration, tardant à rembourser le trop-perçu, au versement d'intérêts, *conformément à l'article 1153 du Code civil*, alors en vigueur, et, éventuellement, à engager sa responsabilité pour faute, si un préjudice *distinct du prix du temps* était subi¹³⁰¹. La proposition d'appliquer les dispositions du droit civil, en l'occurrence celles des anciens articles 1153 et 1378, lorsque les dispositions de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale ne s'appliquent pas, n'est pas nouvelle¹³⁰². Par la suite, et toujours à propos de l'impôt sur les sociétés, le Conseil d'État a considéré que si les restitutions de versements excédentaires de cet impôt ne donnaient pas lieu à des intérêts moratoires sur le fondement de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales, les dispositions de l'article 1153 du Code civil, alors applicables, pouvaient être « *utilement invoquées par un contribuable dans l'hypothèse, non couverte par l'article L. 208 du LPF, de la restitution par les services chargés du*

¹²⁹⁶ BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 170.

¹²⁹⁷ Doc. adm., 3 O 1511, 30 avril 1996, n° 14.

¹²⁹⁸ BOI-CTX-DG-20-50-10-20210707, n° 130, *in fine*.

¹²⁹⁹ Sur le refus d'appliquer l'ancien article 1153 du Code civil dans la mesure où il s'agissait d'une demande de remboursement de crédit de T.V.A. entrant dans le champ d'application de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales (donc application du 1^{er} article que si le 2^{ème} ne peut être invoqué), *C.E., 15 février 2019*, n° 413770, mentionné dans les tables du recueil Lebon. Cet arrêt précise également qu'en l'absence de dégrèvement d'impôt et donc de remboursement d'un impôt, des intérêts de retard ne peuvent être obtenus (ici, imputation du crédit de T.V.A. litigieux sur de la T.V.A. collectée).

¹³⁰⁰ *V. supra*.

¹³⁰¹ L. Vallée, conclusions sur *C.E., 13 décembre 2002*, n° 220 998, *op. cit.*, p. 531. Pour le « prix du temps », art. 1153, al. 3 C. civ. Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (op. cit.)*, article 1231-6, alinéa 3 du même code.

¹³⁰² *V. P. Amselek, « La répétition de l'indu payé aux personnes publiques », Mélanges offerts à R. Chapus, 1992, pp. 14-15.*

recouvrement d'un excédent de versement d'imposition »¹³⁰³. Concernant le « prix du temps », alors que certaines juridictions confondent ces deux types de préjudice¹³⁰⁴, d'autres, au contraire, opèrent une distinction entre les réparations à accorder¹³⁰⁵.

427. Il résulte de ce qui précède que si le juge recourt aux règles du droit civil, et ce de manière explicite, il le fait, et il l'affirme, quand les dispositions de l'article L. 208 du Code de procédure ne s'appliquent pas. Par conséquent, le juge qui alloue dorénavant des intérêts de retard au profit du contribuable, *à défaut pour ce texte fiscal de s'appliquer*, non seulement pallie les insuffisances de la législation en vigueur, mais aussi, et surtout, *se conforme à la volonté du législateur*, soit la création d'un droit à de tels intérêts en faveur du contribuable. En d'autres termes, si le juge ne considère plus que seule une loi fiscale est en mesure d'accorder de tels intérêts, il agit tout de même selon cette volonté laquelle n'est donc pas étrangère à sa décision et a exercé incontestablement et naturellement une influence sur cette dernière.

Un passage des conclusions du commissaire du Gouvernement Collin doit être reproduit car il met bien en évidence qu'un refus opposé au contribuable prétendant à des intérêts de retard ne serait pas cohérent avec l'évolution du droit pour ce contribuable d'obtenir des intérêts moratoires¹³⁰⁶. Après avoir rappelé la jurisprudence ancienne et de la Cour de cassation, et du Conseil d'État, selon laquelle les restitutions par le Trésor d'impôts indûment versés ne pouvaient être accompagnées d'intérêts moratoires, conformément à l'ancien article 1153 du Code civil, M. Collin oppose à celle-ci les textes fiscaux favorables à l'attribution d'intérêts de retard au profit du contribuable et insiste sur leur constant élargissement. Puis il interpelle le Conseil d'État et suggère une réponse : *« la question qui se pose à vous est celle de savoir s'il y a place, dans le champ de la matière fiscale non couvert par l'article L. 208 du LPF, pour les dispositions de droit commun de l'article 1153 du code civil ou si la matière doit être regardée, dès lors que le législateur est spécifiquement intervenu, comme entièrement régie par l'article L. 208. L'évolution historique que nous avons décrite plaide plutôt dans le sens de la seconde solution. Vous pourriez en effet considérer que, hors du champ de l'article L. 208 du LPF, la jurisprudence ancestrale que nous avons mentionnée trouve encore à s'appliquer. Mais une telle solution nous paraît anachronique et son caractère inique ne pourrait s'autoriser d'aucune justification. Comment en effet admettre qu'il existe des hypothèses dans lesquelles un contribuable, versant à tort une somme à l'administration fiscale et disposant d'un droit à restitution de cette somme, puisse se voir refuser, lors de l'exercice de ce droit à restitution, la réparation du préjudice*

¹³⁰³ C.E., 30 juin 2004, n° 242893, Dr. fisc. 2004, n° 41, p. 1493, comm. 759, concl. P. Collin ; R.J.F. 10/04, p. 743, n° 977. En l'espèce, l'Administration n'avait pas, à sa charge, d'obligation au paiement des sommes en cause (et le contribuable d'un droit à restitution). Les paiements effectués par elle ne pouvaient donc être considérés comme tardifs et entraîner le versement d'intérêts moratoires sur le fondement de l'article 1153 du Code civil. Reversements gracieux. Dans ses conclusions sur cet arrêt, M. Collin prend lui aussi position en faveur d'une application des dispositions du Code civil lorsqu'il existe un droit à restitution et que les dispositions de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales sont inapplicables, un parallèle étant fait avec la jurisprudence relative aux droits de douane, laquelle se réfère aux anciens articles 1153 et 1378 du Code civil (concl., *op. cit.*, p. 1496). *Égal. Lyon, 6 octobre 2005*, n° 03-353, R.J.F. 2/06, p. 166, n° 219.

¹³⁰⁴ *Paris, 12 mai 1998*, nos 95-1334, 95-1453 et 95-3582, R.J.F. 8-9/98, p. 707, n° 1027 ; Option finance 1998, n° 511, p. 21, obs. F. de Navailles.

¹³⁰⁵ *Ex. d'un dégrèvement de taxe d'habitation, Marseille, 30 avril 2003*, n° 99-1122, R.J.F. 6/04, p. 489, n° 658 : *« en application du dernier alinéa de l'article 1153 du Code civil, le titulaire de la créance peut réclamer des dommages et intérêts distincts des intérêts moratoires si le retard du paiement des sommes dues résulte d'un mauvais vouloir manifeste de l'administration et s'il en résulte pour le créancier un préjudice distinct de celui auquel se rapportent les intérêts moratoires ».*

¹³⁰⁶ P. Collin, conclusions sur C.E., 30 juin 2004, n° 242893, *op. cit.*, p. 1496.

subi du fait d'avoir été privé de la jouissance de cette somme ? Si la préservation des intérêts du Trésor public constitue un intérêt général de nature à justifier une absence d'alignement complet sur le droit commun des règles applicables aux créances dont sont titulaires les particuliers sur l'administration, une telle préoccupation ne saurait justifier une atteinte aussi manifeste au droit de propriété du contribuable... ». Et M. Collin de rappeler aussi le revirement de jurisprudence opéré en matière de droits de douane en faveur du contribuable. Il faut donc conclure sur ce point que l'allocation d'intérêts moratoires au profit du contribuable sur le fondement de l'ancien article 1153 du Code civil n'est pas exclusivement d'origine jurisprudentielle ; elle se justifie également par l'existence d'un texte législatif. Ce raisonnement est également celui qui peut tenu en matière douanière.

428. Un renvoi *exprès* au droit civil existe, ensuite, dans le domaine des droits de douane et prélèvements assimilés¹³⁰⁷. Ces droits, en particulier, comme les autres impôts, ne pouvaient, à l'origine, être assortis d'intérêts moratoires au cas où ils étaient restitués au contribuable¹³⁰⁸. En outre, les textes adoptés avant l'entrée en vigueur de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales¹³⁰⁹, créant un droit à de tels intérêts, ne s'appliquaient pas aux droits de douane. Il en est de même des dispositions de ce dernier article, aujourd'hui en vigueur. C'est donc, encore ici, grâce à une intervention du législateur que le contribuable, lequel obtenait un remboursement des droits de douanes, a pu prétendre à des intérêts de retard et qu'une expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal en a résulté. Mais ce droit à des intérêts moratoires, là aussi, était limité puisque le nouvel article 448, 1, alinéa 1^{er} du Code des douanes, abrogé en 2016, ne prévoyait des intérêts moratoires au taux du droit civil que si l'administration succombait dans l'instance et donc que la consignation ou la fraction de consignation devait être restituée au déclarant¹³¹⁰. Toutefois, c'est là, également, que les juges vont poursuivre l'évolution amorcée par le législateur vers une amélioration de la situation du contribuable. Tout en rapprochant ce dernier d'un créancier privé, ils vont appliquer en droit fiscal les règles du droit civil explicitement. Dans un premier temps, la Cour de cassation va admettre très largement un droit à ces intérêts quand l'Administration est condamnée à rembourser ou rembourse des droits indus acquittés par le contribuable¹³¹¹. Après avoir appliqué les dispositions de l'ancien article 1153 du Code civil à l'administration des douanes, elle s'est à nouveau appuyée sur celles de l'ancien article 1378 du Code civil, relatives aux intérêts dus par *l'accipiens* de mauvaise foi, pour faire courir les intérêts non pas au jour de la demande de remboursement

¹³⁰⁷ Par ex. P. Amselek, « La répétition de l'indu payé aux personnes publiques », *op. cit.*, p. 12 et suiv.

¹³⁰⁸ Par ex. *Cass. civ.*, 21 mai 1924, *op. cit.* *Cass. civ.*, 17 juin 1931, *op. cit.* Les tarifs de douane ne peuvent ni être augmentés, ni diminués, ni modifiés sans l'intervention d'une loi.

¹³⁰⁹ V. §. 1.

¹³¹⁰ **À noter** : ce texte fiscal date de 1968 (v. P. Amselek, *op. cit.*, p. 12). Il est entré en vigueur 11 ans après les textes examinés dans le 1^{er} paragraphe. Dans le sillon de ces derniers, il révèle lui-aussi l'intention du législateur de mettre un terme à des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il a pu également s'appliquer après l'entrée en vigueur de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales, lequel n'a pas vocation à régir l'allocation d'intérêts de retard au profit d'un contribuable à qui des droits de douanes ont été remboursés. Abrogation par l'article 88, V de la *loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016*.

¹³¹¹ *Cass. com.*, 16 décembre 1980 (2 arrêts), D. 1981, p. 380, note C. J. Berr ; *Bull. civ.*, IV, n° 424, p. 339. *Cass. com.*, 12 novembre 1986, D. 1986, I.R., p. 458. *Répétition de l'indu : institution commune au droit privé et au droit public interne*. Administration des douanes : tenue au paiement des intérêts à compter du jour de la demande de remboursement des taxes perçues par erreur sauf mauvaise foi de la part de cette dernière (renvoi exprès aux anciens articles 1153 et 1378 du Code civil dans le 2^{ème} arrêt de 1980 ; référence à l'ancien article 1153 du Code civil et assignation comme point de départ des intérêts dans laquelle figurait la demande de remboursement dans l'arrêt de 1986).

des taxes indues, mais au jour du paiement indu de ces dernières, indépendamment de toute faute susceptible d'engager la responsabilité de l'Administration envers le *solvens*¹³¹².

Plus récemment, c'est sur ces fondements - les anciens articles 1153 et 1378 du Code civil - que la cour d'Appel de Rouen a jugé qu'une société pouvait obtenir des intérêts de retard à compter du jour de la demande en justice, en même temps que la condamnation de la Direction régionale des Douanes et droits indirects du Havre à la restitution de sommes indûment perçues, quand des articles du Code des douanes communautaire devenu le Code des douanes de l'Union, ici, ne s'appliquaient pas¹³¹³. Cet arrêt nécessite quelques précisions : deux articles des Codes des douanes sont mentionnés, à savoir l'article 241 du Code des douanes communautaire¹³¹⁴ et l'article 116, §. 6 du Code des douanes de l'Union. Il en résulte qu'en principe, le remboursement de taxes ou de droits par le service des douanes ne donne pas lieu au paiement d'intérêts, sauf si trois mois se sont écoulés à compter de la décision répondant favorablement à une demande de remboursement, cette décision n'ayant pas encore été exécutée, et que les dispositions du droit national prévoient de tels intérêts.

Puis, deux arrêts de la Cour de Justice de l'Union européenne sont cités et des passages du plus récent, lequel fait référence à l'ancien, sont reproduits. Selon la Cour de justice, des intérêts sont dus si le versement des droits ou taxes en cause l'a été *sur la base d'un texte ensuite annulé* (« *invalidé* ») par le juge de l'Union européenne¹³¹⁵. Il en est de même - allocation d'intérêts moratoires - à compter de la date de paiement des droits remboursés si ces droits ont été perçus *en violation du droit de l'Union*¹³¹⁶. Ce qu'il est important de relever, c'est l'indication de la Cour que l'article 241, en particulier, du Code des douanes communautaire¹³¹⁷, **n'exclut pas le remboursement d'intérêts** dans la situation qu'elle doit trancher (point 38 ; annulation d'un texte). Par conséquent, elle procède à une interprétation large de cet article : dès lors qu'il n'est pas question d'un remboursement de droits ou taxes effectué dans les délais et fondé sur un texte régulier et applicable, lequel ne peut être assorti d'intérêts moratoires, le bénéficiaire d'un tel remboursement pourrait prétendre à des intérêts moratoires.

Les situations jugées par cette cour de justice n'étaient pas les mêmes que celle soumise aux juges d'appel, soit dans cette dernière affaire, une position douanière erronée, mais en vertu d'un texte en vigueur et sans faute de la part de l'Administration. La cour d'Appel ne pouvait donc pas se prévaloir des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne. En revanche, elle considère que des intérêts sont dus, concomitamment à la restitution des droits versés, conformément aux anciens articles 1153 et 1378 du code civil. Il est évident, là, que si l'article 241 du Code des douanes communautaire¹³¹⁸, a priori, écarte le versement d'intérêts moratoires sauf dans une hypothèse précise et sous certaines conditions, ce texte, a posteriori, et à la suite de son interprétation par la Cour de justice de l'Union

¹³¹² Cass. 1^{re} civ., 8 juin 1983, Bull. civ., I, n° 172, p. 151. Douai, 6 juin 1984, D. 1984, p. 543, note Y. L. Cass. 1^{re} civ., 11 décembre 1985, Bull. civ., I, n° 347, p. 312.

¹³¹³ Rouen, 24 octobre 2019, n° 16/05562.

¹³¹⁴ Auj. Code des douanes de l'Union.

¹³¹⁵ C.J.U.E., 18 janvier 2017, aff C-365-15, Wortmann KG Internationale Schuhproduktionen c/ Hauptzollamt Bielefeld, concl. M. Campos Sanchez-Bordona (point 36). Réf. à C.J.U.E., 27 septembre 2012, aff C-113-10, C-147/10 et C-234/10, Zuckerfabrik Jülich AG e.a. c/ Hauptzollamt Aachen e.a., concl., E. Sharpston.

¹³¹⁶ C.J.U.E., 18 janvier 2017, aff C-365-15, *op. cit.* Pour une application, Cass. com., 24 juin 2020, n° 18-10.535. Perception de droits de douanes « *correspondant à une position qui n'est pas celle qui aurait dû être appliquée* ». Violation du droit de l'Union.

¹³¹⁷ Auj. Code des douanes de l'Union.

¹³¹⁸ Auj. Code des douanes de l'Union.

européenne, n'interdit pas ce versement quand les situations jugées ne sont pas celles formellement visées par le texte et exclues du bénéfice d'intérêts de retard. En résumé, en matière de droits de douane et taxes assimilées, et comme précédemment, il existe un texte fiscal à l'origine d'une application expresse par le juge des règles du droit civil, ou prévoyant un droit à des intérêts moratoires ou n'excluant pas l'existence d'un tel droit. Donc, s'il ne faut pas minimiser le rôle du juge dans l'abandon d'exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal, il le fait en toute connaissance des textes fiscaux ayant prévu un droit à des intérêts moratoires pour le contribuable ou n'interdisant pas un tel droit de s'appliquer ; les recours au droit civil trouvent donc, aussi, dans la loi, un soubassement.

429. Il y a, enfin, un renvoi *exprès* au droit civil quand le juge accueille la demande du contribuable de faire produire à la créance d'intérêts des intérêts, car il n'a pas obtenu le versement des intérêts moratoires auxquels il avait droit, en même temps que le remboursement du principal, et est donc contraint de saisir les tribunaux afin que l'Administration soit condamnée à les verser¹³¹⁹. Cette solution a été privilégiée sur celle du Code de procédure fiscale *interdisant la capitalisation des intérêts*¹³²⁰ et va plus loin que les dispositions du Code civil lesquelles encadrent cette capitalisation des intérêts, d'abord sous l'article 1154 du Code civil et depuis 2016, sous l'article 1343-2 du même code¹³²¹. Toutefois, si le juge opère encore un peu plus un rapprochement entre un créancier privé et le contribuable au regard de l'attribution d'intérêts moratoires à leur profit et qu'il contribue à l'abandon d'exceptions à l'application du droit privé en droit fiscal consistant à refuser à ce dernier un droit à ces intérêts, il ne le fait plus en subissant l'emprise d'un texte fiscal. La solution retenue procède d'une interprétation *contra legem* d'un texte, en l'occurrence l'article L. 208 du Code de procédure fiscale interdisant la capitalisation des intérêts. Par conséquent, l'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal est *d'origine jurisprudentielle* et c'est ici une anticipation sur les développements suivants relatifs à cette expansion, alors même que la présence de ces précisions à cet endroit se justifiait par des renvois *exprès* au droit civil dans le domaine des intérêts de retard en faveur du contribuable.

430. Conclusion de la section 2. Les initiatives législatives favorables à l'application des règles relatives aux intérêts moratoires. Certes, les juges n'accordent pas d'intérêts moratoires lorsque les dégrèvements d'impôt ont été effectués *spontanément* par l'Administration (en l'absence de réclamation préalable du contribuable). Ne sont pas assortis d'intérêts moratoires les dégrèvements suivant une *demande gracieuse* du contribuable ou *prononcés d'office* par l'Administration¹³²². En outre, le Conseil d'État pose des limites à sa

¹³¹⁹ C.E., 6 juillet 1990, n° 77720, *op. cit.* Bordeaux, 5 janvier 1999, n° 96-1809, *op. cit.* Paris, 2 décembre 1999, n° 97.98, R.J.F. 2/00, p. 175, n° 293. C.E., 20 octobre 2000, nos 194730, 198304, 198305 et 198306, 198307 à 198309, 207798 et 207799 et 207800, *op. cit.* Paris, 12 juin 2001, n° 00-1302, R.J.F. 1/02, p. 75, n° 115 ; B.D.C.F. 1/02, n° 15, p. 53, concl. F. Bossuroy. Marseille, 30 avril 2003, n° 99-1122, *op. cit.* S'agissant de dégrèvements en matière de taxe d'habitation, « le retard mis par l'administration à verser une somme due ne peut ouvrir droit à indemnisation que dans les conditions fixées par l'article 1153 du Code civil, applicable devant la juridiction administrative ». Par conséquent, « les intérêts moratoires qui ne sont pas versés à cette date [celle du versement du principal] forment eux-mêmes une créance productive d'intérêts ». Versailles, 3 octobre 2013, n° 11VE01434, Dr. fisc. 2013, n° 50, p. 58, comm. 561, concl. J.-E. Soyez, note A. de Waal et L. Ragot.

¹³²⁰ Art. L. 208 C.P.F., *in fine*.

¹³²¹ Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, (*op. cit.*).

¹³²² Outre les arrêts du Conseil d'État du 20 octobre 2000 (*op. cit.*), C.E., 10 février 1993, n° 93124, R.J.F. 4/93, p. 351, n° 602 ; Dr. fisc. 1993, n° 24, p. 1062, comm. 1259, concl. J. Arrighi de Casanova. C.E., 29 décembre 2000, n° 198 359, Dr. fisc. 2001, n° 28, p. 1112, comm. 681, concl. J. Courtial ; B.D.C.F. 3/01, n° 44, p. 39, concl. J. Courtial. Les dégrèvements d'office ne peuvent être assortis d'intérêts moratoires, ni sur le fondement

jurisprudence consistant à accorder des intérêts moratoires *dès lors qu'un trop perçu d'impôt est constaté*, en l'occurrence un *excédent d'acomptes d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés*¹³²³. D'ailleurs, cette jurisprudence a été remise en cause concernant les remboursements d'excédents d'acomptes d'impôt sur les sociétés. Ces derniers ne donnent plus lieu au versement d'intérêts moratoires, même si le contribuable a fait une demande de restitution laquelle a été suivie d'un refus, le litige en question étant un litige de *recouvrement*¹³²⁴. Toutefois, l'exclusion d'une interprétation stricte de dispositions fiscales, en particulier celles de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale, a offert au contribuable de grandes possibilités d'obtenir le versement d'intérêts moratoires.

431. Ainsi, ces derniers peuvent être versés à la suite d'un dégrèvement d'impôt *prononcé en justice* ou *résultant d'une décision juridictionnelle*, d'un dégrèvement d'impôt ayant pour origine une réclamation *tendant à la réparation d'une erreur dans l'assiette ou le calcul d'impositions* et quand le dégrèvement d'impôt est la conséquence d'une réclamation *visant à obtenir le bénéfice d'un droit*. Dans cette dernière hypothèse, peuvent donner lieu au versement d'intérêts moratoires les remboursements effectués en application des dispositions relatives au plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée et les restitutions de crédits de taxe non imputables (régime général et exportateurs). Si, comme le soutenait la commissaire du Gouvernement Latournerie dans des conclusions sur un arrêt du Conseil d'État de 1975, les dispositions de l'article 1957-1 du Code général des impôts, prévoyant le versement d'intérêts moratoires lorsque l'Etat succombait à une instance fiscale et qu'il était condamné à un dégrèvement, n'était qu'une « *modalité d'application du principe général posé par l'article 1153 du Code civil dans les relations entre créancier et débiteur d'une somme d'argent* »¹³²⁵, il doit en être de même de l'article L. 208 du Code de procédure

de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales, ni sur le fondement de l'article 1153 du Code civil, ce dernier étant inapplicable en matière d'impôts. *C.E.*, 30 décembre 2002, n° 247463, *op. cit.* T.A. Paris, 12 février 2002, n° 96-19197/1, R.J.F. 6/02, p. 518, n° 718. Le versement d'intérêts moratoires ou d'intérêts sur la dette d'intérêts est écarté si le dégrèvement a été prononcé dans le délai de 6 mois, même si la décision de dégrèvement a été notifiée après l'expiration de ce délai (délai de 6 mois imparti à l'Administration pour statuer sur la demande de restitution d'impôt). *C.E.*, 14 décembre 2007 (na), n° 297217, R.J.F. 3/08, p. 297, n° 366. Dégrèvements prononcés en exécution de transactions et donc au titre de la juridiction gracieuse (art. L. 247 L.P.F.). Pas d'intérêts moratoires sur le fondement de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale. *C.E.*, 25 septembre 2009, n° 307326, R.J.F. 12/09, p. 1045, n° 1168. Réclamation du contribuable : tardive. Dégrèvement d'office. Pas d'intérêts moratoires ni sur le fondement de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale, ni sur celui de l'ancien article 1153 du Code civil. *Versailles*, 14 mai 2019, n° 17VE03557, non publié. Pas d'intérêts moratoires en cas de dégrèvements prononcés par l'Administration d'office, sans réclamation préalable du contribuable.

¹³²³ *C.E.*, 6 juillet 1990, n° 77720, R.J.F. 10/90, p. 676, n° 1170 ; Dr. fisc. 1991, n° 14, p. 631, comm. 783. *C.E.*, 27 juillet 1990, n° 44.676, R.J.F. 8-9/90, p. 631, n° 1102, concl. N. Chahid-Nourai, p. 548 ; Dr. fisc. 1990, n° 40, p. 1279, comm. 1778.

¹³²⁴ *C.E.*, 13 décembre 2002, n° 220 998, R.J.F. 3/03, p. 281, n° 378 ; B.D.C.F. 3/03, n° 42, p. 56, concl. L. Vallée ; Dr. fisc. 2003, n° 13, p. 528, comm. 264. *C.E.*, 30 juin 2004, n° 242893, R.J.F. 10/04, p. 743, n° 977 ; B.D.C.F. 10/04, n° 118, p. 24, concl. P. Collin. Plus largement, *C.E.*, 15 février 2019, n° 413770, R.J.F. 5/19, p. 640, n° 494, concl. A. Iljic, p. 686, n° C494 : les dispositions de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales « *visent uniquement les remboursements effectués à un contribuable en conséquence d'un dégrèvement prononcé par le juge de l'impôt ou par l'administration chargée d'établir l'impôt, et consécutif par la présentation par ce contribuable d'une réclamation contentieuse entrant dans les prévisions de l'article 190 du LPF. Il suit de là que n'entrent pas dans le champ d'application les sommes restituées au contribuable dans le cadre d'un contentieux du recouvrement. Le requérant n'est alors pas fondé à demander à ce que les sommes restituées soient assorties des intérêts prévus par les dispositions de l'article L. 208 LPF* ». Dans le sens du versement d'intérêts moratoires postérieurement à la liquidation définitive (le solde) de l'imposition, ici la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, *C.E.*, 5 juin 2023, n° 465559, Dr. fisc. 2023, n°s 30-34, p.60, comm. 263, concl. R. Victor, note A. Papagiannoulas. Dégrèvement contentieux. Pas de prise en considération des acomptes déjà acquittés.

¹³²⁵ Conclusions sur *C.E.*, 31 octobre 1975, n° 97.234, *op. cit.*, p. 1175.

fiscale et de l'ancien article 448, 1, alinéa 1^{er} du Code des douanes. Autrement dit, quand le législateur a ouvert un droit pour le contribuable à des intérêts moratoires, jusque-là écarté, puis que la législation actuelle ou abrogée a pour conséquence de réitérer un tel droit, le premier faisait et la deuxième fait une application *implicite*, du droit civil. L'obtention, tout d'abord, d'un droit à des intérêts moratoires accordé au contribuable mettait fin à une *exception* à l'application du droit des obligations en droit fiscal et la multiplication, ensuite, d'hypothèses dans lesquelles ce dernier pouvait se prévaloir du droit en cause, sa situation étant de plus en plus proche de celle d'un créancier soumis au droit civil, correspond à la disparition aussi d'exceptions à cette application du droit civil en droit fiscal. Enfin, et en faveur de l'application du droit civil en droit fiscal, il faut rappeler les recours aux anciens articles 1153 et 1378 du Code civil, lorsque non seulement la législation fiscale française, mais aussi l'article 241 du Code des douanes communautaire ne s'appliquent pas¹³²⁶. Mais, c'est aussi sans aucun doute grâce à cette législation que le juge s'est orienté dans le sens d'une extension du droit à des intérêts moratoires invoqué par le contribuable et, par la disparition d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal, vers une expansion du principe de cette application. Et, il est allé encore plus en procédant à une interprétation *contra legem* de l'article L. 208 du Code de procédure fiscale en admettant que les intérêts de retard puissent être capitalisés. Toutefois, ici, l'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal n'est plus d'origine législative mais uniquement une création jurisprudentielle et c'est sur cette dernière que vont porter les développements suivants.

432. Conclusion du chapitre 1. La fin d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal d'origine législative. Le législateur, souvent soutenu par une jurisprudence abondante dans le sens d'une application du droit des obligations en droit fiscal, est donc à l'origine d'une expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. Ses interventions dans le domaine de la subrogation personnelle et des intérêts moratoires résultent principalement d'une législation inexistante, dont l'absence est injustifiée et, par conséquent, nécessaire ou d'une législation contraire au droit civil due à une ignorance de ses fondements. Elles mettent, ainsi, un terme à des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Un enseignement est à tirer de ces interventions.

D'abord, le choix d'une interprétation large du droit fiscal aurait évité l'assimilation de la subrogation par changement de créancier à une cession de créances et favorisé une application du droit des obligations en droit fiscal.

Ensuite, la remise en cause d'une interprétation stricte du droit fiscal a également servi l'application du droit civil dans cette dernière matière et contribué à une interprétation large de dispositions du Code civil. Cette deuxième hypothèse est celle de la disparition de l'inégalité entre les personnes tenues à la même dette et les *solvens* seuls tenus au paiement de la dette.

Enfin, les textes imposant le versement d'intérêts moratoires au bénéfice du contribuable ont été aussi interprétés largement.

Il en résulte que l'application du droit des obligations en droit fiscal n'est pas subordonnée à une interprétation stricte élevée au rang de principe juridique. Ensuite, les renvois au droit civil ou les exclusions de ce dernier sont, ici, tantôt explicites, tantôt

¹³²⁶ À noter : aujourd'hui Code des douanes de l'Union.

implicites¹³²⁷. Les magistrats ont, comme le législateur, contribué à une expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal en opérant des revirements de jurisprudence.

¹³²⁷ *Ex.* Exclusions implicites : l'assimilation de la subrogation consentie par le créancier à la cession de créances. Renvois implicites : distinction de la subrogation consentie par le créancier et de la cession de créances. Fin d'une distinction entre les différentes subrogations personnelles. Instauration d'une solidarité entre le fournisseur de boissons et son acquéreur et admission d'un recours subrogatoire au profit du premier puis recevabilité de ce dernier par le législateur. Admission d'un recours subrogatoire au bénéfice des raffineries de pétrole et des commissionnaires en douane par le législateur. Renvois exprès : exercice du recours subrogatoire pour le commissionnaire en douane décidé par la Cour de cassation. Exclusions explicites : refus d'accorder un recours subrogatoire au profit du fournisseur de boissons par la Cour de cassation. Il faut ajouter des divisions jurisprudentielles. Il en est ainsi entre certaines cours d'Appel. Les unes refusaient le recours subrogatoire au profit des fournisseurs de boissons et des raffineries de pétrole (cour d'Appel d'Aix, cour d'Appel d'Amiens). Les autres l'admettaient (cour d'Appel de Paris, cour d'Appel de Versailles).

Chapitre 2 – Les expansions du principe d’origine jurisprudentielle

433. **Annnonce.** Les exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal, dans la jurisprudence ou la doctrine de l’Administration, auxquelles le Conseil d’État a mis un terme, ici par des revirements de jurisprudence, se sont manifestées par une *ignorance des effets produits* soit par un contrat, soit par une opération juridique plus complexe. La fin de ces exceptions était justifiée par des solutions qui n’étaient *pas fondées juridiquement*. Tantôt les solutions en cause étaient expliquées par des règles du droit fiscal, dont l’autonomie de ce dernier par rapport aux autres disciplines. Mais elles s’avéraient inaptes à fonder ces solutions. Tantôt les solutions adoptées ne reposaient sur aucune règle du droit fiscal et les tentatives pour les clarifier n’étaient pas convaincantes.

434. Sur le terrain de l’interprétation des textes du droit fiscal, le recours à l’interprétation stricte de ces derniers n’était pas systématique, ni le garant d’une application du droit des obligations en droit fiscal. La fin justifiant les moyens, les interprétations choisies servaient les exceptions à cette application (soumission à la T.V.A. immobilière de la remise de locaux en contrepartie de la vente de fraction de terrain ; charge de la taxe foncière sur l’acquéreur en dépit de l’annulation ou de la résolution de la vente ; limite à la déduction des intérêts de prêts contractés par des dirigeants de sociétés en faveur de ces dernières, en méconnaissance des règles de la délégation imparfaite). L’expansion du principe de l’application du droit des obligations en droit fiscal par le juge a donc été favorisée à défaut de règles du droit fiscal pertinentes à l’origine de solutions contraires au droit civil (**section 1**) et en l’absence de règles de droit fiscal justifiant des solutions contraires au droit (**section 2**), un exemple topique étant celui de la délégation simple.

Section 1 – L’expansion du principe à défaut de règles du droit fiscal pertinentes à l’origine de solutions contraires au droit civil

435. **Annnonce.** Dans leur interprétation de dispositions du Code général des impôts, les juges ne sont pas toujours un rempart contre l’existence de solutions contraires au droit civil. Dans les deux premiers cas examinés, les solutions en cause ne pouvaient perdurer. Tout d’abord, le Conseil d’État avait nié, en contradiction avec le droit civil, l’existence d’une seule vente dans le cas où la remise de locaux à construire était la contrepartie de la vente d’une fraction du terrain sur lequel avaient été édifiées les constructions en vue d’imposer ces remises à la T.V.A. immobilière. Ensuite, il avait également refusé, en opposition là encore au droit civil, de tenir compte de l’effet rétroactif de la remise en cause d’un contrat relativement au redevable de la taxe foncière jusqu’à l’anéantissement de ce contrat, soumettant ainsi l’acquéreur à cette taxe. C’est finalement dans le sillon de la Cour de cassation, et sans aucun doute influencée par la jurisprudence de cette dernière, d’une part, et conformément aux recommandations de son commissaire du Gouvernement, d’autre part, que le Conseil d’État a été conduit à revoir les solutions initialement adoptées. Le recours à la prétendue règle de l’autonomie du droit fiscal ou l’application de la règle de l’annualité de l’impôt n’a pas suffi à fonder ces dernières. Les revirements de jurisprudence ont donc mis fin à deux exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal. Par conséquent, l’examen de la vente d’une fraction d’un terrain contre un prix converti en la remise de locaux à construire (§ 1), précédera celui de la remise en cause d’un contrat et la détermination du redevable de la taxe foncière (§ 2).

§ 1. La vente d'une fraction d'un terrain contre un prix converti en la remise de locaux à construire

436 **1. Le problème posé et l'interprétation des dispositions du code général des impôts applicables.** Le problème qu'a dû résoudre le Conseil d'État concernait la soumission de la *remise des locaux*, à la suite d'un *prix converti en cette remise*, en **contrepartie** de l'acquisition d'une *fraction* ou de *millièmes* d'un terrain, aux dispositions des articles 257, 7°, 266-2. et 269-1. du Code général des impôts, relatifs, respectivement, au champ d'application, à l'assiette et au fait générateur de la T.V.A. immobilière. Si cette dernière a été supprimée et que, désormais, c'est le régime de droit commun de la T.V.A. qui s'impose aux opérations en cause, les solutions dégagées par la Cour de cassation et le Conseil d'État à propos de la *qualification juridique* de la *remise des locaux* et du *mode d'acquisition* de ces derniers attestent toujours d'une application du droit civil par ces juridictions, non sans un revirement de jurisprudence de la part du Conseil d'État.

437. L'ancien article 257, 7° du Code général des impôts soumettait à cette T.V.A. « *les opérations concourant à la production ou la livraison d'immeubles* ». L'ancien article 266-2, b) du Code général des impôts, quant à lui, assyait la T.V.A., « *en ce qui concerne les opérations entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257* », et pour « *les mutations à titre onéreux* », sur le « *prix de la cession* » ou sur « *la valeur vénale réelle des biens* » lorsque cette dernière était supérieure au prix. Enfin, l'ancien article 269-1 du même code déterminait le fait générateur de la T.V.A. pour, en particulier, « *les mutations à titre onéreux [...] entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257* ».

438. Interprétant les dispositions du Code général des impôts mentionnées précédemment, le Conseil d'État avait décidé, après avoir écarté la qualification de la *remise des locaux* de *livraison à soi-même*¹³²⁸, imposable aussi à la T.V.A. en vertu de ces mêmes dispositions, que la *remise* en question, ou « *dation en paiement* », était une **mutation à titre onéreux** et soumise, à ce titre, à la T.V.A. immobilière¹³²⁹. L'interprétation ainsi proposée des dispositions du code général des impôts et l'analyse de la situation des parties étaient contestables juridiquement. La première avait pour résultat d'étendre, *sans justification*, le champ d'application des textes fiscaux en cause et la deuxième manifestait une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal qui ne pouvait être fondée sur une prétendue autonomie du droit fiscal. En effet, en droit civil, la remise de locaux au vendeur d'une *fraction* d'un terrain n'est pas une **mutation à titre onéreux**, alors passible de la T.V.A. immobilière, et ne peut pas non plus être qualifiée de *dation en paiement*.

¹³²⁸ Le vendeur de la fraction du terrain se livre à lui-même les locaux édifiés pour son compte.

¹³²⁹ C.E., 16 novembre 1979, n° 11.345, R.J.F. 1/80, p. 20, n° 18. C.E., 18 juin 1980, n° 16.699, R.J.F. 10/80, p. 403, n° 767 ; R.J.F. 2/81, chron. J.-M. Sauvé, p. 58. C.E., 17 décembre 1980, n° 14.332, R.J.F. 2/81, p. 72, n° 117 ; R.J.F. 2/81, chron. J.-M. Sauvé, p. 58. C.E., 28 janvier 1991, n° 47 795, R.J.F. 3/91, p. 186, n° 283 ; P.A. 1991, n° 77, p. 4, concl. O. Fouquet. C.E., 27 février 1991, n° 70 963, R.J.F. 4/91, p. 260, n° 423 ; P.A. 1991, n° 77, p. 7, concl. O. Fouquet. C'était également la position de l'Administration. Instr. 20 mars 1972, B.O.I. 8 A-1-72, et 2 janvier 1991, B.O.I. 8 A-1-91 ; Dr. fisc. 1991, n° 4, p. 8922, 10 180. Pour celle-ci la mutation en cause est une **vente**. **Rappel** : la mutation se définit comme la *transmission d'un droit* d'une personne à un autre (ici du droit de propriété de locaux). **À noter** : de l'examen minutieux de cette jurisprudence, il ressort que le Conseil d'État n'opère aucune des nombreuses distinctions existant en droit civil (v. *infra*). L'arrêt notable, ici, est celui du 28 janvier 1991 ; il n'en demeure pas moins qu'il s'inscrit dans le droit fil des autres. Il est important car il a été rendu après que la Cour de cassation statuant en matière fiscale également, décide, dans une espèce similaire (cession d'une fraction d'un terrain ; prix converti en la remise de lots à construire correspondant aux millièmes de droits indivis conservés par le cédant), que le cédant acquiert les constructions par la voie de l'*accession* (v. *infra*).

439. **2. Le droit civil.** Selon M. Tournafond, « *la cession de terrain contre locaux futurs a toujours constitué une pratique assez nébuleuse sur le plan juridique, opération pouvant prendre une multitude de formes et son régime juridique demeurant fort incertain et controversé* »¹³³⁰. Ainsi, la cession en question peut porter sur la *totalité* d'un terrain ou sur seulement une *fraction* de terrain. Elle peut être assortie d'un prix en espèces *converti* en une obligation d'édifier des locaux et de remettre ceux-ci au cédant. Elle peut avoir pour *contrepartie* un prix divisé en une somme d'argent et en la remise des locaux à construire ou les locaux à construire eux-mêmes ou déjà construits¹³³¹. Les locaux sont construits tantôt sur le sol du cédant, tantôt sur celui du cessionnaire. Ces derniers sont déterminés ou non. Les divisions doctrinales et les critiques de la jurisprudence de la Cour de cassation, notamment, ont essentiellement pour objet la qualification juridique des contrats formés et celle de la remise des locaux à construire en cause. Ici, il ne sera pas question d'examiner toutes les formes de la cession de terrain contre locaux futurs, ni de contribuer à ces controverses doctrinales, ni encore de porter un jugement sur la jurisprudence de la haute juridiction. La présentation du droit civil se limitera à la qualification juridique du cessionnaire et à l'acquisition des locaux par le vendeur initial dans une vente *d'une fraction* d'un terrain en contrepartie *d'un prix converti en la remise de ces locaux* car c'est sur ces deux aspects d'une telle vente que le Conseil d'État a pris position puis a opéré un revirement de jurisprudence à la suite d'un arrêt de la Cour de cassation¹³³².

Tout d'abord, l'acquéreur d'une *fraction indivise* d'un terrain contre la remise de locaux « *a une obligation de locateur d'ouvrage au sens large, c'est-à-dire au sens où le médecin est un locateur d'ouvrage* » et n'est donc pas toujours le maître de l'ouvrage¹³³³. En

¹³³⁰ Observations sous *Cass. 3^{ème} civ., 22 septembre 2010*, Rev. dr. immo. 2010, n° 11, p. 558.

¹³³¹ Dans la convention des parties, il peut ne pas avoir de prix en argent. *Not. F. Steinmetz, Cession de terrain contre remise de locaux*, Droit de la construction, 2018/2019, Dir. Ph. Malinvaud, Dalloz, coll. « Dalloz Action », 7^{ème} éd., 2018, pp. 204-205, n° 180.81 et suiv.

¹³³² S'agissant de la remise de locaux en contrepartie de la cession de la **totalité** du terrain, et longuement, B. Stemmer, « *Cession de terrains contre locaux à construire*, in « Ventes d'immeubles à construire », *J.-Cl. Construction-Urbanisme*, fasc. 84, n°s 52 et suiv. Quelques indications : ici, s'il y a bien deux *transferts* de propriété, du terrain et des locaux, la *vente* des lots, quant à elle, reste discutée, en particulier lorsque les parties ont prévu, dans leur convention, un *prix converti*, totalement ou partiellement, *en une remise de ces lots*. V. F. Bicheron, *La dation en paiement*, L.G.D.J., 2006, préface M. Grimaldi, p. 180 et suiv., n°s 202 et suiv. Ce dernier explique que les parties peuvent prévoir deux ventes avec *compensation* des prix des ventes du terrain et des constructions. Dans ce cas, la remise des lots est l'*exécution* de son *obligation* par l'acquéreur du terrain *d'en transférer la propriété*. *Par ex. Cass. 3^{ème} civ., 30 avril 1985*, Bull. civ., III, p. 58, n° 76. Remise des lots : dation en paiement. D'un point de vue fiscal, les ventes réalisent deux mutations imposables à la T.V.A. L'analyse de la situation des parties est la même en droit civil et en droit fiscal.

Mais les parties peuvent également fixer un *prix converti* en la remise des locaux. L'acquéreur du terrain, dans cette hypothèse, a l'obligation et d'édifier les constructions, et d'en transférer la propriété à la suite de la conversion du prix. Cette opération n'est pas une *double vente ou un échange*. À une obligation de transférer la propriété d'un terrain ne correspond pas seulement celle de transférer la propriété de locaux (obligation de donner), mais également celle **de les avoir auparavant construits** (obligation de faire). La qualification fiscale de *double vente* prête donc ici à discussion. Pour M. Bicheron : contrat innommé (*op. cit.*, p. 185, n° 212). M. Grimaldi et M. Luchel : échange (« Cession de terrain contre remise de locaux à construire », Defrénois 2017, p. 177). Pour la Cour de cassation, l'opération en cause : **dation en paiement**. *Par ex. Cass. 2^{ème} civ., 9 janvier 1991*, J.C.P. 1992, éd. G., II, 21846, note Steinmetz : la réalisation de la **dation** est précédée d'une obligation de faire, consistant à construire des biens immobiliers. *Cass. 3^{ème} civ., 21 juin 2006*, n° 15-12499, non publié. Prise en considération des termes du contrat : l'obligation à la dation en paiement est une obligation de faire et son inexécution se résout par le versement de dommages-intérêts. *Cass. 3^{ème} civ., 22 septembre 2010*, Rev. contrats 2011, p. 472, obs. R. Libchaber ; D. 2010, p. 2292 ; Rev. dr. immo. 2010, n° 11, p. 558, obs. O. Tournafond : pas de transfert de propriété tant que la chose n'est pas en mesure d'être livrée ; opération : *dation en paiement* d'une chose à construire et donc future. *Contra*, B. Stemmer, *op. cit.*, n° 61. *Double vente* (n°s 62 et suiv.).

¹³³³ Qualification de l'acquéreur de maître de l'ouvrage par le Conseil d'État (*v. C.E., 16 novembre 1979*, n° 11.345, *op. cit.*). En droit civil, Ph. Malinvaud, Ph. Jestaz, P. Jourdain et O. Tournafond, *Droit de la promotion*

effet, il prend un engagement similaire à celui d'un locateur d'ouvrage, sauf s'il était prévu dans le contrat que le cessionnaire endossera cette qualité de maître de l'ouvrage¹³³⁴. Ensuite, la *dation en paiement* ne se confond pas avec la *vente*¹³³⁵. Ainsi, au regard simplement de leur définition, la première se distingue de la deuxième. La dation se définit comme la « *remise, à titre de paiement et de l'accord des deux parties, d'une chose différente de celle qui faisait l'objet de l'obligation...* »¹³³⁶. Quant à la vente, elle est définie sous l'article 1582 du Code civil : la vente est une « *convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose, et l'autre à la payer* ». En principe, le prix est une somme d'argent¹³³⁷. Toutefois, les parties peuvent prévoir que le cessionnaire construira des bâtiments sur la partie non vendue d'un terrain, lesquels appartiendront au cédant. La Cour de cassation considère que ce contrat est une vente d'immeuble, du terrain en l'occurrence, alors même que la cession de ce dernier n'a pas pour contrepartie une somme d'argent¹³³⁸. Puis, dans la dation en paiement, contrairement à la vente, et notamment, à ce dernier exemple, si *la dette a porté sur une somme d'argent*, et non sur la construction de bâtiments, son *exécution* a pour objet la *remise d'un bien* comme un tableau de maîtres ou une maison à construire¹³³⁹. Enfin, la remise des locaux au vendeur d'une *fraction* d'un terrain n'est ni une *vente*, ni une *dation en paiement*. Ces dernières - la vente et la dation en paiement - se réalisent par un transfert de propriété, d'une somme d'argent ou de constructions pour la vente, et d'une somme d'argent pour la dation, sachant que dans cette dernière hypothèse c'est un bien qui sera remis au vendeur à la place de cette somme (changement de prestation)¹³⁴⁰. Or, la remise des locaux en contrepartie de la vente

immobilière, Précis Dalloz, 9^{ème} éd., 2014, p. 742, n° 827. *Ex. des architectes et des entrepreneurs* (art. 1779, 3° C. civ.). F. Steinmetz, *op. cit.*, p. 203, n° 180.63. Le locateur d'ouvrage est « *celui qui, dans le contrat de louage d'ouvrage (ou entreprise), s'engage à faire un ouvrage* ». Le maître de l'ouvrage est donc « *celui envers lequel l'entrepreneur s'engage à fournir un ouvrage, dans le contrat de louage (spécialement en matière de construction) ; ainsi nommé parce qu'il commande l'ouvrage, bien qu'il ne soit pas le patron (l'employeur) de l'entrepreneur, celui-ci étant indépendant, à la différence du salarié, dans l'exécution de l'ouvrage commandé...* ». Sur ces définitions, G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 13^{ème} éd. mise à jour, 2020, V° Locateur ; Maître de l'ouvrage.

¹³³⁴ En ce sens, B. Stemmer, *op. cit.*, n° 11. Que le cessionnaire s'engage à réaliser lui-même les travaux (engagement identique à celui d'un locateur d'ouvrage) ou qu'il les fasse réaliser par un tiers, il ne pourra, dans cette hypothèse - celle d'une qualification dans le contrat de maître de l'ouvrage - être qualifié de locateur d'ouvrage. Mais il n'a pas non plus la qualité de maître de l'ouvrage « *en vertu de la loi* » et il sera donc « *essentiel que la convention lui octroie cette qualité afin d'éviter que le cédant s'immisce dans la réalisation du programme immobilier* ». *Ex. Cass. 3^{ème} civ., 19 juin 1969*, Bull. civ., III, p. 380, n° 505. Vente entre 2 dames veuves du dernier étage d'un immeuble de 4 étages et du droit de surélévation de 2 étages après démolition de l'étage vendu en contrepartie de la construction d'un appartement situé à l'étage du dessus (5^{ème} étage). Qualification du contrat de contrat d'entreprise.

¹³³⁵ Qualification de la remise des locaux de **vente** par l'Administration. Sur la distinction entre la vente et la dation en paiement, F. Bicheron, *op. cit.*, p. 117 et suiv., n°s 124 et suiv.

¹³³⁶ S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Dation en paiement.

¹³³⁷ *Par ex.* S. Guinchard et T. Debard, *op. cit.*, V° Vente. *Ex. Cass. 3^{ème} civ., 17 mars 1981*, Bull. civ., III, n° 56, p. 42. Obligation d'aménager et d'exploiter un centre équestre dans un immeuble cédé : pas un prix de cession.

¹³³⁸ *Not. Cass. 3^{ème} civ., 9 décembre 1986*, Bull. civ., III, p. 139, n° 177. Cession d'une fraction d'un terrain contre la construction et la remise de locaux. Probablement pas de fixation d'un prix en argent dans la convention des parties. Vente du terrain. La solution serait donc *a fortiori* la même dans l'hypothèse de l'existence d'un prix exprimé (v. F. Steinmetz, *op. cit.*, p. 203, n° 180.61). Pour M. Bicheron (*op. cit.*, pp. 179-180, n° 200) : convention innommée de type *do ut facias*. *Égal.* M. Grimaldi et M. Luchel, *op. cit.*, p. 176 : pas une vente. Contrat innommé.

¹³³⁹ Concernant une maison remise à titre de dation en paiement, O. Tournafond critiquant *Cass. 3^{ème} civ., 22 septembre 2010*, Rev. dr. immo. 2010, n° 11, p. 559.

¹³⁴⁰ *Contra*, R. Libhaber, note sous *Cass. 3^{ème} civ., 22 septembre 2010*, R.T.D.civ. 2011, n° 2, p. 472. Si l'exécution d'une l'obligation consiste en la réalisation de l'objet de celle-ci : paiement *stricto sensu* (une obligation ; un objet). Paiement également si l'objet de l'obligation a été modifié entre la formation de cette obligation et son exécution, modification résultant d'un accord des parties. La réalisation de cet objet n'est que la

d'une fraction du terrain sur lequel sont construits ces locaux ne produit pas un tel effet¹³⁴¹. Il n'y a pas ici de transfert de propriété, à savoir la transmission des biens en question du patrimoine de l'acquéreur du terrain dans celui du vendeur de celui-ci. Ce dernier devient propriétaire des locaux construits sur la *partie de ce terrain* dont il a conservé la propriété *au fur et à mesure de leur construction*¹³⁴².

440. **3. L'analyse de la jurisprudence du Conseil d'État et ses conséquences.** Pour le Conseil d'État, le constructeur était toujours le *maître de l'ouvrage*. Ce qui n'est pas systématiquement le cas en droit civil. Pour la haute juridiction, ce dernier édifie les locaux pour son propre compte et les remet ensuite à son vendeur. Aussi, à *l'achèvement des travaux*, la remise des locaux constituait une **mutation**. Il résultait de cette jurisprudence que la remise de locaux, ou « dation en paiement » opérant un transfert de propriété, soit la transmission de la propriété de ces locaux du patrimoine de l'acquéreur d'un terrain dans celui du vendeur de ce terrain et constituait une opération soumise à la T.V.A. immobilière. Ainsi, les dispositions du Code général des impôts sur lesquelles le Conseil d'État prenait appui, alors en vigueur, assaient la taxe, pour ce genre d'opérations, sur le *prix de cession* ou sur la *valeur réelle des biens* en cause si elle était supérieure au prix. Le vendeur d'une *fraction du terrain*, en particulier, ne devenait le propriétaire des locaux qu'au moment de la *remise de ses lots*.

Le Conseil d'État, au regard de la T.V.A. immobilière, n'opérait alors **aucune distinction** entre, d'une part, les ventes d'une *partie indivise* d'un terrain et les remises de locaux, et d'autre part, les cessions de la *totalité du terrain* contre l'attribution de locaux. Dans les deux cas, il s'agissait d'une *double mutation*, la transmission des lots, dans la première hypothèse, alors qualifiée de *dation en paiement*, devant être regardée comme une mutation à titre onéreux, imposable à la T.V.A. En outre, si la jurisprudence du Conseil d'État relative à l'imposition à la T.V.A. immobilière des cessions de terrains en contrepartie de la remise de locaux se fondait sur des textes, l'**interprétation** de ces derniers était, toutefois, discutable, précisément lorsque la vente portait sur une *fraction* du terrain dont la contrepartie était un prix *converti*, en totalité ou en partie, en la remise de locaux à construire. En effet, la haute juridiction a écarté une interprétation stricte des dispositions en cause. Or, cette dernière aurait probablement conduit à écarter de leur champ d'application ces remises de locaux en contrepartie de la vente de fractions de terrains. L'élargissement de dispositions fiscales, à ces remises en l'occurrence, n'était pas ici justifié puisque ces dernières ne sont pas des « mutations ». Cette interprétation retenue des textes par le Conseil d'État, conduisant à une analyse erronée de la situation juridique des parties, était à l'origine d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Là, l'interprétation stricte d'un texte fiscal aurait eu pour conséquence l'application du droit civil.

441. Ainsi, et parce que la remise des locaux ne pouvait être qualifiée de « *mutation à titre onéreux* » et être imposable à la T.V.A. immobilière, si la notion de « *mutation* » se définit comme le transfert d'un bien d'un patrimoine à un autre, le Conseil d'État, précédé par

réalisation de la prestation (une obligation ; deux objets). Si *l'objet* du paiement diffère de *l'objet* de l'obligation : dation en paiement (deux objets : celui de l'obligation et celui du paiement). Comme M. Tournafond (*op. cit.*), M. Libchaber critique cet arrêt particulièrement sévère pour la venderesse du terrain. Impossibilité pour elle de demander le transfert de propriété d'un bien immobilier (une maison) non construit (« dation en paiement » d'une chose à construire et donc future).

¹³⁴¹ A. Mouroq, « Remise de locaux en paiement », Masson, coll. « Pratique de l'immobilier », 1995, pp. 16-17.

¹³⁴² Art. 552 C. civ., *not. al.* 1^{er} : « *La propriété du sol emporte la propriété du dessus et du dessous* ». *Par ex.*

la jurisprudence de la Cour de cassation, a dû revoir la sienne, à défaut pour lui de justifier cette jurisprudence ou d'apporter la preuve du bien-fondé d'une jurisprudence dissidente¹³⁴³.

442. **4. L'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation et ses effets sur l'ancienne jurisprudence du conseil d'État.** Tout d'abord, la Cour de cassation a estimé que le propriétaire d'un terrain, cédant des droits indivis sur celui-ci, contre des locaux à construire, devenait propriétaire de ces derniers qui s'incorporaient à la propriété immobilière conservée par le vendeur, au fur et à mesure de leur construction¹³⁴⁴. Ensuite, elle a tiré la conséquence de ce que la remise des lots ne pouvait pas être qualifiée de « *mutation* » pour ne pas l'assujettir à la taxe de publicité foncière¹³⁴⁵. Dans ce dernier arrêt de 1988, la Cour de cassation non seulement se situe dans le droit fil de sa jurisprudence de 1974, mais surtout interprète les dispositions du Code général des impôts strictement et dans le respect des notions et mécanismes du droit civil. Ces dispositions sont celles de l'article 692, devenu l'article 1594 F, *quinquies*, A., de ce code. Elles prévoyaient qu'étaient soumises à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60% les *mutations à titre onéreux* d'immeubles donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu du 7° de l'article 257. Par conséquent, si la propriété des locaux n'est pas transférée d'un patrimoine à un autre et que l'acquéreur d'une parcelle de terrain n'a jamais été propriétaire des locaux construits par lui et acquis par le vendeur du terrain au fur et à mesure de leur construction, il n'y a donc pas de *mutation à titre onéreux* et les dispositions du Code général des impôts relatives à la taxe de publicité foncière ne peuvent s'appliquer à la remise des locaux. En l'absence de mutations à titre onéreux, il ne pouvait y avoir application de la taxe de publicité foncière.

443. C'est donc par une interprétation stricte de dispositions fiscales et conformes aux règles du droit civil, que la Cour de cassation a pu exclure la remise de locaux du champ d'application de la taxe de publicité foncière. Ce n'est aussi qu'après avoir déterminé le moment où le vendeur d'une fraction de son terrain devenait propriétaire de ses lots - au fur et à mesure de leur construction - que la Cour de cassation a écarté l'imposition de la remise de locaux. Cette remise de lots acquis par voie d'accession, n'étant ni une vente, ni une dation en paiement, est un paiement pur et simple¹³⁴⁶. Au regard de la jurisprudence de la Cour de

¹³⁴³ V. les conclusions du commissaire du Gouvernement Martin, *op. cit.*, p. 31 et l'article de M. Fouquet, « Dation en paiement », *Rev. Adm.* 1996, n° 292, pp. 399-400.

¹³⁴⁴ *Cass. 3^{ème} civ.*, 19 février 1974, *Bull. civ.*, III, p. 63, n° 83 ; *J.C.P.* 1975, éd. N., II, 17901 bis. Si la Cour de cassation ne se réfère pas expressément au mécanisme de l'accession, elle constate tout de même qu'il n'y a pas eu transfert de propriété des locaux du patrimoine de la société chargée de leur construction dans celui du vendeur de droits indivis sur son terrain, la première n'ayant jamais été propriétaire des locaux litigieux entrés dès l'origine dans le patrimoine du deuxième. *Égal.* B. Stemmer, « A propos des cessions de terrains contre remise de locaux à construire (Un nouvel arrêt de la 3^e Chambre civile de la Cour de cassation du 19 février 1974) », *J.C.P.* 1975, éd. N., I, 2677. Le texte de référence, relatif à l'accession, est l'article 555 du Code civil. *Aj. Chambéry*, 13 mai 1980, *J.C.P.* 1981, éd. N., p. 237, obs. B. Stemmer ; *R.D.imm.* 1982, p. 259, obs. Ph. Jestaz et J.-C. Groslière.

¹³⁴⁵ *Cass. Com.*, 22 mars 1988, *R.J.F.* 6/88, p. 445, n° 828 ; *Gaz. Pal.* 1988, 2, p. 517, note B. Hatoux ; *Rev. dr. immo.* 1988, p. 362, obs. J. Schmidt ; *Rev. dr. immo.* 1988, p. 476, obs. J.-C. Groslière et C. Saint-Alary Houin ; *J.C.P.* 1988, éd. N., II, p. 133, note B. Stemmer. *R.J.F.* 6/88, p. 445, n° 828 ; *Gaz. Pal.* 1988, 2, p. 517, note B. Hatoux. Après avoir constaté que les diverses stipulations de l'acte n'étaient pas *indépendantes les unes des autres* - après la cession du terrain, « aucune situation juridique nouvelle n'apparaissait » à aucun moment de la convention et de son exécution - , la Cour de cassation a conclu que les droits conférés aux vendeurs de la partie indivise du bien immobilier, à savoir la remise des locaux en contrepartie de la vente d'une partie du terrain, constituaient une *modalité de paiement du prix*. C'était également la position de l'Administration. *Instr.* 2 janvier 1991, *B.O.I.* 8 A-1-91 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 4, p. 8922, 10 180.

¹³⁴⁶ F. Bicheron, dans sa thèse, *op. cit.*, p. 173 et suiv., n°s 195 et suiv. L'obligation de verser un prix s'est transformée en une obligation de faire, celle de construire les locaux, et a donc changé d'objet. À un *dare* s'est substitué un *facere*. La remise des locaux n'est, alors, que l'exécution de son obligation par le débiteur, de ce qui

cassation, celle du Conseil d'État consistant à imposer la remise des locaux en question à la T.V.A. immobilière s'avérait encore plus injustifiée. Il ne pouvait être soutenu que la liste établie à l'article 257, 7° du Code général des impôts, des opérations « *concourant à la production ou la livraison d'immeubles* » et soumises à la T.V.A., n'était pas exhaustive et pouvait être complétée par des opérations autres que des ventes¹³⁴⁷. Il n'était pas davantage satisfaisant de considérer que, pour l'assiette de la T.V.A. et son fait générateur, la remise des locaux pouvait être *assimilée* à une mutation à titre onéreux. D'où un alignement de la jurisprudence du Conseil d'État sur celle de la Cour de cassation en 1996¹³⁴⁸.

444. 5. La prétendue autonomie du droit fiscal et son abandon par un revirement de jurisprudence du Conseil d'État. Le raisonnement jusqu'alors suivi par le Conseil d'État, résultant, selon les auteurs, de l'application d'un prétendu principe de l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines juridiques, lequel trouve son fondement dans un supposé réalisme fiscal¹³⁴⁹, a été vigoureusement critiqué¹³⁵⁰ et son abandon salué¹³⁵¹. C'est donc par un changement de cap que le Conseil d'État a considéré que la vente de *droits indivis* sur un terrain par son propriétaire, contre des locaux construits par l'acquéreur, dans la proportion des droits indivis conservés par le vendeur sur son terrain, ne formaient plus deux *mutations*, mais une seule, la remise des lots à construire ne constituant pas une mutation à titre onéreux soumise à la T.V.A. immobilière¹³⁵². Pour le Conseil d'État, en effet, « *...la société immobilière de l'Élysée-Palace devait, en vertu de l'acte du 20 janvier 1971 et du seul*

était dû (paiement). Ce changement d'objet exclut toute *dation en paiement* puisque dans cette dernière, il n'y a pas un tel changement. L'obligation initiale, dont *l'objet n'a pas été modifié*, est éteinte par l'exécution d'une *prestation* différente de celle due.

¹³⁴⁷ L'article 257, 7° du Code général des impôts qui imposait à la T.V.A. « *les opérations concourant à la production ou la livraison d'immeubles* » précisait « *que sont notamment visés...* ». L'adverbe « *notamment* » supposait que l'énumération qui suivait pouvait être étendue à des opérations qui n'étaient ni des ventes, ni des livraisons à soi-même visées par le texte.

¹³⁴⁸ La remise des locaux reste, cependant, soumise à la T.V.A. de droit commun, conformément aux dispositions de l'article 266-1., f) du Code général des impôts prévoyant une base d'imposition pour les *travaux immobiliers*. Lyon, 3 avril 2018, n° 16LY01846, non publié. Cet arrêt qualifie également l'acquéreur d'une fraction d'un terrain, là une S.C.I., d'**entrepreneur** et le vendeur de ceux-ci de **maître de l'ouvrage**. Égal. P. Danis, « Régime des datations en paiement : pas de modification substantielle », La lettre de l'Immobilier, 27 septembre 2010, Option Finance, p. 6.

¹³⁴⁹ A. Daniel-Théard, *L'harmonisation du champ d'application de la T.V.A. : aspects de droit français*, Th. Nantes, 2000, p. 461, n° 1335 et p. 465, n° 1346.

¹³⁵⁰ B. Hatoux, note sous Cass. Com., 22 mars 1988, Gaz. Pal. 1988, 2, *not.*, p. 519 : « *la taxation de la remise des locaux à construire revient à considérer comme une mutation à titre autonome le paiement du prix dû par l'acquéreur au vendeur ! Autrement dit, une convention unique, simple dans son principe puisqu'il s'agit d'une vente, engendrerait une cascade de mutations en sens opposé en raison des seules modalités du prix. On verra qu'une telle analyse néglige complètement le mécanisme civil de l'accession. [...]. Un tel régime ne pouvait que susciter des objections de principe. A ce stade de l'étude, il est à observer que seule une totale autonomie du droit fiscal permettrait d'accepter la doctrine administrative, et que, dans cette optique, il existe plusieurs mutations à titre onéreux...Or la Cour de cassation tire du principe d'interprétation stricte de la loi fiscale la conséquence que la loi générale, c'est-à-dire le droit commun, s'applique en matière fiscale lorsqu'elle n'est pas expressément ou nécessairement exclue* ».

¹³⁵¹ O. Fouquet, « Dation en paiement », Rev. Adm. 1996, n° 292, p. 400 : « *le Conseil d'Etat n'a donc pas trouvé dans le CGI un fondement autonome d'imposition de la dation des lots acquis par voie d'accession. Il en a déduit que la dation des lots dans ces conditions ne constituait pas une opération passible de la TVA immobilière. [...].en l'absence d'un texte fiscal autorisant une solution fiscale procédant d'une analyse juridique autonome par rapport à celle du droit civil, toutes les solutions jurisprudentielles prétoriennes qui n'ont d'autre fondement que la prétendue autonomie du droit fiscal risquent un jour ou l'autre d'être remises en cause* ».

¹³⁵² C.E., 5 juillet 1996, R.J.F. 8-9/96, p. 565, n° 985 ; B.D.C.F. 4/96, p. 28, concl. Ph. Martin. V. déjà, Paris, 23 décembre 1994, n° 92-1335, R.J.F. 3/95, p. 195, n° 324 ; B.D.C.F. 05/95, n° 16/50, p. 39, J.-F. Gipoulou. Égal. Lyon, 3 avril 2018, n° 16LY01846, non publié.

fait qu'elle conservait des droits indivis sur le terrain d'emprise de l'immeuble à édifier, devenir propriétaire, par voie d'accession, au fur et à mesure de l'exécution des travaux les concernant, des lots qui seraient réalisés, pour son compte, par la SCI Prémont [...] cette transaction ne pouvait être regardée comme donnant lieu à une mutation à titre onéreux d'immeubles entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257 du CGI... ». Généralement, la situation dans laquelle les parties sont placées se présente de la manière suivante : le vendeur d'un terrain cède des tantièmes de ce dernier à un promoteur immobilier qui s'engage, en contrepartie, à lui verser un prix converti, en totalité ou en partie, par la remise de lots à construire par le promoteur. Si l'opération en cause est bien une mutation à titre onéreux *d'un terrain*, la remise des locaux, en revanche, ne peut recevoir cette qualification, à défaut de tout *transfert* de propriété, le propriétaire du terrain acquérant ces locaux par la voie de l'accession, au fur et à mesure de leur construction, et non par l'exécution d'une obligation de donner. L'opération de remise des locaux ne doit donc plus être soumise à la T.V.A. Ainsi, le Conseil d'État, par cette nouvelle interprétation des textes du Code général des impôts, tire toutes les conséquences fiscales d'une situation juridique qu'il ne remet plus en cause. Il met un terme à une exception injustifiée de l'application du droit des obligations en droit fiscal et écarte, par conséquent, un prétendu principe d'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil, même s'il a continué par la suite de qualifier la remise des locaux de « *dation en paiement* »¹³⁵³. Une interprétation stricte des textes, enfin, a conduit à cette application, un lien pouvant alors être établi entre la première et la deuxième. Il en sera de même dans l'exemple suivant dans lequel une règle du droit fiscal et l'autonomie de ce dernier par rapport aux autres droits ne pouvaient justifier la solution initiale retenue par le Conseil d'État.

§ 2. La remise en cause d'un contrat et la détermination du redevable de la taxe foncière

445. **1. Le problème posé.** S'agissant de la **taxe foncière**, l'article 1400-I, alinéa 1^{er}, du Code général des impôts prévoit que : « *sous réserve des dispositions des articles 1403 et 1404, toute propriété bâtie ou non bâtie, doit être imposée au nom du propriétaire actuel* ». Selon les dispositions de l'article 1404-I du même code, « *lorsqu'au titre d'une année une cotisation de taxe foncière a été établie au nom d'une personne autre que le redevable légal, le dégrèvement de cette cotisation est prononcé...* ». Le Code général des impôts ne donnant pas davantage de précisions sur cette notion de propriétaire, une difficulté est donc apparue à propos de la détermination du redevable de l'impôt dans l'hypothèse d'une décision de justice prononçant, avec un effet rétroactif, l'annulation ou la résolution d'un contrat de vente. Il est donc revenu au Conseil d'État de préciser lequel, du vendeur ou du propriétaire « *actuel* », en l'occurrence l'acquéreur initial, devait être considéré comme le propriétaire et le redevable légal de la taxe dans cette hypothèse particulière d'une remise en cause d'un contrat de vente d'immeubles entre des particuliers. Les solutions adoptées ont conduit à un revirement de jurisprudence dans le sens de l'application du droit des obligations en droit fiscal car il n'existait aucun fondement juridique solide à l'appui d'une telle dérogation à cette application.

¹³⁵³ C.E., 9 avril 1999, n° 137473, R.J.F. 6/99, p. 465, n° 724 ; B.D.C.F. 6-7/99, n° 66, p. 31, concl. G. Goulard. Égal. J.-P. Maublanc, « La rectification par l'administration ou le contribuable du prix d'un immeuble », A.J.D.I. 1999, p. 1130 et suiv. J.-J. Cappelaere, « L'opposabilité des contrats de droit privé à l'administration fiscale », Banque magazine 2003, n° 650, p. 78. Il en est de même de l'Administration. *Par ex. Instr. 12 février 2003*, B.O.I. 8M-1-03.

446. **2. L'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal.** Dans un premier temps, le juge a, suivant les conclusions du commissaire du Gouvernement¹³⁵⁴, soutenu que c'était à l'**acquéreur** de payer la taxe en question, étant « *seul personnellement débiteur* » de cette taxe ; il a ordonné la restitution des sommes au vendeur que ce dernier, devenu à nouveau propriétaire de l'immeuble en question au regard du droit civil, avait été contraint d'acquitter à la suite d'une sommation de payer, le vendeur n'étant ni personnellement débiteur, ni solidairement responsable¹³⁵⁵. Autrement dit, l'anéantissement rétroactif du contrat, en droit civil, remettant les parties dans l'état dans lequel elles se trouvaient au moment de sa conclusion, ne jouait pas en droit fiscal. En effet, si la rétroactivité avait été prise en considération, le redevable de la taxe n'aurait jamais cessé d'être le vendeur, ce dernier étant le propriétaire du bien en cause. La solution rendue par le Conseil d'État était donc contraire aux règles et solutions applicables en droit civil et constitutive d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal¹³⁵⁶.

447. Le Commissaire du gouvernement fondait son raisonnement sur la règle de l'annualité de l'impôt¹³⁵⁷. Ce principe, soulignait-t-il, « *veut que l'on retienne comme contribuable le propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Du même principe il résulte, selon une jurisprudence constante, que l'effet rétroactif qui s'attache à des dispositions législatives de droit privé ne saurait influencer sur le montant de l'impôt ou sur la détermination du redevable* »¹³⁵⁸. Par conséquent, alors même que le vendeur était censé n'avoir jamais cessé d'être le propriétaire pendant les années qui ont précédé le jugement prononçant ici la résolution du contrat, c'était l'acquéreur qui avait l'usage de l'immeuble et en percevait les fruits¹³⁵⁹. L'imposition de ce dernier, « *en droit comme en fait* », était donc parfaitement justifiée pour le commissaire du Gouvernement Mandelkern¹³⁶⁰.

448. Cette interprétation ainsi retenue de l'article 1400-I, alinéa 1^{er}, du Code général des impôts, et notamment de l'expression « *propriétaire actuel* », est une interprétation restrictive de ce dernier, puisque le juge décide que c'est le propriétaire apparent qui est le redevable de la taxe foncière et non le véritable propriétaire, le vendeur en l'occurrence. S'agissant de la pertinence de l'invocation de la règle de l'annualité de l'impôt à l'appui de la solution adoptée par le Conseil d'État, elle est contestable car cette règle n'est pas d'application absolue ; cette application supporte des exceptions¹³⁶¹. L'exclusion du recours

¹³⁵⁴ Mandelkern, conclusions sur *C.E.*, 1^{er} février 1974, n° 82.229, *Dr. fisc.* 1974, n° 44, p. 23, comm. 1341.

¹³⁵⁵ *C.E.*, 1^{er} février 1974, n° 82.229, Dupont 1974, p. 151 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 44, p. 23, comm. 1341, concl. Mandelkern. *Égal. C.E.* 27 mai 1983, n° 25.522, *R.J.F.* 7/83, p. 410, n° 887.

¹³⁵⁶ Sur l'effet rétroactif d'une **résolution judiciaire** entre les parties et les restitutions en résultant, *par ex. Cass. com.*, 5 octobre 2010, n° 08-630, non publié. Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations », abandon de l'effet rétroactif d'une résolution. Existence de correctifs à la date de la fin du contrat. Art. 1224 (date de la fin du contrat), 1229, al. 3 (restitution intégrale de ce que les parties se sont procuré l'une à l'autre, « *lorsque les prestations échangées ne pouvaient trouver leur utilité que par l'exécution complète du contrat résolu* ») et 1352 à 1352-9 (conditions des restitutions) du C. civ. A. Bénabent, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 19^{ème} éd., 2021, p. 328 et suiv., n^{os} 401 et suiv. Sur les mêmes effets, s'agissant de la **nullité** d'un contrat, *par ex. Cass. soc.*, 9 décembre 2014, *Bull. civ.*, V, p. 300, n° 283. Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*, art. 1178 (nullité, effet rétroactif, restitutions) et 1352 à 1352-9 (conditions des restitutions) du C. civ. A. Bénabent, *op. cit.*, p. 208 et suiv., n^{os} 232 et suiv.

¹³⁵⁷ Art. 12 C.G.I. : « *l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* ».

¹³⁵⁸ Mandelkern, *op. cit.*, p. 24.

¹³⁵⁹ Mandelkern, *op. cit.*, p. 24.

¹³⁶⁰ *op. cit.*, p. 24.

¹³⁶¹ v. 2^{ème} partie consacrée aux fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal et notamment au principe de l'annualité de l'impôt.

aux règles et solutions du droit civil, sans fondement sérieux, et la rigidité avec laquelle un texte fiscal a été interprété ne pouvait que conduire à un revirement de jurisprudence.

449. **3. La fin d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal.** Par la suite, et, là encore, en suivant les conclusions du commissaire du Gouvernement¹³⁶², le Conseil d'État a, dans des circonstances identiques¹³⁶³, considéré que le redevable de la taxe, le propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, était le **vendeur** initial, si le contrat de vente avait été annulé et a prononcé la décharge de l'imposition au profit de l'acquéreur et la mutation de cote¹³⁶⁴. En l'espèce, l'acte annulé était un acte administratif¹³⁶⁵. Toutefois, au regard de la généralité des termes employés par l'arrêt, la solution est aussi applicable si l'acte résolu ou annulé est un acte de droit privé, du moins lorsqu'il est question de taxe foncière. En effet, pour le Conseil d'État, les dispositions de l'article 1404-I du Code général des impôts « *trouvent en particulier à s'appliquer lorsqu'une décision de justice passée en force de chose jugée a prononcé avec effet rétroactif l'annulation ou la résolution d'un acte portant transfert de propriété* ». Cet arrêt est circonscrit à la taxe foncière¹³⁶⁶. Par conséquent, la règle de l'annualité de l'impôt reste applicable pour les autres impôts mais elle ne l'est pas dans l'hypothèse d'une taxe foncière, l'application de cette règle n'ayant pas en droit fiscal, il faut le rappeler, un caractère absolu.

450. L'arrêt de 1991 est surtout conforme aux règles et solutions du droit civil puisque le juge de l'impôt, interprétant strictement, et avec plus de rigueur juridique, les dispositions de l'article 1400-I, alinéa 1^{er}, du Code général des impôts a considéré que le redevable légal des taxes foncières n'est pas le *propriétaire apparent*, soit l'acquéreur originaire ; c'est le *véritable propriétaire*, soit le vendeur en cas d'annulation ou de résolution d'un contrat de vente. Ainsi, l'application d'une prétendue règle de l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines justifiant de donner à la notion de « *propriétaire* » un sens différent de celui du droit civil est écartée. Le rejet de cette autonomie du droit fiscal, comme fondement juridique à une solution en droit fiscal, est évident à la lecture des conclusions du commissaire du Gouvernement sur l'arrêt de 1991¹³⁶⁷. Ce dernier distingue deux types de loi¹³⁶⁸. Une loi « *spéciale* », laquelle déroge à la loi « *générale* ». Dans ce cas, c'est la première qui doit être appliquée. Une loi « *muette* », ou qui « *se borne à frapper des personnes, des activités ou des situations, sans leur donner de définition particulière* ». Dans cette dernière hypothèse, « *ce sont les définitions juridiques communément admises qui prévalent* »¹³⁶⁹. S'agissant de

¹³⁶² J. Arrighi de Casanova, conclusions sur *C.E.*, 26 juillet 1991, n° 51086, P.A. 1992, n° 115, p. 4.

¹³⁶³ En l'espèce, c'est l'ancien acquéreur de terrains non bâtis, débiteur de la taxe foncière, qui demande la décharge de l'imposition acquittée à tort.

¹³⁶⁴ *C.E.*, 26 juillet 1991, n° 51086, R.J.F. 10/91, p. 733, n° 1252 ; P.A. 1992, n° 115, p. 4, conclusions J. Arrighi de Casanova. Les anciennes dispositions de l'article 1404-I du Code général des impôts prévoyaient que « *Lorsqu'un immeuble est imposé au nom d'un contribuable autre que celui qui en était propriétaire au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, la mutation de cote peut être prononcée soit d'office [...], soit sur la réclamation du propriétaire ou de celui sous le nom duquel la propriété a été cotisée à tort* ». Une mutation de cote consistait à mettre à la charge d'un contribuable une cotisation qui lui incombait d'après les faits existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition alors qu'elle était établie au nom d'un autre contribuable (*Doc. adm.*, 6 B 511, 15 décembre 1988).

¹³⁶⁵ *Égal. C.E.*, 27 février 2013, n° 337634, R.J.F. 5/2013, p. 452, n° 504 ; Dr. fisc. 2013, n° 16, p. 41, comm. 246, note M. Collet. *C.E.*, 21 octobre 2013, n° 358873, R.J.F. 1/2014, p. 61, n° 45 ; Dr. fisc. 2014, n° 6, p. 52, comm. 154, concl. B. Bohnert. S'agissant d'une délégation de service public ou d'une concession de travaux, à l'issue de laquelle les biens retournent dans le patrimoine de l'État, le redevable légal de la taxe est ce dernier.

¹³⁶⁶ Aussi, *Marseille*, 8 mars 1999, n° 97-1518, R.J.F. 10/99, p. 758, n° 1203. Nullité d'une procédure de surenchère. Taxation des premiers adjudicataires devenus les propriétaires de l'immeuble vendus.

¹³⁶⁷ J. Arrighi de Casanova, *op. cit.*, p. 6 et suiv.

¹³⁶⁸ J. Arrighi de Casanova, *op. cit.*, p. 6.

¹³⁶⁹ J. Arrighi de Casanova, *op. cit.*, p. 6.

l'autonomie du droit fiscal comme fondement aux solutions du Conseil d'État, le commissaire du Gouvernement constate que le « principe » d'autonomie « ne trouve guère d'écho dans la jurisprudence. Il procède surtout, en réalité, d'une théorie développée, souvent inventée, par la doctrine spécialisée en droit fiscal. [...]. Il ne saurait en tout cas être gardé comme un véritable principe directeur de votre jurisprudence fiscale [celle du Conseil d'État]. En résumé, il n'y a, à notre avis, qu'une certaine spécificité du droit fiscal. Mais cette spécificité ne peut exister que si elle est, soit reconnue par la loi, soit déduite implicitement des dispositions de celle-ci »¹³⁷⁰.

451. D'ailleurs, concernant la désignation du redevable de la taxe foncière, le véritable propriétaire ou le propriétaire apparent des biens en cause, un examen des dispositions de l'ancien article 1404, alinéa 3 du Code général des impôts apporte une importante précision. Il était prévu que s'il y avait une contestation sur le droit de propriété, les parties devaient être renvoyées devant les tribunaux et la décision sur la demande en mutation de cote serait ajournée jusqu'au jugement définitif sur le droit à la propriété de ces parties. Pour le commissaire du Gouvernement J. Arrighi de Casanova, « on ne saurait mieux souligner - et depuis l'origine de ces impôts - que l'immeuble doit en définitive être imposé au nom de celui qui est juridiquement le propriétaire. La théorie de l'apparence permet peut-être au fisc d'établir le rôle. Mais elle est nécessairement tenue en échec, en cas de contestation, par les dispositions expresses de la loi »¹³⁷¹. M. Arrighi de Casanova ajoute que la jurisprudence du Conseil d'État n'était pas compatible avec les dispositions fiscales puisque si le juge civil devait être consulté par le juge de l'impôt, sous la forme d'une question préjudicielle, le premier, face à un cas de résolution ou de nullité de la vente déciderait certainement que le propriétaire d'origine est réputé n'avoir jamais cessé de l'être et inciterait le deuxième à décharger du paiement de l'impôt celui qui n'était que le propriétaire apparent lors de l'établissement du rôle.

452. Les nouvelles dispositions n'excluent pas un tel recours puisqu'un différend sur le redevable de la taxe n'est pas exclu au regard des dispositions de l'article 1404 du Code général des impôts, *in fine* : « s'il y a contestation sur le droit à la propriété, l'application du I [le dégrèvement de la cotisation] peut intervenir jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit le jugement définitif portant sur ce droit ». Si en droit civil et en droit fiscal l'annulation ou la résolution d'une vente a, dans ce cas précis, un effet rétroactif, le vendeur étant considéré comme le propriétaire du bien vendu et le redevable de la taxe, la Cour de cassation a, depuis, considéré que le vendeur, devenu à nouveau le propriétaire du bien, devait rembourser à l'acquéreur initial, dépossédé, le montant des taxes foncières acquittées par ce dernier¹³⁷². Cette décision est inhabituelle dans la mesure où le vendeur n'a jamais possédé les sommes qu'il est contraint de rembourser. Autrement dit, il n'est pas nécessaire que l'acquéreur demande au Trésor public le remboursement de la taxe indument acquittée et que ce dernier réclame au vendeur le paiement de la taxe due. Dans cette dernière hypothèse, c'était à l'Administration de prononcer la décharge des sommes versées par l'acquéreur et à elle seule de les réclamer au vendeur ayant retrouvé la propriété du bien. La solution rendue par la Cour

¹³⁷⁰ J. Arrighi de Casanova, *op. cit.*, p. 7.

¹³⁷¹ *op. cit.*, p. 7.

¹³⁷² Cass. 3^{ème} civ., 26 janvier 1994, Bull. civ., III, n° 40, p. 25 ; R.T.D.civ. 1994, p. 858, obs. J. Mestre ; Contrats, conc., consom. 1994, n° 7, p. 2, comm. 133, note L. Leveneur. Il en est ainsi, alors même que la résolution en cause résultait d'une inexécution de l'acquéreur, derrière laquelle, par conséquent, le vendeur ne pouvait se retrancher pour ne pas payer. Égal. Cass. 3^{ème} civ., 12 janvier 1994, J.C.P. 1994, éd. G., pan. p. 87, n° 661 ; R.T.D.civ. 1994, p. 860, obs. J. Mestre ; Bull. civ., III, n° 5, p. 3. Aj. Cass. 3^{ème} civ., 2 mars 1994, Bull. civ., III, n° 40, p. 25 ; R.T.D.civ. 1994, p. 858, obs. J. Mestre ; Contrats, conc., consom. 1994, n° 7, p. 2, comm. 133, note L. Leveneur.

de cassation, ayant « *l'avantage de la simplicité* », a été commentée par la doctrine. Ainsi, pour M. Leveneur, elle serait sans fondement dans la mesure où elle ne serait justifiée par aucun contrat, et notamment par la volonté des parties, lequel - contrat - est résolu¹³⁷³. Il faudrait également considérer qu'il existe un lien étroit entre l'acte ensuite anéanti, la vente, et le paiement de la taxe foncière par l'acquéreur¹³⁷⁴. Il n'en demeure pas moins que si la solution commentée est inattendue, elle peut trouver un fondement dans le droit civil. Tout d'abord, la Cour de cassation a estimé, « *en cas d'indu subjectif passif* », que si le *solvens* doit, en principe, demander le remboursement à l'*accipiens*, celui-ci se retournant ensuite contre son véritable débiteur, ce *solvens* peut aussi agir directement en répétition contre le véritable débiteur (« *accipiens intellectuel* »)¹³⁷⁵. Ensuite, et en dépit du fait que le véritable débiteur n'a pas bénéficié des sommes qu'il est contraint de restituer, cette solution jurisprudentielle est consacrée dans le code civil puisque l'article 1302-2 de ce code prévoit que « *la restitution peut aussi être demandée à celui dont la dette a été acquittée par erreur* ». À l'inadaptation de règles du droit fiscal, réelles ou prétendues, comme, ici, les règles de l'annualité de l'impôt et de l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres matières pour expliquer des solutions contraires au droit civil et ayant conduit à des revirements de jurisprudence de la part du Conseil d'État, s'ajoute l'inexistence de règles du droit fiscal pour fonder de telles solutions et produisant la même conséquence. Un problème posé par une délégation imparfaite est un exemple topique de cette inexistence.

Section 2 – L'expansion du principe en l'absence de règles du droit fiscal justifiant des solutions contraires au droit civil

453. Ici, l'exemple de la délégation simple est topique. Afin d'assurer à une société un nouveau financement, son dirigeant peut emprunter *personnellement* les fonds nécessaires à une banque pour les mettre ensuite à la disposition de la société, sous la forme d'un prêt. Dans cette hypothèse, la société soit restitue le capital et verse des intérêts au dirigeant, lequel rembourse son emprunt à la banque, soit prend en charge le capital et les intérêts en remboursant directement à la banque l'emprunt effectué par le dirigeant. Si c'est cette dernière solution qui est adoptée, les parties en présence peuvent choisir la technique de la *délégation simple*, ou *imparfaite*, selon laquelle le dirigeant, le *délegant*, ayant personnellement emprunté de l'argent à la banque et prêté cette somme à la société, demande à cette dernière, le *délégué*, de rembourser l'emprunt et de payer les intérêts à la banque, le *délégataire*, en prenant un engagement à l'égard de cette dernière, lequel s'ajoute à celui du dirigeant vis-à-vis de la banque.

¹³⁷³ L. Leveneur, *op. cit.*, p. 3 *in fine*. J. Ghestin, Ch. Jamin et M. Billiau, *Traité de droit civil, Les effets du contrat*, Litec, 3^{ème} éd., 2001, p. 574, n° 514.

¹³⁷⁴ J. Mestre, observations sous *Cass. 3^{ème} civ., 26 janvier 1994, op. cit.*, p. 858 et suiv., spéc. p. 861 : « *ainsi, la rétroactivité de la résolution ou encore celle de l'annulation du contrat sont dotées par la jurisprudence d'un très large effet et donc amenées à rayonner au-delà de l'acte anéanti lui-même. Il reste toutefois bien évidemment que ce rayonnement n'a lieu qu'à l'égard d'opérations ou d'actes intimement attachés à ce dernier et ne pouvant se concevoir sans lui. Dans le cas contraire, en revanche, l'annulation ou la résolution ne saurait étendre leur empire...* ».

¹³⁷⁵ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 1417, n° 1295. V. *Cass. 1^{re} civ., 12 mai 1987*, Bull. civ., I, p. 114, n° 146 ; R.T.D.civ. 1988, p. 348 et suiv., n° 8. *Cass. 1^{re} civ., 13 octobre 1998*, Bull. civ., I, p. 207, n° 299 ; D. 1999, p. 500, note D. R. M. ; Dr. et patrimoine 3/1999, p. 91, obs. P. Chauvel ; J.C.P. 1999, éd. G., I, 143, n° 9 et suiv., obs. G. Virassamy ; D. aff. 1998, n° 140, p. 1900, note J. F. ; R.T.D.civ. 1999, p. 376, obs. J. Mestre ; Contrats, conc., consom. 1998, n° 12, p. 10, comm. 161, note L. Leveneur. *Cass. 1^{re} civ., 4 avril 2001*, Bull. civ., I, p. 67, n° 105 ; D. 2001, jur. p. 1824, note M. Billiau ; Defrénois 2001, art. 37365, p. 721, n° 47, obs. J.-L. Aubert.

454. En droit civil, la délégation est définie à l'article 1336 alinéa 1^{er} du Code civil selon lequel « *la délégation est une opération par laquelle une personne, le délégant, obtient d'une autre, le délégué, qu'elle s'oblige envers une troisième, le délégataire, qui l'accepte comme débiteur* »¹³⁷⁶. La délégation n'est pas seulement simple ou imparfaite ; elle peut être également parfaite. En effet, l'article 1337 du Code civil prévoit que « *lorsque le délégant est débiteur du délégataire et que la volonté du délégataire de décharger le délégant résulte expressément de l'acte, la délégation opère novation* ».

455. Les effets de la délégation simple, en particulier, sont détaillés à l'article 1338 du code civil. Ils sont au nombre de deux. D'abord, cette délégation donne un deuxième débiteur au délégataire à condition que ce dernier n'ait pas déchargé de sa dette le délégant¹³⁷⁷. Ensuite, le paiement fait par l'un des deux débiteurs libère l'autre à due concurrence¹³⁷⁸. En principe, la délégation n'éteint pas la créance du délégant sur le délégué sauf si le délégataire a libéré le délégant¹³⁷⁹ ; dans cette dernière hypothèse, le délégué est lui-même libéré à l'égard du délégant, à concurrence du montant de son engagement envers le délégataire¹³⁸⁰. En outre, et en cas de maintien de la créance du délégant sur le délégué, le premier ne peut exiger du deuxième le paiement à tout moment, à l'exception de la part qui excéderait l'engagement du délégué envers le délégataire, à moins d'une exécution de sa propre obligation par le délégant vis-à-vis du délégataire (art. 1339, al. 2 C. civ.).

456. En droit civil aussi, la délégation se distingue de *l'indication de paiement*¹³⁸¹. En cas d'indication de paiement, le débiteur indique à son créancier le nom d'un tiers qui va payer à sa place. Le tiers n'est pas engagé à l'égard du créancier, lequel ne peut agir en paiement contre lui et ne peut, en principe, refuser le paiement de ce tiers. L'indication de paiement existe aussi quand le créancier indique à son débiteur le nom d'un tiers qui va recevoir le paiement pour son compte. Cette indication de paiement est également différente de la novation par changement de créancier car dans la première l'obligation n'est pas affectée, le créancier demeurant le même¹³⁸².

457. Enfin, s'agissant de *l'objet* de l'engagement du délégué, ce dernier peut s'être engagé à l'égard du délégataire sans référence à son obligation vis-à-vis du délégant ou à celle qui unit le délégant au délégataire. Ainsi, si l'obligation du délégué est entièrement nouvelle, elle n'est calquée ni sur son obligation à l'égard du délégant, ni sur l'obligation de ce dernier vis-à-vis du délégataire¹³⁸³. À l'inverse, les parties peuvent prévoir que le délégué sera engagé

¹³⁷⁶ Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*

¹³⁷⁷ Art. 1338, al. 1^{er} C. civ.

¹³⁷⁸ Art. 1338, al. 2 C. civ. *Égal.* art. 1339 al. 1^{er} C. civ. Extinction de la créance du délégant sur le délégué par l'exécution de l'obligation du délégué envers le délégataire et à due concurrence.

¹³⁷⁹ Art. 1339, al. 1^{er} C. civ.

¹³⁸⁰ Art. 1339, al. 4 C. civ.

¹³⁸¹ Art. 1340 C. civ.

¹³⁸² Sur cette distinction entre une simple indication de paiement et une novation par changement de créancier en droit fiscal, *C.E.*, 6 octobre 2010, n° 308629, R.J.F. 1/11, p. 35, n° 19 ; B.D.C.F. 1/11, n° 6, p. 22, concl. J. Boucher. Ainsi, l'indication selon laquelle le débiteur doit payer les sommes en cause entre les mains d'un tiers que ce débiteur continue de devoir au créancier initial ne peut s'analyser comme un abandon de créance consentie par ce dernier. L'acceptation de ce versement par le débiteur ne résulte pas d'une novation par substitution de créancier. Simple indication de paiement.

¹³⁸³ *Par ex.* Cass. civ., 24 janvier 1872, G.A.J. civ., Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, t. 2, n° 579, p. 433, obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénéde ; D.P. 1873, I, p. 75 ; D.S. 1872, I, p. 31. Cass. 3^{ème} civ., 21 juin 1994, Bull. civ., III, p. 176, n° 225 ; J.C.P. 1994, éd. G., I, 3803, p. 509, n° 10, note M. Billiau ; D. 1995, somm. p. 91, obs.

à l'égard du délégataire dans la limite de ce qu'il doit au délégué¹³⁸⁴. Elles peuvent également prévoir que son obligation sera calquée sur celle pesant sur le délégué à l'égard du délégataire¹³⁸⁵. Ces différentes délégations sont à l'origine d'une distinction purement doctrinale entre la délégation certaine et la délégation incertaine¹³⁸⁶. Elle n'est pas consacrée par l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ». La délégation est dite *certaine* quand l'objet de l'obligation du délégué vis-à-vis du délégataire est déterminé sans référence à l'une des obligations fondamentales, autrement dit à l'obligation délégué/délégué ou à l'obligation délégué/délégataire (inopposabilité des exceptions). Elle est dite *incertaine* quand cet objet est déterminé par rapport à l'une des deux obligations fondamentales ou aux deux (*ex.* : « *le délégué s'engage à payer au délégataire, la dette du délégué envers le délégataire, dans la limite de sa propre dette envers le délégué* »)¹³⁸⁷.

Le délégué ne peut opposer au délégataire, **sauf stipulation contraire**, aucune exception tirée de ses rapports avec le délégué ou des rapports entre ce dernier et le délégataire (art. 1336, al. 2 C. civ.).

Un lien existerait entre l'objet de l'obligation du délégué et l'opposabilité ou non des exceptions par ce dernier au délégataire¹³⁸⁸. Si le délégué s'est obligé envers le délégataire dans la limite de ce qu'il doit au délégué, il pourrait opposer à celui-ci les exceptions qu'il

L. Aynès ; R.T.D.civ. 1995, p. 113, obs. J. Mestre. Il importe peu que le délégué ait été ou non le débiteur à l'égard du délégué. Délégation de paiement.

¹³⁸⁴ Cass. 1^{re} civ., 26 janvier 1960, Bull. civ., I, p. 44, n° 55. Cass. com., 11 avril 2012, L.P.A. 26 septembre 2012, p. 10, note L. Andreu et M. Julienne. Cass. com., 15 janvier 2013, R.T.D.civ. 2013, p. 116, obs. B. Fages ; J.C.P. 2013, éd. G., 345, p. 605, note A. Bascoulergue ; D. 2013, 1183, note A. Hontebeyrie. *Égal.* Paris, 31 mai 1979, D. 1980, p. 426, note G. Parliéani.

¹³⁸⁵ Cass. 1^{re} civ., 9 décembre 1981, Bull. civ., I, p. 316, n° 374 ; D. 1982, p. 445, note J. Mestre. Cass. com., 22 avril 1997, Bull. civ., IV, p. 86, n° 98, Defrénois 1997, art. 36634, p. 1002, n° 108, obs. D. Mazeaud ; J.C.P. 1997, éd. G., II, 10050, note Ch. Lachièze. Cass. 1^{re} civ., 17 mars 1992, D. 1992, p. 481, note L. Aynès ; Defrénois 1992, p. 1423, obs. L. Aynès ; R.T.D.civ. 1992, p. 765, obs. J. Mestre ; J.C.P. 1992, éd. G., II, 21922, note M. Billiau. Cass. com., 7 décembre 2004, Defrénois 2005, art. 38142, p. 627, obs. É. Savaux ; Banque et droit 2005, n° 100, p. 39, obs. N. Rontchevsky ; Dr. et patrimoine 2005, p. 116, obs. M.-H. Monsérié-Bon ; Act. proc. coll. 2005, n° 3, n° 31. C. Saint-Halary-Houin, Délégation et déclaration de créances, Act. proc. coll. 2005, n° 3, p. 1 ; D. 2005, Act. juris., p. 79, obs. A. Liénhard. Cass. 3^{ème} civ., 3 décembre 2012, D. 2013, n° 17, Etudes et commentaires, Cour de cassation, 1168, n° 7, obs. V. Georget ; J.C.P. 2013, éd. G., 25 février 2013, n° 9, 230, p. 411, note R. Boffa. Cass. 3^{ème} civ., 7 juin 2018, Rev. contrats 2018/4, p. 551, obs. M. Latina ; Defrénois 22 novembre 2018, n° 46, p. 32, obs. J.-B. Seube ; L.P.A. 4 novembre 2019, *not.* p. 12 et suiv., obs. V. Forti ; D. 2018, n° 29, p. 1624, note J.-D. Pellier (inopposabilité des exceptions/pas de prise en considération de la distinction délégation certaine/délégation incertaines. *Rappr.* art. 1336, al. 2 C. Civ. : « *le délégué ne peut, sauf stipulation contraire, opposer au délégataire aucune exception tirée de ses rapports avec le délégué ou des rapports entre ce dernier et le délégataire* »). *Aj.* V. Forti, « Délégation incertaine et aménagement conventionnel de l'opposabilité des exceptions (observations comparatives sous l'article 1336, alinéa 2, du Code civil », Rev. contrats 4/2019, p. 140. Propositions : inopposabilité des exceptions si délégation certaine, opposabilité de celles-ci si le rapport délégué/délégataire est calqué sur le rapport délégué/délégataire et opposabilité des exceptions si stipulée expressément quand le rapport délégué/délégataire est moulé sur le rapport délégué/délégataire.

¹³⁸⁶ Origine romaine de cette distinction. « *Delegatio certa* » et « *delegatio incerta* ».

¹³⁸⁷ *Par ex.* C. François, « Présentation des articles 1336 à 1340 de la nouvelle section 4 « La délégation », *La réforme du droit des contrats présentée par l'IEJ de Paris 1*, [https://iej.univ-paris1.fr/openaccess/reforme-contracts/titre4/chap2/sect4-délégation](https://iej.univ-paris1.fr/openaccess/reforme-contracts/titre4/chap2/sect4-delégation) [consulté le 28/03/2019].

¹³⁸⁸ *Par ex.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 1915 et suiv., n° 1752. J. François, *Traité de droit civil*, sous la direction de C. Larroumet, Tome 4, *Les obligations. Régime général*, Economica, 6^{ème} éd., 2022, p. 627, n° 642, pp. 642-643, n° 666 et p. 646 et suiv., n° 672. Ce dernier s'oppose au lien ainsi établi entre l'objet de l'obligation du délégué et l'opposabilité des exceptions (p. 647, n° 672).

aurait pu opposer au délégué¹³⁸⁹. S'il s'est obligé dans la limite de ce que le délégué doit au délégataire, il pourrait opposer à ce dernier les exceptions qu'aurait pu opposer le délégué au délégataire¹³⁹⁰. Les parties pourraient même prévoir que le délégué puisse opposer au délégataire les exceptions qu'il eût pu opposer au délégué et que celui-ci eût pu opposer au délégataire¹³⁹¹. En revanche, si l'obligation du délégué n'est calquée sur aucune des obligations préexistantes, il est tenu par le principe de l'inopposabilité des exceptions¹³⁹².

458. En droit fiscal, ni l'Administration, ni le Conseil d'État n'ont apporté de réponses satisfaisantes aux effets produits par la délégation imparfaite¹³⁹³. Les réponses ministérielles de la première soit ignorent cette délégation, soit la reconnaissent mais sans fournir la moindre précision sur les effets de celle-ci. En outre, cette deuxième réponse ministérielle a fait l'objet de deux interprétations en sens opposé. S'agissant du Conseil d'État, et par une application stricte de dispositions du Code général des impôts, il avait limité une conséquence fiscale résultant de l'accord des parties sur une délégation imparfaite et a ainsi, et implicitement, écarté cette dernière. Rien ne justifiait de faire produire à cette délégation des effets contraires à son analyse en droit civil. Par conséquent, une exception à l'application de ce dernier en droit fiscal, consistant à ne pas tirer tous les effets d'une situation de délégation imparfaite, sans fondement la justifiant, ne pouvait que conduire à remettre en cause cette exception. Avant l'examen du revirement de jurisprudence du Conseil d'État conformément aux règles relatives à la délégation simple (§ 2), il convient de présenter les difficultés ayant trait au traitement fiscal de la délégation simple (§ 1) préalables à ce revirement.

§ 1. Les difficultés ayant trait au traitement fiscal de la délégation simple

459. **1. L'analyse critique de la jurisprudence du Conseil d'État et de la doctrine de l'Administration.** Pour le Conseil d'État, si les intérêts de l'emprunt, pris en charge par la société, constituaient pour elle une *charge déductible* de son résultat imposable¹³⁹⁴, cette déductibilité, par une combinaison des articles 39-1-3°, alinéa 1¹³⁹⁵ et 212, alinéa 1¹³⁹⁶ du

¹³⁸⁹ *Par ex. Paris, 31 mai 1979, D. 1980, p. 426, note G. Parliéani. Contra, Cass. 1^{re} civ., 26 janvier 1960, op. cit.*

¹³⁹⁰ *Par ex. Cass. 1^{re} civ., 17 mars 1992, op. cit. Prescription de la créance du délégataire. Contra (inopposabilité des exceptions), Cass. 1^{re} civ., 9 décembre 1981, op. cit. Cass. com., 22 avril 1997, op. cit. (ici, inopposabilité des exceptions que le délégué pourrait opposer au délégué). Cass. com., 7 décembre 2004, op. cit. Cass. 3^{ème} civ., 7 juin 2018, op. cit. (cpd. Cass. 3^{ème} civ., 19 décembre 2012, J.C.P. 2013, éd. G., 25 février 2013, n° 9, 230, p. 411, note R. Boffa ; D. 2013, n° 17, Etudes et commentaires, Cour de cassation, 1168, n° 7, obs. V. Georget. Déjà Cass. 3^{ème} civ., 23 mai 2007, Bull. civ., III, p. 75, n° 81 : le maître de l'ouvrage (délégué) ne peut s'opposer au paiement du sous-traitant (délégué) s'il connaissant le montant des travaux sous-traités et savait que les travaux avaient été exécutés par ce dernier. À l'inverse, il pourrait s'y opposer si en vertu d'une clause prévoyant un tel paiement sur ordre de l'entreprise principale (délégué), un tel ordre n'avait pas été donné.*

¹³⁹¹ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénédy, *op. cit.*, p. 1915 et suiv., n° 1752.

¹³⁹² *Cass. civ., 24 janvier 1872, op. cit. Aj. J. François, op. cit.*, p. 627, n° 642.

¹³⁹³ Sur les conséquences fiscales d'une opération en vertu de laquelle un dirigeant emprunte des fonds à une banque destinés à sa société, soit *personnellement*, soit *pour le compte et au nom de la société* (mandat), v. *not.*, F. Deboissy, « Le dirigeant contraint d'emprunter pour le compte de sa société (ou les vertus fiscales de la délégation imparfaite) », J.C.P. 1996, éd. E., I, 579, p. 333 et suiv., n° 1 et suiv. A. Jonville, « La délégation imparfaite et l'Administration fiscale », J.C.P. 1994, éd. N., *prat.*, 3082, p. 545 et suiv.

¹³⁹⁴ Exclusion de l'existence d'un acte anormal de gestion et de revenus distribués (art. 109 – 1., 2° et 111, c) C.G.I.) au profit du dirigeant, imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. *C.E.*, 6 février 1984, n° 20.325, *Dr. fisc.* 1984, n° 26, p. 877, *comm.* 1252, *concl.* O. Fouquet ; R.J.F. 4/84, p. 231, n° 444 ; J.C.P. 1988, éd. E., IV, 9534. *C.E.*, 2 juin 1986, n° 32.520, R.J.F. 8-9/86, p. 492, n° 770.

¹³⁹⁵ Les charges déductibles comprennent, notamment, « les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens

Code général des impôts, était *plafonnée*¹³⁹⁷ Dans une première réponse ministérielle, l'Administration a refusé de prendre en considération l'existence de *l'engagement de la société à l'égard de la banque* et d'une *délégation simple* consentie par les parties¹³⁹⁸. En effet, elle a décidé qu'il convenait de s'en tenir à la seule qualité de la personne envers laquelle la société était *juridiquement débitrice*, que la société n'avait, *en droit*, de dette *qu'à l'égard de son dirigeant* et que *seul celui-ci se trouvait engagé à l'égard de l'établissement financier*, alors même *qu'en pratique* les intérêts dus à ce dernier lui seraient directement réglés par la société conformément à la technique de la délégation imparfaite¹³⁹⁹.

460. Or, et cette conséquence pour le dirigeant a été largement mise en évidence et dénoncée par les commentateurs du droit fiscal, ce dernier était imposé sur les intérêts versés par la société à la banque, alors qu'il n'avait, en réalité, *jamais perçus les intérêts* en question¹⁴⁰⁰. Si les intérêts étaient déductibles du résultat imposable de la société car leur montant ne dépassait pas le plafond fixé par le Conseil d'État¹⁴⁰¹, ils étaient considérés, chez le dirigeant, comme des revenus de capitaux mobiliers (imposables dans la catégorie des revenus de créances)¹⁴⁰². À l'inverse, si les intérêts n'étaient pas déductibles du résultat imposable de la société parce que leur montant était supérieur au plafond en cause, ils étaient réintégrés dans ce résultat et les sommes prétendument versées au dirigeant étaient considérées comme des revenus distribués ou distributions irrégulières de bénéficiaires. Il en était ainsi quand les bénéficiaires de la société étaient soumis à l'impôt sur les sociétés. Au cas où la société relevait de l'impôt sur le revenu, les intérêts prétendument reçus par le dirigeant étaient imposés comme des suppléments de bénéficiaires industriels et commerciaux. À ce qui précède, il convient de remarquer qu'en cas de délégation simple, *juridiquement*, ou *en droit*, et pas seulement *en pratique*, pour reprendre les termes de l'Administration, la société n'est pas seulement débitrice du dirigeant. Elle l'est aussi de la banque *envers laquelle elle s'est engagée*.

461. Sur le plan des principes, c'est aussi l'analyse de la situation des parties, telle qu'elle résulte de la doctrine de l'Administration, qui a encouru les critiques. Ainsi, pour M^{me}

pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement pour des prêts à taux variables aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans ».

¹³⁹⁶ Cet article, limitant le montant des sommes déductibles laissées ou mises à la disposition de la société, rappelait que « *les intérêts afférents aux sommes que les associés laissent ou mettent à la disposition de la société sont admis dans les charges déductibles dans les conditions prévues au 3° du 1 de l'article 39* ». Cette version de l'article 212 du Code général des impôts a été en vigueur du 18 août 1993 au 1^{er} janvier 2007.

¹³⁹⁷ C.E., 26 novembre 1984, n° 29846, R.J.F. 1/85, p. 49, n° 69. La haute juridiction considérait également que le prêteur ne pouvait déduire des intérêts perçus les charges qu'il aurait pu exposer pour disposer du capital prêté (jurisprudence de 1982 citée par M^{me} Deboissy, *op. cit.*, p. 236, n° 23).

¹³⁹⁸ *Rép. min. à M. Türk*, J.O., Sénat, Q., 20 janvier 1994, p. 120, n° 3138 ; J.C.P. 1994, éd. E, n° 6, bloc-notes ; Dr. fisc. 1994, n° 15, p. 682, comm. 712.

¹³⁹⁹ Même interprétation et même application des dispositions auxquelles la haute juridiction administrative s'est référée (v. plus haut). Déduction plafonnée des intérêts du résultat imposable de la société. Et précision selon laquelle à défaut des règles applicables en droit fiscal, la délégation simple aurait pour effet de faire échec à la limite imposée à la déductibilité des intérêts.

¹⁴⁰⁰ *Not. F. Deboissy, op. cit.*, pp. 335-336, n°s 21 et suiv. A. Jonville, *op. cit.*, p. 547. C. Landais, concl. sur C.E., 28 mars 2008, n° 295735, Dr. fisc. 2008, n°s 19-20, p. 22, comm. 314. A. – F. Gagneur, note sous *Paris, 17 mai 2006*, n° 03PA03906, Dr. fisc. 2007, n° 6, pp. 22-23, comm. 167. Référence à ces commentateurs du droit fiscal aussi pour des détails sur l'imposition des revenus prétendument perçus par le dirigeant.

¹⁴⁰¹ V. plus haut.

¹⁴⁰² Cependant, l'Administration, dont la doctrine a été une nouvelle fois critiquée, avait autorisé le dirigeant à déduire les intérêts remboursés à la banque des intérêts imposables, à condition de ne pas faire apparaître un déficit imputable sur ses autres revenus et ce, même si *le dirigeant ne remboursait pas les intérêts du prêt à la banque*. *Spéc. F. Deboissy, op. cit.*, pp. 235-236, n° 23. A. Jonville, *op. cit.*, p. 547.

Deboissy, commentant cette première réponse ministérielle, « *l'Administration doit tirer toutes les conséquences des opérations juridiques conclues par les contribuables. Il ne s'agit là que du respect le plus élémentaire du principe fondamental de l'opposabilité au fisc des situations de droit privé* »¹⁴⁰³. Quant à C. David, il constatait « *une fois encore de la part de l'Administration fiscale une absence de respect des règles de droit privé qui devrait pourtant rester exceptionnelle* »¹⁴⁰⁴.

462. S'agissant alors du bien-fondé de ces solutions, les raisons pour lesquelles le Conseil d'État et l'Administration ne reconnaissaient pas l'existence d'une opération à trois personnes étaient nébuleuses. Une *fiction juridique* tout d'abord, à savoir la transition, même en un trait de temps, des sommes remboursées et des intérêts versés dans le patrimoine du dirigeant. La *fraude* ensuite, consistant à faire échec aux dispositions fiscales limitant la déduction des intérêts versés aux dirigeants¹⁴⁰⁵. Cet obstacle à la reconnaissance de la délégation imparfaite fondé sur un risque soit de simulation, soit de réalisation d'une opération « *dans un but uniquement fiscal* » n'était pas pertinent¹⁴⁰⁶. Il suffit ici de seulement rappeler les définitions de la simulation et de la fraude à la loi pour conclure que l'intérêt des parties à une délégation n'est que pratique et loin de toute volonté de la part de ces dernières de s'accorder sur une simulation ou de frauder la loi. La simulation est « *le fait pour le contribuable, de passer ou de réaliser un ou plusieurs actes juridiques ostensibles (dits « fictifs ») faisant ressortir une opération imaginaire ou, à tout le moins, une opération dont la véritable nature est dissimulée* »¹⁴⁰⁷. Quant à la fraude à la loi, elle est « *le fait, pour le contribuable, de rechercher le bénéfice d'une application littérale des textes (ou de décisions) à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, en passant (ou en réalisant) un ou plusieurs actes juridiques qui n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées en égard à sa situation ou à ses activités réelles* »¹⁴⁰⁸. Les auteurs de ces définitions précisent que la fraude à la loi fiscale suppose souvent « *le recours à un montage juridique et économique artificiel* »¹⁴⁰⁹. Ces deux hypothèses constitutives d'un abus de droit ne sont pas, incontestablement, celles dans lesquelles les parties à une délégation se trouvent.

463. Dans une deuxième réponse ministérielle, l'Administration avait après reconnu, en se fondant sur l'ancien article 1275 du Code civil relatif à la délégation simple¹⁴¹⁰, *un rapport juridique direct entre le délégué, en l'occurrence la société, et le délégataire, en l'espèce la banque, tout en précisant que le débiteur initial, le dirigeant, n'était pas libéré de son engagement à l'égard de son créancier, la banque, mais à condition, toutefois, que « le chef d'entreprise ait l'accord exprès de son créancier »*¹⁴¹¹. Le ministre ajoute que « *si la délégation est acceptée, la société pourra rembourser le prêt à la place du chef d'entreprise.*

¹⁴⁰³ *op. cit.*, p. 337, n° 39.

¹⁴⁰⁴ Observations à propos de la réponse ministérielle à M. Türk, R.D. bancaire et bourse 1994, p. 141.

¹⁴⁰⁵ *Rép. min. à M. Türk, op. cit.* : « *à défaut de telles règles [l'engagement de la société vis-à-vis de son dirigeant ; l'engagement de ce dernier à l'égard de la banque], les entreprises auraient, par des conventions du type de celles envisagées dans la question [la délégation imparfaite], la possibilité de faire échec aux dispositions limitant la déductibilité des intérêts versés à leurs dirigeants* ».

¹⁴⁰⁶ *Par ex.* F. Deboissy, *op. cit.*, p. 337, n° 39. A. de Bissy, note sous C.E., 28 mars 2008, n° 295735, Dr. fisc. 2008, n°s 19-20, p. 25, comm. 314.

¹⁴⁰⁷ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} édition, 2016, p. 598, n° 950.

¹⁴⁰⁸ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *op. cit.*, p. 598, n° 950.

¹⁴⁰⁹ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *op. cit.*, p. 599, n° 950.

¹⁴¹⁰ Depuis l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*, art. 1336 et 1338 du Code civil.

¹⁴¹¹ *Rép. min. à M. Grullot, J.O., Sénat, Q.*, 12 janvier 1995, p. 89, n° 5331 ; J.C.P. 1995, éd. E, n° 4, bloc-notes.

Cependant, celui-ci restera codébiteur, si bien qu'en cas de défaillance ou de liquidation de la société, l'établissement de crédit pourra se retourner vers lui pour obtenir le remboursement de sa créance ». Tout en reconnaissant l'existence d'une délégation imparfaite, cette dernière réponse restait muette quant aux effets produits par cette délégation sur le terrain fiscal. En outre, cette deuxième réponse ministérielle, à un an d'intervalle de la première, avait été l'objet de deux interprétations par les commentateurs du droit fiscal. La reconnaissance de la délégation simple a conduit certains à conclure à un abandon de la première et à un traitement fiscal adapté à cette opération à trois personnes. D'autres ne partageaient pas cet avis.

464. **2. Les commentateurs du droit fiscal.** Pour la majorité d'entre eux, cette deuxième réponse ministérielle marquait une « capitulation » de l'Administration¹⁴¹² ; ils se prononçaient donc en faveur d'une déduction de la totalité des intérêts¹⁴¹³. Une voix dissidente s'est élevée, celle de M. de Maintenant, méritant sa place dans ces développements car elle conduit à approfondir le mécanisme de la délégation simple et à constater, dans le cas précis examiné (rapports dirigeant, société et banque), l'existence d'une telle délégation dont les effets, sur le terrain fiscal, ne peuvent être ignorés. Pour ce commentateur du droit fiscal¹⁴¹⁴, l'Administration n'a donné aucune consigne sur les conséquences fiscales de la création de ce rapport direct entre le codébiteur et le créancier, laquelle met seulement l'accent sur un recours de la banque contre le dirigeant en cas de défaillance ou de liquidation de la société¹⁴¹⁵. De même, pour cet auteur, s'appuyant sur des arrêts du Conseil d'État¹⁴¹⁶, « la délégation imparfaite paraît fiscalement assimilée en **jurisprudence** à une forme de **mandat** (ou à une indication de paiement au sens de l'article 1277 alinéa 1^{er} du Code civil) donné par le délégant au délégué en faveur du délégataire... »¹⁴¹⁷.

Dans les espèces en cause, un prestataire de services avait accordé une « délégation de pouvoirs » à des sous-traitants, ou « délégués » ou « assistants de gestion » et avait « mandaté » ces derniers pour l'exécution de prestations « sous sa responsabilité ». Il était convenu que les sous-traitants factureraient le montant des prestations effectuées par eux aux clients, lesquels les paieraient directement en retour, mais qu'ils ne pouvaient exiger leur part de rémunération. Pour le Conseil d'État, les sommes en question, retenant qu'elles avaient été reçues *pour le compte* du prestataire initial, et rétrocédées aux sous-traitants par ce dernier, devaient être regardées comme des créances acquises à ce prestataire. L'auteur se fondait également sur un autre arrêt du Conseil d'État pour soutenir que la seule exception à la limite de la déductibilité des intérêts en cause concernait *le dirigeant mandataire de la société ou agissant comme son intermédiaire*, en l'absence d'un contrat de mandat, pour emprunter des

¹⁴¹² F. Deboissy, *op. cit.*, p. 337, n^{os} 40-41.

¹⁴¹³ F. Deboissy, *op. cit.*, *not.* p. 337, n^o 36. Déjà, A. Jonville, *op. cit.*, p. 548. M.-P. Madignier, « Il faut savoir déléguer ou l'apport à une société agricole de biens grevés de passif », P.A. 1994, n^o 143, pp. 4-5. Pour ce dernier, dans l'hypothèse « d'un apport avec délégation imparfaite de l'emprunt », les intérêts sont déduits des résultats sociaux. Pour lui, citant la première réponse ministérielle Türk, cette dernière « repose sur une confusion manifeste entre la technique de la délégation imparfaite et celle de l'indication de paiement évoquée ci-après, qui exclut toute délégation ». Dans le cas d'une indication de paiement (*anc. art. 1277 C. civ. et art. 1340 du même code depuis l'ordonnance n^o 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*), M. Madignier précise que la société bénéficiaire de l'apport s'engage auprès du *seul* apporteur à verser directement les fonds considérés à la banque, en qualité de mandataire de l'apporteur, et les intérêts versés à la banque sont déductibles des résultats sociaux, dans les limites prévues aux articles 39-1-3^o et 212 du Code général des impôts, la société n'ayant pris *aucun engagement à l'égard de la banque*.

¹⁴¹⁴ « Le traitement fiscal de la cession et de la délégation de créances », B.F. Lefebvre 12/99, p. 750 et suiv.

¹⁴¹⁵ L. de Maintenant, *op. cit.*, p. 756, n^o 21.

¹⁴¹⁶ C.E., 9 mai 1990, n^{os} 46.632, 46.891 et 43.152, Dr. fisc. 1991, n^o 8, p. 347, comm. 295, concl. Ph. Martin.

¹⁴¹⁷ *op. cit.*, p. 756.

fonds nécessaires à cette dernière¹⁴¹⁸. Enfin, prenant l'exemple d'un dirigeant ayant emprunté pour financer l'achat d'un immeuble neuf donné en location à la société et d'une délégation « *de loyers* » consentie par lui au profit de la banque, M. de Maintenant indiquait qu'il ne fallait pas confondre la *dette de paiement*, transférée au délégué, avec la *dette elle-même*, laquelle ne s'éteint qu'à mesure des paiements effectués par le délégué. L'auteur pose le problème de la façon suivante : « *viendrait-il à l'idée de quelqu'un de soutenir, au nom de ce rapport juridique direct entre le délégué (la société locataire) et le délégataire (l'établissement de crédit), que la société n'est plus locataire du dirigeant mais verse des annuités de remboursement à l'établissement de crédit ? Va-t-on refuser à la société le droit de déduire l'intégralité des loyers et va-t-on interdire à ce dirigeant de récupérer la TVA sur l'achat de l'immeuble parce qu'il n'a plus de rapport juridique avec la société ? Il importe de ne pas confondre la **dette de paiement**, effectivement transférée au délégué, avec la **dette elle-même**, qui ne s'éteint qu'à mesure des paiements effectués par le délégué* ».

Cette interprétation des réponses ministérielles, limitant la portée de la deuxième, et les conclusions tirées de la jurisprudence du Conseil d'État et d'une délégation de loyers conduisent à réagir aussi contre toute assimilation de la délégation simple à d'autres opérations juridiques à trois personnes. Et il faut d'ores et déjà répéter que, plus généralement, si aucun fondement juridique n'entraîne l'exclusion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal et que cette application suppose une interprétation stricte, et des textes fiscaux, et de la doctrine de l'Administration, c'est cette dernière interprétation qu'il faut privilégier. Ce qui était le cas ici. Une interprétation stricte de la réponse ministérielle Gruillot de 1995 aurait abouti à appliquer avec raison les règles relatives à la délégation imparfaite alors même qu'elle remettait en cause la jurisprudence du Conseil d'État consistant à limiter la déductibilité des intérêts des prêts contractés et la doctrine de l'Administration issue de la première réponse ministérielle Türk de 1994. Ce sont ces réactions contre toute assimilation de la délégation simple à d'autres opérations juridiques à trois personnes qui vont permettre de clarifier le contenu de la deuxième réponse ministérielle Gruillot de 1995 et de son interprétation, notamment au regard du droit des obligations.

465. 3. Les réactions contre toute assimilation de la délégation simple à d'autres opérations juridiques à trois personnes. Tout d'abord, *l'Administration opère bien une distinction entre la délégation simple et l'indication de paiement*¹⁴¹⁹. Il est vrai, comme le soutenait M. de Maintenant que, dans la réponse ministérielle Gruillot de 1995¹⁴²⁰, l'Administration ne se prononçait pas sur les effets fiscaux de la délégation simple, la question posée n'ayant d'ailleurs pas un tel objet¹⁴²¹, mais mettait l'accent sur une seule des conséquences juridiques produites par ce type d'opération, *le recours du délégataire contre le délégant en cas de défaillance ou de liquidation du délégué*. Toutefois, en précisant que la société pouvait devenir le *codébiteur* de l'établissement prêteur, à condition que *le chef d'entreprise ait reçu l'autorisation expresse de son créancier*, l'Administration faisait ici - implicitement - une distinction essentielle entre une *indication de paiement* et la *délégation*

¹⁴¹⁸ *op. cit.*, p. 756. Interprétation *a contrario* d'un arrêt de 1989 (C.E., 27 février 1989, n° 61.397, R.J.F. 4/89, p. 217, n° 414), selon lequel une filiale versant des intérêts à sa société mère, laquelle a emprunté des fonds mis à la disposition de la première, sans avoir la qualité de mandataire de la filiale, ne peut déduire les intérêts des emprunts servis à la mère que dans la limite des dispositions de l'article 39-1-3° du Code général des impôts. *A contrario*, la limitation ne s'applique pas lorsque la société mère a agi sur mandat de sa filiale.

¹⁴¹⁹ Art. 1277, al. 1^{er}, anc. C. civ. Art. 1340 *nouv.* C. civ. (Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*).

¹⁴²⁰ *op. cit.*

¹⁴²¹ Il était demandé au ministre si le dirigeant, lequel avait emprunté des fonds à titre personnel, pour les besoins de sa société, pouvait, par une délégation simple, « *transmettre à sa société l'obligation de remboursement du prêt en capital et intérêts* ».

simple¹⁴²². En effet, cette dernière suppose, *un engagement de la part du délégué*¹⁴²³ et nécessite le *consentement* à la fois de ce dernier, lequel prend l'engagement de payer le délégataire, et devient ainsi son débiteur, du délégant qui demande au délégué de s'obliger vis-à-vis du délégataire et du délégataire acceptant d'avoir un deuxième débiteur¹⁴²⁴. Cette opération, consistant à ajouter un nouveau débiteur à l'ancien, par la formation d'un lien de droit nouveau, et consentie par le délégué est ainsi qualifiée d'opération « *créatrice* », « *attributive* » ou « *constitutive* »¹⁴²⁵, par opposition aux opérations *translatives*, telles que la *cession de créance* ou de *dette*, aucun lien de droit n'étant ici créé¹⁴²⁶. En revanche, en cas de simple *indication* au débiteur (*ex.* une société) d'une personne qui va recevoir (*ex.* une banque) le paiement à sa place (*ex.* un dirigeant), il n'y a aucun *engagement* pris par l'indiqué (la société), lequel va payer au nom et pour le compte de l'indicateur (le dirigeant), à l'égard du destinataire de l'indication (la banque)¹⁴²⁷. De même, dans l'indication de paiement, contrairement à la délégation simple, il faut le rappeler, le créancier ne peut s'opposer à ce que les paiements soient faits par un tiers sauf si la personnalité du débiteur est essentielle à l'exécution de l'obligation¹⁴²⁸. Ainsi, M. de Maintenant ne pouvait donner une portée limitée à la réponse ministérielle des 1995 et rien ne permettait d'affirmer avec certitude que le droit

¹⁴²² Not. L. Godon, « La distinction entre délégation de paiement et indication de paiement », Defrénois 2000, p. 193 et suiv.

¹⁴²³ Par ex. *Cass. com.*, 10 mai 2000, Bull. civ., I, p. 91, n° 137 ; D. 2000, Act. juris., p. 308, obs. J. Faddoul. L'engagement du débiteur délégué doit être caractérisé.

¹⁴²⁴ En droit civil, l'acceptation de la délégation par le *délégataire* n'est pas nécessairement *expresse*. Elle peut résulter d'une assignation faite par le délégataire et son liquidateur au délégué d'exécuter son engagement. *Cass. com.*, 7 décembre 2004, Defrénois 2005, art. 38142, p. 627, obs. É. Savaux ; Banque et droit 2005, n° 100, p. 39, obs. N. Rontchevsky ; Dr. et patrimoine 2005, p. 116, obs. M.-H. Monsérié-Bon ; Act. proc. coll. 2005, n° 3, n° 31. C. Saint-Halary-Houin, Délégation et déclaration de créances, Act. proc. coll. 2005, n° 3, p. 1 ; D. 2005, Act. juris., p. 79, obs. A. Liénhard. Cette acceptation serait indispensable, à défaut de laquelle il n'y aurait pas délégation. *Cass. com.*, 24 mars 1998, Bull. civ., IV, p. 91, n° 114 ; Defrénois 1998, art. 36860, p. 1047, n° 109, obs. Ph. Delebecque ; D. 1998, I.R., p. 112 ; D. aff. 1998, n° 118, p. 910, obs. X. D. Pas d'identification du délégataire. Toutefois, selon certains auteurs, cet arrêt n'imposerait pas l'acceptation du délégataire mais sa détermination. Par ex., C. Grimaldi, *Quasi-engagement et engagement en droit privé, Recherches sur les sources de l'obligation*, Defrénois, coll. « Doctorat & Notariat », 2007, préface Y. Lequette, p. 271, n° 623-1. Pour M. Grimaldi, « *le cœur* » de la délégation simple serait l'engagement du délégué (*op. cit.*, p. 275, n° 624).

¹⁴²⁵ Ch. Lachièze, *Le régime des exceptions dans les opérations juridiques à trois personnes*, La Mouette, coll. « Doctorat et notariat », 2002, préface J. Hauser, *spéc.* pp. 11-12, nos 8 et 8-1. Sur l'effet attributif de la délégation, M. Cozian, *L'action directe*, L.G.D.J., 1969, préface A. Ponsard, p. 270, n° 443. La délégation donne naissance au profit du bénéficiaire à un *droit nouveau*, *distinct* de celui du délégant contre le délégué. Par conséquent, elle n'a pas d'effet translatif et ne met donc pas en œuvre, comme l'action directe, la technique de la cession de créance. J. François, *Les opérations juridiques triangulaires attributives (stipulation pour autrui et délégation de créance)*, Th. Paris II, 1994, p. 13 et suiv., nos 8 et suiv.

¹⁴²⁶ Ch. Lachièze, *op. cit.*, p. 14, n° 9. J. Flour, J.-L. Aubert, É. Savaux, L. Andreu et V. Forti, *Les obligations, Le rapport d'obligation*, Dalloz, Sirey, 10^{ème} éd., 2022, pp. 226-227, n° 208.

¹⁴²⁷ Sur la nécessité, dans le cas de la délégation, d'un *consentement* de la part du *délégué*, même *tacite*, à défaut duquel il n'y a qu'une indication de paiement, *Cass. Com.*, 16 avril 1996, J.C.P. 1996, éd. G., II, 22689, note M. Billiau ; D. 1996, p. 571, note C. Larroumet ; D. 1996, somm. p. 333, obs. L. Aynès ; Defrénois 1996, art. 36381, p. 1018, n° 104, obs. D. Mazeaud ; R.T.D.civ. 1997, p. 132, obs. J. Mestre. I. Dauriac, « Le sort de la créance du délégant envers le délégué au cours de la délégation, Réflexion à propos de l'arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation en date du 16 avril 1996 », Defrénois 1987, art. 36664, p. 1169 et suiv. À défaut d'un *engagement* du tiers débiteur et de son *acceptation* à la délégation, il n'y a donc pas délégation mais indication de payer. *Cass. 1^{re} civ.*, 7 avril 1998, Bull. civ., I, p. 96, n° 144 ; Defrénois 1998, art. 36860, p. 1048, n° 110, obs. D. Mazeaud. Sur les difficultés de distinguer un mandat d'une délégation, *Cass. com.*, 9 mai 1990, Bull. civ., IV, p. 92, n° 137 ; D. 1991, p. 488, note Y. Dagorne-Labbé. Depuis 2016 (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*), art. 1340 C. civ. : « *la simple indication faite par le débiteur d'une personne désignée pour payer à sa place n'empêche ni novation, ni délégation. Il en est de même de la simple indication faite, par le créancier, d'une personne désignée pour recevoir le paiement pour lui* ».

¹⁴²⁸ Par ex., Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munch, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 13^{ème} éd., 2022, p. 818, n° 929.

fiscal *assimilait* la délégation simple à l'indication de payer¹⁴²⁹. Ce dernier aussi ne pouvait laisser à penser que la délégation de loyers aurait conduit à la disparition du rapport délégué/délégant aboutissant à la fin du versement de loyers par le premier. La délégation simple ne se confond ni avec une novation par changement de créancier, ni avec une cession de créance.

466. Ensuite, il faut également opérer une *distinction entre la délégation simple et les mécanismes de la novation par changement de créancier et de la cession de créances*. Malgré la naissance d'un lien juridique entre le délégué et le délégataire, la société déléguée, à laquelle il a été demandé de verser les loyers, non plus au délégant mais au délégataire, *ne cesse pas d'être la locataire du dirigeant délégant* et ne verse pas *des annuités de remboursement à l'établissement de crédit délégataire*. La délégation n'a pour effet ni *d'éteindre* la créance du délégant sur le délégué, par une *novation par changement de créancier*¹⁴³⁰, en raison de l'engagement du délégué souscrit au profit du délégataire, ni de *transférer* cette créance, sous la forme d'une *cession de créance*, au délégataire¹⁴³¹. En effet, la délégation n'opère pas *automatiquement* une novation par changement de créancier. Autrement dit, l'extinction de la créance du délégant, ou la libération du délégué vis-à-vis de ce dernier, n'est pas liée à l'engagement du délégué à l'égard du délégataire. Dans le cas d'une telle novation, le délégant doit avoir accepté de libérer le délégué¹⁴³², lequel a pris un engagement à l'égard du délégataire. Ainsi, si la délégation est simple, et c'est l'hypothèse visée ici puisque la réponse Guillot de 1995 prévoit le maintien du lien entre le délégataire et le délégant, cette délégation ne porte pas atteinte aux rapports préexistants¹⁴³³. D'ailleurs, il est difficilement concevable que le délégant accepte de libérer le délégué, dès lors qu'il reste lui-même tenu à l'égard du délégataire et n'est pas à l'abri d'un recours exercé par ce dernier.

¹⁴²⁹ Sur les conséquences, en matière de T.V.A., de cette opération, v. B. Martin-Laprade, conclusions sur *C.E.* 8 décembre 1986, n° 44.100, R.J.F. 2/87, p. 83. M. Martin Laprade utilise maladroitement le terme de « *délégation de dette* » ; il s'agit pourtant bien d'une indication de paiement. Lorsque l'indiqué aura payé le destinataire de l'indication, seul l'indicateur pourra récupérer le montant de la T.V.A. grevant les factures dans la limite de ce qui aura été payé par l'indiqué.

¹⁴³⁰ Art. 1271, 3°, *anc.* C. civ. Art. 1329 *nouv.* C. civ. (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). Selon ce dernier, « *la novation est un contrat qui a pour objet de substituer à une obligation, qu'elle éteint, une obligation nouvelle qu'elle crée. Elle peut avoir lieu [...] par changement de créancier* ». Lorsque c'est le débiteur qui change (v. plus bas), la novation est une novation par « *changement de débiteur* » (art. 1329, al. 2 *nouv.* C. civ.).

¹⁴³¹ Rappel : l'article 1321 alinéa 1^{er} *nouv.* C. civ. « *le contrat par lequel le créancier cédant transmet, à titre onéreux ou gratuit, tout ou partie de sa créance contre le débiteur cédé à un tiers appelé le cessionnaire* »

¹⁴³² Art. 1273 *anc.* C. civ. : « *La novation ne se présume point ; il faut que la volonté de l'opérer résulte clairement de l'acte* ». Art. 1330 *nouv.* C. civ. (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*) : « *la novation ne se présume pas ; la volonté de l'opérer doit résulter clairement du texte* ».

¹⁴³³ *Comp.* en matière de délégation *novatoire*, le délégataire ayant consenti à libérer le délégant. Cette libération ne permet pas de conclure que le délégué n'est plus tenu envers le délégant. C'est en tirant cette conséquence de l'extinction de la dette du délégué vis-à-vis du délégant, de la novation par changement de débiteur et de l'extinction de la dette du délégant vis-à-vis du délégataire, que M. de Maintenant (*op. cit.*, pp. 761-762, n° 37) opère une distinction entre le droit civil et le droit fiscal : « *doit-on en conclure que les seules factures qui existent sont entre le délégataire et le délégué ? Une réponse négative s'impose à notre sens. [...] Il ne serait par exemple pas cohérent de conclure que l'établissement de crédit [le délégataire] doit facturer des loyers de location de machine au locataire [le délégué]. La délégation parfaite n'a pas transformé l'établissement de crédit en loueur de machine* ». Toutefois, même en droit civil, il n'y a pas de novation par changement de créancier, si le délégant n'a pas volontairement déchargé le délégué. *Par ex.* B. Grimonprez, *De l'exigibilité en droit des contrats*, L.G.D.J., 2006, préface C. Ophèle, pp. 311-312, n° 325. Aussi, point n'est besoin de revendiquer la neutralité de la délégation au regard de la T.V.A., ni de préciser que le délégué a le droit de déduire la T.V.A. qui lui aurait été facturée par ailleurs par le délégant sur les loyers de location d'une machine, « *alors même que le délégué n'est plus le débiteur du délégant* » (*op. cit.*, p. 762, n° 38 *in fine*), puisque le lien juridique entre ces derniers n'est pas automatiquement éteint en cas de délégation *novatoire*.

Le rapport délégué-délégataire ne se substitue donc pas au rapport délégué-délegant, mais s'ajoute à ce dernier et la créance du délégant sur le délégué ne s'éteint que par l'exécution de sa propre obligation par le délégué.

467. La délégation simple ne se confond pas, non plus, avec une cession de la créance. Le lien de droit entre le délégant et le délégué ne disparaît pas par l'effet d'un prétendu transfert de la créance du délégant sur le délégué au délégataire, dès que la délégation prend effet par le consentement de ce dernier. Deux arrêts de la Cour de cassation, très remarquables, ont affirmé, d'une part que la créance du *délégant sur le délégué ne s'éteint pas au moment de l'acceptation de l'engagement du délégué par le délégataire*, mais lorsque le délégué exécute sa propre obligation¹⁴³⁴ et, d'autre part, que la délégation imparfaite laisse *subsister la créance du délégant qui n'est pas sortie de son patrimoine*¹⁴³⁵. Ainsi, ne serait pas privé de toute conséquence un avis à tiers détenteur notifié au délégué, après l'acceptation de la délégation, le délégué n'étant plus le débiteur du délégant¹⁴³⁶. Toutefois, « *une saisie-attribution effectuée entre les mains du délégué par le créancier du délégant ne peut avoir pour effet de priver le délégataire, dès son acceptation, de son droit exclusif au paiement immédiat du délégué, sans concours avec le créancier saisissant* »¹⁴³⁷. Cette priorité ainsi donnée au délégataire ressort également des termes des alinéas 1 à 3 de l'article 1339 du Code civil. En effet, tant que la créance du délégant sur le délégué n'est pas éteinte par l'exécution de l'obligation du délégué envers le délégataire, et à due concurrence, le délégant ne peut en exiger ou en recevoir le paiement que pour la part qui excéderait l'engagement du délégué. Il ne recouvre ses droits qu'en exécutant sa propre obligation à l'égard du délégataire (al. 1 et 2). De même, la cession ou la saisie de la créance du délégant ne produisent effet que sous les mêmes limitations (al. 3). Le lien soumettant le délégué au délégataire est donc distinct de celui qui unit le délégué au délégant. Un rapprochement est d'ailleurs notable entre le droit civil et le droit fiscal car la délégation, dans cette dernière matière, n'est plus assimilée à un

¹⁴³⁴ Cass. Com., 16 avril 1996, *op. cit.* Ce n'est qu'en cas de défaillance du délégué que le délégant et les créanciers de ce dernier pourront exiger paiement et qu'une saisie-arrêt pratiquée par ces derniers à l'encontre du délégué produira ses effets car cette saisie ne peut avoir pour effet de priver le délégataire, dès son acceptation, de son droit exclusif à un paiement immédiat par le délégué.

¹⁴³⁵ Cass. com., 29 avril 2002, Bull. civ., IV, p. 77, n° 72 ; R.D. bancaire et financier 2002, comm. 135, obs. A. Cerles et 152, obs. J.-M. Delleci ; D. 2002, p. 2673, note D. Houtcieff ; J.C.P. 2003, éd. G., II, 10154, note A.-S. Barthez ; Defrénois 2002, art. 37607, n° 63, obs. R. Libchaber ; D. 2002, Act. juris., p. 1835, obs. F.B. ; R.J.F. 11/02, p. 926, n° 1316 ; Banque et droit 2002, n° 84, p. 41, obs. N. Rontchevsky ; M.-H. Monsérié-Bon, « Des bienfaits perdus de la délégation », Act. proc. coll. 2002, n° 12, p. 1. Si la délégation prend effet et est opposable aux tiers dès son acceptation par le délégataire, le liquidateur du délégant peut néanmoins revendiquer les sommes consignées représentant les loyers dus et les détenir et le Trésor public peut bénéficier de l'effet attributif des avis à tiers détenteurs sur les loyers dus par le délégué, débiteur des loyers envers le délégant. Sur ces deux arrêts rendus en 1996 et 2002, v. également Ph. Simler, « L'énigmatique sort de l'obligation du délégué envers le délégant tant que l'opération de délégation n'est pas dénouée », in *Propos sur les obligations et quelques autres thèmes fondamentaux du droit*, Mélanges offerts à J.-L. Aubert, Dalloz, 2005, p. 295 et suiv. *Contra*, Cass. com., 14 février 2006, R.T.D.civ. 2006, p. 319, obs. J. Mestre et B. Fages ; J.C.P. 2006, éd. G., II, 10145, note M. Roussille ; J.C.P. 2006, éd. E., 1819, p. 919, note C. Lachièze ; D. 2006, Act. juris., p. 650, obs. X. Delpech ; Banque et droit 2006, n° 107, p. 74, obs. N. Rontchevsky et F. Jacob (insaisissabilité de la créance du délégant sur le délégué).

¹⁴³⁶ En ce sens, Cass. com., 24 juin 1986, Bull. civ., IV, p. 117, n° 141 ; R.T.D.civ. 1987, p. 550, obs. J. Mestre.

¹⁴³⁷ Cass. com., 14 février 2006, R.T.D.civ. 2006, p. 319, obs. J. Mestre et B. Fagès ; J.C.P. 2006, éd. G., II, 10145, note M. Roussille ; J.C.P. 2006, éd. E., 1819, p. 919, note C. Lachièze ; D. 2006, Act. juris., p. 650, obs. X. Delpech ; Banque et droit 2006, n° 107, p. 74, obs. N. Rontchevsky et F. Jacob (insaisissabilité de la créance du délégant sur le délégué). Cass. com., 24 avril 2007, R.J.D.A. 10/07, p. 977, n° 1007. La procédure collective ouverte à l'encontre du délégant ne peut avoir pour effet de priver le délégataire de son droit exclusif, dès son acceptation, à un paiement immédiat par le délégué, sans concours avec des autres créanciers du délégant. *Égal. Chambéry, 23 octobre 2007, n° 06/02057.*

mécanisme translatif de droit, celui du délégant au délégataire¹⁴³⁸, cette assimilation se manifestant par la soumission de la délégation à un droit proportionnel d'enregistrement, peu importe qu'elle ait été ou non acceptée par le délégataire¹⁴³⁹.

§ 2. Le revirement de jurisprudence du Conseil d'État conformément aux règles relatives à la délégation simple

468. **1. L'objet de la délégation simple. En droit civil en général.** Un rappel s'impose ici. Les parties peuvent prévoir que le délégué s'engage à verser telle somme ou à accomplir telle prestation, au profit du délégataire, sans référence aux rapports juridiques préexistants, s'il en existe. Le nouveau rapport qui lie le délégué et le délégataire est donc parfaitement autonome par rapport à ces derniers. Cette délégation est qualifiée de certaine. Mais les parties peuvent également prévoir que le délégué s'engage à *payer* au délégataire soit dans la limite de *ce qu'il doit au délégant*, soit dans la mesure de *ce que ce dernier doit au délégataire*. Ainsi, les acquéreurs d'un appartement, les délégués, ont pu s'engager à rembourser à un bailleur de fonds allemand, le délégataire, les échéances d'un prêt contracté par le vendeur, le délégant, et destiné à financer l'édification d'un immeuble en France¹⁴⁴⁰. De même, une clause d'un contrat de vente d'un immeuble pouvait prévoir que l'acquéreur, le délégué, s'engageait à payer l'indemnité de résiliation due par le vendeur, le délégant, au locataire commerçant, le délégataire¹⁴⁴¹. Enfin, un engagement a pu être pris par des sociétés, les déléguées, à la demande de leur vendeur, le délégant, de verser le complément du prix de vente du bien immobilier à un créancier de ce dernier, le délégataire¹⁴⁴². La délégation est

¹⁴³⁸ Le dernier texte prévoyant de soumettre la délégation à un droit proportionnel (art. 729 C.G.I.) a été abrogé par l'article 17 d'une *loi n° 63-254 du 15 mars 1963* portant réforme du droit d'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière, J.C.P. 1963, éd. G., III, 28954. Lorsque les délégations sont maintenant soumises à l'enregistrement, elles ne sont assujetties qu'au droit fixe des actes innommés (125 euros – Art. 680 C.G.I.).

¹⁴³⁹ *Comp. T. civ. Notron*, 2 juin 1880, Journ. not. 1881, art. 22514. *Cass. req.*, 29 juillet 1901, D.S. 1902, 1, p. 529, note A. Wahl ; Journ. not. 1903, art. 27857. *T. civ. Chateaulin*, 8 mars 1939, J.C.P. 1939, éd. G., 1248. *Cass. civ.*, 27 juillet 1948, J.C.P. 1948, éd. N., 4615. Si les auteurs approuvaient cette jurisprudence dans la mesure où elle soumettait la délégation à un droit proportionnel, par une assimilation à la cession de créance, en se fondant sur les textes en vigueur, ils critiquaient, par contre, l'absence de distinction entre les délégations, celles acceptées et celles qui ne l'étaient pas par le délégataire. A. Walh, *op. cit.*, pp. 530-531. Pour ce dernier, les textes en cause n'auraient pas dû être interprétés comme ils l'ont été car, par référence à l'intention du législateur, lequel a soumis les *cessions et les délégations* au même droit proportionnel, les délégations *non acceptées* ne pouvaient être visées, ces dernières s'analysant comme des offres de délégations. Donc, « *si l'on ne doit pas distinguer là où la loi ne distingue pas, on ne doit pas non plus étendre un impôt d'une hypothèse à une autre* ». *Comp., Cass. req.*, 17 février 1857, Journ. not. 1857, art. 16001. *Cass. req.*, 14 juillet 1869, Journ. not. 1869, art. 19729. *Cass. req.*, 19 juillet 1870, D.P. 1871, 1, p. 84. *T. civ. Vire*, 16 juillet 1881, Journ. not. 1881, art. 22754. *Cass. req.*, 8 février 1888, Journ. not. 1888, art. 24025. *Quest. Prat.*, Journ. not. 1892, art. 24814. Si le tiers bénéficiaire n'a pas donné son acceptation à la délégation, la créance du délégant n'a pu sortir de son patrimoine et opérer novation et subit, par conséquent, les droits de mutation par décès, dès lors que le délégant est décédé avant cette acceptation. Là encore, la délégation est assimilée à une cession de créance, mais seule la délégation acceptée est visée et supporte le droit proportionnel d'enregistrement. *Cass. com.*, 27 juin 1955, Bull. civ., IV, p. 188, n° 228. La délégation « *constitue une mutation à titre onéreux de créances* » puisqu'elle a eu pour résultat de « *transférer* » dans le patrimoine du délégataire la créance du délégant sur le délégué et que le « *transfert* » a eu sa contrepartie dans la décharge donnée au délégant de sa dette envers le délégataire.

¹⁴⁴⁰ *Par ex. Cass. 1^{re} civ.*, 15 juin 1983, Bull. civ., I, p. 153, n° 175 ; R.T.D.civ. 1984, p. 720, obs. J. Mestre ; D. 1984, I.R., p. 268, obs. M. Vasseur ; J.C.P. 1984, éd. G., II, 20123, obs. J.-Ph. Lévy ; R.T.D.civ. 1984, p. 720, obs. J. Mestre. V. aussi, *Cass. 1^{re} civ.*, 17 mars 1992, D. 1992, p. 481, note L. Aynès ; Defrénois 1992, p. 1423, obs. L. Aynès ; R.T.D.civ. 1992, p. 765, obs. J. Mestre ; J.C.P. 1992, éd. G., II, 21922, note M. Billiau. Engagement de l'acquéreur, le délégué, de régler une somme correspondant au principal et aux intérêts d'un prêt contracté par le vendeur, le délégant.

¹⁴⁴¹ *Cass. com.*, 7 décembre 2004, *op. cit.*

¹⁴⁴² *Cass. com.*, 22 février 2005, n° 03-13661, non publié. Le moyen, tel qu'il est repris par la Cour de cassation, rappelle que le délégué peut s'engager envers le délégataire « *dans la seule mesure de ce qu'il doit, ou devra, au*

alors incertaine, dans la mesure où les termes de l'engagement de référence ne sont pas toujours connus par le délégué. Le critère de la distinction tient donc à l'*objet* de l'obligation nouvelle du délégué¹⁴⁴³. Mais, dans les deux cas de figure, il n'y a *pas transfert, ou cession, de la dette du délégant sur la tête du délégué*, à supposer qu'il en ait existé une, mais *création d'une obligation nouvelle, dont l'autonomie est plus ou moins assurée*. Dans la délégation incertaine, l'autonomie de l'obligation nouvelle n'existe qu'à l'égard de l'obligation à laquelle elle ne fait pas référence. En revanche, dans la délégation certaine, l'autonomie de l'obligation du délégué est totale. En conclusion, l'obligation du délégué peut être « *calquée* », ou sur le rapport fondamental délégué-délégant, ou sur le rapport délégant-délégué. Autrement dit, la nouvelle obligation emprunte les traits de l'obligation à laquelle elle fait référence, ses caractères, ses modalités, *etc*¹⁴⁴⁴. Il en est ainsi de l'obligation de verser des loyers.

469. Dans la délégation de loyers en particulier. Les parties à la délégation peuvent prévoir que l'*objet* de l'obligation du délégué à l'égard du délégataire est identique à celui de son obligation vis-à-vis du délégant, à savoir *le paiement des loyers*. En effet, le délégué peut s'*engager* à l'égard du délégataire *à lui payer dans la limite de ce qu'il doit au délégant*, même si, plus fréquemment, le délégué, débiteur des loyers à l'égard du délégant, s'engage à rembourser au délégataire dans la mesure ce que le délégant doit à ce dernier, comme *un prêt contracté par le délégant*¹⁴⁴⁵. Cette dernière délégation est qualifiée d'*incertaine* ; si le délégué

délégant (*délégation incertaine*) ». Et en l'espèce, les sociétés déléguées ne s'étaient engagées à l'égard du délégataire que pour le cas [dans cette seule mesure] où elles deviendraient débitrices d'un supplément de prix envers le délégant.

¹⁴⁴³ Par ex. L. Aynès, *La cession de contrat et les opérations juridiques à trois personnes*, Économica, 1984, préface Ph. Malaurie, p. 54, n° 58. M. Billiau, *La délégation de créance, Essai d'une théorie juridique de la délégation en droit des obligations*, L.G.D.J., 1989, préface J. Ghestin, pp. 124-125, n° 122. A. Girard-Grillo, « Le vénérable droit des obligations au service des professionnels : l'exemple de la délégation de créance », Dr. et patrimoine 1999, p. 62. D. Mazeaud, note sous *Cass. com.*, 22 avril 1997, Defrénois 1997, art. 36634, n° 108, pp. 1003-1004. L'objet est tantôt déterminé ou déterminable par référence à un lien de droit préexistant, tantôt déterminé sans aucune référence à un lien de droit préexistant. Dans les deux cas, l'engagement du délégué est nouveau et, dans l'hypothèse de la délégation certaine, complètement autonome quant à son régime par rapport aux engagements précédents. R. Libchaber, note sous *Cass. com.*, 29 avril 2002, Defrénois 2002, art. 37607, pp. 1241-1242. Dans la délégation incertaine, « *s'il y a création d'un lien nouveau, c'est d'un rapport d'obligation qu'il s'agit, dépourvu de tout debitum spécifique* », cette nouveauté n'allant « *en général pas au-delà de la constitution du lien obligatoire* » (dans la délégation certaine, la nouveauté s'étend également à l'objet de l'obligation du délégué). C. Grimaldi, *Quasi-engagement et engagement en droit privé, Recherches sur les sources de l'obligation*, Defrénois, coll. « Doctorat & Notariat », 2007, préface Y. Lequette, p. 274, n° 623-2. Le délégataire n'est titulaire que d'une seule créance mais bénéficie d'une pluralité d'engagements. Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munch, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 13^{ème} éd., 2022, pp. 830-831, n° 945, 2°. J. Flour, J.-L. Aubert, É. Savaux, L. Andreu et V. Forti, *op. cit.*, pp. 224-225, n° 206. M. Fabre-Magnan, *Droit des obligations*, tome 1, P.U.F., coll. « Thémis », 3^{ème} éd., 2012, p. 576.

¹⁴⁴⁴ Not. Ch. Lachièze, *op. cit.*, p. 113, n° 182- 1 et pp. 118-119, n° 185. J. Flour, J.-L. Aubert, É. Savaux, L. Andreu et V. Forti, *op. cit.*, pp. 224-225, n° 206. *Cass. 1^{re} civ.*, 9 décembre 1981, Bull. civ., I, p. 316, n° 374 ; D. 1982, p. 445, note J. Mestre. La société gérante d'une société en participation, qu'elle a créée avec une autre société, peut s'engager envers un créancier de son associé, dans le cadre d'une délégation, à rembourser ce créancier *si l'opération immobilière réalisée par la société en participation dégage des bénéficiaires*. De même que la créance de l'associé, ou délégant, sur la société gérante, ou déléguée, est conditionnelle, l'engagement de cette dernière à l'égard du créancier de l'associé est également conditionnel. *Cass. com.*, 22 février 2005, n° 03-13661, non publié. Engagement pris par des sociétés (des SICOMI) de verser un complément du prix de vente d'un bien immobilier au créancier de la société délégante et également venderesse (une SCI), *à condition que le bilan de la société exploitant un centre commercial dans les lieux vendus soit positif*.

¹⁴⁴⁵ Pour des exemples de délégations « *de loyers* » dans la jurisprudence, *Cass. civ.*, 29 décembre 1947, D. 1948, I, p. 166. Délégation « *de loyers* » au profit de leurs créanciers, consentie par des époux, propriétaires d'un immeuble. *T.I. Grenoble*, 24 mai 1984, J.C.P. 1985, éd. N., II, p. 254, obs. M. Bourgeois. Délégation « *de loyers* » au profit d'un établissement de crédit consentie par des époux en remboursement de leur prêt. *Cass.*

sait, en effet, pour quel montant il s'engage, il ne connaît pas toujours les termes de l'engagement du délégant. Il n'en évidemment pas de même si le délégué s'est engagé à verser au délégataire ce qu'il devait au délégant. Il faut, ici, mentionner une étude entièrement consacrée à la délégation *de locataire*¹⁴⁴⁶.

470. M^{me} Niboyet présente cette délégation comme celle par laquelle le délégué s'engage à payer ce que le délégant doit au délégataire¹⁴⁴⁷. Puis, elle précise que la délégation peut être *incertaine*, l'objet de l'engagement du délégué étant calqué sur celui de *l'une ou l'autre des obligations préexistantes*. Dans cette l'hypothèse, poursuit M^{me} Niboyet, le locataire délégué s'est *engagé* tantôt au remboursement du prêt (dette du délégant envers le délégataire), tantôt au paiement de ses loyers (dette qu'il a envers le délégant)¹⁴⁴⁸. En outre, et surtout, M^{me} Niboyet indique que la créance de loyers du délégant sur le délégué n'est pas transmise au délégataire et subsiste dans le patrimoine du premier, tant que la délégation n'a pas été exécutée¹⁴⁴⁹. Par conséquent, le bailleur et ses créanciers ne perdent pas tout recours, l'un contre le preneur devenu défaillant (aléatoire), et les autres contre le bailleur ou son débiteur après défaillance du bailleur¹⁴⁵⁰, et le prêteur, titulaire d'un droit direct envers le preneur, n'entre pas en concurrence avec les créanciers du délégant dont les droits porte sur la créance de loyers maintenue dans le patrimoine de celui-ci, sauf dans l'hypothèse d'une défaillance du preneur¹⁴⁵¹.

471. Il résulte de tout ce qui précède que sur le terrain même du droit civil, il n'y a aucune incompatibilité entre le *maintien du lien qui unit le délégué au délégant* et la création d'une obligation dont *l'objet serait similaire à celui d'une obligation préexistante*, l'exécution de son obligation par le délégué ayant pour effet d'éteindre les dettes précédentes, celles du délégué à l'égard du délégant et du délégant vis-à-vis du délégataire, dans la limite du montant réglé par le délégué au délégataire. Le délégué peut s'engager à l'égard du délégataire à verser les loyers qu'il doit au délégant ou à rembourser le prêt contracté par le délégant, tout en restant soumis à son créancier initial. Le droit civil n'est donc pas, sur ce point, un obstacle à l'application de règles fiscales conformes à une délégation simple, **les incidences fiscales de la relation délégué, délégant n'étant pas modifiées.**

com., 23 janvier 2001, Bull. civ., IV, p. 20, n° 22 ; D. 2001, Act. jurisp. p. 701, obs. A Liénhard ; D. 2001, p. 2509, note S. Bimes-Arbus. Délégation « *de loyers* » au profit d'une banque consentie par une société de transport en remboursement d'un prêt immobilier. *Cass. com.*, 29 avril 2002, *op. cit.* Les parties à la délégation, le délégué preneur et le délégant bailleur, avaient convenu une délégation « *des loyers* » au profit du délégataire qui avait consenti un prêt au délégant destiné à financer l'acquisition d'un immeuble à usage de garage, donné à bail au délégué.

¹⁴⁴⁶ M.-L. Niboyet, « Une illustration du concept de droit civil des affaires, La délégation de locataire à titre de garantie », Mélanges offerts à M. Jeantin, 1999, p. 71 et suiv.

¹⁴⁴⁷ M.-L. Niboyet, *op. cit.*, p. 71 et suiv. Le locataire d'un immeuble (le délégué) est présenté comme le « *débiteur des sommes dues au titre de prêt* » (prêt effectué par le délégant auprès du délégataire). Il effectue directement « *le remboursement des échéances du prêt* ». Enfin, en vertu de la délégation, « *le prêteur va disposer d'un droit direct sur le locataire à percevoir le montant des échéances - en intérêts et capital - prévues au contrat* ».

¹⁴⁴⁸ *op. cit.*, p. 73.

¹⁴⁴⁹ *op. cit.*, p. 74. V. aussi un jugement cité par l'auteur (*T.I. Grenoble*, 24 mai 1984, *op. cit.*) qui tire comme conséquence de l'absence de transmission de la créance du délégant que le délégataire ne peut exercer l'action en résolution du bail lorsque les loyers n'ont pas été acquittés, cette dernière action étant réservée au délégant.

¹⁴⁵⁰ Le résultat d'une saisie pratiquée par les créanciers du délégant à l'encontre du délégué a également un caractère aléatoire.

¹⁴⁵¹ M.-L. Niboyet, *op. cit.* Cette dernière se réfère à l'arrêt de la Cour de cassation du 16 avril 1996, *op. cit.*, dont la portée a été discutée au regard de l'arrêt du 29 avril 2002, *op. cit.*

472. Si la réponse ministérielle Guillot de 1995 ne donnait aucune précision quant au traitement fiscal de la délégation simple, elle distinguait, néanmoins, cette délégation de la simple indication de paiement, en admettant l'existence d'un lien juridique direct entre la banque et la société et concédait que si la délégation était acceptée, la société pourrait alors rembourser le prêt à la place du chef d'entreprise. Le droit fiscal ne pouvait donc rester indifférent à cette reconnaissance d'une opération juridique à trois personnes et c'est sur la base de cette dernière que devaient être revues les conséquences fiscales des relations entre les personnes concernées. À défaut de dispositions ou de règles fiscales justifiant de ne pas tenir compte des effets d'une délégation simple, c'était au regard des règles et solutions du droit civil applicables à cette délégation qu'une solution relative à ses conséquences fiscales devait être trouvée. Le Conseil d'État a donc été conduit à revoir sa jurisprudence et à modifier le régime fiscal d'une délégation simple voulue par les parties.

473. **2. Le bien-fondé du revirement de jurisprudence en droit fiscal.** L'exclusion de la délégation simple du champ d'application du droit fiscal, en l'absence de règles du droit fiscal ou d'une utilisation pertinente de celles relatives à la simulation ou à la fraude à la loi, justifiant cette exclusion, ne pouvait persister. C'est donc dans un arrêt de 2008 que, sur les recommandations de la commissaire du Gouvernement, le Conseil d'État a reconnu l'existence d'une opération juridique à trois personnes en tirant toutes les conséquences fiscales d'une délégation simple entre un dirigeant, sa société et la banque prêteuse. Désormais, « *ne trouvent pas à s'appliquer [à une situation de délégation simple] les dispositions précitées du Code général des impôts qui limitent la déduction des intérêts versés aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société* »¹⁴⁵². Ainsi, l'administration ne pouvait réintégrer aux résultats de l'entreprise une partie des intérêts versés et, par conséquent, imposer les sommes en cause entre les mains de M. Lescure [le dirigeant] en tant que revenus distribués. Tout d'abord, cet arrêt est un revirement de la jurisprudence du conseil d'État plafonnant la déductibilité des intérêts des prêts contractés par les dirigeants de sociétés, notamment, et remboursés par ces dernières. Ensuite, l'arrêt de 2008 met fin à une exception contestable à l'application du droit des obligations en droit fiscal consistant à ignorer les règles relatives à une délégation simple. En effet, les conséquences tirées de la situation juridique des parties en cause sont dorénavant celles résultant d'une opération de délégation imparfaite au sens de l'ancien article 1275 du code civil relatif à la délégation simple¹⁴⁵³. Dans ses conclusions, la commissaire du Gouvernement exprime cette nécessité de tenir compte du droit civil en ces termes : « *nous croyons qu'il n'est pas déraisonnable de vous proposer de revenir sur votre jurisprudence et d'abandonner votre théorie du transit instantané des sommes entre les mains du dirigeant dans le cas, qui est celui de l'espèce, où ce dirigeant a mis immédiatement à la disposition de la société le produit d'un emprunt qu'il a contracté à titre personnel et où la société rembourse directement intérêts et capital à l'établissement bancaire. En clair, donc, nous vous proposons de confirmer l'arrêt de la cour. Nous avons d'autant moins de scrupules à vous proposer une telle solution qu'elle peut se réclamer d'une théorie civiliste dite de la délégation imparfaite* »¹⁴⁵⁴. En effet, la cour administrative d'Appel avait considéré que les dispositions de l'article 39, 1, 3° et 212, 1° du Code général des impôts, à savoir celles limitant la déduction des intérêts des résultats imposables de la société ne s'appliquaient pas. Par conséquent, l'Administration ne pouvait opérer la réintégration dans ces résultats de la partie non déductible des intérêts en cause, ni décider de la soumission à l'impôt sur le revenu du

¹⁴⁵² C.E., 28 mars 2008, n° 295735, Dr. fisc. 2008, nos 19-20, p. 21, comm. 314, concl. C. Landais et note A. de Bissy ; R.J.F. 6/08, p. 575, comm. 642.

¹⁴⁵³ Auj. art. 1336 et 1338 C. civ. (Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.).

¹⁴⁵⁴ op. cit., p. 22.

dirigeant des intérêts qualifiés de *revenus distribués*. La situation dans laquelle les parties se trouvaient était bien celle du dirigeant ayant emprunté personnellement des fonds à une banque au profit de sa société et de la société qui assumait la charge des intérêts correspondants, en les versant directement à la banque¹⁴⁵⁵. Le Conseil d'État, quant à lui, a rejeté la qualification de *revenus distribués* des intérêts prétendument versés au dirigeant et estimé que la société, ayant effectuée auprès de la banque les remboursements liés à l'emprunt, *était devenue directement la débitrice de la banque*¹⁴⁵⁶.

474. Ainsi, les parties à la délégation peuvent convenir que le délégué s'engage à payer dans la limite de ce que doit le délégant, un prêt, par exemple, annuités et intérêts, ou prévoir que le délégué s'engage à l'égard du délégataire à payer dans la mesure de ce qu'il doit au délégant, comme des loyers. Si la nouveauté tient à l'obligation du délégué, il n'en est donc pas de même de son objet. Par conséquent, « *l'obligation du délégué n'est pas définie dans la convention de délégation autrement que par référence à l'obligation du délégant* »¹⁴⁵⁷ (ou à son obligation initiale) et « *son obligation reprend les termes de l'obligation du délégant* »¹⁴⁵⁸ (ou de sa propre obligation à l'égard du délégant)¹⁴⁵⁹. En outre, l'engagement du délégué à l'égard du délégataire ne décharge pas le délégué de sa propre obligation vis-à-vis du délégant, si ce dernier ne le veut pas, la créance du délégant subsistant également dans son patrimoine et n'étant pas transférée, par conséquent, dans celui du délégataire. Dès lors que le délégué prend un engagement vis-à-vis du délégataire, nouveau par rapport aux engagements pris antérieurement, mais dont l'objet est « calqué » ou « moulé » sur une obligation préexistante, que le délégant n'a pas volontairement libéré le délégué et que sa créance n'a pas été transférée au délégataire, il n'y a aucune raison, sur le plan fiscal, de limiter le montant des intérêts déductibles, versés par une société à la banque, *laquelle a pris l'engagement de rembourser le prêt contracté par son dirigeant*. De même, aucun obstacle, sur le terrain fiscal, ne justifie de refuser à la société de déduire les charges de loyers versés à la banque et au dirigeant de récupérer la T.V.A. acquittée sur l'achat du bien financé par le prêt, qui reste imposable sur ces loyers, *au cas où le locataire s'est engagé à les payer à l'établissement de crédit*. Ici, l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal n'étant pas justifiée par une règle de droit fiscal et plus spécifiquement par les règles relatives à l'abus de droit, cette dernière ne pouvait que conduire à un revirement de jurisprudence de la haute juridiction.

475. **Conclusion du chapitre 2. La fin d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal à l'initiative du juge.** Comme le législateur, le juge est à l'origine d'une expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. Ses contributions à cette expansion résultent de revirements de jurisprudence de la part du Conseil d'État dont la jurisprudence n'était pas fondée ou reposait sur de prétendues règles fiscales comme celle de l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines ou inapplicables en l'espèce. Trois enseignements sont à tirer de ces contributions du juge.

Tout d'abord, il n'existe pas de règle d'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres droits.

¹⁴⁵⁵ Paris, 17 mai 2006, n° 03-906, Dr. fisc. 2007, n° 6, p. 20, comm. 167, note A.-F. Gagneur.

¹⁴⁵⁶ C.E., 28 mars 2008, n° 295735, *op. cit.*

¹⁴⁵⁷ Ch. Lachièze, dans sa thèse, *op. cit.*, p. 108, n° 177.

¹⁴⁵⁸ Ch. Lachièze, dans sa thèse, *op. cit.*, p. 108, n° 177.

¹⁴⁵⁹ *Égal.*, J. Flour, J.-L. Aubert, É. Savaux, L. Andreu et V. Forti, *op. cit.*, pp. 227-228, n° 210. Dès lors que le délégué fixe l'étendue de son engagement en se référant à l'un des rapports fondamentaux, ces références entrent dans le champ contractuel.

Ensuite, l'interprétation stricte des textes fiscaux peut effectivement avoir pour conséquence une application du droit des obligations en droit fiscal¹⁴⁶⁰.

Enfin, les renvois au droit civil peuvent être implicites et certains grâce à la lecture des conclusions des commissaires du Gouvernement. Ainsi, dans les conclusions du commissaire du Gouvernement sur l'arrêt ayant opéré un revirement de jurisprudence dans le domaine de la délégation simple, il y a un renvoi à « *la théorie civiliste, dite de la délégation imparfaite* »¹⁴⁶¹. Il en est de même dans le cas d'une vente d'une fraction d'un terrain contre un prix converti en la remise de locaux à construire. Le renvoi au droit civil par le Conseil d'État est implicite et sûr puisque la jurisprudence de la Cour de cassation, excluant la remise de locaux du champ d'application de la taxe de publicité foncière, est citée dans les conclusions du commissaire du Gouvernement sur l'arrêt rendu par la juridiction administrative¹⁴⁶². S'agissant de la remise en cause d'un contrat et la détermination du redevable de la taxe foncière, le renvoi est, une fois de plus, implicite. Il faut, là aussi, avoir lu les conclusions du commissaire du Gouvernement sur l'arrêt du Conseil d'État pour trouver les références au droit civil¹⁴⁶³.

476. Conclusion du titre 2. L'expansion du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il résulte des interventions du législateur et des contributions du juge un développement du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. L'un et l'autre ont mis un terme à des exceptions à cette application et confirmé la consécration, ou le succès, de ce principe. L'application du droit civil en droit fiscal non seulement est bien réelle mais aussi progresse. La conséquence de ce constat est d'affirmer et de réaffirmer que l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres disciplines n'existe pas. Elle n'est ni un principe obligatoire, pour le juge, notamment, ni une règle d'interprétation. C'est plutôt l'inverse qui se produit : l'application du droit civil en droit fiscal s'impose à l'interprète et, grâce à ce dernier et au législateur, s'étend. Cette expansion s'est manifestée à la fois par une remise en cause de textes par le législateur lui-même¹⁴⁶⁴ ou par l'adoption de textes par ce dernier, là où existait un vide législatif¹⁴⁶⁵. Elle s'est aussi exprimée par des revirements de jurisprudence de la part du Conseil d'État souvent sous l'impulsion d'arrêts de la Cour de cassation et des conclusions des commissaires du Gouvernement. C'est également fréquemment dans un sens favorable au contribuable que le législateur et le juge ont appliqué le droit civil en droit fiscal. En outre, de manière remarquable, l'interprétation stricte d'un texte n'a pas toujours pour effet une application du droit civil. Une interprétation large de dispositions législatives peut également produire cette conséquence. Enfin, les renvois, et du législateur, et du juge, au droit civil sont tantôt explicites, tantôt implicites, les renvois de ce dernier n'étant pas toujours commandés par le législateur.

477. Conclusion de la 1^{ère} partie. La consécration du principe de l'application de du droit des obligations en droit fiscal. Il y a bien un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal. Tout d'abord, la démonstration a été faite que l'autonomie et le réalisme du droit fiscal ne peuvent exister dans la mesure où le droit fiscal est un droit de superposition et qu'il est ainsi soumis aux autres disciplines juridiques quand il s'agit de régir les incidences fiscales des situations relevant, notamment, du droit des obligations. L'étude

¹⁴⁶⁰ Ex. des ventes d'une fraction d'un terrain contre un prix converti en la remise de locaux à construire et de la remise en cause d'un contrat et la détermination du redevable de la taxe foncière.

¹⁴⁶¹ C. Landais, concl. sur C.E., 28 mars 2008, n° 295735, Dr. fisc. 2008, n°s 19-20, p. 22, comm. 314.

¹⁴⁶² Ph. Martin, concl. sur C.E., 5 juillet 1996, B.D.C.F. 4/96, pp. 30-31.

¹⁴⁶³ J. Arrighi de Casanova, concl. sur C.E., 26 juillet 1991, n° 51086, P.A. 1992, n° 115, p. 6 et suiv.

¹⁴⁶⁴ Ex. de la subrogation personnelle.

¹⁴⁶⁵ Ex. de la subrogation personnelle et des intérêts moratoires.

des *manifestations* du principe du droit des obligations en droit fiscal en est la démonstration. En effet, les renvois aux définitions et aux qualifications du droit civil sont nombreux. En outre, l'idée selon laquelle cette autonomie et ce réalisme du droit fiscal ne sont pas davantage des principes d'interprétation de ce dernier sera par la suite confortée quand seront examinés les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. La découverte de ces fondements atteste de l'inexistence de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal comme principes d'interprétation. Ensuite, le caractère strict de l'interprétation du droit fiscal dont la conséquence serait une application du droit civil en droit fiscal n'est pas ni systématique, ni obligatoire car non seulement le droit fiscal est parfois interprété largement mais aussi parce qu'une telle interprétation - large - conduit à une application du droit civil en droit fiscal. Les *expansions* du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal d'origine légale ou jurisprudentielles en sont les témoins. Il n'en demeure pas moins qu'il reste des exceptions - résiduelles - à cette application. Celles-ci sont tantôt justifiées, et il est donc difficile de les remettre en cause, tantôt injustifiées et dans cette hypothèse, elles sont condamnables. C'est par l'examen des fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal que ces exceptions résiduelles seront mises en évidence et que l'opportunité de leur survie sera discutée.

Deuxième partie - Les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal

478. **Introduction. L'exception en droit privé.** L'exception est le « *plus souvent (et plus proprement) [un] cas soumis à un régime particulier par l'effet d'une disposition spéciale dérogeant à la règle générale ; en ce sens l'exception est une règle (ayant vocation à régir tous les cas compris en son domaine). [...]. La portée de l'exception dépend d'une part de son domaine (nombre et ouverture des cas exceptés), d'autre part de sa conséquence (caractère plus ou moins restrictif du régime qui en découle)* »¹⁴⁶⁶. M^{me} Lucienne, dans sa thèse¹⁴⁶⁷, indique que cette deuxième définition de l'exception proposée par G. Cornu, entretient, avec la première¹⁴⁶⁸, « *une sorte de confusion peu souhaitable dans l'esprit du juriste. Aussi, faudrait-il clairement faire la distinction entre :*

. *Le cas d'espèce qui peut être qualifié d'exception, d'une part du fait de sa singularité propre par rapport à d'autres cas d'espèce inclus dans le même domaine, et d'autre part parce qu'il est soumis à un régime juridique spécial dérogeatoire par rapport au droit général.*

. *et la règle qui peut être entendue comme une exception en ce qu'elle comporte un caractère exceptionnel parce que son contenu se différencie de celui de la règle générale.*

*Ainsi, l'exception pourrait désigner à la fois le cas d'espèce particulier et la règle particulière qui régit le ou les cas d'espèce spécifiques »*¹⁴⁶⁹.

Puis, M^{me} Lucienne critique la qualification du cas d'espèce d'exception et estime que cette dernière est une règle de droit : « *d'une part, cette conception de l'exception réduit à néant le binôme logique qu'elle forme usuellement avec la notion de principe, ce dernier ne pouvant s'appliquer qu'à la règle de droit en elle-même. D'autre part, ce que l'on appelle « exception » ici, ce n'est rien d'autre que le cas particulier objet de la règle spéciale. En conséquence, l'exception se confond avec le particularisme du ou des cas qui font l'objet de la norme spéciale et aboutit ici encore à une certaine redondance. Ainsi, considérer juridiquement le cas d'espèce particulier comme une exception, et surtout le qualifier comme tel ne ferait que brouiller les pistes inutilement. En effet, en admettant que le texte spécial entendu quantitativement et qualitativement soit une exception, qualifier le cas d'espèce qu'il régit d'exception ne fait qu'apporter une confusion sémantique inutile puisque « l'exception serait alors littéralement régie par l'exception », ce qui n'a, bien évidemment aucun sens. Ainsi c'est la définition de l'exception en tant que règle de droit dont le contenu se différencie de la règle générale et qui possède un domaine d'application plus réduit que nous retiendrons. Pour illustrer le propos, on peut reprendre l'exemple de CORNU à propos de l'époux propriétaire d'un logement affecté au logement de la famille. Selon l'article 215 alinéa 3 du Code civil, ce dernier ne peut en disposer sans le consentement de son conjoint, et*

¹⁴⁶⁶ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Exception. Aj. J.-M. de Moy, *L'exception en droit privé*, P.U. d'Aix-Marseille, 2011, préface R. Desgorces, p. 17, n° 1 : « *tout ce qui permet d'écarter une règle de droit normalement applicable, lorsque sa finalité devient non souhaitable dans une situation particulière* ». M. Carpentier, *Norme et exception, Essai sur la défaisabilité en droit*, Institut universitaire Varenne, « Collection des thèses », 2014, préface J.-F. Kervégan, pp. 17-18, pp. 26-27 et pp. 27-28. L'exception appartenait à la règle de principe mais l'application de cette dernière à un cas particulier s'avérait problématique. Spécificité de l'exception par rapport à la règle de principe. Prévalence de l'exception sur la règle de principe. Elle est soit la norme entrant en conflit avec une autre norme plus générale, soit la norme qui résulte d'un conflit de normes.

¹⁴⁶⁷ Léa Lucienne, *Specialia generalibus derogant*, Mare & Martin, 2023, préface F. Leduc.

¹⁴⁶⁸ « *Parfois syn. de dérogation (sens 1). Cas soustrait à l'application normale de la règle par l'effet d'une mesure individuelle (exorbitante) de dérogation (par ex, en vertu du pouvoir modérateur) : en ce sens l'exception s'oppose à la règle (et lui fait échec)* ».

¹⁴⁶⁹ P. 264, n° 281.

ce, par exception au principe de la libre disposition d'un bien par son propriétaire (article 544 du Code civil) »¹⁴⁷⁰.

Ce qu'il faut retenir de ce qui précède est que l'exception est une **norme** dont le champ d'application est plus restreint que la norme de principe générale et abstraite dont le champ d'application est, par conséquent, délimité par cette exception¹⁴⁷¹. Une définition insistant sur la limite apportée par l'exception à la règle de principe et donc au champ d'application de cette dernière a également été donnée. L'exception est « **la norme ou la règle de limitation** c'est-à-dire une norme qui apporte ou détermine la limite à l'étendue d'une autre règle générale. En ne régissant qu'une sous-catégorie soustraite de la catégorie, l'exception est une norme ayant un champ d'application plus limité que celui d'une autre norme. [...] En se caractérisant par le rapport du général au spécial, l'exception désigne la norme spéciale ne régissant qu'une sous-catégorie imbriquée dans la catégorie visée par la règle générale. Elle n'a en conséquence qu'un champ d'application limité par rapport à celui conféré à une autre règle. En ce sens, la règle exceptionnelle régit l'espèce alors que la règle générale vise le genre »¹⁴⁷². L'**exception**, à savoir la norme limitant le champ d'application de la règle générale et qui, de surcroît, **contredit** cette dernière est d'**interprétation stricte**¹⁴⁷³. La règle d'interprétation stricte de l'exception est exprimée par l'adage « *exceptio est strictissimae interpretationis* »¹⁴⁷⁴. L'exception est régie par un autre adage bien connu : « *specialia generalibus derogant* » et la règle spéciale est donc qualifiée comme telle [une

¹⁴⁷⁰ *op. cit.*, pp. 264-265, n° 281. Déjà, et par exemple, sur la mise en évidence de l'existence de **deux** normes dont les champs d'application sont emboîtés, dont les contenus inconciliables, et dont le conflit est résolu « en vertu de règles régulatrices, extérieures et supérieures, dont la principale est *Specialia derogant generalia* », L. Heuschling, « Qu'est-ce que, en droit, une « exception » ? », in *La norme et ses exceptions, Quels défis pour la règle de droit ?*, sous la direction de A. Vidal-Naquet et M. Fatin-Rouge Stefanini, À la croisée des droits, 2014, p. 85.

¹⁴⁷¹ J.-M. de Moy, *op. cit.*, p. 100, n° 190. Sur les domaines respectifs de la règle de principe et de l'exception, cette dernière limitant le champ d'application de la première et la rendant dépendante d'elle, C. Blanchard, *La dispense en droit privé*, éd. Panthéon-Assas, 2010, préface Ph. Conte, p. 331 et suiv., n°s 339 et suiv. Déjà, R. Gassin, « Lois spéciales et droit commun », D. 1961, chron. p. 91, n° 1. Puis distinction droit commun/droit spécial.

¹⁴⁷² Thi Hong Nguyen, *La notion d'exception en droit constitutionnel français*, Th. Paris I, 2013, pp. 210-211.

¹⁴⁷³ J.-M. de Moy, *op. cit.*, p. 101 et suiv., n°s 192 et suiv. Déjà, pour une critique de l'interprétation stricte des exceptions, L. Robine, *L'interprétation des Textes exceptionnels en Droit civil français*, Th. Bordeaux, 1933. Aj. pour plus de précisions, C. Goldie-Genicon, *Contribution à l'étude des rapports entre le droit commun et le droit spécial des contrats*, L.G.D.J., 2009, préface Y. Lequette, note, *infra*. D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, p. 223, n° 294 : « ...la règle spéciale est applicable, non en raison de **la contradiction qu'elle apporte à la règle générale**, mais plutôt parce qu'elle régit spécifiquement un sous-ensemble des situations visées par la règle générale. On peut donc tout à fait concevoir d'appliquer l'adage « *specialia generalibus derogant* » [v. note, *infra*] alors même que le contenu de la règle spéciale converge avec celui de la règle générale [v. aussi C. Goldie-Genicon et N. Balat, *infra*]. En pareil cas, il n'y a pas de raison de recourir au mécanisme d'interprétation stricte des exceptions. **Lorsque, en revanche, la norme spéciale apporte une exception à la règle générale, il convient d'en donner une interprétation stricte...** ». C'est nous qui mettons en gras.

¹⁴⁷⁴ *Égal.*, L. Lucienne, *op. cit.*, p. 273 et suiv., n°s 289 et suiv. Qualification de la règle « *les exceptions sont d'interprétation stricte* » de principe (pp. 278-279, n° 291). Qualification de la locution latine « *exceptio est strictissimae interpretationis* » de maxime (pp. 280-281, n° 291). Mais cette maxime n'est pas un principe d'interprétation (pp. 280-281, n° 291) et son caractère obligatoire peut être discuté (p. 281 et suiv., n° 291). Toutefois, pour M^{me} Lucienne (*op. cit.*, pp. 285-286, n° 291), la règle « *exceptio est strictissimae interpretationis* » est la majeure d'un syllogisme secondaire ; elle est obligatoire selon divers facteurs. La majeure : la norme portée par « *l'exception est d'interprétation stricte* ». La mineure : le texte spécial présentant les caractéristiques d'une exception au texte plus général. La conclusion : l'applicabilité du texte spécial tel qu'il est interprété strictement. Sur l'interprétation stricte d'une exception, v. aussi p. 295, n° 302, note 233.

exception] si elle s'oppose à la règle générale¹⁴⁷⁵. Ainsi, le texte « *réglant de manière plus spéciale un ensemble de faits va exclure le texte plus général* [et donc priorité d'application au texte spécial] ; *il bénéficie d'une présomption de meilleure adaptation* »¹⁴⁷⁶. Et la contrepartie de cette priorité donnée à l'exception est que cette dernière est d'interprétation stricte¹⁴⁷⁷.

479. **L'exception en droit fiscal.** S'agissant du droit fiscal, il faut, au préalable, indiquer qu'il n'est pas question, ici, de l'étude des exceptions à l'application des *lois fiscales*, déjà réalisée. L'attention sera portée sur celles entrant en conflit avec les règles formant le *droit des obligations* et sur leurs fondements. Selon une conception étroite du droit fiscal, ce dernier est présenté « *comme une matière spéciale, irréductible à toute autre, ayant ses concepts et ses normes propres. C'est le domaine de l'exorbitant, des dérogations au droit commun, celui où l'État exerce au plus haut point ses prérogatives et ses privilèges de puissance publique. Dans cette conception étroite, le droit fiscal comprend l'ensemble des règles de la fiscalité, sans équivalent en droit privé ou même en droit public général* »¹⁴⁷⁸. Il résulte de cette définition que l'une de ces règles de la fiscalité (*ex.* la règle de l'annualité de l'impôt) pourrait être à l'origine d'exceptions à l'application du droit privé, et du droit des obligations, en particulier, en droit fiscal (et pour ces exceptions, application de la maxime

¹⁴⁷⁵ Par *ex.* C. Goldie-Genicon, *op. cit.*, pp. 471-472, n° 367 : « *la règle spéciale ne l'emporte sur la règle générale que dans son strict domaine d'application. En dehors de la sphère de compétence de la norme spéciale, la norme générale retrouve son empire. L'adage specialia generalibus derogant doit en effet être compris en lien avec la maxime exception est strictissimae interpretationis : la règle spéciale dérogoire, parce qu'elle est exorbitante du droit commun, qu'elle contredit une règle générale, présente un caractère exceptionnel et doit rester circonscrite « à l'intérieur des frontières que lui trace son libellé textuel ». C'est le caractère dérogoire – et non simplement spécial – de la règle qui justifie son cantonnement dans les strictes limites que lui assigne le texte qui en est le support, et fait obstacle au raisonnement par analogie. L'exclusion du droit commun est donc bornée par le champ d'application de la disposition spéciale dérogoire* ». La règle **simplement spéciale** est celle **qui ne heurte pas le droit commun** et en assure le **prolongement** ou la **mise en œuvre**. Cette dernière n'a pas ce caractère d'exception qui interdit le raisonnement par analogie. P. Amserek, « Très brèves réflexions pour servir de prolégomène », in *La norme et ses exceptions, Quels défis pour la règle de droit ?*, sous la direction de A. Vidal-Naquet et M. Fatin-Rouge Stefanini, À la croisée des droits, 2014, p. 13. Exception : règle spéciale **dérogoire** et d'interprétation stricte. Sur la possibilité pour une règle spéciale d'être tantôt exceptionnelle, tantôt non exceptionnelle, N. Balat, *Essai sur le droit commun*, éd. Panthéon-Assas, L.G.D.J., 2016, préface M. Grimaldi, pp. 101-102, n° 163 et pp. 102-103, n° 165. La règle spéciale peut être exceptionnelle (**celle qui déroge au droit commun**) ou non exceptionnelle (pas de dérogation au droit commun, soit qu'elle le prolonge, soit qu'elle y renvoie, soit qu'il n'y a pas de droit commun). La règle spéciale est d'interprétation stricte. L. Lucienne, *op. cit.*, pp. 266-267, n° 284 et p. 268 et suiv., n° 286 : « *l'exception, une règle spéciale dérogoire* » et « *l'exception, une règle spéciale originale ou dérogoire* ». *Aj.* p. 272, n° 287 : « *ainsi, seule la règle spéciale dont le contenu diverge du droit commun présente un caractère exceptionnel qui entraîne le mécanisme de dérogation dans les strictes limites prévues par le texte* ». C'est nous qui mettons en gras.

¹⁴⁷⁶ Par *ex.* J.-M. de Moy, *op. cit.*, p. 116, n° 229. A. Vidal-Naquet, « Propos introductifs : de l'exception à la règle ou quand l'exception devient la règle... », in *La norme et ses exceptions, Quels défis pour la règle de droit ?*, sous la direction de A. Vidal-Naquet et M. Fatin-Rouge Stefanini, À la croisée des droits, 2014, p. 31. Meilleure adaptabilité et priorité de l'exception. *Égal.* sur la « priorité d'application » de l'exception, L. Lucienne, *op. cit.*, p. 267, n° 285.

¹⁴⁷⁷ Sur les liens entre les deux maximes « *exceptio est strictissimae interpretationis* » et « *specialia generalibus derogant* », L. Lucienne, *op. cit.*, p. 286 et suiv., n° 293 et suiv. Par *ex.* C.J.U.E., 12 juillet 2012, aff. C-616/10, Solvay SA c/ Honeywell Fluorine Products Europe BV et autres, n° 21 : « *cette règle de compétence spéciale, en ce qu'elle déroge à la compétence de principe du for du domicile du défendeur énoncée à l'article 2 du règlement n° 44/2001, doit, d'autre part, faire l'objet d'une interprétation stricte, ne permettant pas une interprétation allant au-delà des hypothèses envisagées de manière explicite par ledit règlement...* ». Cass. 1^{re} civ., 6 février 2019, n° 18-50.003, FS-P+B : « *...aux termes de ce texte [l'article 98, 7°, du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 organisant la profession d'avocat, modifié], qui est d'interprétation stricte en raison de son caractère dérogoire, sont dispensés de la formation théorique et pratique et du certificat d'aptitude à la profession d'avocat les collaborateurs de député ou assistants de sénateur justifiant avoir exercé une activité juridique à titre principal avec le statut de cadre pendant au moins huit ans dans ces fonctions* ».

¹⁴⁷⁸ J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Les cours de droit, Licence, Fascicule 1, 1998, p. 5.

« *specialia generalibus derogant* »). L'exception devrait être d'interprétation stricte dans la mesure où elle contredit une règle civile (« *exception est strictissimae interpretationis* »). Ainsi, et par exemple, l'ancien article 1840-A du Code général des impôts¹⁴⁷⁹ prévoyait la nullité de certaines promesses unilatérales de vente ou de cessions de ces dernières à défaut de leur constat dans un acte authentique ou dans un acte sous seing privé enregistré dans un certain délai à compter d'une date précisée. Par conséquent, ces promesses ou ces cessions pouvaient être régulières par rapport au droit civil mais encourir leur nullité si elles n'avaient pas été constatées dans un acte authentique ou dans un acte sous seing privé ayant été soumis à la formalité de l'enregistrement. Là, l'application de la règle sous l'ancien article en question, laquelle règle excluait le droit civil, était constitutive d'une exception à l'application de cette dernière discipline en droit fiscal¹⁴⁸⁰. La règle fiscale en question aurait été aussi d'interprétation stricte. En effet, son application n'aurait pu être étendue aux autres promesses et cessions que celles prévues par l'ancien article 1840 A du Code général des impôts. Il en est ainsi de la promesse unilatérale d'un prêt¹⁴⁸¹. Il en a été de même de la promesse unilatérale de vente d'un fonds de commerce insérée dans le contrat par lequel le propriétaire donne de fonds en location-gérance, dès lors que la promesse en question impose des obligations à la charge des deux parties¹⁴⁸². La nullité de cette dernière a été écartée.

Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal ne sont pas toujours dans le texte même du Code général des impôts. Elles peuvent aussi figurer dans un arrêt du Conseil d'État, par exemple, ou être le contenu d'une décision de l'Administration¹⁴⁸³. En reprenant l'exemple des conséquences fiscales que pouvait produire une délégation simple et en se rappelant qu'initialement la haute juridiction administrative et l'Administration avaient refusé de tenir compte de cette délégation, c'est ici le refus et du Conseil d'État, et de l'Administration, qui était constitutif d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Finalement, aucun fondement ne justifiait de ne pas en tenir compte de la délégation simple. Le conseil d'État a alors opéré un revirement de jurisprudence.

480. L'auteur d'une exception serait celui qui a créé la norme initiale, à savoir le législateur¹⁴⁸⁴. Par conséquent, ni le Conseil d'État, spécialement, ni l'Administration ne pourraient soulever d'exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal, en particulier. Effectivement, et s'agissant des réponses ministérielles, ici, et de l'exemple de celle de 1994 niant l'existence de la délégation simple, elles n'ont aucune valeur juridique. Toutefois,

¹⁴⁷⁹ *Auj.* art. 1589-2 C. civ. Dès lors que les anciennes dispositions du Code général des impôts sont transférées sous cet article, alors en vigueur aujourd'hui (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »), il faut considérer que les nouvelles dispositions sont des dispositions civiles et ne sont donc plus des dispositions fiscales. Il en sera de même des nouvelles dispositions de l'article 1589-2 du Code civil lequel reprend celles figurant sous l'ancien 1840 du Code général des impôt (*v. infra* + les explications données).

¹⁴⁸⁰ **À noter. Une objection pourrait être formulée à la présentation de la nullité de la promesse ou de sa cession comme une exception à l'application du droit civil en droit fiscal. En effet, il s'agirait plutôt d'une intrusion de ce dernier dans le premier. Toutefois, si la validité de la promesse ou de la cession concernée, au regard du droit civil, est ignorée par le droit fiscal, il y a bien là une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. D'où la proposition de cet exemple présenté brièvement. Une même remarque sera également faite à propos de l'étude de l'ancien article 1840 du Code général des impôt, devenu l'article 1321-1 du Code civil relatif à la nullité d'une contre-lettre (*v. infra*).**

¹⁴⁸¹ Sur l'existence d'une telle promesse en droit civil, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 273, n° 257.

¹⁴⁸² *Cass. com.*, 16 octobre 2019, n° 18-14.678, inédit.

¹⁴⁸³ Sur la valeur normative de la doctrine de l'Administration, *v.* le paragraphe suivant.

¹⁴⁸⁴ A. Rouyère, *Recherche sur la dérogation en droit public*, Th. Bordeaux I, 1993, p. 71 et suiv.

certaines sont opposables à l'Administration en vertu de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales¹⁴⁸⁵ et posséderaient une telle valeur¹⁴⁸⁶.

Plus globalement, la doctrine de l'Administration n'a, en principe, aucune valeur normative. Celle « *de portée générale peut se définir comme « l'ensemble des interprétations des textes fiscaux formulées par une autorité fiscale centrale en direction de l'administration fiscale déconcentrée en vue, principalement, d'assurer une application uniforme de ces textes sur l'ensemble du territoire national »*. Elle est contenue, le plus souvent, dans des instructions publiées (sous forme électronique) par intégration dans la base documentaire dénommée *Bulletin officiel des Finances publiques-Impôts* »¹⁴⁸⁷. Elle peut être invoquée par

¹⁴⁸⁵ « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Il en est de même lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points du contrôle, y compris tacitement par une absence de rectification. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ». Version en vigueur depuis 2018.

¹⁴⁸⁶ Par ex., Rép. min. à une question posée par M. Mathieu du 3 juillet 1997, J.O., Sénat., p. 1760 et réponse publiée au J.O., Sénat., du 28 août 1997, p. 2198 : les réponses en question (ministérielles) « ont pour objet d'informer ceux-ci [les députés et les sénateurs] de l'action conduite par le Gouvernement. Cet objet même fait obstacle à ce que ces réponses puissent s'insérer dans la hiérarchie des normes de droit et, dès lors, se substituer aux décisions réglementaires ou individuelles prises par les autorités administratives compétentes. De plus, eu égard au principe d'indépendance des juridictions, l'interprétation des dispositions législatives donnée par le Gouvernement n'engage pas le juge, qui reste maître du sens qu'il entend donner aux textes. Pour ces deux raisons, les réponses ministérielles n'ont pas, en principe, de valeur juridique. Ce point a été rappelé à plusieurs reprises par la jurisprudence du Conseil d'Etat [v. C.E., 20 avril 1956, *Sieur Lucard + C.E.*, 26 février 1969, n° 72426]. Toutefois, en matière fiscale, elles sont considérées comme exprimant l'interprétation administrative des textes, au même titre que les instructions et circulaires. L'article L. 80 A du livre des procédures fiscales a en effet expressément consacré le droit des contribuables à se prévaloir de l'interprétation administrative de la loi fiscale [sur cette opposabilité s'agissant de l'interprétation des lois fiscale, C.E., 24 juin 1968, n° 66883 + C.E., 16 décembre 2005, n° 272618]. Les réponses ministérielles sont, à ce titre, regardées comme exprimant la "doctrine" administrative. Par ailleurs, les réponses aux questions parlementaires qui sont soumises à la signature du ministre expriment la position de celui-ci, à une date et dans un contexte déterminés par la question posée. Dans ces conditions, et sous les réserves qu'elles impliquent, l'administration placée sous l'autorité du ministre est naturellement conduite à adopter une solution conforme à celle exprimée par la réponse au parlementaire, sauf si une décision de justice vient ultérieurement la contredire ». BOI-SJ-RES-10-10-20-20200304, n° 70 : « le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne peut être invoqué par les contribuables qu'en cas de rehaussement fondé sur une interprétation d'un texte fiscal différente de celle que l'administration avait précédemment formellement admise. Ainsi, le support doctrinal invoqué sur le fondement du premier alinéa peut être constitué par des prises de position formelle : qui peuvent ne pas avoir fait l'objet d'une publication ; à caractère général (instruction, circulaire, documentation de base, réponse ministérielle, etc... ». Élargissement aussi de l'opposabilité des réponses ministérielles à l'Administration par une loi n° 2018-727 du 10 août 2018 et une réponse écrite du Premier ministre du 6 novembre 2018 (v. *not.*, T. Ehrnard, « L'élargissement de la portée juridique des réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires, (À propos de la loi n° 2018-727 et de la réponse écrite du Premier ministre du 6 novembre 2018, publiée dans le JO Sénat du 8 nov. 2018, p. 5748) », Rev. Constitutions, janvier-mars 2019, p. 47 et suiv.).

¹⁴⁸⁷ J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} édition, 2016, pp. 614-615, n° 958. Pour d'autres supports concurrents de la doctrine de l'Administration, v. aussi J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, p. 650 et suiv., n°s 989 et suiv. Ex. certaines instructions, circulaires et notes, les réponses ministérielles, les rescrits interprétatifs. La doctrine de « portée générale » est distinguée, dans l'ouvrage de MM. Lamarque, Négrin et Ayrault, des « appréciations individuelles et des rescrits fiscaux » (sur ceux-ci, pp. 688 et suiv., n°s 1012 et suiv.).

les contribuables, à certaines conditions, conformément à l'article L. 80 A, alinéa 2, du Livre des procédures fiscales. Toutefois, le Conseil d'État estime que cet article ne confère à la doctrine en question aucun pouvoir réglementaire¹⁴⁸⁸. Ainsi, « *loin de constituer une quelconque norme, la doctrine administrative est du « non-droit » par nature dénuée de tout esprit et insusceptible d'une quelconque interprétation*¹⁴⁸⁹ »¹⁴⁹⁰. Malgré tout, la doctrine administrative de « portée générale » aurait un « caractère fondamentalement normatif »¹⁴⁹¹. Elle correspond également « à un ensemble d'énoncés abstraits, définissant des modèles de comportement auxquels le système étatique attache, lorsque les conditions d'application de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales sont réunies, certaines sanctions »¹⁴⁹². Enfin, l'opinion selon laquelle il y aurait une application littérale de la doctrine de l'Administration, excluant toute forme d'interprétation de celle-ci, doit être nuancée¹⁴⁹³.

Il résulte de qui précède que la doctrine ainsi examinée ne pourrait recevoir la qualifications d'exceptions à l'application d'une discipline juridique en droit fiscal puisque l'exception est une règle de droit et que les informations en cause ne sont pas, en principe, des règles de droit. Mais les refus de la part de l'Administration de procéder à une application du droit civil en droit fiscal seront tout de même considérés comme des exceptions dans la présente thèse au regard d'une définition plus large de la notion d'exception. Cette dernière est « *tout ce qui permet d'écarter une règle de droit normalement applicable, lorsque sa finalité devient non souhaitable dans une situation particulière* »¹⁴⁹⁴. « Tout » englobera tant les exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal dans les textes que les refus de cette application de la part des juridictions administratives statuant en matière fiscale et de l'Administration.

481. Au-delà de la définition et des caractéristiques de l'exception s'opposant à la règle générale, c'est la justification de la première qui présente un réel intérêt ici¹⁴⁹⁵. Ainsi, dans le cas de l'ancien article 1840 A du Code général des impôts, c'est la fraude qui était à l'origine de ce texte¹⁴⁹⁶. La recherche des fondements des exceptions en droit fiscal sera donc

¹⁴⁸⁸ V. jurisprudence citée par J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, p. 624, n° 965.

¹⁴⁸⁹ Sur cette interprétation, v. plus bas.

¹⁴⁹⁰ J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, p. 625, n° 965 et plus loin p. 626, n° 965, combat du Conseil d'État de la notion de « *norme doctrinale* » dans la sphère fiscale.

¹⁴⁹¹ V. sur ce point, J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, p. 626, n° 965.

¹⁴⁹² v. J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, p. 627, n° 965, pour, aussi, la jurisprudence opposant le Conseil d'État à la Cour de cassation sur la qualification de règles de droit de la doctrine de l'Administration). *Aj. C.E.*, 28 octobre 2020, n° 428048, Dr. fisc. 2020, n° 47, p. 26, comm. 444, conclusions M.-G. Merloz, note F. Deboissy ; Dr. fisc. 2021, n° 10, p. 152, comm. 175, n°s 3 et suiv., chron. É. de Crouy-Chanel. Pas d'abus de la doctrine administrative. Mais, en prouvant l'existence d'un montage artificiel, l'administration peut mettre en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit et faire échec au mécanisme de la garantie (art. L. 80 A L.P.F.). *Fraude à la loi et fraude à la doctrine administrative*.

¹⁴⁹³ Pour ces nuances et une lecture dite « *intelligente* » de la doctrine en question, v. J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *op. cit.*, p. 661 et suiv., n° 965 + D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, p. 198 et suiv., n°s 258 et suiv.

¹⁴⁹⁴ J.-M. de Moy, *op. cit.*, p. 17, n° 1 ; Définition « *a maxima* » de l'exception en droit.

¹⁴⁹⁵ En général et notamment, X. Philippe, Préface à *La norme et ses exceptions, Quels défis pour la règle de droit ?* sous la direction de A. Vidal-Naquet et M. Fatin-Rouge Stefanini, À la croisée des droits, 2014, p. 7 : « *s'il existe une exception, il existe aussi une justification. Pour le juriste observateur, ce n'est pas tant l'exception qui est source d'intérêt que l'explication qui la justifie* ».

¹⁴⁹⁶ *Not. instruction du 19 février 1965*, n°s 1 et 2, B.O.E.D. 1965, n° 9396 + Defrénois 1966, art. 28828 + J.C.P. 1965, éd. N., III, 30895 + J.C.P. 1965, éd. C.I., 76154 + J.C.P. 1965, éd. G., 30918 bis : « *l'utilisation des promesses de vente se prête à diverses fraudes fiscales. [...]. L'administration est fréquemment dans l'impossibilité de remédier à de telles manœuvres, observation faite en particulier qu'en l'état actuel de la législation les promesses unilatérales de vente et les cessions qui en sont consenties échappent en général à l'obligation de l'enregistrement. Dans le dessein de combattre les fraudes de cette nature, l'article 7 de la loi n°*

l'objectif de cette deuxième partie. En l'absence de fondements, les exceptions en cause doivent être critiquées¹⁴⁹⁷, même si elles se ramènent à « *peu de chose* »¹⁴⁹⁸. M^{me} Vindard, dans sa thèse, quand elle examine l'inopposabilité des effets de certaines clauses ou conventions constate que cette inopposabilité est encadrée « *par les principes du droit fiscal que sont les principes d'annualité et de spécialité des exercices ou encore de l'objectif de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale* »¹⁴⁹⁹. En effet, ce sont ces règles et cet objectif qui justifient les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. D'autres commentateurs du droit fiscal insistent également sur la nécessité de règles spécifiques ou de l'existence d'une fraude ou d'une évasion d'origine fiscale à la base d'exceptions à l'application du droit privé en droit fiscal¹⁵⁰⁰. Si les règles de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices justifient en partie l'inopposabilité de clauses ou de conventions de droit privé, d'autres règles justifient les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. C'est donc tout d'abord les règles spéciales de la fiscalité (**titre 1**) qui seront au cœur des premiers développements de cette deuxième partie et c'est ensuite la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale (**titre 2**) qui achèveront la deuxième partie sur les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Dans les hypothèses où ces règles spéciales de la fiscalité ne s'appliquent pas ou que la fraude ou l'évasion fiscale ne peuvent justifier une exception à l'application du droit civil en droit fiscal, un retour à l'application du droit des obligations s'opère.

64-1241 du 19 décembre 1963 (loi de finances pour 1964) soumet la validité des conventions en cause à certaines prescriptions particulières ».

¹⁴⁹⁷ J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, Th. Bordeaux, 1984, p. 98 : « *l'analyse du contentieux fiscal révèle que le juge de l'impôt écarte parfois les textes et les actes du droit privé pour des motifs qui ne sont pas toujours évidents ou convaincants. Il existe des éléments d'autonomie à l'état latent dans la jurisprudence fiscale ; il convient de les critiquer vigoureusement car ils nuisent à la prévisibilité et à la sécurité juridique des relations juridiques. Assez paradoxalement, les éléments d'autonomie contenus dans les textes fiscaux et dans la jurisprudence fiscale trouvent leur justification dans des fondements qui sont, selon les cas, rationnels ou au contraire totalement irrationnels* ».

¹⁴⁹⁸ P. Serlooten, constatant qu'il demeure des cas où la justification est moins convaincante mais que cette « *autonomie du droit fiscal se ramène à peu de chose* » (« *Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal)* », R.F. fin. Pub. 1986, n° 15, p. 206, n° 75 et *Droit fiscal des affaires*, t. III du *Traité de droit commercial* de G. Ripert et R. Roblot, L.G.D.J., 5^{ème} éd., 1997, p. 69, n° 50).

¹⁴⁹⁹ *La qualification en droit fiscal*, Th. Rennes 1, 2014, p. 98, n° 106.

¹⁵⁰⁰ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, L.G.D.J., 1997, préface M. Cozian, p. 22, n° 54. Le droit fiscal doit se conformer à la notion privatiste de simulation, « *sauf à justifier d'un intérêt légitime* ». Ph. Marchessou, *op. cit.*, p. 211 : « *le droit fiscal est formé d'un ensemble de principes substantiels. Ceux-ci sont spécifiques de ce droit, ou bien constitue la version, adaptée à ce droit, d'un principe plus général. La liste de ces principes est longue, et sans prétendre à l'exhaustivité il est possible d'évoquer la territorialité de l'impôt, l'annualité de l'impôt, l'égalité devant l'impôt et la non-rétroactivité des textes fiscaux* ». P. Serlooten, « *Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal)* », *op. cit.*, p. 206, n° 75 et *Droit fiscal des affaires*, t. III du *Traité de droit commercial* de G. Ripert et R. Roblot, *op. cit.*, p. 69, n° 50. Les solutions particulières ne sont que la conséquence technique d'autres règles du droit fiscal ou ont pour fondement la lutte contre l'attitude du contribuable pouvant frauder le fisc. J.-M. Tricard, « *La fiducie* », in *Le fiscal tient le civil en l'état*, Colloque organisé par le D.E.S.S. de Droit Notarial de Paris V le 10 mai 2001, Dr. et patrimoine 2001, n° 97, p. 78 : « *...en l'absence de règles spécifiques au droit fiscal, l'Administration et le juge de l'impôt doivent respecter les notions et les qualifications du droit privé* ». F. Douet, « *L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides* », in *L'influence de la fiscalité sur le droit civil*, Colloque 8 novembre 2004, XIV^e et XV^e Rencontres notariat-université, P.A. 2007, n° 173, p. 3, point 7 : « *le juge de l'impôt fait jouer les règles du droit privé à condition, toutefois, que celles-ci ne contredisent pas les règles spécifiques du droit fiscal* ». *Rappr.* pour le droit comptable, art. 38 quater, Ann. III C.G.I. : « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ». Sur cet article imposant un renvoi au droit comptable quand un terme n'est pas défini en droit fiscal mais que sa définition existe en comptabilité et l'exception à l'application du droit comptable en droit fiscal quand la fiscalité et la comptabilité sont incompatibles, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, pp. 64-65, n° 59.

Titre 1 – Les règles spéciales de la fiscalité

482. **Annonce.** Les exceptions subsistantes au principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal sont tantôt justifiées, tantôt injustifiées. Elles sont justifiées quand elles ont le soutien d'un texte. Elles le sont aussi quand elles résultent de l'interprétation par le Conseil d'État, en particulier, de textes d'origine législative. Ces règles spéciales de la fiscalité, à l'origine d'exceptions peuvent être regroupées en deux catégories. Certaines sont destinées à assurer la stabilité de l'imposition. D'autres assurent la cohérence de cette dernière. S'agissant des exceptions injustifiées, elles sont, à l'inverse des précédentes, les conséquences d'aucune règle spéciale et se manifestent essentiellement par une remise en cause des qualifications juridiques. Elles sont, également, des obstacles à la cohérence de l'imposition. L'examen des règles spéciales de la fiscalité débutera donc par une étude des règles destinées à assurer la stabilité de l'imposition (**chapitre 1**) et se poursuivra par celle des règles destinées à assurer la cohérence de l'imposition (**chapitre 2**), sachant que cette dernière est remise en cause par l'existence d'exceptions injustifiées.

Chapitre 1 - Les règles destinées à assurer la stabilité de l'imposition

483. **Annonce.** En droit fiscal, l'effet rétroactif d'une convention ou d'un contrat résultant de *stipulations contractuelles* ou de *dispositions civiles* peut être tantôt *limité*, tantôt *écarté*. Cette idée selon laquelle, en droit fiscal, la rétroactivité est soit admise avec des réserves, soit exclue, en dépit d'une volonté contraire des parties à une convention ou à un contrat ou de dispositions civiles prévoyant cette rétroactivité, est bien exprimée par les commissaires du Gouvernement dans leurs conclusions. Ainsi, le commissaire du Gouvernement Mandelkern, dans ses conclusions sur un arrêt du Conseil d'État rendu en 1974¹⁵⁰¹ à propos d'un problème de fusion, s'adresse aux magistrats en ces termes : « *Or, vous vous refusez, à juste titre à admettre que des stipulations contractuelles ou même des dispositions législatives de droit privé puissent rétroactivement mettre en cause la dette d'impôt. Cette attitude se manifeste bien au-delà du domaine des fusions de sociétés* »¹⁵⁰². Pour le commissaire du Gouvernement Fabre, « *il est, en effet, de principe général que les événements, conventions, contrats, décisions juridictionnelles, réputés emporter des conséquences rétroactives ne peuvent affecter les bases de l'impôt hors des limites de l'exercice ou de la période d'imposition au cours desquels ils interviennent. Ainsi de la réalisation d'une condition suspensive [...], d'une convention de fusion de sociétés [...], ou de la résiliation judiciaire d'une vente...* »¹⁵⁰³.

484. Plus généralement, si les effets d'une convention ou d'un contrat peuvent être *reportés en arrière* par le jeu d'une rétroactivité, laquelle est limitée ou n'est pas prise en considération en droit fiscal, *un report en avant* des effets d'une convention ou d'un contrat est, également, ignoré dans cette dernière discipline. Les reports en cause peuvent résulter soit de la *conclusion* d'une convention ou d'un contrat, soit de la *remise en cause* de l'une ou de l'autre.

485. Le caractère limité ou exclu d'un report en avant ou en arrière des effets d'une convention ou d'un contrat est dû à des règles du droit fiscal, celles de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices ou à des considérations tenant à la rentabilité ou à la perception de l'impôt. Par conséquent, les exceptions, ici, à l'application du droit des obligations en droit fiscal sont fondées soit sur les règles de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices (**section 1**)¹⁵⁰⁴, soit sur des règles assurant la rentabilité et la perception de l'impôt (**section 2**). Il n'est donc pas question, là, d'une quelconque autonomie du droit fiscal¹⁵⁰⁵.

¹⁵⁰¹ C.E., 12 juillet 1974, n° 81.753, Dr. fisc. 1974, n° 49, p. 28, comm. 1525, concl. Mandelkern ; Rec. C.E., p. 425. V. aussi, C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, G.A.J. fisc., Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, n° 17, p. 353 et suiv.

¹⁵⁰² Dr. fisc. 1974, n° 49, p. 31, comm. 1525.

¹⁵⁰³ Conclusions sur C.E., 27 novembre 1974, n° 88.113, Dr. fisc. 1975, n° 3, p. 73, comm. 68, *not.* p. 74.

¹⁵⁰⁴ Pour éviter toute ambiguïté terminologique, ici, la notion de *règle* sera préférée à celle de *principe* pour désigner l'annualité de l'impôt ou l'indépendance ou la spécialité des exercices. En effet, il faut le rappeler, pour M. Morvan, notamment, la norme « *intra legem* », celle inscrite littéralement dans la loi, *in scriptura*, ou celle qui y figure virtuellement et en est extraite par voie d'interprétation, *in intellectu* (*op. cit.*, p. 358, n° 411), ne peut être qualifiée de « principe », même si elle présente un degré de généralité élevé. Or, l'annualité de l'impôt ou l'indépendance ou la spécialité des exercices font partie de ces règles résultant de l'interprétation de textes fiscaux ; elles ne seraient donc pas des principes au sens où ces derniers seraient définis en droit. *Contra*, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, pp. 292-293, n°s 408-409. M. Gutmann qualifie le principe d'annualité de l'impôt de « *principe secundum legem* » (principe induit de plusieurs textes du Code général des impôts).

¹⁵⁰⁵ Déjà, C. Lasry, « Le Conseil d'État, juge de l'impôt », E.D.C.E. 1955, p. 63 : « *de nombreuses décisions du Conseil d'État se refusent à tenir compte, au point de vue fiscal, de l'effet rétroactif attaché à certaines*

Section 1 – Les règles de l’annualité de l’impôt et de l’indépendance ou de la spécialité des exercices

486. **Annonce.** Le report en arrière des effets d’une convention ou d’un contrat est tantôt limité, tantôt exclu. Il sera *limité* dans l’hypothèse où *les parties* à une convention de fusion prévoient de reporter en arrière les effets de cette fusion. Il sera *exclu* au cas où une plus-value a été réalisée antérieurement à l’année ou à l’exercice au cours duquel intervient la remise en cause d’un contrat en vertu de *dispositions du Code civil* ; le contribuable ne pourra obtenir la décharge de son imposition. Les fondements de ces exceptions à l’application du droit des obligations en droit fiscal sont les règles de l’annualité de l’impôt et de l’indépendance ou de la spécialité des exercices. Un examen des *limites* à la rétroactivité reportant en arrière les effets attachés à la *conclusion* d’une convention de fusion (§ 1), précédera celui consacré à *l’exclusion* de la rétroactivité reportant en arrière les effets de la *remise en cause* d’un contrat et l’imposition des plus-values réalisées antérieurement à l’année ou à l’exercice de la remise en cause du contrat (§ 2).

§ 1. Les limites à la rétroactivité reportant en arrière les effets attachés à la conclusion d’une convention de fusion

487. **1. L’arrêt de principe et de référence du 12 juillet 1974 et le problème posé.** Dans une affaire ayant donné lieu à cet arrêt¹⁵⁰⁶, une société avait été absorbée par une autre. Le contrat de fusion de sociétés avait été *conclu* le 13 novembre 1963 et la fusion était devenue *parfaite* le 27 décembre de cette même année. Dans la convention de novembre, une clause, appelée clause de rétroactivité, stipulait que la fusion *prendrait effet* à la date de clôture du dernier exercice de la société absorbée, soit le 30 juin 1963, dès la réalisation de trois conditions suspensives. La dernière condition suspensive avait été réalisée le 27 décembre 1963.

En septembre 1963, sur le fondement de l’article 209, II, du Code général des impôts, alors applicable, une demande d’agrément avait été introduite pour obtenir le report des déficits de la société absorbée sur les résultats de la société absorbante¹⁵⁰⁷. La période concernée était celle comprise entre le 1^{er} janvier 1962 et le 30 juin 1963 et le montant des déficits s’élevait à 6,3 millions de francs. À l’issue d’une vérification de comptabilité de la société absorbée, opérée au début de l’année 1963, il s’était avéré que le montant réel des

stipulations contractuelles ou résultant de dispositions législatives de droit privé. Sans doute est-ce, apparemment, la marque d’une certaine « autonomie » du droit fiscal. Mais ce serait, selon nous, une erreur de considérer cette autonomie comme une sorte de règle de droit ou à plus forte raison comme un principe général en vertu duquel les administrations et les juridictions fiscales pourraient, délibérément et à leur gré, ignorer l’existence de certaines stipulations contractuelles parfaitement régulières ou méconnaître tout ou partie de la législation en vigueur. [...] il ne s’agit point d’ignorer un contrat ou de méconnaître un article du Code civil ; il s’agit simplement d’une règle définissant le fait générateur de l’impôt. [...] dans ces conditions le bien-fondé de l’imposition ne saurait dépendre d’événements ultérieurs, alors même que ceux-ci comporteraient, par le jeu de stipulations contractuelles ou de dispositions législatives, des conséquences juridiques de caractère rétroactif. En d’autres termes, point n’est besoin de faire appel à une prétendue autonomie du droit fiscal pour expliquer des solutions qui ne sont qu’une stricte application des dispositions fiscales de la loi fiscale ».

¹⁵⁰⁶ C.E., 12 juillet 1974, n° 81.753, *op. cit.*

¹⁵⁰⁷ « Sous réserve d’un agrément délivré par le ministre de l’économie et des finances et dans la mesure définie par cet agrément [V. Ann. IV, art. 170 *sexies*], les fusions de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions de l’article 210 A peuvent ouvrir droit, dans la limite édictée au I, troisième alinéa, au report des déficits antérieurs non encore déduits soit par les sociétés apporteurs, soit par les sociétés bénéficiaires des apports, sur les bénéfices ultérieurs de ces dernières ». La limite en question était fixée à 5 ans.

déficits imputables était de 6,8 millions de francs. La société absorbante avait donc fait une demande d'imputation des déficits de la société absorbée sur ses résultats à hauteur de 6,8 millions de francs. En outre, les résultats de la société absorbée, sur la période du 1^{er} juillet 1963 au 27 décembre 1963, révélaient aussi un déficit. La société absorbante avait également sollicité son imputation sur ses résultats, mais la concernant aucun agrément n'avait été demandé.

Pour l'Administration, il fallait se conformer à la décision ministérielle d'agrément s'agissant des déficits antérieurs à juillet 1963. En revanche, selon elle, et concernant les pertes du deuxième semestre de l'année 1963, ces dernières étaient celles de la société absorbée, toujours en vie. Par conséquent, les pertes non visées par l'agrément *ne pouvaient faire l'objet d'aucune imputation sur les résultats de la société absorbante*.

Pour les premiers déficits, leur rétroactivité n'était pas exclue, mais si rétroactivité, il y avait, celle-ci n'était possible qu'en vertu de dispositions fiscales¹⁵⁰⁸, et non par la seule volonté des parties. En revanche, les pertes du deuxième semestre de l'année 63 posaient un problème particulier, celui de l'application des stipulations contractuelles, dans une convention de fusion, prévoyant de fixer la date d'effet de la fusion, non pas au moment où celle-ci était parfaite, à la date de la réalisation de la dernière condition suspensive nécessaire à l'aboutissement du projet de fusion, mais à celle de la clôture du dernier exercice de la société absorbée. En effet, ces stipulations avaient pour effet de modifier la dette d'impôt puisque l'imputation des pertes de la société absorbée sur les résultats de la société absorbante diminuait le résultat imposable de cette dernière et donc sa charge fiscale. Autrement dit, la question du sort fiscal des résultats de la société absorbée, réalisés entre la date de clôture de son dernier exercice, le 30 juin 1963, et celle à laquelle la fusion a été juridiquement parfaite, à savoir le 27 décembre 1963 - pendant une période dite intercalaire -, était posée¹⁵⁰⁹.

488. 2. La solution du Conseil d'État de 1974 et son fondement. Le Conseil d'État a tranché dans le même sens que l'Administration pour les déficits antérieurs. Toutefois, sa position est différente concernant les autres, ceux de la période dite intercalaire. Si les résultats de la société absorbée peuvent affecter les *résultats de la période au cours de laquelle le contrat a été conclu ou la fusion est devenue définitive*, ils ne peuvent, en aucun cas, conduire à *rectifier ceux de la période précédente*¹⁵¹⁰. L'effet limité attachée à cette rétroactivité résulte de l'application de **la règle de l'indépendance ou de la spécialité des exercices**¹⁵¹¹.

¹⁵⁰⁸ L'article 209, II, du Code général des impôts.

¹⁵⁰⁹ Sur ces problèmes, v. les conclusions du Commissaire du Gouvernement Mandelkern, *op. cit.*, p. 31.

¹⁵¹⁰ « ...lorsqu'un effet rétroactif est attaché à ces contrats par la volonté des parties ou par la loi civile ou commerciale, les conséquences de cette rétroactivité peuvent affecter les résultats de la période au cours de laquelle de pareils contrats ont été effectivement conclus, mais ne peuvent en aucun cas, conduire à rectifier ceux de la période précédente ».

¹⁵¹¹ Not. Schmeltz, conclusions sur C.E., 16 mai 1975, n° 92.372, Dr. fisc. 1976, n° 16, p. 435, comm. 584. J. Arrighi de Casanova, conclusions sur C.E., 16 juin 1993, n° 70446, Dr. fisc. 1993, n° 32-37, p. 1431, com. 1641. D. Villemot et C. Barthès-Bonaly, « La rétroactivité : comment l'aborder en pratique d'un point de vue juridique et fiscale ? », Dr. fisc. 1995, n° 27, pp. 1100-110, n°s 3 et suiv. M. Cozian, « Propos désobligeants sur « une tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. fisc. 1999, n° 13, p. 533, n°s 29 et 30. *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^{ème} éd., 1999, p. 11, n° 30. « C'est donc une règle technique, celle de l'annualité de l'impôt ou celle de l'indépendance des exercices, qui paralyse le jeu normal de la rétroactivité ». M. Cozian, avant-propos, O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Defrénois, coll. « Doctorat & Notariat », 2006, préface P. Serlooten, p. IX. C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *op. cit.*, n° 17, pp. 366-367. *Instr. 3 août 2000*, Dr. fisc. 2000, n° 37, p. 293, 12 504, *spéc.* pp. 300-301, n°s 86 et suiv. L. Olléon, « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », R.J.F. 5/02, p. 359.

489. La règle de l'indépendance ou de la spécialité des exercices. Selon les dispositions de l'article 12 du Code général des impôts « *l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* ». Il résulte de ces dispositions une règle générale, celle de *l'annualité de l'impôt*, soit sur le revenu, soit sur les sociétés. S'agissant, tout particulièrement, du *résultat* des entreprises réalisant des bénéfices industriels ou commerciaux, imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, il est, en principe, *annuel*¹⁵¹². *L'annualité du résultat imposable* est une application de la règle de l'annualité de l'impôt. La portée de cette deuxième règle est double. D'une part, elle permet de déterminer la période d'imposition. Cette dernière est, et encore une fois, en principe, *l'année civile*¹⁵¹³. D'autre part, elle conduit à l'application d'une troisième règle de technique fiscale, celle de *l'indépendance, de la spécialisation ou de la spécificité des exercices*.

Cette spécialisation est définie comme « *l'ensemble des règles et des techniques qui permettent d'imputer à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qui y trouve son origine. Il s'agit d'imputer à chaque exercice tout ce qui lui revient et rien d'autre...* »¹⁵¹⁴. Ainsi, pour l'Administration, l'imposition doit porter sur « *tous les gains dont le fait générateur est survenu au cours de l'année d'imposition sans pouvoir prétendre les imposer lors d'un exercice ultérieur si elle avait considéré à tort que le fait générateur n'était pas encore survenu* »¹⁵¹⁵. L'entreprise, quant à elle, a « *l'obligation d'imputer au bon exercice les produits et les charges, c'est-à-dire qu'il convient d'imputer à chaque exercice les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qui trouve son origine dans l'exercice* »¹⁵¹⁶. De l'application de la règle de l'indépendance, de la spécialisation ou de la spécificité des exercices, il résulte que des événements postérieurs à l'année ou à l'exercice d'imposition ne peuvent être pris en considération et la rétroactivité de certains actes est exclue, laquelle étant pourtant admise en droit privé¹⁵¹⁷. En particulier, la rétroactivité résultant de la conclusion d'un contrat destinée à avancer les effets de ce contrat n'a aucune portée en droit fiscal.

490. S'agissant des fusions, spécialement, le Conseil d'État exclut donc toute remise en cause de résultats *d'exercices clos*. Par conséquent, quand il tire toutes les conséquences fiscales de la rétroactivité résultant des stipulations du contrat de fusion, c'est à la seule condition que cette rétroactivité se produise dans le cadre d'un exercice encore ouvert, l'effet rétroactif de la fusion devant cohabiter avec l'application des règles du droit fiscal, en particulier celle de l'indépendance ou de la spécialité des exercices¹⁵¹⁸.

¹⁵¹² « *Sont compris dans le total des revenus servant de base à l'impôt sur le revenu les bénéfices obtenus pendant l'année de l'imposition ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile* » (art. 36 C.G.I.). Les hypothèses d'un exercice plus long ou plus court, d'une absence de bilan ou de plusieurs bilans au cours d'une année sont prévues à l'article 37 du Code général des impôts. Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés comme pour les bénéfices industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu (art. 209, I, C.G.I.).

¹⁵¹³ Art. 36 et 37 C.G.I.

¹⁵¹⁴ Recommandation de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés, n° 9 du 7 mai 1969, citée par C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *op. cit.*, n° 29, pp. 570-571, n° 3. Sur la qualification de « *principes majeurs* » attribuée à l'indépendance des exercices et à l'annualité de l'impôt, Ph. Neau-Leduc, « Les aspects fiscaux de la rétroactivité », *Rev. contrats*, janvier 2008, p. 161.

¹⁵¹⁵ P. Serlooten, « Le temps et le droit fiscal », *R.T.D.civ.* 1997, p. 180.

¹⁵¹⁶ P. Serlooten, *op. cit.*, p. 180.

¹⁵¹⁷ P. Serlooten, *op. cit.*, p. 180.

¹⁵¹⁸ La solution est identique en cas d'apport partiel d'actif. *Not., C.E., 18 mars 1992*, n° 62402, *Bull. Joly* 1992, p. 564, note Ph. Derouin. *R.J.F.* 5/92, p. 409, n° 634, concl. O. Fouquet, p. 376. « *...lorsqu'un effet rétroactif est*

491. Pour un auteur, il ne serait pas interdit à la société absorbante de reprendre dans *ses résultats de l'exercice au cours duquel la fusion a été approuvée*, les déficits de la société absorbée, y compris ceux qui se sont réalisés avant la date de clôture du dernier exercice de la société absorbante, si la date d'effet de la fusion est antérieure à cette dernière date et à condition que la société absorbée n'a pas arrêté son dernier exercice entre-temps, entre la date d'effet de la fusion et celle à laquelle celle-ci a été approuvée¹⁵¹⁹. En effet, si cette condition ici posée n'était pas satisfaite, la prise en charge par la société absorbante des déficits de la société absorbée antérieurs au dernier exercice clos de cette dernière, conduirait à remettre en cause les résultats de cet exercice. Dans le cas contraire, il n'y a, là, aucune modification des résultats passés de la société absorbante. Une autre analyse de l'arrêt consiste à limiter la rétroactivité de la fusion à la date d'ouverture de l'exercice de la société absorbante au cours duquel la convention de fusion a été conclue¹⁵²⁰. En dépit de l'intérêt attaché à la première analyse, les auteurs continuent d'affirmer¹⁵²¹, confortés par la doctrine de l'Administration¹⁵²², et au regard de la jurisprudence du Conseil d'État¹⁵²³, que la date d'effet de la fusion ne peut remonter au-delà de l'ouverture de l'exercice en cours de la société absorbante, cette dernière ne reprenant pas les résultats, en l'occurrence les pertes, de la société absorbée¹⁵²⁴. La rétroactivité implique que les résultats en cause sont ceux de la

attaché à ces contrats par la volonté des parties ou par la loi civile ou commerciale, les conséquences de cette rétroactivité doivent [et non plus « peuvent » comme dans l'arrêt de 1974, *op. cit.*] affecter les résultats de l'exercice au cours duquel de pareils contrats ont été effectivement conclus ». Les sociétés concernées sont tenues de prendre en considération toutes les conséquences de la date d'effet conventionnelle ainsi stipulée. Impossibilité d'y renoncer. La jurisprudence de 1974 a été réaffirmée par la suite. *Par ex. C.E., 16 mai 1975*, n° 92.372, *op. cit. C.E., 26 mai 1993*, n°s 78 156 et 78 157, R.J.F. 7/93, p. 572, n° 982 ; Dr. fisc. 1993, n°s 32-37, p. 1433, com. 1642, concl. J. Arrighi de Casanova. L'effet fiscal de la fusion ne peut être antérieur à la date d'ouverture de l'exercice de la société **absorbante** en cours au moment où intervient l'approbation définitive de la fusion. *C.E., 16 juin 1993*, n° 70446, *op. cit. Lyon, 1^{er} juillet 2004*, n° 97-20 759, Dr. fisc. 2005, n° 36, p. 1344, com. 573, concl. A. Bonnet, note A.-F. Gagneur. *Paris, 22 décembre 2006*, n° 04-1945, R.J.F. 4/07, p. 340, n° 404. *C.E., 26 janvier 2011*, n° 312470, R.J.F. 4/11, p. 380, n° 417 ; J.C.P. 2011, éd. E., n° 19, p. 50, 1380.

¹⁵¹⁹ Sur cette conception, et les différentes interprétations de l'arrêt de 1974, v. la chronique de J. Turot, « Rétroactivité fiscale des fusions », R.J.F. 12/91, *spéc.* pp. 847-848. *Ex.* Fusion approuvée en octobre 1991 avec effet au 1^{er} janvier de la même année. Clôture de l'exercice précédent de la société absorbante le 30 juin 1991. Impossibilité pour la société absorbante de reprendre au titre de cet exercice 91 les opérations de la société absorbée réalisées entre le 1^{er} janvier et le 30 juin 1991. En revanche, possibilité de reprendre les déficits de la société absorbée depuis le 1^{er} janvier 1991 au titre de l'exercice clos de la société absorbante le 30 juin 1992. *Contra*, Schmeltz, *op. cit.*, p. 436. O. Fouquet, *op. cit.*, p. 379.

¹⁵²⁰ *Égal.* art. L. 236-4 du Code de commerce. En cas de fusion-absorption (fusion de sociétés existantes), la date d'effet rétroactif ne peut être antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la société absorbée.

¹⁵²¹ *Not.* J. Arrighi de Casanova, conclusions sur *C.E., 16 juin 1993*, n° 70446, Dr. fisc. 1993, n° 32-37, p. 1432, com. 1641. A. Morterol, « Fusions de sociétés, rétroactivité et théorie du coût d'acquisition, A propos de l'arrêt Wellcome », Dr. fisc. 1993, n° 42, *spéc.* p. 1666. G. Goulard, « Rétroactivité fiscale des fusions », R.J.F. 7/93, *spéc.* pp. 547-548. D. Villemot et C. Barthès-Bonaly, *op. cit., spéc.* p. 1100, n° 3, p. 1101, n° 5 et p. 1102, n°s 13 et 14.

¹⁵²² Doctrine constante. 1^{er} septembre 1993, B.O.I. 4I-1-93, p. 16, n°s 26 et suiv. Doc. adm., 4 I 123, 1^{er} novembre 1995, pp. 21-22, n°s 1 et suiv. BOI-IS-FUS-40-10 et *not.* BOI-IS-FUS-40-10-10 et 40-10-20 du 12 septembre 2012.

¹⁵²³ *C.E., 16 mai 1975*, n° 92.372, *op. cit. C.E., 26 mai 1993*, n°s 78 156 et 78 157, *op. cit. C.E., 16 juin 1993*, n° 70446, *op. cit.* La perte supportée par la société absorbée est réputée l'avoir été par la société absorbante.

¹⁵²⁴ *Aj. C.E., 13 septembre 2021*, n° 451564, R.J.F. 12/21, p. 1651, n° 1095, conclusions R. Victor, p. 1709, n° C 1095 ; Dr. fisc. 2021, n° 49, p. 11, comm. 444, concl. R. Victor et note J.-L. Pierre. Quand les sociétés absorbante et absorbée clôturent leur exercice à des dates différentes, les effets de la fusion ne peuvent remonter à une date antérieure à la plus récente des dates d'ouverture des exercices des deux sociétés au cours desquels la convention a été définitivement conclue. De même, quand une des sociétés n'a pas clos d'exercice au cours de l'année civile précédant la fusion, obligation pour elle de déterminer le bénéfice résultant des opérations réalisées entre la date de clôture de son précédent exercice et le 31 décembre de l'année considérée. Dans ce cas,

société absorbante, réalisés par elle, et non ceux de la société absorbée, et que ces résultats, ainsi attribués à la société absorbante, ne peuvent comprendre, par conséquent, sans une remise en cause du fait générateur de l'impôt, ceux qui sont antérieurs à son dernier exercice clos jusqu'à la date d'effet de fusion prévue par les parties¹⁵²⁵. La volonté des parties, et notamment celle de donner au contenu d'un contrat un effet rétroactif, n'est donc pas remise en cause tant qu'elle ne se heurte pas à l'application d'une règle de droit fiscal, ici celle de l'indépendance ou de la spécialité des exercices.

492. **3. La portée de l'arrêt du Conseil d'État.** La jurisprudence de 1974, laquelle n'a pas, depuis, été remise en cause, même par l'Administration¹⁵²⁶, témoigne, en dépit des limites apportées, sur le plan fiscal, à l'effet rétroactif des fusions, d'un assouplissement de la position du Conseil d'État concernant le sort des déficits de la société absorbée réalisés pendant la période dite intercalaire et surtout d'une attitude *fondée juridiquement*, par rapport à celle adoptée précédemment. En effet, le refus de prendre en considération ces déficits dans les résultats de la société absorbante n'était pas justifié ou, s'il l'était, la justification était contestable. En effet, avant l'arrêt examiné de 1974, le Conseil d'État ne permettait pas à la société absorbante de déduire les déficits en question de ses résultats imposables. D'abord, il n'avait donné aucune justification à cette solution et se contentait d'affirmer que la clause insérée dans l'acte de fusion prévoyant de faire remonter celle-ci à une date antérieure n'était pas opposable à l'Administration¹⁵²⁷. Ensuite, le Conseil d'État avait tenté de justifier l'absence de rétroactivité en droit fiscal par la qualité de tiers de l'Administration par rapport au contrat de fusion, ce dernier ne lui étant pas opposable¹⁵²⁸. Cette qualification de « tiers », notion de droit civil, était contestée, notamment par le commissaire du Gouvernement Mandelkern, pour lequel cette qualification n'apportait rien à la discussion¹⁵²⁹. Une prétendue autonomie du droit fiscal, alors constatée, par rapport au droit privé, a donc disparu.

493. **Conclusion.** L'exemple des fusions de sociétés alors retenue pour caractériser l'effet limité de la rétroactivité résultant de stipulations contractuelles et l'application de la règle de l'annualité de l'impôt ou de l'indépendance ou de la spécialité des exercices, n'est pas unique. Ainsi, si les parties décident de faire remonter la constitution d'une société anonyme créée par l'apport du fonds de commerce d'une entreprise individuelle à une date antérieure (soit le 1^{er} janvier 1974) à celle à laquelle cette société acquiert la personnalité morale (le 19 mars 1975), cet effet rétroactif ne peut remonter au-delà du jour d'ouverture de l'exercice (le 1^{er} janvier 1975) au cours duquel la société a été immatriculée au registre du

la date d'effet de la fusion ne peut remonter au-delà du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'opération de fusion est conclue.

¹⁵²⁵ La clause de rétroactivité ne saurait, non plus, remettre en cause les résultats du dernier exercice clos de l'absorbée.

¹⁵²⁶ Des discussions ont eu lieu autour d'une réponse ministérielle de 1991 qui, bien que limitant les effets de la rétroactivité, traiterait d'une question qui n'aurait aucune incidence en matière fiscale. En ce sens, J. Turot, *op. cit.*, p. 849 et suiv. O. Fouquet, conclusions sur *C.E.*, 18 mars 1992, n° 62402, R.J.F. 5/92, p. 377, *in fine*. Pour d'autres analyses, v. B. Solle, « Traitement juridique de la perte subie par la société absorbée durant la période intercalaire : Histoire d'un malentendu », R.J.D.A. 1992, p. 335 et suiv. J. Gilardi, « Rétroactivité des fusions, Cas où la société intercalaire réalise une perte pendant la période intercalaire », R.J.F. 1/93, p. 13 et suiv. Pour un exemple des effets d'une fusion, et notamment de son caractère rétroactif, en cas d'absorption par une société membre d'un groupe intégré, *Rép. min. à M. Jégo*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 7 juin 2005, p. 5858, n° 58188, Dr. fisc. 2005, n° 26, p. 1105.

¹⁵²⁷ *Par ex.*, *C.E.*, 31 juillet 1953, n° 73.789, Dr. fisc. 1953, n° 20, p. 13, comm. 8. *C.E.*, 20 novembre 1964, n° 55.007, Dr. fisc. 1968, n° 17 bis, p. 78, comm. 202, concl. Poussière.

¹⁵²⁸ *Par ex. C.E.*, 31 mai 1972, n° 76.954, Dr. fisc. 1976, n° 20, p. 29, comm. 775, concl. Delmas-Marsalet.

¹⁵²⁹ Conclusions sur *C.E.*, 12 juillet 1974, n° 81.753, *op. cit.*, p. 32, comm. 1525.

commerce (le 19 mars 1975)¹⁵³⁰. De même, un acte passé devant notaire, rectifiant le nom de l'acquéreur mentionné dans un acte d'acquisition ne peut remettre en cause les impositions établies au titre de l'année d'acquisition, ou au cours de périodes postérieures, antérieures à celle au cours de laquelle l'erreur a été réparée, mais peut affecter celles qui sont établies au titre de l'exercice au cours duquel l'erreur a été corrigée¹⁵³¹. Enfin, un acte de vente, en raison de son caractère rétroactif, ne peut avoir pour effet l'inscription d'une plus-value au titre d'un exercice clos, cette dernière se rattachant à l'exercice au cours duquel l'acte en question a été conclu¹⁵³². Cette exception à l'application du droit des contrats, et plus précisément à la volonté des parties à un contrat, concerne tous les impôts, taxe professionnelle ou imposition forfaitaire annuelle¹⁵³³. S'il en est ainsi quand la rétroactivité résulte de stipulations contractuelles, il en a été de même quand la rétroactivité trouvait son fondement dans un texte du Code civil. Ici, ce ne sont pas les effets d'une convention ou d'un contrat qui sont reportés en arrière mais ceux résultant de la remise en cause d'un contrat. En outre, la rétroactivité en question n'est pas seulement limitée ; elle est exclue. Alors que dans la première hypothèse, l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, fondée sur une règle fiscale, se comprend, dans cette deuxième et nouvelle hypothèse, la justification, concrètement, encourt davantage la critique.

¹⁵³⁰ C.E. 22 avril 1985, n° 39.163, R.J.F. 6/85, p. 456, n° 850 ; Dr. fisc. 1985, n° 30, p. 970, comm. 1396, concl. Latournerie : « lorsqu'un effet rétroactif est attaché à des contrats par la volonté des parties ou par la loi civile ou commerciale, les conséquences de cette rétroactivité peuvent affecter les résultats de l'exercice au cours duquel de pareils contrats ont été effectivement conclus, mais ne peuvent, en aucun cas, conduire à rectifier ceux de l'exercice précédent ». Société anonyme immatriculée au registre du commerce le 19 mars 1975. Décision de faire remonter la constitution de la société au 1^{er} janvier 1974. Pas d'effet rétroactif, en droit fiscal, au-delà du 1^{er} janvier 1975, date à laquelle a été ouvert l'exercice de la société anonyme (coïncidence entre le date de l'exercice et celle de l'année civile). Annualité de l'impôt et spécificité des exercices. *Égal.* C.E. 28 février 1997, n° 141459-150985, R.J.F. 4/97, p. 237, n° 313 ; B.D.C.F. 2/97, p. 24, n° 34, Concl. J. Arrighi de Casanova ; Dr. fisc. 1997, n° 50, p. 1464, comm. 1302. *Bordeaux*, 20 janvier 2005, n° 01-2508, R.J.F. 5/05, p. 338, n° 453. *Lyon*, 30 novembre 2010, n° 09LY01805, Dr. fisc. 2011, n° 7-8, p. 24, comm. 2014, concl. P. Monnier. Rétroactivité possible dans la limite du jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société nouvelle a été immatriculée mais pas au-delà du bilan de clôture du ou des exercices précédents de la société apporteuse (C.E., 29 juin 2011, n° 317212, Dr. fisc. 2011, n° 36, p. 25, comm. 500, concl. É. Cortot-Bouchet et note P. Furmenier). *Aj. C.E.*, 8 juillet 2009, n° 279018, Dr. fisc. 2009, n° 37, p.13, comm. 456, concl. J. Burguburu. Le fait générateur de l'imposition d'une plus-value constitué - légalement - par l'immatriculation d'une société ou d'un groupement alors créé, ne peut remonter à une date antérieure en vertu de stipulations contractuelles.

¹⁵³¹ C.E., 1^{er} juillet 1992, n° 76209, R.J.F. 10/92, p. 777, n° 1282 : « lorsqu'un effet rétroactif est attaché à des contrats par la volonté des parties, les conséquences de cette rétroactivité peuvent affecter les résultats de la période d'imposition au cours de laquelle de pareils contrats ont été effectivement conclus, mais ne peuvent en aucun cas conduire à rectifier ceux d'une période précédente ». Acte passé devant notaire le 18 septembre 1978. Acte rectificatif le 28 juillet 1992.

¹⁵³² C.E., 6 mai 2015, n° 375880, Dr. fisc. 2015, n° 24, p. 54, comm. 400, note É. Kornprobst : « lorsqu'un effet rétroactif est attaché à ces contrats par la volonté des parties ou par la loi civile ou commerciale, les conséquences de cette rétroactivité peuvent affecter les résultats de la période au cours de laquelle de pareils contrats ont été effectivement conclus, mais ne peuvent en aucun cas conduire à rectifier ceux d'une période précédente ».

¹⁵³³ *Nantes*, 1^{er} mars 2001, n° 97-2732, Dr. fisc. 2001, n° 52, p. 1835, comm. 1207. L'effet rétroactif attaché à une fusion ne peut modifier la qualité de redevable de la société absorbée au regard de la taxe professionnelle (*auj.* contribution économique territoriale) et du calcul de la valeur ajoutée pour le plafonnement et le dégrèvement de cette taxe. Approbation d'un traité de fusion le 31 décembre 1993. Pas d'effet rétroactif, sur le plan fiscal, au 1^{er} janvier 1993. *Égal.* C.E., 16 mars 2001, n° 202548, R.J.F. 6/01, p. 554, n° 804 ; B.D.C.F. 6/01, p. 30, n° 80, concl. G. Goulard ; Dr. fisc. 2001, n° 28, p. 1101, comm. 659, concl. G. Goulard. Stipulation d'une rétroactivité dans une convention de fusion conclue le 29 juin 1990. Pas de remise en cause de la qualité de redevable à la taxe professionnelle (*auj.* contribution économique territoriale) le 1^{er} janvier de l'année 90 pour la société absorbée qui, à cette date (date du fait générateur de la taxe en cause) exerçait effectivement son activité de conseil juridique. Même solution pour d'autres impôts (imposition forfaitaire annuelle - IFA- et cotisation minimale de taxe professionnelle). C.E., 23 novembre 2015, n° 370712, Dr. fisc. 2016, n° 3, p. 60, comm. 75, concl. F. Aladjidi. C.E., 23 novembre 2015, n° 371690, Dr. fisc. 2016, n° 3, p. 65, comm. 76, concl. F. Aladjidi.

§ 2. L'exclusion de la rétroactivité reportant en arrière les effets de la remise en cause d'un contrat et l'imposition des plus-values réalisées antérieurement à l'année ou à l'exercice de la remise en cause du contrat

494. **Annonce.** Si, conformément à la règle de l'indépendance ou de la spécialité des exercices, la rétroactivité résultant de la conclusion d'un contrat destinée à avancer les effets de ce contrat peut n'avoir qu'une portée limitée en droit fiscal (*ex.* des fusions), elle peut être également écartée dans cette dernière discipline quand elle est attachée à la remise en cause d'un contrat postérieure à l'année ou à l'exercice d'imposition. L'exemple illustrant cette absence de rétroactivité au moment de la remise en cause du contrat est celui de l'imposition des plus-values réalisées au cours d'années ou d'exercices antérieurs à l'année ou à l'exercice de cette remise en cause. Toutefois, cette dernière exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal comporte des atténuations. Par conséquent, après avoir examiné les règles du droit civil et l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal (A), il conviendra de revenir sur ces atténuations à l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal (B).

A. LES RÈGLES DU DROIT CIVIL ET L'EXCEPTION À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL

495. **1. Les règles du droit civil.** Traditionnellement, soit avant l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations », l'annulation en justice d'un contrat, sa résolution judiciaire, et la réduction d'un prix, elle-aussi judiciaire, étaient des événements ayant un caractère rétroactif¹⁵³⁴. Dans les deux premières hypothèses d'annulation et de résolution judiciaire, le contrat était anéanti, rétroactivement, autrement dit dès l'origine¹⁵³⁵. Dans la troisième, celle d'une réduction de prix, une partie de ce dernier était restituée par le vendeur à l'acquéreur, cette restitution ayant par elle-même un caractère rétroactif¹⁵³⁶.

496. Depuis l'entrée en vigueur de cette ordonnance, la **résolution judiciaire** met fin au contrat (art. 1229 *nouv.*, al. 1 C. civ.) sans que l'existence de ce dernier soit rétrospectivement remise en cause¹⁵³⁷. Le juge peut toujours prononcer la résolution (art. 1224, 1227 et 1228 *nouv.* C. civ.). Si, entre les parties, la restitution des prestations échangées n'est pas, à la différence de la nullité, automatique, elle demeure une situation courante en cas de résolution. Ainsi la restitution est intégrale, « *lorsque les prestations échangées ne pouvaient trouver leur utilité que par l'exécution complète du contrat résolu* » (art. 1222 *nouv.*, al. 3 C. civ. *Ex.* de la vente). Il en est de même, et la restitution ne joue que pour la

¹⁵³⁴ Sur le caractère judiciaire des nullités, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 612 et suiv., n° 534 et suiv. (dans l'édition de 2013, p. 704 et suiv., n°s 653 et suiv., pour les restitutions et rétroactivité de la nullité, et p. 467 et suiv., n°s 423 et suiv., pour les effets de la résolution). Sur celui de la résolution, ancien article 1184, alinéas 2 et 3 du Code civil : « *le contrat n'est pas résolu de plein droit* ». « *La résolution peut être demandée en justice* ». Tout récemment la Cour de cassation s'est référée à cet article pour considérer que la restitution en valeur d'une prestation accomplie sur le fondement d'un contrat résolu devait inclure la TVA à laquelle la prestation est assujettie (*Cass. com.*, 8 février 2023, F-B, n° 21-16.874, Bull. arrêts ch. civ., février 2023, p. 123 ; Dr. fisc. 2023, n° 8, p. 11, Act., 63 ; Dr. fisc. 2023, n° 18, p. 25, comm. 180, note G. Lamouroux).

¹⁵³⁵ Pour les nullités, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 669 et suiv., n°s 576 et suiv. Pour la résolution, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 916 et suiv., n°s 819 et suiv.

¹⁵³⁶ Sur l'intervention du juge s'agissant de la modification du prix contractuel, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette, et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 497 et suiv., n°s 434 et suiv. et p. 432 et suiv., n° 388 (abus dans la fixation du prix).

¹⁵³⁷ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette, et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 916 et suiv., n° 820.

période postérieure « à la dernière prestation n'ayant pas reçu sa contrepartie », lorsque « les prestations ont trouvé leur utilité au fur et mesure de l'exécution réciproque du contrat (art. 1229 *nouv.*, al. 3 C. civ. *Ex. du bail*)¹⁵³⁸. Les dispositions relatives aux restitutions se trouvent sous les articles 1352 à 1352-9 nouveaux du Code civil¹⁵³⁹. S'agissant de la **nullité d'un contrat**, elle a toujours un caractère rétroactif. Cette rétroactivité est prévue au nouvel article 1178 du Code civil et les conditions des restitutions entre les parties figurent, là encore, sous les articles 1352 à 1352-9 du Code civil. Enfin, concernant la **réduction du prix**, elle est dorénavant prévue sous l'article 1223 nouveau du Code civil et n'est pas, principalement, judiciaire. En effet, en cas d'exécution imparfaite d'une prestation, le créancier peut, après une mise en demeure du débiteur d'exécuter son obligation, accepter cette inexécution imparfaite et « solliciter » une réduction du prix. Si le débiteur de la prestation n'a pas encore été payé, son créancier peut alors lui *notifier* sa décision de réduire de manière proportionnelle le prix. Le premier doit accepter cette réduction par écrit. Si le créancier de la prestation a déjà payé, à défaut d'accord entre les parties, il peut demander au juge la réduction du prix. Le débiteur peut aussi saisir le juge pour obtenir le paiement intégral du prix initialement convenu. Par conséquent, en droit civil, tout effet rétroactif attaché à la remise en cause d'un contrat n'a pas complètement été abandonné. En revanche, la non-rétroactivité, en droit fiscal, demeure. Donc, l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal persiste.

497. **2. Les conséquences en droit fiscal de la rétroactivité du droit civil.** En matière de **plus-value**, un contribuable ne pourra pas obtenir la *décharge* de son imposition et remettre ainsi en cause le bien-fondé ou le montant de cette dernière, alors même que la *vente* a été, au cours d'un exercice *postérieur*, annulée ou est susceptible de l'être en justice¹⁵⁴⁰, résolue¹⁵⁴¹, ou que son prix a été ensuite réduit, contraignant le vendeur à un reversement d'une partie du prix, à la suite d'une décision de justice postérieure à la clôture de l'exercice au cours duquel un fonds de commerce a été cédé¹⁵⁴². Il en est de même pour un contribuable ayant réalisé une plus-value en cédant ses droits sociaux dans une société à une autre, en contrepartie de parts dans cette dernière, malgré la dévalorisation puis l'annulation de ces dernières actions en raison, d'une part, de la mise en redressement de ces sociétés et, d'autre part, de leur disparition à la suite de la liquidation de la société à laquelle le contribuable avait fait un apport l'année précédente¹⁵⁴³. L'imposition d'une plus-value au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel le transfert de propriété a eu lieu ne peut donc être affectée par des événements postérieurs à la date de ce fait générateur de l'impôt lorsqu'ils se rattachent à des années ou à des exercices ultérieurs et quand bien même ils trouveraient leur fondement dans le droit civil¹⁵⁴⁴.

¹⁵³⁸ Donc pas de restitution pour la période antérieure « à la dernière prestation n'ayant pas reçu sa contrepartie ».

¹⁵³⁹ Art. 1229 *nouv.*, al. 4 C. civ.

¹⁵⁴⁰ *C.E.*, 11 octobre 1974, n° 85.117, Dupont 1974, p. 413 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 49, p. 14, comm. 1499 ; C. David, O. Fouquet, B. Plagnet, P.-F. Racine, G.A.J. *fisc.*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, p. 353, n° 17. Déjà, *C.E.*, 8 octobre 1969, n° 66.623, *Dr. fisc.* 1970, n° 31, p. 12, comm. 892, concl. Schmeltz.

¹⁵⁴¹ *C.E.*, 5 mars 1975, n° 92.681, R.J.F. 5/75, p. 187, n° 247. *C.E.*, 26 mai 1976, n° 755, R.J.F. 7-8/76, p. 233, n° 309 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 38, p. 830, comm. 1300. *C.E.*, 27 février 1980, n° 15.222, R.J.F. 4/80, p. 151, n° 273 ; *Dr. fisc.* 1980, n° 20, p. 616, comm. 1078. *C.E.*, 11 mars 1992, n° 88386, R.J.F. 5/92, p. 401, n° 609 ; *Dr. fisc.* 1992, n° 48-49, p. 1907, comm. 2260, concl. M.-D. Hagelsteen.

¹⁵⁴² *C.E.*, 2 octobre 1989, n° 74.200, R.J.F. 12/89, p. 695, n° 1317 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 13, p. 575, comm. 685. *Nantes*, 2 mai 2006, n° 04-953, R.J.F. 11/06, p. 1011, n° 1360.

¹⁵⁴³ *C.E.*, 16 juin 2003, n° 241983, R.J.F. 10/03, p. 780, n° 1106 ; B.D.C.F. 10/03, n° 118, p. 7, concl. F. Séners.

¹⁵⁴⁴ Encore, *C.E.*, 20 mai 1981, n° 21.495, R.J.F. 7-8/81, p. 356, n° 651. Une vente entachée de nullité ne peut remettre en cause l'impôt perçu, dès lors qu'aucune décision judiciaire n'a prononcé l'annulation de cette vente au cours des exercices vérifiés. *C.E.*, 30 novembre 1990, n° 80567, R.J.F. 1/91, p. 45, n° 63 ; *Dr. fisc.* 1992, n° 29, p. 1251, comm. 1443. Plus-values de droits sociaux imposables au titre de l'année de cession. Cette

498. **3. Les fondements de l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal et le retour au droit civil pour déterminer la date du fait générateur de l'impôt.** L'indifférence du droit fiscal, et en particulier du juge de l'impôt, à l'égard d'événements ayant un caractère rétroactif en droit civil, et conduisant notamment le vendeur à reverser totalement ou partiellement le prix de la vente, se justifie par l'application des règles de **l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices**¹⁵⁴⁵ lesquelles empêchent la remise en cause d'une imposition légalement fondée au cours d'une année ou d'un exercice antérieurs à l'événement en question¹⁵⁴⁶. Il en résulte que n'aura aucun impact sur le fait générateur de l'impôt, et là ce sont les règles applicables à ce dernier qui prévalent - il est aussi question de l'intangibilité du fait générateur de l'impôt -, l'absence de décision définitive prise sur un contentieux opposant les parties concernant le transfert -

imposition ne peut être remise en cause, même si la vente est suivie, à défaut de la réalisation d'une condition qualifiée de suspensive par les parties, d'un rachat ultérieur des titres vendus par le vendeur. La condition en cause a été requalifiée de résolutoire. En l'espèce, le vendeur avait garanti à l'acheteur, pour les exercices suivants, un certain niveau de bénéfice, à défaut de quoi l'acheteur aurait le droit de demander la non réalisation de la transaction. Le prix stipulé a été néanmoins payé et le transfert des titres effectué à la date de la conclusion du contrat. Ainsi la vente était pleinement réalisée et c'est donc au titre de l'année de la cession que le vendeur a été imposé sur la plus-value réalisée, alors même que ce dernier a été contraint de racheter les titres vendus, cette circonstance étant sans influence sur le bien-fondé de l'imposition. Pour une affaire similaire, *Lyon, 27 août 2015*, n° 14LY00085, Christian Louit, « Condition suspensive et condition résolutoire : l'art de manier les concepts », *La lettre juridique*, Lexbase, octobre 2015. Imposition d'une plus-value au titre de l'année de cession (2008), alors même que les parties avaient qualifié les conditions subordonnant la vente de suspensives et prorogé la date d'effet de ces conditions l'année suivant la date de la cession (soit en 2009). Requalification de ces conditions de résolutoires (dans les stipulations contractuelles, précision que la cession de l'intégralité des actions en question est intervenue l'année de la réalisation de la plus-value - en 2008 - et prévision qu'à défaut de réalisation des conditions, la cession serait résolue de plein droit rétroactivement à la date de la cession - en 2008 -).

¹⁵⁴⁵ *Par ex.* M. Cozian, « L'imposition des profits immobiliers en cas d'annulation de l'acte de vente (ou la méconnaissance de la rétroactivité en droit fiscal) », *D.S.* 1975, chron. pp. 78-79. *C.E.*, 9 janvier 1974, n° 86.889, Dupont 1974, p. 92. *C.E.*, 26 mai 1976, *op. cit.* n° 74.200., *R.J.F.* 10/91, p. 703, n° 1186. M.-D. Hagelsteen, Conclusions sur *C.E.*, 11 mars 1992, n° 88386, *Dr. fisc.* 1992, n°s 48-49, p. 1908, comm. 2260. P. Serlouten, « Le temps et le droit fiscal », *R.T.D.civ.*, 1997, p. 181. C. David, O. Fouquet, B. Plagnet, P.-F. Racine, *op. cit.*, p. 354 et suiv. Pour ces derniers, la règle de l'inopposabilité de la rétroactivité à l'Administration dans la mesure où cette rétroactivité déroge à l'annualité de l'impôt, expressément consacrée par l'arrêt commenté du 11 octobre 1974 (*supra*), serait « une manifestation de l'autonomie du droit fiscal qui est consacrée depuis longtemps [...] et qui a une portée générale » (p. 364). Et plus loin, dans le cas où une nullité n'est pas éventuelle mais certaine, cette dernière « entraîne en droit privé restitution rétroactive des prestations échangées ; mais ce principe fondamental de droit privé ne peut prévaloir contre le principe fiscal essentiel de l'annualité de l'impôt, la restitution par l'administration fiscale de l'impôt direct afférent à l'opération annulée devant ainsi principe être opérée l'année de l'annulation, de façon systématique à l'imposition primitive » (p. 365). J.-C. Parot, « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *Dr. fisc.* 2000, n° 24, p. 868 et suiv., n°s 3 et suiv. Concernant les conséquences du principe de l'annualité de l'impôt sur le fait générateur de la cession de titres, l'auteur rappelle qu'elles n'atteignent pas seulement les conditions juridiques de la vente (annulation, résolution), mais aussi les modalités d'exécution de celle-ci, comme les conventions de garantie du passif et les clauses de *earn out* (p. 869, n°s 6 et suiv.). Ces dernières méritent des développements particuliers dans la mesure où l'application de la règle en cause, à leur égard, a fait, par la suite, l'objet de précisions et d'atténuations (v. *infra*).

¹⁵⁴⁶ En dernier lieu, *C.E.*, *QPC*, 19 décembre 2019, n° 435402, *R.J.F.* 3/20, p. 356, n° 259, concl. R. Victor, abonné.elf, C259 : « il résulte de ces dispositions combinées [des articles 12, 92, 1 et 156 du Code général des impôts] que les recettes à retenir au titre d'une année déterminée pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux sont celles qui ont été mises à la disposition du contribuable au cours de cette année, soit au plus tard le 31 décembre. La circonstance qu'une décision de justice, postérieure à l'année d'imposition, ordonne le reversement par le contribuable d'un revenu déjà imposé dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux n'est pas de nature à entraîner le dégrèvement de cette imposition, mais ouvre seulement à l'intéressé la faculté de déduire de ses revenus imposables, au titre de l'année au cours de laquelle elle intervient, la perte de revenus résultant de cette décision ».

alors litigieux - des titres en question¹⁵⁴⁷, un prix qui n'a pas été effectivement payé l'année de la cession¹⁵⁴⁸ ou n'a jamais été payé¹⁵⁴⁹, ou encore un prix fixé au cours d'un exercice ultérieur à celui de la cession et de la réalisation de conditions suspensives, par un tiers désigné par le tribunal de commerce pour déterminer le montant du prix de cession à la suite de l'échec de 2 missions d'audit sur la détermination de ce prix¹⁵⁵⁰.

499. En revanche, et en dehors de tout événement susceptible de remettre en cause l'imposition établie au cours d'une année ou d'un exercice antérieur, le droit des obligations retrouve sa place en droit fiscal pour déterminer la date à laquelle un contribuable a réalisé une plus-value imposable. Il y a, ici, un retour à cette dernière application en droit fiscal. La date retenue est celle à laquelle s'est opéré le *transfert de propriété*¹⁵⁵¹ et, le cas échéant, la

¹⁵⁴⁷ C.E., 6 septembre 2002, n° 241265, R.J.F. 12/02, p. 980, n° 1386.

¹⁵⁴⁸ C.E., 6 juin 1984, n° 36.633, R.J.F. 8-9/84, p. 520, n° 987. Plus-value imposable au titre de l'année de cession et calculée sur le prix figurant dans l'acte de vente, alors même que ce prix n'aurait pas été effectivement payé au cours de l'année de la vente. Nancy, 16 décembre 2004, n° 00-40, R.J.F. 8-9/05, p. 626, n° 871. Versement seulement d'un acompte au cours de l'année de cession.

¹⁵⁴⁹ C.E., 12 janvier 1972, n° 77.731, Dupont 1972, p. 114. Prise en considération, pour le calcul de la plus-value imposable, du prix stipulé, et non du prix effectivement versé, et imposition au titre de l'année de cession, alors même que le vendeur est un particulier (en principe, imposable sur le revenu réellement perçu). C.E., 25 juin 2003, *op. cit.* (arrêt d'appel : Marseille, 9 avril 2001, n° 98332, non publié). En l'espèce, la révision des modalités de paiement du prix de cession, l'année suivant la vente, le défaut de paiement de tout ou partie du prix prévu à l'acte, voire l'annulation ultérieure de la vente, ou encore l'exécution d'un engagement de garantie de la part du vendeur par le versement d'une somme d'argent, dès lors qu'il n'est pas établi que ce dernier a été effectué au cours de l'année de la cession, ne sont pas des événements de nature à remettre en cause la détermination du montant ou l'imposition de la plus-value résultant de la vente.

¹⁵⁵⁰ C.E., 11 décembre 2008, n° 296429, R.J.F. 3/09, p. 210, n° 209 ; Dr. fisc. 2009, n° 11, p. 29, comm. 237, concl. L. Olléon ; R.T.D.com. 2009, p. 480, obs. O. Fouquet. Toutefois, retour au droit civil pour déterminer le fait générateur de l'impôt (*v. infra*). Le contrat permettait à la lecture de ses clauses de déterminer le prix. En effet, les éléments pris en considération pour la fixation de ce dernier n'étaient pas soumis à la volonté postérieure de l'une des parties ou à la réalisation d'accords ultérieurs. Application des textes du droit civil et de la jurisprudence l'interprétant (concl. L. Olléon, *op. cit.*, pp. 31-32 ; obs. O. Fouquet, *op. cit.*, pp. 480-481). Référence expresse aux articles 1583 et 1592 du Code civil. Références également dans C.E., 12 mars 2014, n° 350443, R.J.F. 6/14, p. 565, n° 566 ; Dr. fisc. 2014, n° 19, p. 38, comm. 300, concl. F. Aladjidi et C.E., 16 juillet 2014, n° 358415, R.J.F. 11/14, p. 1002, n° 1010 ; Dr. fisc. 2014, n° 41, p. 46, comm. 574, C. Legras (art. 1583). Peu importe un complément de prix. Même règle que précédemment. Les éléments permettant de calculer le prix de cession ne dépendaient pas de la volonté postérieure de l'une des parties ou de la réalisation d'accords ultérieurs. Pour un examen plus complet des règles du droit civil relatives à la détermination du prix, *v. les développements consacrés à l'imposition du complément de plus-value à la suite d'une action en rescision pour lésion exercée avec succès et de la proposition de l'acquéreur de verser le supplément du juste prix (infra)*.

¹⁵⁵¹ *Par ex.*, C.E., 28 octobre 1966, n° 68.280, Dupont 1966, p. 535 ; Dr. fisc. 1966, n° 49, p. 12, comm. 1139. C.E., 23 juin 1976, n° 51, R.J.F. 9/76, p. 277, n° 397. C.E., 26 juillet 1978, n° 1.885, R.J.F. 10/78, p. 296, n° 431 et chron. J.-F. Verny, R.J.F. 10/78, p. 272. C.E., 22 mars 1991, n° 67.966, R.J.F. 5/91, p. 377, n° 615 ; Dr. fisc. 1991, n° 29, p. 1132, comm. 1510. C.E., 27 mars 1991, n° 81.119 et n° 84.788, Dr. fisc. 1991, n° 39, p. 1334, comm. 1705, concl. N. Chahid-Nourai. C.E., 11 mars 1992, *op. cit.* Lyon, 3 avril 1996, n° 94-1364, Dr. fisc. 1996, n° 20, p. 688, comm. 611. T.A. Dijon, 4 février 1997, n° 94-586, Dr. fisc. 1997, n° 27, p. 895, comm. 753. Paris, 13 mars 1997, n° 95-1240, Dr. fisc. 1997, n° 42, p. 1238, comm. 1080/1081. C.E., 19 mai 1999, n° 152269, R.J.F. 7/99, p. 553, n° 869 (pour l'imposition d'une plus-value, prise en considération de la date de cession translatif de propriété d'un droit réel immobilier, et non celle de la réalisation d'une condition suspensive constatée dans l'acte en cause et ayant un effet rétroactif l'année précédant celle de la vente). C.E., 12 mai 2003, n° 234811, R.J.F. 8-9/03, p. 688, n° 875. C.E., 16 juin 2003, n° 241983, *op. cit.* C.E., 25 juin 2003, n° 238033, R.J.F. 10/03, p. 778, n° 1105 ; Dr. fisc. 2009, n° 3, p. 169, comm. 88. Nantes, 28 juillet 2004, n° 01-612, R.J.F. 2/05, p. 91, n° 133. T.A. Paris, 13 décembre 2005, n° 99-22236, R.J.F. 6/06, p. 541, n° 709. Nantes, 2 mai 2006, n° 04-953, R.J.F. 11/06, p. 1011, n° 1360. T.A. Strasbourg, 2 juillet 2009, n° 06-2093, R.J.F. 4/10, p. 299, n° 355 (date de la levée de l'option par l'acquéreur bénéficiaire d'une promesse de vente). C.E., 4 juin 2012, n° 331214, R.J.F. 10/12, p. 853, n° 939 ; J.C.P. 2012, éd. N., p. 58, 1420 (prise en considération de la date de la cession en cas de promesse synallagmatique de vente). T.A. Versailles, 20 novembre 2012, n° 0807464, R.J.F. 3/13, p. 258, n° 294. Bordeaux, 15 avril 2013, n° 11BX03390, R.J.F. 10/13, p. 834, n° 935. C.E., 5 avril 2013, n° 350846,

réalisation d'une condition suspensive prévue au moment de la vente¹⁵⁵². Plus précisément, le fait générateur de l'imposition se produit dès qu'un accord est passé sur la chose et sur le prix ou qu'une vente, en particulier, est considérée comme parfaite. Dans un arrêt de 1981, le Conseil d'État considère « *qu'en l'absence de toute disposition législative spéciale définissant les actes ou opérations qui, au regard de la loi fiscale, doivent être réputés opérer le transfert de propriété de valeurs mobilières au porteur, il y a lieu de se référer [...] aux dispositions de l'article 1583 du Code civil selon lesquelles la vente « est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de plein droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'a pas encore été livrée ni le prix payé...* »¹⁵⁵³.

500. Ainsi, seule l'application des règles de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécificité des exercices d'où découlent celles relatives à la date du fait générateur de l'impôt est un obstacle à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Toutefois, des solutions ont été trouvées dans cette dernière discipline pour atténuer les effets de l'exception, lesquelles, par voie de conséquence, tiennent compte d'événements

R.J.F. 7/13, p. 678, n° 756 (renvoi aux articles 1582 et 1583 du Code civil. Possibilité pour les parties de déroger à ce dernier en subordonnant la perfection de la vente, et donc son transfert de propriété, à la réalisation de conditions). *Rappr. C.E.*, 6 juillet 1990, n° 63.812-66.143, R.J.F. 10/90, p. 684, n° 1186. et *T.A. Dijon*, 6 février 1996, n° 95-2044, R.J.F. 3/97, p. 169, n° 220 (cession de clientèle). *Égal. Rép. min.* à *M. Dubernard* du 16 octobre 1995, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 15 avril 1996, p. 2026, n° 30720. Pas de remise en cause d'une imposition due sur la vente de parts sociales, malgré la réalisation d'une condition résolutoire postérieurement à la clôture de l'exercice de cession. La vente des parts sous condition résolutoire est réputée parfaite dès l'échange des consentements. Principe de l'annualité de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 12 du Code général des impôts. L'Administration peut établir l'imposition à la date à laquelle le transfert de propriété a été porté à sa connaissance (*C.E.*, 20 mars 2015, n° 369167, Dr. fisc. 2015, n° 16, p. 14, comm. 267, note É. Kornprobst).

¹⁵⁵² *Par ex. C.E.*, 18 juin 1975, n° 95.094, Dr. fisc. 1975, n° 39, p. 817, comm. 1208, concl. D. Favre. *C.E.*, 18 juin 1975, n° 95.095, R.J.F. 9/75, p. 292, n° 424. *C.E.*, 6 février 1981, n° 22189, Dr. fisc. 1982, n° 51, p. 1485, comm. 2419, concl. P. Lobry ; R.J.F. 4/81, p. 198, n° 343. *Nancy*, 16 décembre 2004, n° 00-40, R.J.F. 8-9/05, p. 626, n° 871. *Bordeaux*, 13 octobre 2005, n° 01-1014, R.J.F. 4/06, p. 311, n° 381. *C.E.*, 26 janvier 2011, n° 312470, R.J.F. 4/11, p. 380, n° 417 ; J.C.P. 2011, éd. E., n° 19, p. 50, 1380. *Bordeaux*, 15 avril 2013, n° 11BX03390, *op. cit. C.E.*, 28 mai 2014, n° 359911, R.J.F. 8-9/14, p. 780, n° 802 (promesse de vente). *T.A. Lyon*, 7 mai 2018, Dr. fisc. 2018, n° 18, p. 37, comm. 395, note L. Chesneau. Dès lors que le contrat de vente d'un terrain prévoit la réitération de cette dernière par acte authentique et la réalisation de plusieurs conditions suspensives et que le transfert de propriété et le paiement du prix sont fixés au jour de la vente par acte authentique, le versement de la somme à un notaire 3 jours avant cette dernière échéance ne peut être regardé comme le paiement du prix de la vente. Ainsi, une S.A.R.L. qui vend ses actions dans la S.A.S. ayant acheté le terrain en cause, juste avant la réitération de l'acte authentique a bien réalisé une plus-value à long terme exonérée d'impôt, la deuxième société ne constituait pas une société à prépondérance immobilière soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun. *C.E.*, 29 décembre 2020, n° 428313-428404, R.J.F. 5/21, p. 426, n° 279, concl. É. Bokdam-Tognetti, p. 505, n° C279. Promesse synallagmatique de vente. Transfert de propriété dès sa signature ou à une date fixée pour ce transfert ou encore une fois levées les éventuelles conditions suspensives prévues (accord sur la chose et le prix). En droit fiscal : date du fait générateur de la plus-value. Et, en principe, pas de prise en considération de l'acte par acte notarié.

¹⁵⁵³ *C.E.*, 10 juillet 1981, n° 17.953, Dr. fisc. 1981, n° 47, p. 1383, comm. 2111, concl. J.-F. Verny. *Égal. C.E.*, 3 mai 2000, n° 172201, R.J.F. 6/00, p. 503, n° 755 ; B.D.C.F. 6/00, p. 12, n° 71, concl. J. Courtial. *C.E.*, 20 novembre 2013, n° 357915, R.J.F. 2/14, p. 119, n° 121. J.-C. Parot, « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *op. cit.*, pp. 867-868, nos 1-2. Pour une critique de la prise en considération de la date de cession comme fait générateur de l'imposition de la plus-value réalisée par un particulier sur une cession de titres, J. Turot, « Le traitement fiscal des conventions de garantie de passif, (1^{re} partie) : du côté du cédant », R.J.F. 10/91, *not.* pp. 690-691. O. Renault et R. Pouget, « Variation du prix de cession de titres et intangibilité de la plus-value fiscale du cédant particulier ? », Dr. fisc. 1998, n° 49, p. 1512 et suiv., nos 1 et suiv. Pour un exemple ancien prévoyant une date d'imposition de la plus-value des particuliers réalisée sur une cession de titres distincte de celle des entreprises, *C.E.*, 8 décembre 1967, n° 63.073, Dr. fisc. 1968, n° 27, *Doctr.*, p. 17, concl. Schmeltz.

rétroactifs à l'encontre ou qui seraient susceptibles d'aller à l'encontre de l'accord des parties à un contrat.

B. LES ATTÉNUATIONS À L'EXCEPTION À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL

501. 1. Les moins-values fiscales et les dégrèvements d'impôt. En vue d'atténuer les conséquences rigoureuses résultant de l'application de la règle de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécificité des exercices, voire d'y déroger, plusieurs solutions, plus ou moins audacieuses, ont été trouvées pour permettre au contribuable de récupérer le montant de l'impôt acquitté, mais par la suite injustifié. La remise en cause du contrat peut donc être prise en considération en droit fiscal. Tout d'abord, dans les hypothèses de l'annulation ou de la résolution d'une vente ou de la réduction judiciaire du prix de cession, le contribuable pourra *déduire* de ses revenus imposables, bénéfiques ou revenu global, au titre de l'année au cours de laquelle la décision judiciaire prononçant l'annulation, la résolution ou la réduction du prix de la vente est devenue définitive, *la perte de la plus-value, ou la moins-value*, résultant de l'annulation, de la résolution ou de la réduction du prix de vente¹⁵⁵⁴.

Ensuite, pour un particulier, la disparition de ses titres, lors de la liquidation d'une société, est fiscalement assimilable à une cession de ces titres susceptible de générer une *moins-value fiscale* à constater au titre de l'année de cette disparition¹⁵⁵⁵.

Enfin, toujours en faveur des particuliers réalisant des plus-values dont l'imposition est ultérieurement contestée à la suite d'un événement remettant en cause la plus-value réalisée, l'Administration est allée plus loin, dans une instruction du 13 juin 2001, car elle a ouvert la voie du *dégrèvement* des impôts versés sur des plus-values de cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par ces particuliers : « *la plus-value ayant normalement été soumise à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de la conclusion de la transaction, si ultérieurement le contrat est annulé, résolu ou rescindé, le contribuable peut obtenir, sur réclamation, une restitution totale ou partielle des droits indûment versés. La demande de dégrèvement de l'imposition initialement établie peut être présentée dans un délai dont le point de départ est constitué par la date de l'annulation, de la rescision ou de la résolution de la vente, et qui expire le 31 décembre de la deuxième année suivante* »¹⁵⁵⁶.

Toutefois, un problème demeure, c'est celui du prix impayé, totalement ou partiellement, en dépit d'un amendement déposé par M. Charasse, mais finalement retiré, tendant à régler cette difficulté sur le plan fiscal¹⁵⁵⁷, et contrairement à l'avis du Gouvernement rendu à l'occasion du débat concernant cet amendement¹⁵⁵⁸.

¹⁵⁵⁴ C.E., 11 octobre 1974, n° 85.117, *op. cit.* C.E., 27 février 1980, n° 15.222, *op. cit.* C.E., 2 octobre 1989, n° 74.200, *op. cit.* C.E., 26 juillet 1991, n° 86.834, *op. cit.* Nantes, 5 février 1992, n° 89-595, Dr. fisc. 1992, n° 29, p. 1244, comm. 1430. C.E., 11 mars 1992, n° 88386, *op. cit.* Inst. des 30 septembre 1996, Dr. fisc. 1996, n° 4, p. 237 et suiv., 11 665 et du 21 août 1997, Dr. fisc. 1997, n° 38, p. 305 et suiv., 11868. Art. 39 *duodecies*, 9 C.G.I.

¹⁵⁵⁵ C.E., 16 juin 2003, n° n° 241983, *op. cit.*

¹⁵⁵⁶ 13 juin 2001, B.O.I. 5 C-1-01, p. 295, n° 125. *Égal.* B.O.I.-R.F.P.I.-P.V.I.-10-30-20130211, n° 30.

¹⁵⁵⁷ J.O., Sénat, Débats parlementaires, C.R., 23 novembre 2001, p. 5434 : prévoir qu'« *en cas de vente d'un bien donnant lieu à plus-value, cette dernière est calculée sur la base des sommes effectivement encaissées par le vendeur aux dates prévues par l'acte de vente. Le montant de la différence entre le prix de vente figurant à l'acte de vente et les sommes effectivement encaissées par le vendeur dans le même délai est imposé à l'impôt sur le revenu avec les revenus de l'acheteur* ».

¹⁵⁵⁸ F. Parly, J.O., Sénat, Débats parlementaires, C.R., 23 novembre 2001, p. 5435, Feuilles de documentation pratique F.L., fiscalité immobilière et plus-values, Div. VIII, 1^{er} décembre 2002, p. 41, n° 9570. Pour M^{me} Parly, les règles applicables depuis la loi de finances pour 2000 (?), permettraient, en principe, de n'imposer le vendeur

502. **2. Les compléments de prix.** Les juridictions sont également sensibles au problème posé par une plus-value réalisée par un particulier, rattachée à l'année de la vente et calculée sur la totalité du prix, alors qu'une partie de celui-ci ne sera versée qu'au cours d'une année postérieure à celle de la vente en question. Ainsi, si les éléments de calcul permettant de déterminer le montant du complément de prix ne peuvent être déterminés de façon précise l'année au cours de laquelle est intervenue la cession, l'Administration ne sera pas fondée à retenir ce complément dans le calcul de la plus-value imposable. En effet, tout en maintenant la règle selon laquelle le fait générateur de la plus-value imposable est la cession de titres, laquelle s'opère à la date du transfert de propriété des titres ou à celle de la réalisation des conditions suspensives, les juridictions considèrent que si l'acte de cession prévoit un complément de prix, celui-ci ne peut être intégré au prix de cession que si les données permettant d'en déterminer le montant peuvent être constatées avant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle est intervenue la cession¹⁵⁵⁹. À l'inverse, si de telles données ne sont pas connues avant la fin de l'année de cession, le complément de prix ne pourra être pris en considération pour le calcul de la plus-value imposable¹⁵⁶⁰.

Autrement dit, et en principe, la règle de l'annualité de l'impôt et, plus particulièrement, celle relative à la date du fait générateur de ce dernier - le transfert de propriété - imposent de prendre en considération l'intégralité du prix de la vente, y compris donc la partie de ce dernier qui sera acquittée au cours d'une autre année, pour calculer la plus-value imposée l'année de cette vente. Toutefois, c'est à la condition que les éléments permettant de fixer ce prix soient déterminés, voire déterminables au moment de la vente¹⁵⁶¹. La dérogation à l'application des règles fiscales en cause consiste alors à ne pas tenir compte du complément de prix dans le calcul de la plus-value imposable l'année de la vente si les données relatives à la détermination du prix ne sont pas connues avant la fin de cette année. Cette distinction selon que les éléments de détermination du prix sont, ou ne sont pas, déterminés ou déterminables dans le contrat pour calculer la plus-value imposable l'année de la cession et l'atténuation à l'application de règles fiscales grâce à la distinction ainsi opérée trouvent leur fondement dans la référence à des règles du droit civil et atteste d'un retour au droit des obligations¹⁵⁶². Aujourd'hui, le régime fiscal du complément de prix prévu dans le contrat de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux est déterminé sous l'article 150-0 A, 2., du Code général des impôts selon lequel « *le complément de prix reçu par le cédant en exécution de la clause du contrat de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux par laquelle le cessionnaire s'engage à verser au cédant un complément de prix exclusivement déterminé en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité de la société dont*

que sur le prix effectivement et définitivement encaissé. La situation serait, notamment, celle d'un vendeur ayant réalisé une plus-value et payé un impôt sur le prix convenu entre les parties. Si à la suite du non-paiement du prix, le vendeur a effectué toutes les démarches nécessaires pour obtenir de son débiteur les sommes dues et que ces dernières s'avèrent définitivement et irrévocablement impayées, ou lorsque l'acte est révisé en conséquence, le vendeur pourrait, par voie de réclamation, obtenir le *dégrèvement* de l'imposition initiale.

¹⁵⁵⁹ C.E., 29 décembre 2000, n° 182 185, R.J.F. 16/01, p. 675, n° 367 ; Dr. fisc. 2001, n° 16, p. 675, comm. 367 (vente de parts sociales). Nantes, 28 juillet 2004, n° 01-612, *op. cit.* (vente d'actions). Lyon, 29 décembre 2005, n° 01-2282, D.F. 2006, n° 23, p. 1083, comm. 425 ; R.J.F. 6/06, p. 541, n° 710 (vente de titres). C.E., 12 mars 2014, n° 350443, *op. cit.* (vente d'un brevet associé à un logiciel constituant ensemble « un serveur-outil »). C.E., 16 juillet 2014, n° 358415, *op. cit.* (cession d'actions).

¹⁵⁶⁰ Nantes, 28 juillet 2004, n° 01-612, *op. cit. op. cit.* Lyon, 29 décembre 2005, n° 01-2282, *op. cit.* C.E., 12 mars 2014, n° 350443, *op. cit.* C.E., 16 juillet 2014, n° 358415, *op. cit.* Dans ses arrêts, le Conseil d'État précise que les versements ultérieurs sont des revenus au sens de l'article 12 du Code général des impôts, imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été perçus.

¹⁵⁶¹ Pour un prix déterminable, C.E., 12 mars 2014, n° 350443, *op. cit.* C.E., 16 juillet 2014, n° 358415, *op. cit.*

¹⁵⁶² Sur ces dernières règles, v. *infra*.

les titres sont l'objet du contrat, est imposable au titre de l'année au cours de laquelle il est reçu ».

503. Un exemple significatif mérite une attention spécifique. Il combine une simple application du droit des obligations en droit fiscal et un retour à cette application justifiant, par conséquent, et comme précédemment, l'existence de ces développements à cet endroit de la thèse. En effet, dans l'hypothèse où une vente d'immeuble effectuée par un particulier est rescindée postérieurement à l'année de la cession en raison d'une lésion de plus des 7/12^{ème} du prix de vente subie par le vendeur¹⁵⁶³, l'effet rétroactif de cette rescision sur la validité de la vente n'aura aucun effet en droit fiscal¹⁵⁶⁴. L'imposition de la plus-value à l'impôt sur le revenu n'est pas remise en cause. La règle de l'annualité de l'impôt et les règles relatives à la date du fait générateur de l'imposition (au moment du transfert de propriété du bien en cause) justifient cette dérogation au droit civil. Le contribuable pourrait seulement obtenir, sur réclamation, une restitution totale ou partielle des droits indûment versés¹⁵⁶⁵.

504. Or, une question restait en suspens : celle de la date d'imposition du complément de plus-value, voire du bien-fondé de l'imposition même de ce dernier, quand l'acquéreur propose de verser le supplément du juste prix pour conserver le bien si l'action en rescision pour lésion des 7/12^{ème} du prix de vente est un succès. En droit civil, si la rescision de la vente est admise au profit du vendeur « *l'acquéreur a le choix ou de rendre la chose en retirant le prix qu'il en a payé, ou de garder le fonds en payant le supplément du juste prix, sous la déduction du dixième du prix total* »¹⁵⁶⁶. En droit fiscal, et dans cette dernière hypothèse, soit le complément en cause est rattachable à l'année au cours de laquelle la vente a eu lieu et il y a alors un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal, soit il est soumis à l'impôt sur le revenu et il y a alors une exclusion de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

Dans une affaire ayant donné lieu à un arrêt du Conseil d'État en 2015¹⁵⁶⁷, une commune avait opté pour le versement du supplément du juste prix d'un terrain, sous la déduction du dixième du prix total, à la suite de l'introduction d'une action en rescision pour lésion de plus des 7/12^{ème} du prix de vente par le vendeur ayant obtenu gain de cause. Le montant du supplément, ainsi que celui du supplément de prix proposé au conjoint de ce vendeur ayant lui-aussi vendu un terrain à la commune et obtenu la rescision de la vente pour lésion de plus des 7/12^{ème} du prix de vente, ont été fixés en justice à défaut d'accord des parties. Les versements en question ont été effectués huit et neuf ans suivant la vente des terrains. Une discussion s'est alors élevée sur leur qualification et sur l'année d'imposition des compléments de plus-value ainsi réalisés par les vendeurs.

505. En première instance, le vendeur a obtenu la décharge de ses impositions, le tribunal estimant que le versement du supplément du juste prix correspondait à l'indemnisation du préjudice causé par la rescision de la vente¹⁵⁶⁸. La cour administrative

¹⁵⁶³ Art. 1674 C. civ. : « *si le vendeur a été lésé de plus de sept douzième dans le prix d'un immeuble, il a le droit de demander la rescision de la vente...* ».

¹⁵⁶⁴ V. *supra*, l'instruction du 13 juin 2001, B.O.I. 5 C-1-01, p. 295, n° 125. *Égal.* B.O.I.-R.F.P.I.-P.V.I.-10-30-20130211, n° 30.

¹⁵⁶⁵ V. *supra*, l'instruction du 13 juin 2001, B.O.I. 5 C-1-01, p. 295, n° 125. *Égal.* B.O.I.-R.F.P.I.-P.V.I.-10-30-20130211, n° 30.

¹⁵⁶⁶ Art. 1681, al. 1 C. civ.

¹⁵⁶⁷ C.E., 9 novembre 2015, n° 371571, R.J.F. 2/16, p. 175, n° 145 ; Dr. fisc. 2016, n° 6, p. 36, comm. 156, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note J.-P. Maublanc.

¹⁵⁶⁸ M.-A. Nicolazo de Barmon, *op. cit.*, n° 6.

d'appel saisie a considéré, quant à elle, s'appuyant sur les dispositions du Code civil relatives à la lésion, que ce supplément n'avait pas de caractère indemnitaire et qu'il s'agissait d'un complément de prix de cession à titre onéreux soumis à l'imposition des plus-values immobilières des particuliers¹⁵⁶⁹. Elle a également jugé que l'action en rescision pour lésion constituait une instance fiscale, que l'Administration pouvait encore réparer les omissions ou insuffisances d'imposition mais a prononcé la décharge de l'imposition du vendeur car l'année de cette dernière n'était pas celles des versements, comme le soutenait l'Administration, mais celle de la cession des terrains. Devant le Conseil d'État, cette dernière a estimé que le supplément du juste prix trouvait son fondement non pas dans la cession elle-même mais dans l'action en rescision pour lésion¹⁵⁷⁰. Par conséquent, le fait générateur de l'imposition de la plus-value complémentaire était l'aboutissement du contentieux sur le paiement du supplément du juste prix et le « revenu » ainsi perçu par le vendeur devait être rattaché à l'année de sa perception en vertu des dispositions de l'article 12 du Code général des impôts (règle de l'annualité de l'impôt)¹⁵⁷¹. En outre, son versement était la contrepartie d'un droit immobilier au profit de la commune, celui de conserver la propriété du bien dont elle s'était portée acquéreur (ainsi, pas de retour de la propriété du bien en cause dans le patrimoine des vendeurs)¹⁵⁷².

506. S'agissant du prétendu caractère indemnitaire des suppléments du juste prix des terrains aboutissant à une absence d'imposition de la plus-value dégagée par la vente, et dans l'affaire ayant opposé l'autre vendeur à l'Administration, la cour administrative d'Appel avait retenu ce caractère au supplément du juste prix et déchargé le vendeur de l'imposition¹⁵⁷³. Elle soutenait, notamment, en se fondant explicitement sur les dispositions du Code civil sous les articles 1675 et 1681 du Code civil¹⁵⁷⁴ et implicitement sur la jurisprudence de la Cour de cassation¹⁵⁷⁵, que ce dernier se calculait par rapport à la valeur de l'immeuble *au moment de son versement* et non pas par référence à la valeur vénale réelle du bien calculée *au moment de la vente* du bien en cause. Ainsi, assurant la réparation de la lésion, la somme versée par l'acquéreur n'était pas un élément du *prix de cession* de l'immeuble et ne pouvait donc être soumise aux textes du Code général des impôts prévoyant l'imposition des plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques¹⁵⁷⁶. La Cour n'a pas, ici, suivi son rapporteur public qui, bien que procédant à un raisonnement particulièrement approfondi sur le terrain de la lésion en reprenant chacune des caractéristiques de cette dernière en droit civil¹⁵⁷⁷, écartant l'aspect indemnitaire du versement du supplément du juste prix¹⁵⁷⁸, et admettant qu'il n'y a pas là « *cession au sens du droit civil* »¹⁵⁷⁹, a pourtant conclu à

¹⁵⁶⁹ *Nantes*, 27 juin 2013, n° 12NT00047, R.J.F. 11/13, p. 918, n° 1032.

¹⁵⁷⁰ M.-A. Nicolazo de Barmon, *op. cit.*, n° 9.

¹⁵⁷¹ M.-A. Nicolazo de Barmon, *op. cit.*, n° 9.

¹⁵⁷² M.-A. Nicolazo de Barmon, *op. cit.*, n° 10.

¹⁵⁷³ *Lyon*, 12 juillet 2011, 09LY02755, R.J.F. 12/11, p. 1186, n° 1303, concl. D. Jourdan, Rev. juris. ALYODA 2012, n° 1, affichages : 2351.

¹⁵⁷⁴ Art. 1675 : « *pour savoir s'il y a lésion de plus des sept douzièmes, il faut estimer l'immeuble suivant son état et à sa valeur au moment de la vente* ».

¹⁵⁷⁵ *Cass. 1^{re} civ.*, 7 juin 1966, J.C.P. 1967, II, 15049, obs. A. Plancqueel ; *Grands arrêts juris. civ.*, t. 2, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, p. 631 et suiv., n° 262, obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénéde ; R.T.D.civ. 1967, p. 186, obs. G. Cornu ; D. 1966, p. 629, rapp. M. Ancel. Prise en considération de la valeur de l'immeuble *au jour de la vente* pour déterminer l'existence d'une lésion et de sa valeur réelle *au moment du règlement complémentaire*, excluant alors sa valeur vénale au moment de la vente, pour *calculer le supplément du juste prix*.

¹⁵⁷⁶ *Not. art. 150 H*, al. 1 à 3, aujourd'hui abrogé : « *la plus-value imposable en application de l'article 150 A est constituée par la différence entre le prix de cession, et le prix d'acquisition par le cédant* ».

¹⁵⁷⁷ D. Jourdan, *op. cit.*, n°s 3-4.

¹⁵⁷⁸ D. Jourdan, *op. cit.*, n° 4.

¹⁵⁷⁹ D. Jourdan, *op. cit.*, n° 4.

l'existence d'une plus-value imposable au moment de ce versement sur le fondement d'une cession d'un bien ou d'un droit de toute nature « *du point de vue du droit fiscal* »¹⁵⁸⁰.

La qualification de dommages-intérêts aux suppléments du juste prix, destinés à réparer le dommage subi par le vendeur victime d'une lésion de plus de 7/12^{ème} du prix de vente est évidemment contestable. Ainsi, pour M. Maublanc, s'appuyant sur une jurisprudence civile et remettant en cause le - prétendu - caractère indemnitaire des sommes versées par le cessionnaire retient, avec raison, que ces dernières n'ont changé ni de nature, ni d'objet et sont toujours la contrepartie de la cession du bien¹⁵⁸¹, le transfert du droit de propriété à l'acquéreur n'étant effectivement pas remis en cause¹⁵⁸². En outre, au constat selon lequel l'article 1681 du Code civil et la jurisprudence civile se réfèrent expressément au prix du bien vendu en évoquant un « supplément » du juste prix, « *et non à une indemnité compensatrice d'un dommage vaguement identifié résultant de la lésion* »¹⁵⁸³, il convient de rappeler la jurisprudence de la Cour de cassation précisant les éléments de calcul du montant de ce supplément. La haute juridiction prévoit que pour calculer le supplément du juste prix, il convient de tenir compte de la valeur réelle de l'immeuble à l'époque où doit intervenir le règlement complémentaire¹⁵⁸⁴. Or, la somme ultérieurement versée par l'acquéreur est égale à différence entre cette valeur et le prix initialement convenu, moins le dixième du prix total. Enfin, cette somme est la conséquence d'une faculté offerte à l'acquéreur de verser le supplément du juste prix lui permettant ainsi « *de conserver quelque chose du contrat initialement avantageux* »¹⁵⁸⁵. Il résulte de tout ce qui précède que la somme versée par l'acquéreur ne peut être détachée de la vente qui précède son règlement ; elle n'est donc pas, parce qu'isolée de cette dernière, une indemnité au profit du vendeur pour un préjudice subi par lui en raison de la lésion¹⁵⁸⁶. La qualification du supplément du juste prix de contrepartie d'un droit autonome de conserver l'immeuble a, quant à elle, été écartée par le rapporteur public dans ses conclusions sur l'arrêt du Conseil d'État de 2015¹⁵⁸⁷. M^{me} Nicolazo de Barmon prend appui sur le transfert de propriété qui se réalise au moment de la vente et n'est pas contesté par la suite ; l'action en rescision ne peut donc être « *l'élément déclencheur d'un nouveau transfert de droits immobiliers* ». De plus, quand l'acquéreur propose de verser le supplément du juste prix, il ne fait qu'exercer une option, celle de renoncer ou pas à son droit de propriété et n'acquiert pas un nouveau droit, celui de conserver la propriété de terrains, en l'espèce, pour éviter la rescision.

507. Ces qualifications, soit de dommages-intérêts, soit de contrepartie d'un droit au profit de l'acquéreur, attribuées au supplément du juste prix, n'ont pas été retenues, à juste titre, par le Conseil d'État. Ce dernier, renvoyant expressément à l'article 1681 du Code civil et implicitement à la jurisprudence de la Cour de cassation¹⁵⁸⁸, affirme que « *dans l'hypothèse*

¹⁵⁸⁰ D. Jourdan, *op. cit.*, n° 4.

¹⁵⁸¹ *op. cit.*, p. 38, n° 6

¹⁵⁸² *Not. Cass. 3^{ème} civ., 14 décembre 2011*, Bull. civ., III, p. 204, n° 215 ; J.C.P. 2012, éd. E., 1081 ; R.J.D.A. 3/12, p. 240, n° 278 ; Construction-Urbanisme février 2012, p. 34, n° 37, note P. Cornille.

¹⁵⁸³ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 38, n° 6.

¹⁵⁸⁴ *Cass. 1^{re} civ., 7 juin 1966, op. cit.*

¹⁵⁸⁵ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 506, n° 440. Pour ces derniers, le supplément du juste prix est l'équivalent de la *quotité impayée* de l'immeuble (p. 506, n° 440, note 5).

¹⁵⁸⁶ Sur les conditions dans lesquelles la somme versée par l'acquéreur pourrait être qualifiée d'indemnité et la conséquence de cette qualification sur le terrain fiscal, M.-A. Nicolazo de Barmon, *op. cit.*, n° 17 : « *soit le supplément du juste prix est dépourvu de lien avec la cession du bien et n'est que l'aboutissement de l'action en rescision pour lésion, il s'agit alors d'une indemnité compensant un préjudice et elle n'est pas imposable du tout...* ».

¹⁵⁸⁷ M.-A. Nicolazo de Barmon, *op. cit.*, n° 18. Référence également à *Cass. 3^{ème} civ., 14 décembre 2011, op. cit.*

¹⁵⁸⁸ *Not. Cass. 3^{ème} civ., 14 décembre 2011, op. cit.*

où l'acquéreur choisit, comme le lui permet l'article 1681 du Code civil, de conserver le bien en payant « le supplément du juste prix », sous la déduction du dixième du prix total, le transfert de propriété du bien n'est pas remis en cause » et qualifie la somme alors versée au vendeur de complément de plus-value¹⁵⁸⁹. Si, comme le remarque M. Maublanc, la haute juridiction ne se prononce pas sur « l'exacte qualification du supplément du juste prix », dès lors que seule la question de la détermination de l'année d'imposition de la plus-value était soulevée dans le pourvoi formé par le Ministre des finances, « il résulte très clairement de la motivation de l'arrêt que le juste prix versé par le cessionnaire, comprenant le prix initial porté dans l'acte de vente et son supplément fixé au terme des procédures judiciaires, n'est autre que le prix de cession du bien, incluant le montant de la plus-value immobilière »¹⁵⁹⁰. Pour M. Maublanc, encore, les qualifications écartées par le juge de l'impôt « révèlent [...] une difficile conciliation, en matière d'imposition des plus-values immobilières des particuliers, entre les principes civilistes sur la vente, les exigences proprement fiscales sur l'annualité de l'impôt et son fait générateur, et le simple bon sens qui voudrait que l'impôt soit acquitté par un prélèvement sur les sommes perçues et non sur des gains éventuels »¹⁵⁹¹.

Cette remarque prendra tout son sens une fois rappelé le débat s'étant élevé sur l'année de taxation du complément de plus-value réalisée par le vendeur et tranché par le Conseil d'État en 2015. Mais il convient déjà d'affirmer que si la conclusion de la discussion portant sur la qualification du supplément du juste prix est une simple application du droit des obligations en droit fiscal, il n'en sera pas de même de la celle tirée de ce débat ; il y a, là, un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal. L'examen de la première ne pouvait être détaché de l'exposé du deuxième. C'est ce qui explique la place de ses développements ici.

508. Concernant l'année d'imposition du complément de plus-value résultant de la cession du bien en cause, deux solutions étaient possibles : l'année de cette cession ou l'année du versement du supplément du juste prix, soit plusieurs années après la vente. En faveur de cette dernière solution, il y a d'abord l'article 12 du Code général des impôts prévoyant que « l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année » (règle de l'annualité de l'impôt). Cet article serait applicable dans la seule mesure où l'action en rescision du bien s'apparente à une nullité relative au regard de certains de ses effets¹⁵⁹² et que cette dernière n'aurait aucun effet rétroactif en droit fiscal, ou si la naissance de deux faits générateurs de l'imposition, celle de la cession du bien puis du paiement du juste prix, était concevable¹⁵⁹³. L'autre fondement

¹⁵⁸⁹ Confirmation de Nantes, 27 juin 2013, n° 12NT00047, *op. cit.* Égal. T.A. Clermont-Ferrand, 6 octobre 2009, R.J.F. 7/10, p. 564, n° 683.

¹⁵⁹⁰ *op. cit.*, p. 38, n° 6.

¹⁵⁹¹ *op. cit.*, p. 37, n° 4.

¹⁵⁹² *Ex.* action intentée par le vendeur ; effet rétroactif de la rescision : l'acte étant censé ne jamais avoir existé, l'acquéreur restitue l'immeuble et le vendeur rembourse le montant du prix à ce dernier. Raisonement du tribunal administratif ayant statué sur le conflit opposant l'autre vendeur et l'Administration (v. J.-P. Maublanc, *op. cit.*, pp. 38-39, n° 9). Mais si l'action en rescision du bien « dissimule une espèce particulière de nullité relative » au regard de son régime (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 505-506, n° 440), il n'en est pas de même quand l'acquéreur propose de verser le supplément du juste prix, l'action en rescision se transformant en une action en révision du prix (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 506, n° 440).

¹⁵⁹³ Pour M. Maublanc, cette thèse de l'Administration, « novatrice qui aurait institué deux faits générateurs de l'imposition de la plus-value, à savoir la cession du bien et le paiement du prix, a été jugé inutilement dérogoire au droit commun et source d'inextricables difficultés d'ordre juridique » (*op. cit.*, p. 39, n° 10).

ensuite retenu est celui de l'exigence d'un prix déterminé ou déterminable à la date de la cession, ce dernier ne l'étant pas pour M. Maublanc¹⁵⁹⁴.

Le Conseil d'État adoptera la première solution, confirmant sur ce point également, l'arrêt de la cour administrative de Nantes de 2013¹⁵⁹⁵. Il se fonde sur, notamment, l'article 150 S, alinéa 1^{er}, aujourd'hui abrogé, du Code général des impôts selon lequel l'impôt est établi au titre de *l'année de cession*. M^{me} Nicolazo de Barmon, le rapporteur public, avait considéré que la règle issue de cet article, entre autres, et au regard de l'article 12 du même code, était spécifique et devait donc s'appliquer¹⁵⁹⁶. Elle s'appuie aussi sur l'article 1583 du Code civil prévoyant que la vente « *est parfaite entre les parties et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée, ni le prix payé* »¹⁵⁹⁷. Elle rappelle que le Conseil d'État juge que « *les événements postérieurs à la cession sont sans incidence sur la détermination de l'année d'imposition* », qu'il se réfère à cet article du Code civil pour définir le fait générateur de l'impôt, à savoir le transfert de propriété, et en déduit que la plus-value doit être « *imposée au titre de l'année au cours de laquelle la vente est parfaite, quels que soient les incidents de paiement ou l'issue de contentieux ultérieurs* »¹⁵⁹⁸.

Ainsi, la règle alors prévue à l'article 150 S, alinéa 1^{er} du Code général des impôts écartait l'application de l'article 12 de ce code et ne faisait que « *tirer les conséquences de cette règle fondamentale [celle de l'article 1583 du Code civil]* »¹⁵⁹⁹. Le Conseil d'État n'opère pas un renvoi exprès à l'article 1583 du Code civil, comme le fait M^{me} Nicolazo de Barmon, mais indique que le fait générateur de la plus-value imposable est la cession et renvoie à sa jurisprudence en précisant que cette dernière « *doit être regardée comme réalisée à la date à laquelle le transfert de propriété intervient indépendamment des modalités de paiement* ». Autrement dit, cette cession est parfaite lorsque la propriété est transmise à l'acquéreur. La référence à l'article 1583 du Code civil est alors implicite. Si la haute juridiction, ici, suivant en cela son rapporteur public, se fonde sur ce dernier article, il faut rappeler, qu'en réalité, les règles qui interdisent de tenir compte d'événements se produisant au-delà de l'année ou de l'exercice de la cession, ayant un caractère rétroactif, et qui sont susceptibles de remettre en cause le fait générateur de l'impôt sont celles de l'annualité de l'impôt et les règles relatives à la date de ce fait générateur¹⁶⁰⁰.

509. Ce renvoi au droit civil doit être replacé dans son contexte, celui du versement du supplément du juste prix à la suite d'une action en rescision pour lésion de plus des 7/12^{ème} du prix de vente exercée avec succès. Si le droit civil trouve sa place en droit fiscal, là, c'est parce que l'événement qui se produit au-delà de l'année de la cession n'a pas pour conséquence, et rétroactivement, de remettre en cause le fait générateur de l'imposition de la plus-value. Bien au contraire. En droit civil, le transfert du droit de propriété de l'acquéreur au moment de la vente demeure à la suite du prononcé de la rescision pour lésion de cette vente et de la proposition de l'acquéreur de verser le supplément du juste prix au vendeur. Par conséquent, si un événement se produisant postérieurement à l'année de la vente d'un bien n'est pas pris en considération en droit fiscal, ce n'est que dans les hypothèses où les règles de

¹⁵⁹⁴ V. *infra*.

¹⁵⁹⁵ *op. cit. Contra, T.A. Clermont-Ferrand, 6 octobre 2009.*

¹⁵⁹⁶ *op. cit.*, n° 12.

¹⁵⁹⁷ *op. cit.*, n° 13.

¹⁵⁹⁸ *op. cit.*, nos 13-14.

¹⁵⁹⁹ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 39, nos 12-13.

¹⁶⁰⁰ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 39, n° 13. Fréquemment, l'expression utilisée est celle de *l'intangibilité* du fait générateur de l'impôt.

l'annualité de l'impôt et relatives à la date du fait générateur sont susceptibles d'être écartées. Mais si tel n'est pas le cas, un retour au droit civil s'opère. Il n'y a donc pas dans l'affaire tranchée par le Conseil d'État en 2015 qu'une simple application du droit des obligations en droit fiscal.

510. Pour M. Maublanc, si la solution examinée du Conseil d'État « *confirme une jurisprudence fiscale constante en la matière, elle n'est pas exempte de critiques tirées des dispositions même du Code civil relatives au caractère parfait du contrat de vente par le seul accord des parties sur la chose et le prix [référence à l'article 1583 du Code civil]* »¹⁶⁰¹. Au soutien de sa démonstration, ce commentateur du droit fiscal cite l'arrêt de la cour administrative d'Appel confirmé par le Conseil d'État en 2015¹⁶⁰². Pour M. Maublanc, le prix des biens finalement convenu n'était ni déterminé, ni déterminable à la date de la cession, « *sauf à admettre que la détermination finale de ce prix régularise rétroactivement une vente imparfaite. C'est précisément à une telle interprétation constructive visant à réputer régulier un acte de cession auquel fait défaut le prix qu'à procédé la cour administrative d'appel de Nantes dans son arrêt frappé de pourvoi. Elle juge que l'action en rescision pour lésion constitue en réalité une révision judiciaire du prix de la cession tel qu'il figure dans l'acte de vente, qui demeure sans effet sur la cession et le transfert de propriété intervenus à cette date* »¹⁶⁰³. M. Maublanc insiste également sur la détermination du supplément du juste prix alors prise en considération pour le calcul d'une plus-value imposable *au moment de la vente* et la critiquer ; ce supplément ne correspond pas au prix de vente de l'immeuble mais se rattache à la valeur réelle du bien à la date de son versement, diminué d'un dixième¹⁶⁰⁴. Et donc, pour M. Maublanc, et en résumé, « *la cession est réputée parfaite pour les besoins de l'imposition de la plus-value au titre de cette année-là [l'année de cession] en application d'une fiction éloignée des prescriptions de l'article 1583 du Code civil* »¹⁶⁰⁵. Enfin, M. Maublanc n'ignore pas la définition du prix déterminable au moment de la cession, laquelle serait « *extensible* », à savoir une détermination du prix « *ne dépendant plus de la volonté d'une des parties ou de la réalisation d'accords ultérieurs selon la formulation adoptée par la Cour de cassation et reprise par le Conseil d'État [jurisprudence de ce dernier citée]* »¹⁶⁰⁶. La conséquence qui en est tirée est sans appel : « *ces solutions, qui valident quasiment toujours la vente initiale, débouchent sur des résultats paradoxaux. Est imposée au titre de l'année de la cession une simple créance de plus-value indéterminée dans son montant et non acquise par le cédant, et alors que la plus-value imposée n'est pas réellement réalisée* »¹⁶⁰⁷.

511. Quelques remarques concernant cette démonstration, tant sur le terrain du droit civil que sur celui du droit fiscal, sont nécessaires. En droit civil, le prix de vente peut être tantôt déterminé, autrement dit chiffré, et c'est le Code civil qui prévoit cette dernière caractéristique du prix¹⁶⁰⁸, tantôt déterminable, et là c'est la jurisprudence qui a assoupli les règles imposées par le Code en considérant que « *si le prix d'une vente doit être déterminé et désigné par les parties, il n'est pas nécessaire que son montant en soit fixé, dans le principe, d'une manière absolue ; qu'il suffit pour la formation de la vente, que le prix puisse être déterminé, en vertu des clauses du contrat, par voie de relation avec des éléments qui ne*

¹⁶⁰¹ *op. cit.*, p. 39, n° 14.

¹⁶⁰² *Nantes, 27 juin 2013*, n° 12NT00047, *op. cit.* Référence l'article 1681 du Code civil, notamment.

¹⁶⁰³ *op. cit.*, pp. 39-40, n° 14.

¹⁶⁰⁴ *op. cit.*, p. 40, n° 14.

¹⁶⁰⁵ *op. cit.*, p. 40, n° 14.

¹⁶⁰⁶ *op. cit.*, p. 40, n° 14.

¹⁶⁰⁷ *op. cit.*, p. 40, n° 14.

¹⁶⁰⁸ Article 1591 du Code civil : « *le prix de la vente doit être déterminé et désigné par les parties* ».

dépendent plus de la volonté, ni de l'une ni de l'autre des parties »¹⁶⁰⁹. Outre un mode de calcul arrêté dès l'origine par les contractants, il faut aussi que ce dernier soit indépendant de la volonté ultérieure de l'une ou l'autre partie¹⁶¹⁰.

Par conséquent, et au moment de la vente, la question se poserait de savoir si le prix, ensuite jugé lésionnaire, était indéterminé, voire indéterminable. La reprise d'un passage de l'ouvrage de MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde s'impose ici : « *en exigeant que la prestation soit déterminée (C. civ., art. 1163 s.) et que la contrepartie ne soit pas illusoire ou dérisoire (C. civ., art. 1169), le Code civil offre aux agents de la vie juridique des instructions afin de vérifier que les contrats respectent les intérêts des contractants. Ces deux conditions évitent en effet que l'un des contractants soit à la merci de l'autre ou ne reçoivent rien en échange de son engagement. Mais on peut estimer que ces contrôles sont insuffisants. Pour certains contrats, particulièrement ceux qui remplissent une fonction d'échange, « il pourrait paraître souhaitable de vérifier **non seulement que les prestations existent, mais encore qu'elles sont équilibrées** »*¹⁶¹¹. Autrement dit, ce qui est sanctionné dans la lésion, ce n'est pas le défaut de détermination du prix¹⁶¹² ou l'existence d'un prix illusoire ou dérisoire¹⁶¹³, à défaut desquels le contrat n'existe pas, mais le constat d'un *déséquilibre* originel des prestations¹⁶¹⁴. Or, dans l'espèce soumise au Conseil d'État en 2015, il n'était pas contesté que le prix, au moment de la vente, était chiffré et que son mode calcul ne dépendait alors pas d'une volonté ultérieure d'un des contractants. Il n'était donc ni indéterminé, ni indéterminable à ce moment-là. Il était déséquilibré.

512. L'arrêt de la cour administrative de Nantes de 2013, quant à lui, ne paraît contestable dans la mesure où, et en reprenant les propos des mêmes professeurs de droit civil,

¹⁶⁰⁹ Cass. req., 7 janvier 1925, G.A.J. civ., Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, t. 2, Obligations, Contrats spéciaux, Sûretés, n° 262, p. 623 et suiv., obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénéde ; D.H. 1925, p. 57.

¹⁶¹⁰ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 416, n° 374. L'article 1592 du Code civil prévoit, notamment, que la détermination du prix peut être laissée à l'arbitrage d'un tiers. Si le juge ne peut désigner un expert pour fixer un prix, par exemple, lequel ne serait pas un arbitre au sens de cet article, il peut, néanmoins, en nommer un, et sans recours possible, si les parties ont prévu cette possibilité dans une convention et à défaut d'accord entre elle sur la désignation d'un tel expert. V. Cass. com., 26 juin 1990, Bull. civ., IV, p. 134, n° 197 ; R.T.D.civ. 1991, p. 113, obs. J. Mestre.

¹⁶¹¹ *op. cit.*, p. 488, n° 427. C'est nous qui mettons en gras.

¹⁶¹² Dans le Code civil, et anciennement, art. 1129 : « *il faut que l'obligation ait pour objet une chose au moins déterminée quant à son espèce. La quotité de la chose peut être incertaine, pourvu qu'elle puisse être déterminée* » Auj. art. 1163 : « *l'obligation a pour objet une prestation présente ou future. Celle-ci doit être possible et déterminée ou déterminable. La prestation est déterminable lorsqu'elle peut être déduite du contrat ou par référence aux usages ou aux relations antérieures des parties, sans qu'un nouvel accord des parties soit nécessaire* » (Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*). Rappel, et s'agissant de la vente, et du prix, art. 1591 (v. *supra*).

¹⁶¹³ La contrepartie est illusoire lorsque l'avantage promis se révèle inexistant (ex. art. 1601 du Code civil : « *si au moment de la vente la chose vendue était périe en totalité, la vente serait nulle* ») ou quand elle est dénuée de tout intérêt - ou de toute réalité - pour le débiteur (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 459 et suiv., n° 409). Dans ce dernier cas, v. jurisprudence citée par F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 459 et suiv., n° 409 (ex. convention de généalogie quand l'existence de la succession aurait pu être établie sans l'intervention du débiteur). La contrepartie est dérisoire lorsque l'avantage promis est si faible qu'il peut être considéré comme inexistant et un prix « vil » (absence de contrepartie commandant la nullité de la convention) se distingue du prix insuffisant (défaut d'équivalence qui, en principe, n'est pas sanctionné par la remise en cause du contrat. Ex. lésion). Sur cette contrepartie dérisoire, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 461 et suiv., n° 410. Depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (*op. cit.*), v. l'article 1169 du Code civil : « *un contrat à titre onéreux est nul lorsque, au moment de sa formation, la contrepartie convenue au profit de celui qui s'engage est illusoire ou dérisoire* ».

¹⁶¹⁴ Not. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 488, n° 427. La sanction du déséquilibre, vice de formation du contrat, également, ne remet en cause le contrat qu'à l'égard de certaines personnes et de certains contrats (anc. art. 1118 C. civ. ; art. 1168 *nouv.* C. civ.).

l'acquéreur, dans la vente, « a la faculté d'écarter la rescision en offrant un supplément de prix, égal à la différence entre la valeur réelle et le prix convenu moins le dixième du juste prix (art. 1681), [...]. Il transforme ainsi l'action en rescision en une **action en révision** »¹⁶¹⁵. Donc, la cour d'appel de Nantes pouvait affirmer : « le paiement par l'acquéreur au vendeur de la somme prévue à l'article 1681 du Code civil pour pouvoir garder le fonds qu'il a acquis auprès dudit vendeur, malgré l'admission de l'action en rescision pour lésion, constitue une **révision judiciaire** du prix de cession tel qu'il figure dans l'acte de vente qui demeure par ailleurs sans effet sur la cession et le transfert de propriété intervenus à cette date »¹⁶¹⁶.

Enfin, concernant une prétendue « définition très extensive du prix déterminable au titre de l'année de cession », il convient de s'ériger en faux et de citer à nouveau un passage de l'ouvrage de MM. Terré, Simler, Lequette et Chénéde, suffisamment clair : « encore faut-il ne pas exagérer l'ampleur de cet assouplissement [un prix déterminable]. Des deux conceptions que l'on peut se faire du prix déterminable, elle a [la jurisprudence], en effet, retenu la plus stricte [l'autre conception est la validité du contrat malgré la référence au tarif du vendeur, lequel est supposé refléter le prix du marché]. Le contrat est valable si la détermination du prix peut s'opérer ultérieurement « en vertu des clauses du contrat par voie de relation avec les éléments qui ne dépendent plus de la volonté ni de l'une ni de l'autre partie » [citation de Cass. req., 7 janvier 1925, op. cit.] »¹⁶¹⁷.

513. En droit fiscal, outre des considérations pratiques ayant poussé le Conseil d'État à confirmer l'arrêt de la cour d'Appel de Nantes¹⁶¹⁸, il n'aurait existé au moment de la vente qu'une « simple créance de plus-value indéterminée dans son montant et non acquise par le cédant, et alors que la plus-value imposée n'est pas réellement réalisée »¹⁶¹⁹. Selon les dispositions de l'article 150 A du Code général des impôts, aujourd'hui abrogé, « sous réserve des dispositions particulières qui sont propres aux bénéficiaires professionnels et aux profits de construction, les plus-values effectivement réalisées par des personnes physiques ou des sociétés de personnes lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature sont passibles.... »¹⁶²⁰. Il résulterait de ces dispositions deux conditions d'imposition des plus-values en question : une *personne physique* à l'origine de la cession et une *cession à titre onéreux* (vente...)¹⁶²¹. En réalité, c'est à trois conditions qu'est subordonnée l'imposition de la plus-value réalisée par un particulier ; il faut également que cette dernière *se réalise* au moment de la vente. L'action en rescision pour lésion exercée avec succès et la proposition de l'acquéreur de verser le supplément du juste prix diminué d'un dixième ne paraissent pas être des obstacles à la réalisation effective - ou à la concrétisation alors incontestable - d'une plus-value imposable *au moment de la vente* (pas seulement théorique), laquelle est bien dégagée d'une cession à titre onéreux (ou vente) et réalisée par une personne physique. Il n'existe donc pas une simple créance qui, de surcroît, serait indéterminée dans son montant et incertaine dans son principe (« non acquise »). Le versement d'un *complément* de plus-value signifie bien l'existence préalable d'une plus-value, celle constatée au moment de la vente et à laquelle ce complément vient s'ajouter une fois son montant calculé. Le retour à l'application

¹⁶¹⁵ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 506, n° 441. C'est nous qui mettons en gras.

¹⁶¹⁶ *op. cit.* C'est nous qui mettons en gras. Précision : le litige portait sur le montant du supplément du juste prix. Pas de fixation par le juge du juste prix.

¹⁶¹⁷ *op. cit.*, p. 413 et suiv., n° 372 et p. 416, n° 374.

¹⁶¹⁸ M.-A. Barmon de Nocolazo, *op. cit.*, n°s 20-21. *Ex. quid* si entre l'année de la vente et celle du versement du supplément du juste prix, le législateur avait décidé de d'exonérer les cessions de terrains à bâtir ?

¹⁶¹⁹ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 40, n° 14.

¹⁶²⁰ C'est nous qui soulignons.

¹⁶²¹ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2020/2021, LexisNexis, 44^{ème} éd., 2020, p. 273, n° 698.

du droit des obligations en droit fiscal est donc justifié et il y a bien un tel retour dans la mesure où cette application n'a pas pour conséquence l'exclusion des règles de l'annualité de l'impôt et relatives à la date du fait générateur ou l'adoption de solutions « *qui débouchent sur des résultats paradoxaux* »¹⁶²².

514. **3. Le cas particulier des clauses de *earn out* et des clauses ou conventions de garantie du passif.** Il convient de revenir sur plusieurs difficultés concernant les accords que sont les *clauses de earn out* et les *clauses ou conventions de garantie du passif*, résolues par des dispositions de la loi de finances pour 2000¹⁶²³. Les *clauses de earn out* prévoient, en cas de cession de contrôle, qu'une partie du prix de vente des titres cédés par un particulier est affecté d'un élément de variabilité tenant compte des résultats futurs de la société cible sur une période déterminée, souvent de trois, quatre ans¹⁶²⁴. Soit l'acquéreur achète en une seule fois la totalité des droits sociaux à un *prix se décomposant* en une partie fixe, payée comptant, et en une partie, variable, dont le paiement est différé. Soit le vendeur *fractionne la vente* de ses droits, une première quotité conférant la majorité à l'acquéreur, immédiatement transmise à un prix définitif et le solde, quant à lui, étant cédé plus tard pour un prix lié aux performances réalisées entre-temps par la société. Les deux difficultés, essentiellement liées au traitement fiscal de ces clauses, ont concerné la *détermination de la valeur des titres cédés*, au moment de la rédaction de la clause, et le *sort fiscal des compléments de prix*. Ces derniers, qui ne pouvaient remettre en cause l'imposition de la plus-value réalisée au moment de la cession des titres, sans contredire la règle de l'*annualité de l'impôt*, avaient été imposés dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux, sur le fondement de l'article 92-1. du Code général des impôts¹⁶²⁵. Désormais, depuis la loi de finances pour 2000, dont les dispositions ont été codifiées sous l'article 150-O A -I. 2. du Code général des impôts, les *compléments de prix* constituent *autant de faits générateurs de plus-values imposables*¹⁶²⁶, ce qui est une dérogation au principe selon lequel la plus-value est imposable au titre de l'année de la cession¹⁶²⁷. De plus, l'assiette de la plus-value imposable au titre de l'année de la cession est

¹⁶²² Expression de M. Maublanc, *op. cit.*, p. 40, n° 14.

¹⁶²³ *Not. J.-C. Parot*, « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *op. cit.* p. 870 et suiv., n°s 14 et suiv., et « Révision du prix de cession de titres résultant d'une clause de *earn out* ou de garantie de passif ». Les nouvelles dispositions législatives, *Actes prat. – Sociétés*, 7-8/2000, p. 28 et suiv.

¹⁶²⁴ J.-C. Parot, « La fiscalité des clauses de *earn out* », *Dr. fisc.* 1998, n° 43, p. 1321 et suiv., n°s 1 et suiv., et « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *op. cit.*, p. 869, n° 7.

¹⁶²⁵ « *Sont assimilés comme provenant de l'exercice d'une profession commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfiques non commerciaux, les bénéfiques des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfiques ou de revenus* ».

¹⁶²⁶ « *Le complément de prix reçu par le cédant en exécution de la clause du contrat de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux par laquelle le cessionnaire s'engage à verser au cédant un complément de prix exclusivement déterminé en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité de la société dont les titres sont l'objet du contrat, est imposable au titre de l'année au cours de laquelle il est reçu, quel que soit le montant des cessions au cours de cette année* ». Une solution semblable avait déjà été proposée par la doctrine. O. Renault et R. Pouget, *op. cit.*, pp. 1515-1516, n°s 14-15. *Instr. du 13 juin 2001*, B.O.I. 5 C-1-01, fiche n° 4, pp. 44-45. *Comp.* avec les droits d'enregistrement lorsque le prix définitif est inférieur à celui qui a été retenu comme base imposable : « *toutefois, en cas d'application d'une clause de révision du prix à la charge du cédant, il est admis que les parties puissent demander, dans le délai général de réclamation, la révision de la perception et la restitution des droits devenus excédentaires, lorsque la fixation initiale du prix de vente provisoire s'avère par la suite supérieure au prix définitif* » (*Rép. Kerguéris du 19 décembre 1994*, J.O., A.N., Q., 5 février 1996, p. 625, n° 21982).

¹⁶²⁷ J.-C. Parot, « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *op. cit.*, pp. 870-871, n° 14. Pour un exemple jurisprudentiel du rattachement de l'imposition de la plus-value de cession constatée au titre du versement du complément de prix à l'année civile au cours de laquelle *les titres ont été cédés*, *C.E.*, 23 décembre 2011, n° 324620, *R.J.F.* 3/12, p. 235, n° 249.

le *prix fixe* versé à la date de cette cession des titres¹⁶²⁸. Sans remettre en cause les règles de *l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécificité des exercices*, ces nouvelles dispositions attestent de la prise en considération par le droit fiscal d'un accord entre des parties conclu par l'intermédiaire d'une *clause de earn out*.

515. *Les clauses de garantie du passif* se définissent comme l'engagement de la part du garant, ou du cédant des titres, de prendre à sa charge tout supplément de passif et/ou toute insuffisance d'actif dont la cause serait antérieure à la conclusion de la garantie¹⁶²⁹. En principe, l'exécution de cette garantie, *postérieurement à l'année ou à l'exercice de cession*, ne peut remettre en cause l'imposition de la plus-value versée au titre de cette dernière année ou de ce dernier exercice, et les sommes correspondantes, versées par le cédant, ne sont pas considérées comme une charge déductible de son revenu imposable, lorsque le cédant est un particulier¹⁶³⁰. Mais, depuis la loi de finances pour 2000, dont les dispositions ont été codifiées sous l'article 150-O D 14. du Code général des impôts, ce dernier peut demander, par voie de réclamation, *la décharge* ou la réduction de l'imposition initialement établie¹⁶³¹.

¹⁶²⁸ J.-C. Parot, « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *op. cit.*, pp. 870-871, n° 15. É. Hebras, « Traitement fiscal des clauses earn-out en France : état des lieux », *Option finance*, La lettre des Fusions-Acquisitions et du Private-Equity, 4 octobre 2010, supplément au n° 1094 du 4 octobre 2010, p. 4.

¹⁶²⁹ J.-C. Parot, « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *op. cit.*, p. 869, n° 6. J. Turot, « Traitement fiscal des conventions de garantie de passif, (1^{re} partie) : du côté du cédant », *R.J.F.* 10/91, p. 687 et suiv. et « (2^{ème} partie) : du côté du bénéficiaire », *R.J.F.* 11/91, p. 775 et suiv.

¹⁶³⁰ *Par ex. C.E., 30 juin 1976*, n°s 92.674 et 93.186, *R.J.F.* 9/76, p. 277, n° 397. Dans un protocole rédigé en 1964, un particulier s'engageait personnellement à supporter « *tout passif commercial, fiscal ou parafiscal, et notamment celui qui résulterait d'un contrôle fiscal non compris dans le bilan* » de la société en cause, établi à la date du 31 décembre 1963, et qui pourrait avoir une origine antérieure à cette dernière date. Pour le Conseil d'État interrogé sur la demande du requérant, ce dernier « *ne soutient ni n'établit avoir effectivement supporté une charge quelconque de ce fait au cours de l'année 1964 ; que c'est, dès lors, à tort que le Tribunal administratif lui a accordé au titre de ladite année une réduction de l'imposition litigieuse correspondant à une charge purement éventuelle* ». *C.E., 22 mars 1991*, n° 67.966, *op. cit.*, Même si une partie du prix versé par l'acquéreur au cédant des titres avaient été temporairement bloquée en garantie des engagements pris par le vendeur et que cette garantie avait ensuite été mise en jeu, le prix de vente ne pouvait être modifié, lequel avait donc correctement été retenu pour le calcul de la plus-value imposable. *Lyon, 3 avril 1996*, n° 94-1364, *op. cit. T.A. Dijon, 4 février 1997*, n° 94-586, *op. cit. Nancy, 3 novembre 2005*, n° 01-576, *R.J.F.* 5/06, p. 411, n° 534. *Rappr. T.A. Dijon, 6 février 1996*, n° 95-2044, *op. cit.* Cession de clientèle. Mise en jeu de la garantie de chiffre d'affaires postérieurement à l'année de cession. Pas de modification du prix de vente ayant servi à calculer la plus-value de cession. *C.E., 27 juillet 2006*, n° 285579, *Dr. fisc.* 2007, n° 19, p. 28, comm. 488, concl. É. Glaser, p. 29, note, p. 31.

¹⁶³¹ « *Par voie de réclamation présentée dans le délai prévu au livre des procédures fiscales en matière d'impôt sur le revenu, le prix de cession des titres et des droits retenu pour la détermination des gains nets mentionnées au I de l'article 150-O A est diminué du montant effectué par le cédant en exécution de la clause du contrat de cession par laquelle le cédant s'engage à reverser au cessionnaire tout ou partie du prix de cession en cas de révélation, dans les comptes de la société dont les titres sont l'objet du contrat, d'une dette ayant son origine antérieurement à la cession ou d'une surestimation de valeurs d'actif figurant au bilan de cette même société à la date de cession. Le montant des sommes reçues en exécution d'une telle clause de garantie de passif ou d'actif net diminue le prix d'acquisition des valeurs mobilières ou des droits sociaux à retenir par le cessionnaire pour la détermination du gain net de cession des titres concernés* ». *Instr. du 13 juin 2001*, B.O.I. 5 C-1-01, fiche n° 3, *spéc.* p. 43, n°s 11 à 13. *T.A. Nantes, 14 février 2006*, n° 03-95, *R.J.F.* 12/06, p. 1131, n° 1542. *Douai, 3 février 2009*, n° 08-500, *R.J.F.* 8-9/09, p. 666, n° 746 ; *B.D.C.F.* 8-9/09, p. 39, n° 104, concl. P. Minne. *T.A. Versailles, 20 novembre 2012*, n° 0807464, *R.J.F.* 3/13, p. 258, n° 294. **À noter.** Lorsque le cédant est une **entreprise**, cette dernière ne peut, contrairement à ce qui est prévu pour les personnes physiques, demander le dégrèvement de l'impôt acquitté sur la plus-value effacée par la mise en jeu de la garantie. Le principe de spécificité des exercices et d'annualité de l'impôt produit dans ce cas tous ses effets et confère un caractère définitif à l'imposition établie au titre de l'exercice de cession. La seule façon de corriger la surimposition consiste alors à déduire les sommes versées des résultats de l'exercice au cours duquel la garantie est exécutée. La déduction concerne la fraction des versements excédant le prix de vente des titres ou vise la totalité des versements. *Par*

Là encore, le droit fiscal tient compte d'un accord conclu entre des parties, sans revenir sur l'existence des règles de *l'annualité de l'impôt* et de *l'indépendance ou de la spécificité des exercices*. Qu'il s'agisse des limites à un report en arrière des effets d'une convention de fusion ou de l'exclusion d'un tel report aux effets attachés à la remise en cause d'un contrat, ces limites ou cette exclusion sont fondées sur des règles de droit fiscal, celles des règles de *l'annualité de l'impôt* et de *l'indépendance ou de la spécificité des exercices*. Mais alors que dans le premier cas, l'entorse à l'application du droit civil en droit fiscal se justifiait pleinement par l'existence de cette règle, dans le deuxième cas son existence était des plus contestables et a donc nécessité un certain nombre de correctifs pour en atténuer les effets. D'autres règles, ici, destinées à assurer *la rentabilité et la perception* de l'impôt, vont tantôt exclure le report en arrière des effets attachés à la conclusion d'un contrat, tantôt écarter le report en avant des effets produits par la conclusion, également, d'un contrat.

Section 2 – Les règles assurant la rentabilité et la perception de l'impôt

516. **Annonce.** L'interdiction, en droit fiscal, du report en arrière ou en avant des effets résultant de la conclusion d'un contrat trouve des illustrations caractéristiques dans la réalisation d'une condition suspensive avant l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations » et dans l'insertion d'une clause de réserve de propriété dans un contrat de vente. La première interdiction trouve des origines dans la rentabilité de l'impôt et la deuxième tend à éviter un retard dans la perception de ce dernier. Par conséquent, seront examinés successivement la rentabilité de l'impôt et l'effet rétroactif résultant de la réalisation de la condition suspensive avant l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations » (§ 1) et la perception de l'impôt et l'insertion dans un contrat d'une clause de réserve de propriété (§ 2).

§ 1. La rentabilité de l'impôt et l'effet rétroactif résultant de la réalisation de la condition suspensive avant l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »

517. **Annonce.** L'effet rétroactif découlant alors de la réalisation de conditions suspensives¹⁶³², prévu par les *articles du Code civil*, était complètement écarté en droit fiscal. L'exclusion de cet effet rétroactif l'est toujours dans cette dernière matière et s'est dorénavant imposée en droit civil, sauf exceptions. Toutefois en raison de l'importance jadis de l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal et d'une modification toute récente des textes en droit civil, le fondement de la dérogation en cause à l'application du droit civil en droit fiscal sera examiné. Par conséquent, après un retour sur les règles du droit civil (A), ce sont celles du droit fiscal (B) qui seront l'objet de toutes les attentions.

ex., Paris, 10 juin 1993, n° 91-973, R.J.F. 8-9/93, p. 651, n° 1118 ; B.D.C.F. 6/93, p. 33, concl. J.-F. Gipoulou. *Douai, 31 juillet 2012*, n° 11DA00407, R.J.F. 12/12, p. 991, n° 1102. *C.E., 24 juin 2013*, n° 350451, Dr. fisc. 2013, n° 37, p. 39, comm. 412, concl. N. Escout, p. 40 et note R. Poirier, p. 41. Du côté du cessionnaire, résultat imposable.

¹⁶³² Une condition est qualifiée de suspensive quand un événement futur et incertain subordonne la naissance d'une obligation. G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F./Quadrige, 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Suspensif (sens 3) : « (appliqué à une modalité de l'obligation). Qui diffère l'exigibilité de cette obligation (terme suspensif) ou même en rend incertaine la naissance (condition suspensive) ».

A. LES RÈGLES DU DROIT CIVIL

518. 1. **Les effets résultant de la réalisation d'une condition suspensive avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ».** Il résultait des dispositions de l'article 1179 du Code civil que la condition accomplie avait un effet rétroactif au jour auquel l'engagement avait été contracté. Le principe, même discuté¹⁶³³, était donc celui de la rétroactivité de la condition accomplie. Les effets du contrat remontaient au jour de sa conclusion¹⁶³⁴. Le contrat était pur et simple dès cette date. La condition réalisée était réputée n'avoir jamais existé. Par conséquent, dans le cas d'une vente, l'acquéreur devenait le propriétaire et le vendeur avait cessé de l'être dès la conclusion du contrat. À l'inverse, si la condition suspensive ne se réalisait pas ou que, en particulier, l'événement objet de la condition était par la suite annulé, comme le bénéfice d'une autorisation, le contrat n'avait jamais existé, ni produit d'effet¹⁶³⁵. De même, en cas de vente sous condition suspensive, toujours, la valeur de l'immeuble devait être appréciée au jour de la vente et non au jour de la réalisation de la condition, pour savoir si cette vente était rescindable pour cause de lésion¹⁶³⁶. Cette solution ne devrait pas être remise en cause après l'entrée en vigueur de l'ordonnance de 2016¹⁶³⁷.

519. À chaque principe correspond ses exceptions ou ses réserves, ici à la rétroactivité résultant de l'accomplissement de la condition. D'abord, la non-rétroactivité pouvait être décidée par les parties à un contrat. Ensuite, le débiteur, ou le vendeur dans une vente, conservait les fruits produits par la chose *pendente conditione*¹⁶³⁸. Certains actes conservatoires et d'administration étaient maintenus¹⁶³⁹. Enfin, les risques pesaient sur le débiteur, le vendeur dans une vente¹⁶⁴⁰. Par conséquent, s'agissant la *perte totale de la chose*, objet du contrat, si la condition suspensive se réalisait après cette perte, le vendeur ne pouvait réclamer le prix à l'acquéreur. La réalisation de la condition n'avait, dans ce cas, aucun effet rétroactif. Si la rétroactivité avait dû jouer, l'acquéreur devenu le propriétaire du bien depuis

¹⁶³³ Pour une présentation des thèses hostiles et favorables à la rétroactivité de la condition et notamment des justifications apportées en faveur de cette dernière, J.-J. Taisne, *La notion de condition dans les actes juridiques, contribution à l'étude de l'obligation conditionnelle*, Th. Lille I, 1977, t. 1 et 2, p. 376 et suiv., n^{os} 267 et suiv. Égal. A. Bénabent, *La chance et le droit*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 1973, préface J. Carbonnier, pp. 48-49, n^o 55. S. Mercoli, *La rétroactivité dans le droit des contrats*, P.U. d'Aix-Marseille, 2001, préface G. Goubeaux, p. 406 et suiv., n^{os} 382 et suiv.

¹⁶³⁴ *Par ex. Cass. 3^{ème} civ.*, 3 octobre 1968, Bull. III, n^o 362, p. 278.

¹⁶³⁵ *Cass. 3^{ème} civ.*, 24 mai 2000, Bull. III, n^o 115, p. 77. Pas d'obligation pour le bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente de verser l'indemnité d'immobilisation dès lors que l'événement, objet de la condition, (autorisation préfectorale), a ensuite été annulé judiciairement.

¹⁶³⁶ *Par ex. Cass. 1^{re} civ.* 17 oct. 1967, J.C.P. 1967, II, 15307. *Cass. 3^{ème} civ.*, 30 juin 1992, Bull. III, n^o 236, p. 144. Une autre explication que la rétroactivité attachée à la condition suspensive a été proposée à l'appréciation de la valeur de l'immeuble au jour de l'acte conditionnel : la création du lien contractuel dès cette date, seuls les effets étant suspendus. M. Latina, *Essai sur la condition en droit des contrats*, L.G.D.J., 2009, préface D. Mazeaud, p. 335, n^o 437 et p. 492, n^o 667. J. François, *Traité de droit civil*, sous la direction de C. Larroumet, Tome 4, *Les obligations. Régime général*, Economica, 5^{ème} éd., 2020, p. 269, n^o 263, note 1.

¹⁶³⁷ J. François, *op. cit.*, p. 269, n^o 263, note 1.

¹⁶³⁸ *Bourges*, 25 mars 1872, D.P. 1873, 2, p. 151. *Cass. 3^{ème} civ.*, 19 juillet 1995, Bull. III, n^o 208, p. 138 (perception de loyers).

¹⁶³⁹ *Cass. req.*, 8 août 1854, D.P. 1854, 1, p. 609. Maintien des actes d'administration accomplis par un fol enchérisseur. *Paris*, 28 octobre 1893, D.P. 1894, 2, p. 104. Maintien d'un bail conclu de bonne foi et dans des conditions normales par un fol enchérisseur également. *Cass. req.*, 23 octobre 1905, D.S. 1907, 1, p. 33, note J. Hémar. Maintien des baux conclus sans fraude et dans des conditions normales et régulières par un adjudicataire. *Cass. soc.*, 16 mai 1961, Bull. civ., IV, p. 419, n^o 526 ; *Gaz. Pal.* 1961, 2, p. 49. Maintien d'un bail conclu sans fraude et de bonne foi par l'acquéreur.

¹⁶⁴⁰ Ancien article 1182, al. 2 C. civ.

la conclusion du contrat aurait dû supporter la perte de la chose et verser le prix malgré cette perte. Il en est de même de la charge des *détériorations de la chose*¹⁶⁴¹. Elle était supportée par le débiteur, soit le vendeur dans la vente, puisque si la condition se réalisait après ces détériorations subies par le bien en cause, l'acquéreur pouvait demander la résolution de l'obligation. La réalisation de la condition n'avait, dans ce cas, encore, aucun effet rétroactif. La rétroactivité jouait, et l'acquéreur devenu alors le propriétaire du bien depuis la conclusion du contrat supportait la perte partielle de la chose, s'il optait pour le maintien du contrat. Mais la chose était transférée sans diminution du prix¹⁶⁴². La Cour de cassation veillait à l'application du principe de rétroactivité et notamment à ne pas en étendre les exceptions, lesquelles sont strictement interprétées¹⁶⁴³.

520. **2. Les effets résultant de la réalisation d'une condition suspensive après l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ».** Selon les dispositions du nouvel article 1304-6, alinéa 1^{er} du Code civil, « *l'obligation devient pure et simple à compter de l'accomplissement de la condition suspensive* ». Toutefois, toute rétroactivité n'est pas écartée puisque les parties peuvent prévoir que cet accomplissement rétroagira au jour du contrat (art. 1304-6, alinéa 2 C. civ.). Il en résulte une « *inversion du principe et de l'exception* »¹⁶⁴⁴ par rapport au régime juridique de la condition applicable avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance de 2016. Dorénavant, le principe est la *non rétroactivité* de la condition suspensive et l'exception, alors conventionnelle, la *rétroactivité* de cette condition. Les solutions alors constitutives d'exceptions avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance de 2016 seraient maintenant des applications du principe de la non-rétroactivité de la condition accomplie, soit l'attribution des risques au vendeur *pendente conditione*, la conservation des fruits par celui-ci, perçus au cours de la même période, et le maintien des actes conservatoires et d'administration effectués par lui avant la réalisation de la condition suspensive¹⁶⁴⁵. Pour M. François, et en sens inverse, les solutions adoptées sous l'empire du droit antérieur à 2016, manifestations du principe de la rétroactivité de la condition réalisée, devraient être remises en cause¹⁶⁴⁶. Toutefois, toujours pour M. François, un tel raisonnement *a contrario* ne pourrait être suivi « *mécaniquement* »¹⁶⁴⁷. Ainsi, un paiement effectué par l'acquéreur, en cas de vente, *pendente conditione*, ne donnaient pas lieu à répétition en cas de réalisation de la condition laquelle avait un effet rétroactif. Il en sera de même du paiement

¹⁶⁴¹ Ancien article 1182, al. 3 C. civ. *Égal.* la perte partielle de la chose.

¹⁶⁴² Cass. 3^{ème} civ., 7 juin 1968, Bull. civ., III, n° 263, p. 202. Pour une explication de ces solutions, J.-J. Taisne, *op. cit.*, p. 365 et suiv., n°s 261 et suiv. F. Terré, P. Simler et Y. Lequette, *op. cit.*, p. 1494 et suiv., n° 1353.

¹⁶⁴³ Des vendeurs ne peuvent, pour échapper à la réalisation d'une vente devant notaire, prétexter que la condition accomplie n'a pas d'effet rétroactif, en cas de perte partielle ou totale de la chose, au motif que les risques de perte pèsent sur le vendeur *pendente conditione* (Cass. 3^{ème} civ., 7 juin 1968, *op. cit.*). La non-rétroactivité est seulement limitée à l'hypothèse de la résolution du contrat, choisie par l'acquéreur en cas de perte partielle de la chose, les risques restant pour le vendeur. En l'espèce, quand la condition s'est réalisée, l'acquéreur avait opté pour le maintien du contrat. L'accomplissement de la condition a donc eu un effet rétroactif au jour de l'acte et l'acquéreur a pu ainsi demander la réalisation de la vente sous la forme authentique, étant le propriétaire du bien dès l'origine, mais sans la diminution du prix.

¹⁶⁴⁴ J. François, *op. cit.*, p. 267, n° 262.

¹⁶⁴⁵ J. François, *op. cit.*, p. 268, n° 263 et p. 270, n° 264. *Égal.* G. Chantepie et M. Latina, *Le nouveau droit des obligations, Commentaire théorique et pratique dans l'ordre du Code civil*, Dalloz, 2018, 2^{ème} éd., pp. 716-717, n° 786. Art. 1304-6, al. 2 *nouv.* C. civ. : « *la chose, objet de l'obligation, n'en demeure pas moins aux risques du débiteur, qui en conserve l'administration, et a droit aux fruits jusqu'à l'accomplissement de la condition* ».

¹⁶⁴⁶ J. François, *op. cit.*, p. 268, n° 263. *Ex.* du congé donné à un preneur par l'acquéreur *pendente conditione* (J. François, *op. cit.*, p. 270, n° 263). Sauf dérogation à la non-rétroactivité décidée par les parties (J. François, *op. cit.*, p. 270, n° 263).

¹⁶⁴⁷ J. François, *op. cit.*, pp. 268-269, n° 263.

effectué après l'entrée en vigueur de l'ordonnance de 2016, cette réalisation de la condition ayant pour effet de rendre la dette de l'acquéreur certaine, liquide et exigible¹⁶⁴⁸.

De même, si les actes de disposition accomplis par le vendeur avant l'accomplissement de la condition ne sont plus susceptibles d'être anéantis, l'ordonnance de 2016 prévoit aussi des dispositions en faveur de l'acquéreur ; en outre les tiers continueraient d'être protégés sous l'empire du droit en vigueur depuis 2016¹⁶⁴⁹. D'abord, sous l'article 1304-5 du Code civil, alinéa 1^{er}, il est prévu que « *avant que la condition suspensive ne soit accomplie, le débiteur [le vendeur] doit s'abstenir de tout acte qui empêcherait la bonne exécution de l'obligation ; le créancier [l'acquéreur] peut accomplir tout acte conservatoire et attaquer les actes du débiteur accomplis en fraude de ses droits* »¹⁶⁵⁰. L'acquéreur pouvait aussi se prévaloir de la possession ou de la publication de son titre d'acquisition contre l'ayant-cause à titre particulier du vendeur¹⁶⁵¹. Ces règles resteraient applicables depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance de 2016¹⁶⁵². Ensuite, et s'agissant des tiers, les mesures protectrices contre la rétroactivité de la condition accomplie, sous l'empire du droit antérieur, perdureraient après 2016¹⁶⁵³. Ils pourraient opposer à la contestation d'un acquéreur d'un acte de disposition effectué par le vendeur, l'article 2276, alinéa 1^{er} du Code civil selon lequel « *en fait de meubles, la possession vaut titre* »¹⁶⁵⁴. Ils seraient également à l'abri en matière immobilière s'ils ont procédé, de bonne foi, aux formalités de la publicité foncière, en l'absence de publication de la vente sous condition suspensive¹⁶⁵⁵.

B. LES RÈGLES DU DROIT FISCAL

521. 1. La règle de l'exclusion de l'effet rétroactif attaché à la réalisation d'une condition suspensive. La rétroactivité du droit civil attachée à la réalisation d'une condition suspensive (principe avant l'ordonnance de 2016 et exception à la suite de cette dernière) est écartée en droit fiscal¹⁶⁵⁶. En effet, la réalisation de la condition suspensive n'a pas, dans cette dernière matière, d'effet rétroactif. Cette exclusion est prévue par des dispositions du Code général des impôts puisque l'article 676, al. 1 de ce code prévoit qu'« *en ce qui concerne les mutations et conventions affectées d'une condition suspensive, le régime fiscal et la valeur imposable sont déterminés en se plaçant à la date de la réalisation de la condition* »¹⁶⁵⁷. Comme le rappelle M. Gutmann dans son ouvrage consacré au « droit fiscal des affaires », « *cette règle, quoique posée pour le besoin des droits d'enregistrement, possède une valeur générale* » et peut alors retarder l'imposition d'un revenu, d'une plus-value et le fait

¹⁶⁴⁸ J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263. *Égal.* art. 1304-5, al. 2, *nouv. C. civ.* : « *ce qui a été payé peut être répété tant que la condition suspensive ne s'est pas accomplie* ».

¹⁶⁴⁹ J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263.

¹⁶⁵⁰ Il en serait de même des actes d'administration accomplis *pendante conditione* par le vendeur s'ils sont frauduleux (J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263, note 2).

¹⁶⁵¹ J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263. *Égal.* G. Chantepie et M. Latina, *op. cit.*, p. 675, n° 785.

¹⁶⁵² J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263.

¹⁶⁵³ J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263.

¹⁶⁵⁴ J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263.

¹⁶⁵⁵ J. François, *op. cit.*, p. 269, n° 263.

¹⁶⁵⁶ Si l'ordonnance de 2016, par l'abandon du principe de la rétroactivité attachée à la réalisation de la condition suspensive, a pour effet un alignement du droit civil sur le droit fiscal (J. François, *op. cit.*, 268, n° 263, note 2), l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal persiste en raison du maintien d'une certaine rétroactivité en droit civil (*not. contractuelle*) et de l'exclusion de toute rétroactivité en droit fiscal.

¹⁶⁵⁷ *Aj. art. 247, ann. II, C.G.I.* : « *pour les mutations affectées d'une condition suspensive, le régime fiscal et les bases d'imposition sont déterminés à la date de la réalisation de la condition* ».

générateur et l'exigibilité de la T.V.A.¹⁶⁵⁸. Ainsi, les solutions retenues par le droit civil procédant de cette *rétroactivité* ne sont pas appliquées en droit fiscal. Il en est de même des solutions en droit civil qui ont une autre justification que celle de la rétroactivité de la condition, à savoir l'existence au profit du créancier *d'un droit dès la conclusion du contrat*. S'agissant de cette dernière justification, le changement de législation entre la date de la conclusion de l'acte conditionnel et la réalisation de la condition en est une belle illustration¹⁶⁵⁹. Ainsi, en droit civil, un tel changement est sans incidence sur les effets du contrat, ces derniers restant, en principe, régis par la loi ancienne, en vigueur au jour de la conclusion de l'acte conditionnel¹⁶⁶⁰. En revanche, en droit fiscal un changement de législation, survenu avant la réalisation de la condition et affectant, notamment, le taux de l'impôt, est pris en considération au moment de la réalisation de la condition. C'est donc la législation en vigueur à la date de la réalisation de la condition qui déterminera les modalités de l'imposition. Toutefois, la justification apportée à une telle remise en cause de la législation ancienne n'est pas l'existence d'un droit en faveur du créancier *ab initio* mais l'exclusion de l'effet rétroactif attaché à la réalisation de la condition suspensive¹⁶⁶¹. Ainsi, un contribuable n'a pu échapper à un relèvement du taux de l'impôt (20%), survenu entre la date de la conclusion du contrat et celle de la réalisation de la condition, après une déclaration de mutation à l'administration de l'enregistrement impliquant le versement de droits au taux alors en vigueur (16%), mais avant l'acte constatant la réalisation de la condition suspensive¹⁶⁶². De même, c'est en se plaçant à la date de la réalisation de la condition suspensive que le taux de la taxe de publicité foncière est déterminé et non à celle, postérieure, de la connaissance de la réalisation de la condition. Un redevable d'une taxe de publicité foncière ne peut alors se prévaloir d'un taux plus intéressant pour lui, applicable au moment où il a connaissance de la réalisation de la condition suspensive, plutôt que le taux alors en vigueur à la date, antérieure, de la réalisation de cette condition¹⁶⁶³.

522. Les autres incidences fiscales des actes sous condition suspensive. Elles se produisent à la date de la réalisation de la condition et non à la date de l'acte conditionnel. Ainsi, c'est à cette date qu'est acquise la plus-value résultant de la cession de parts sociales¹⁶⁶⁴. C'est également à cette date qu'un acquéreur est devenu définitivement débiteur du prix d'une cession d'une villa et d'un terrain à bâtir et que le vendeur a disposé de la plus-

¹⁶⁵⁸ 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 327, n° 505. Déjà, P. Serlooten, « Le temps et le droit fiscal », R.T.D.civ. 1997, p. 183 : « L'existence d'une obligation conditionnelle (suspensive ou résolutoire) pose la question de la date à retenir pour le fait générateur au cas de condition suspensive et celle de l'existence même du fait générateur en présence d'une condition résolutoire. Cette question sera abordée en matière d'enregistrement, discipline qui se prête parfaitement aux discussions juridiques, mais elle se présente d'une façon générale pour l'ensemble des impôts ».

¹⁶⁵⁹ J.-J. Taisne, *op. cit.*, p. 360, n° 258.

¹⁶⁶⁰ J.-J. Taisne, *op. cit.*, p. 360, n° 258. Pour ce dernier, l'acte restera soumis à la loi ancienne comme s'il avait été pur et simple dès le début. Aj. M. Latina, *Essai sur la condition en droit des contrats*, *op. cit.*, pp. 338-339, n°s 443-444 et p. 492, n° 667.

¹⁶⁶¹ BOI-ENR-DG-20-20-70-20120912, n° 130. Prise en considération de la législation en vigueur au jour de la réalisation de la condition. Ainsi le droit fixe éventuellement perçu sur l'acte originaire n'est pas susceptible d'être imputé sur le droit définitivement exigible.

¹⁶⁶² *Cass. com. 22 janvier 1974*, Bull. civ., IV, n° 29, p. 23. Acte de vente le 3 décembre 1968. Déclaration de mutation à l'administration de l'enregistrement le 15 décembre 1968 (taux d'imposition : 16%). Relèvement du taux de l'impôt le 1^{er} janvier 1969 (20%). Réalisation de la condition suspensive le 21 janvier 1969. Acte notarié constatant cette réalisation le 17 février 1969. Perception d'un supplément de droits de 4% le 3 mars 1969.

¹⁶⁶³ *Cass. com.*, 7 juin 2006, Dr. fisc. 2007, n° 42, p. 2, comm. 13778.

¹⁶⁶⁴ *Par ex. C.E.*, 30 juin 1976, n°s 92.674 et 93.186, R.J.F. 9/76, p. 277, n° 397. *C.E.*, 16 mars 2009, n° 304749, R.J.F. 6/09, p. 485, n° 540 ; B.D.C.F. 6/09, p. 1, n° 67, concl. N. Escaut ; Dr. fisc. 2009, n° 18, p. 15, comm. 301, concl. N. Escaut.

value dégagée par cette cession¹⁶⁶⁵. C'est encore à la date à laquelle la condition s'est réalisée, à savoir l'acceptation par les clients d'un expert-comptable du transfert de la tenue de leur comptabilité à une société d'expertise comptable, que la plus-value sur la cession du droit de présentation de cette clientèle s'est réalisée et doit être imposée¹⁶⁶⁶. Dans le cas d'une vente sous condition suspensive, celle-ci n'a son plein et entier effet qu'après la réalisation de la condition et l'acquéreur ne devient propriétaire de la chose qu'à cette date, et non pas rétroactivement, au jour de la conclusion du contrat¹⁶⁶⁷. La réalisation de la condition suspensive est prise en considération pour fixer la date du transfert de propriété au profit de l'acquéreur et faire naître l'obligation au paiement des droits de mutation, *alors même que les juges d'appel ont été saisis d'un litige dont l'objet est de voir déclarer caduc l'acte de vente soumis à une conditions suspensive*¹⁶⁶⁸. La créance du vendeur, quant à elle, est rattachée aux résultats de l'exercice de la livraison, laquelle ne peut intervenir *avant que la condition ne se réalise*¹⁶⁶⁹. Lorsqu'un protocole d'accord entre une banque et son emprunteur prévoit que la première abandonnera une partie de sa créance à condition que le deuxième règle une certaine somme correspondant à sa dette d'emprunt, la condition ici convenue est suspensive et le profit résultant de l'abandon de créance par la banque doit être rattaché à l'exercice au cours duquel la condition s'est réalisée¹⁶⁷⁰. Le bénéficiaire d'une prime régionale à l'emploi doit rattacher le profit correspondant au versement d'un acompte à l'exercice au cours duquel les amortissements pratiqués sur les immobilisations acquises au moyen de cet acompte ont été comptabilisés, *dès lors que la condition suspensive s'est réalisée*, en l'occurrence la production de pièces justificatives, et *indépendamment de l'annulation ultérieure de la prime et de sa restitution*, la société n'ayant pas réalisé le programme d'investissement et de création d'emplois auquel elle s'était engagée¹⁶⁷¹. Quand la réalisation de la condition a été constatée par un acte lequel ne mentionne pas la valeur du bien en cause, c'est sur l'évaluation faite dans l'acte conditionnel que seront calculés les droits proportionnels d'enregistrement. Les dispositions de l'article 676, al. 1 du Code général des impôts selon lesquelles la valeur imposable est déterminée en se plaçant à la date de la réalisation de la condition ne sont pas remises en cause puisque l'Administration peut modifier cette valeur ultérieurement, par voie d'une notification de redressement, si des insuffisances sont constatées dans la déclaration¹⁶⁷².

¹⁶⁶⁵ C.E. 5 mai 1970, Dr. fisc. 1970, n° 39, p. 7, comm. 1035, concl. Dufour.

¹⁶⁶⁶ Bordeaux, 13 octobre 2005, n° 01-1014, *op. cit.*, p. 311, n° 381.

¹⁶⁶⁷ C.E., 26 juillet 1985, n° 54.894, R.J.F. 11/85, p. 760, n° 1433 ; Dr. fisc. 1985, n° 51, p. 1531, comm. 2276, concl. O. Fouquet. Application du taux de T.V.A. en vigueur au moment de la réalisation de la condition. *Cass. com*, 23 novembre 1993, Bull. civ., IV, p. 310, n° 427 ; J.C.P. 1994, éd. E., pan. p. 52, n° 158 ; J.C.P. 1994, éd. G., IV, 265 ; Gaz. Pal. 1994, tab. somm., V° Impôts indirects, n° 60. Pour déterminer le point de départ du délai dans lequel un contribuable s'est engagé à construire sur une parcelle d'un terrain ou à revendre le bien, en contrepartie de régimes fiscaux de faveur, il faut se placer à la date de la réalisation de la condition ou à celle de la décision passée en force de chose jugée constatant la non-réalisation de cette condition, imputable à l'acquéreur, et le caractère définitif de la vente, et non à la date de conclusion du contrat. Application de l'article 676, alinéa 1^{er} du Code général des impôts. C.E., 28 mai 2014, n° 359911, R.J.F. 8-9/14, p. 780, n° 802. Transfert de propriété au moment de la réalisation d'une condition suspensive attachée à une promesse de cession d'actions.

¹⁶⁶⁸ *Cass. com*, 10 janvier 1989, Bull. civ., IV, p. 8, n° 15.

¹⁶⁶⁹ C.E., 24 septembre 2003, n° 237115, R.J.F. 12/03, p. 954, n° 1352 ; Dr. fisc. 2004, n° 8, p. 451, comm. 257, concl. G. Bachelier ; B.D.C.F. 12/03, n° 148, p. 1, concl. G. Bachelier. Dans une précédente affaire, le Conseil d'État avait déjà affirmé que dans une vente sous condition suspensive, la créance devait être rattachée à l'exercice au cours duquel la condition s'était réalisée (C.E., 27 janvier 1989, n° 66.233, R.J.F. 3/89, p. 172, n° 315 ; Dr. fisc. 1989, n° 25, p. 835, comm. 1224).

¹⁶⁷⁰ Marseille, 7 mai 2013, n° 10MA01983, non publié.

¹⁶⁷¹ C.E., 30 juillet 2003, n° 236945, R.J.F. 11/03, p. 868, n° 1214. Application des dispositions de l'article 42 septies du Code général des impôts.

¹⁶⁷² *Cass. com*, 20 juillet 1981, R.J.F. 6/81, p. 315, n° 623. Si le régime fiscal et les valeurs imposables sont déterminés en se plaçant à la date de la réalisation de la condition suspensive, l'acte conditionnel et l'acte constatant la réalisation de la condition forment ensemble l'instrument complet de la convention.

Enfin, dans une réponse ministérielle, le ministre, interrogé à propos de cessions d'offices publics ou ministériels, a rappelé que le droit proportionnel devait être perçu selon le régime fiscal applicable et la valeur de l'étude cédée à la date de la réalisation de la condition¹⁶⁷³.

523. S'agissant d'une **déclaration de command**, il faut également attendre la date de la *réalisation d'une condition suspensive* pour fixer le point de départ du délai 24 heures ou de 3 jours (régime de l'Alsace-Moselle) au cours duquel cette déclaration, dont la faculté de déclarer command a été réservée dans l'acte de vente, est notifiée à l'Administration et ne doit que le droit fixe des actes innomés d'un montant de 125 euros¹⁶⁷⁴. La déclaration de command est définie comme l'acte « *par lequel l'acquéreur en titre (adjudicataire ou acheteur dans une vente amiable si celle-ci le prévoit) révèle, dans les formes et délais requis (en général au secrétariat-greffé ou devant notaire) l'identité du véritable acquéreur* »¹⁶⁷⁵. En vertu des dispositions de l'article 686 du Code général des impôts, « *les déclarations ou élections de command ou d'ami, par suite d'adjudication ou contrat de vente de biens immeubles sont assujetties à une imposition fixe de 125 euros lorsque la faculté d'élire command a été réservée dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente et que la déclaration est faite par acte public et notifiée dans les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat. Si la déclaration est faite après les vingt-quatre heures de l'adjudication ou du contrat, ou lorsque la faculté d'élire un command n'y a pas été réservée, les déclarations ou élections de command ou d'ami prévues au 1^{er} alinéa, sont assujetties à l'impôt au taux prévu par le présent code* »¹⁶⁷⁶. Quant au délai de 3 jours, il est prévu à 254 de la *loi du 1^{er} juin 1924* « *mettant en vigueur la législation civile française dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle* »¹⁶⁷⁷. Le premier de ces articles, en particulier, doit se combiner avec les dispositions de l'article 676, alinéa 1^{er} du Code général des impôts prévoyant que le régime fiscal des mutations ou des conventions se détermine à la date de la réalisation de la condition suspensive. En effet, pour la Cour de cassation, « *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 indivisible avec celui-ci, de sorte que l'obligation de notifier à l'administration fiscale se trouve suspendue jusqu'à la réalisation de la condition suspensive* »¹⁶⁷⁸. Dans cette affaire, la vente en question était assortie d'une condition suspensive du non-exercice par une commune de son droit de préemption et de la réserve de

L'Administration est alors fondée à percevoir les droits proportionnels sur la valeur déclarée dans l'acte conditionnel, sous réserve de notification ultérieure d'une décision de redressement si elle constate des insuffisances dans la déclaration.

¹⁶⁷³ *Rép. min. à M. Ferrand du 28 juillet 1997*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 13 octobre 1997, p. 3433, n° 1490.

¹⁶⁷⁴ *Cass. com., 11 mars 2014*, Dr. fisc. 2014, n°s 17-18, p. 52, comm. 293 ; R.J.F. 6/14, p. 612, n° 635 ; B.D.C.F. 6/14, n° 61, p. 58, avis A.-M. Batut.

¹⁶⁷⁵ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Déclaration de command. Le délai imposé en droit fiscal doit être distingué du bref délai contractuel au cours duquel le nom du command doit être désigné. En effet, si ce dernier est révélé au vendeur dans le délai imparti, la vente est conclue entre eux, la déclaration de command étant un mandat. À l'inverse, si le nom du command n'est pas indiqué dans le délai convenu, la vente est conclue entre le vendeur et le commandé et, au cas où ce dernier transfère la propriété du bien en cause au command, il y a une nouvelle vente. *Par ex.*, Ph. Malaurie, L. Aynès et P.-Y. Gautier, *Droit des contrats spéciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 12^{ème} éd., 2022, p. 311, n° 374.

¹⁶⁷⁶ *Égal. Rép. min. à M^{me} Beaudeau du 30 octobre 1997*, J.O., Sénat, Débats parlementaires, Q., 2 avril 1998, p. 1055, n° 4010 (accord du command doit intervenir au plus tard dans le délai de la déclaration de command). BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-20130624, BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-20141015, § 40 n° 20.

¹⁶⁷⁷ « *Tout adjudicataire peut, dans les trois jours qui suivent le jour de l'adjudication, désigner un tiers pour lequel il a enchéri...* ».

¹⁶⁷⁸ *Cass. com., 11 mars 2014, op. cit.*

la part des acquéreurs de déclarer command. L'Administration avait considéré que seul le droit fixe d'enregistrement était dû si la déclaration en cause lui avait été notifiée dans le délai de 3 jours à compter de la vente ou de l'adjudication. Or, c'est la date de la réalisation de la condition suspensive qui marque le point de départ du délai pour élire un command et le paiement du seul droit fixe¹⁶⁷⁹. Le pourvoi de l'Administration a donc été rejeté. Depuis, celle-ci renvoie à cette jurisprudence du Conseil d'État¹⁶⁸⁰.

524. **Le cas topique du legs de residuo.** En droit civil, ce dernier est un legs par lequel une personne entend que ses biens soient attribués successivement à deux bénéficiaires. Le premier les reçoit directement à la mort du testateur. Il en devient propriétaire et peut en disposer toute sa vie durant ; mais à sa mort, ce qui subsiste du legs est attribué cette fois, toujours selon la volonté du testateur originaire, à un second légataire. Le premier gratifié peut donc, notamment, vendre les biens, les donner, mais ne peut, en principe, les léguer par testament¹⁶⁸¹. Le disposant peut aussi prévoir une clause dans son testament interdisant au premier bénéficiaire d'aliéner les biens transmis à titre gratuit, soit par donation, soit par testament, mais ce dernier reste, toutefois, libre d'en disposer à titre onéreux¹⁶⁸². Il n'y a donc pas d'obligation de conserver les biens¹⁶⁸³ ou d'inaliénabilité absolue, comme c'était le cas dans l'hypothèse de la substitution prohibée, dont la nullité était prévue à l'article 896 du Code civil¹⁶⁸⁴. Le deuxième legs est assorti d'une condition suspensive à la fois de la survie

¹⁶⁷⁹ Le droit fixe est actuellement de 125 euros (art. 686, al. 1^{er} C.G.I.). En revanche, lorsque la faculté d'élire command a été exercée après l'expiration du délai en question, il y a, en droit fiscal, une *double mutation*, entre le vendeur et le commandé et le commandé et le command, entraînant le paiement de droits proportionnels d'enregistrement (art. 686, al. 2 C.G.I.), alors qu'en droit civil (*par ex.* A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 14^{ème} éd., 2021, pp. 500-501, n° 724), il y a rétroactivement mandat, seul le « command » étant tenu du contrat (si le nom de ce dernier n'est pas révélé, le commandé demeure personnellement tenu). Cette exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal consistant à qualifier l'opération en cause de double vente quand le délai prévu par le Code général des impôts est expiré serait justifiée par la **fraude** consistant à masquer une véritable mutation derrière la faculté d'élire command.

¹⁶⁸⁰ BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-30, 20141015, § 40.

¹⁶⁸¹ *Cass. 1^{re} civ.*, 27 juin 1961, D. 1962, p. 286, note M. Ancel. *Cass. 1^{re} civ.*, 23 avril 1981, J.C.P. 1981, éd. G., IV, p. 242 ; R.T.D.civ. 1982, p. 649, obs. J. Patarin.

¹⁶⁸² M. Ancel, note sous *Cass. 1^{re} civ.*, 27 juin 1961, *op. cit.*, p. 286. M. Grimaldi, *Droit civil, Successions*, Litec, 2001, p. 372, n° 369.

¹⁶⁸³ *Cass. 1^{re} civ.*, 31 janvier 1995, Bull. civ., I, p. 47, n° 67. Defrénois 1995, art. 36159, p. 1109, n° 62, note M. Grimaldi ; R.T.D.civ. 1995, p. 418, obs. J. Patarin ; J.C.P. 1996, I, 3968, n° 8, obs. R. Le Guidec ; J.C.P. 1995, II, 22529, note Th. Vignal ; D. 1996, p. 24, note M. Arrault et Ph. Delmas Saint-Hilaire.

¹⁶⁸⁴ La substitution prohibée ou fidéicommissaire : « *disposition par laquelle l'auteur d'une libéralité impose à la personne gratifiée (le grevé), l'obligation de conserver sa vie durant les biens donnés ou légués, afin de les transmettre à sa mort à une seconde personne nommément désignée (l'appelé). Elle est en principe prohibée et n'était licite, jusqu'à la loi du 3 juin 2006, que si elle grevait les descendants du disposant ou, à défaut de descendance, ses frères et sœurs, au profit de leurs propres enfants nés ou à naître. Désormais, la substitution fidéicommissaire, sous la nouvelle dénomination de libéralité graduelle, est ouverte à toute personne, qu'il existe ou non des liens de parenté entre le disposant, le grevé et l'appelé. Si le grevé est réservataire du disposant, la charge de conserver et de transmettre ne peut être imposée que sur la quotité disponible, à moins que le donataire n'accepte que la charge ne greve tout ou partie de sa réserve* ». S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2018-2019, Dalloz, 26^{ème} éd., 2018, V° Substitution fidéicommissaire (*aj. mêmes auteurs, même ouvrage, dernière édition 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Libéralité graduelle*). Sa nullité était prévue à l'article 896 du Code civil : « *toute disposition par laquelle le donataire, l'héritier institué, ou le légataire, sera chargé de conserver et de rendre à un tiers, sera nulle, même à l'égard du donataire, de l'héritier institué, ou du légataire* ». *Auj. art. 896 C. civ. (loi n° 2006-728 du 23 juin 2006. « Réforme des successions et des libéralités »)* : « *la disposition par laquelle une personne est chargée de conserver ou de rendre à un tiers ne produit d'effet que dans le cas où elles sont autorisées par la loi* ». Les juges du fond peuvent être ainsi conduits à rechercher l'intention du testateur pour qualifier l'opération en question. Si la testatrice a précisé que le gratifié resterait de son vivant seul propriétaire des biens légués, ce qui implique le pouvoir de disposition, le testament constate bien un legs de residuo (*Cass. 1^{re} civ.*, 3 novembre 1958, J.C.P. 1959, éd. G., II, 11136, note P. Voirin).

du deuxième légataire au premier gratifié et de la subsistance des biens légués dans le patrimoine de ce dernier¹⁶⁸⁵.

525. En droit fiscal, la valeur du bien transmis au deuxième bénéficiaire du legs se détermine à la date de la réalisation de la condition suspensive. Dans une affaire ayant donné lieu à un arrêt de la Cour de cassation du 21 octobre 1969¹⁶⁸⁶, un époux avait, par testament, légué la totalité de ses biens à son épouse en précisant qu'au décès de celle-ci, ce qui en resterait reviendrait à un tiers qu'il désigne. La Cour de cassation, se fondant sur l'ancien article 637 du Code général des impôts a considéré non seulement, que ce legs était un legs conditionnel (le deuxième bénéficiaire reçoit les biens du disposant, sous la condition suspensive que le premier n'en ait pas disposé de son vivant), mais aussi, et surtout, que c'était à la date du décès du premier légataire, l'épouse ici, date à laquelle s'est réalisée la condition, et non à la date du décès du testateur, que la valeur des biens recueillis par le deuxième bénéficiaire, pour le calcul des droits de succession, devait être appréciée¹⁶⁸⁷. Cet arrêt est donc intéressant à un double titre. D'abord, la réalisation de la condition n'a pas, dans l'hypothèse d'un legs *de residuo*, alors qualifié de conditionnel, d'effet rétroactif. Les juges, notamment ceux du fond, avaient, pourtant, avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 637 du Code général des impôts, fait produire un effet rétroactif à la réalisation de la condition¹⁶⁸⁸, en estimant que les biens revenant au second gratifié devaient être évalués à la date de décès du disposant et que le premier droit de mutation devait être imputé sur celui exigible au décès du premier bénéficiaire. Il n'y avait donc qu'une seule transmission. Par l'effet rétroactif de la condition suspensive, le deuxième gratifié était alors censé être le propriétaire des biens depuis le décès du disposant et le premier n'en avait jamais eu la propriété. Ensuite, la solution adoptée en 1969 par la Cour de cassation met un terme à un débat concernant la qualification du legs *de residuo*, legs à terme ou legs conditionnel. L'application des nouvelles dispositions du Code général des impôts relatives à l'évaluation

Le disposant ne peut subordonner la possibilité d'aliéner à titre onéreux à l'existence d'une nécessité justifiée (sur ces questions, M. Ancel, note sous *Cass. 1^{re} civ.*, 27 juin 1961, *op. cit.*, p. 286). Concernant cette dernière restriction, les juges ont toutefois considéré que si le premier légataire restait maître d'apprécier si les besoins impérieux l'autorisaient à se défaire des biens légués, le legs devait être qualifié de legs *de residuo* (*Poitiers*, 11 mai 1971, D. 1971, p. 621).

¹⁶⁸⁵ *Cass. 1^{re} civ.*, 17 novembre 1971, *op. cit.* *Cass. 1^{re} civ.*, 8 février 2005, P.A. 2006, n° 6, p. 12, note J.-P. Couturier.

¹⁶⁸⁶ *Cass. com.* 21 octobre 1969, J.C.P. 1970, éd. G., II, 16518, obs. M. Cozian. Ces observations ont aussi fait l'objet d'un article : « Le mode de calcul des droits de succession dus par le bénéficiaire du legs « de residuo », J.C.P. 1971, éd. N., I, 2364.

¹⁶⁸⁷ Le bénéficiaire du legs *de residuo* avait estimé, quant à lui, que la transmission des biens s'était opérée à la date du décès du disposant et non à celle du décès du premier bénéficiaire et que l'immeuble litigieux devait donc être évalué à cette même date. Il affirmait qu'il tenait son droit directement de l'auteur de la disposition et non du premier gratifié.

¹⁶⁸⁸ *Not.*, T. civ. de la Seine, 7 décembre 1901, Rev. Enreg. 1902, art. 2927, p. 297. T. civ. Les Sables d'Olonnes, 5 août 1907, Rev. Enreg. 1908, art. 4618, p. 572. Cptd., T. civ. Mamers, 10 novembre 1931, Rev. Enreg. 1932, art. 9706. La mutation au profit de la deuxième gratifiée ne s'opère qu'au décès de la première instituée. C'est à ce moment-là qu'elle a pu entrer en possession des biens et que la valeur du legs doit servir de base à l'assiette des droits de mutation. Le deuxième legs n'a donc pas de caractère rétroactif qui le reporte au jour du décès du testateur et la valeur de la chose à cette époque ne peut servir de base aux droits de mutation. Prétendre le contraire conduirait à dénaturer les faits, puisque le testateur a transmis le deuxième legs pour s'ouvrir, non pas à son décès, mais au décès de la première instituée. L'annotateur de ce jugement constate en plus que la décision ne fait allusion à aucune imputation du premier droit acquitté sur le deuxième. Depuis l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 637 du Code général des impôts, le legs *de residuo* peut être qualifié de conditionnel sans que la réalisation de la condition ne produise d'effet rétroactif. Pour quelques réflexions à propos du droit fiscal allemand dans ce domaine, « Les limites de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil », Varii auctores, *Patrimoine privé, stratégie fiscale*, 87^e congrès des notaires de France, Montpellier, 1991, p. 773 et suiv.

des droits d'enregistrement à la date de réalisation de la condition en présence d'une mutation conditionnelle dépendait de cette qualification. En décidant que le legs *de residuo* est un legs conditionnel, la Cour de cassation écarte du même coup sa qualification de legs à terme¹⁶⁸⁹. L'Administration fixe, elle aussi, la détermination du régime fiscal et de la valeur des biens reçus à la date de la réalisation de la condition¹⁶⁹⁰. Pour cette dernière, et au décès du testateur, le premier gratifié doit les droits de mutation par décès dans les conditions de droit commun et le deuxième ne doit rien, les droits dus par ce dernier n'étant exigibles qu'au décès du premier légataire. Toutefois, si le deuxième légataire tient ses droits du testateur lui-même, que la taxation s'opère selon leur degré de parenté et qu'il peut imputer sur les droits dus les droits antérieurement versés par le premier gratifié, la deuxième mutation n'a pas d'effet rétroactif, le régime fiscal et la valeur des biens transmis étant déterminés à la date de la réalisation de la condition et non à celle du décès du testateur. Cette exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, résultant de l'exclusion de l'effet rétroactif produit par la réalisation d'une condition suspensive, s'étend à la donation *de residuo* puisque cette dernière, prévue à l'article 17 du *projet de loi n° 2427 du 29 juin 2005*¹⁶⁹¹, est soumise à un régime fiscal calqué sur celui du legs *de residuo*¹⁶⁹².

526. 2. Les justifications de l'exception à la rétroactivité de la condition suspensive. Pour un commentateur du droit fiscal, la réforme concernant les droits d'enregistrement, portant sur la détermination du régime fiscal et des valeurs imposables à la suite d'une mutation ou d'une convention affectée d'une condition suspensive, au moment de la date de la réalisation de la condition¹⁶⁹³, et prenant « *ses distances avec un principe traditionnel du droit civil [la rétroactivité de la condition], n'a rien d'illogique* »¹⁶⁹⁴. Le professeur Cozian donne ensuite une explication à cette réforme : elle est « *une simplification heureuse, dans la mesure où elle évite de rechercher les différentes modifications de la loi fiscale lorsqu'un long délai s'est écoulé entre l'acte conditionnel et l'avènement de la condition* »¹⁶⁹⁵. Un autre commentateur du droit fiscal, prenant l'exemple de la condition

¹⁶⁸⁹ Pour éviter, en matière fiscale, l'effet rétroactif résultant de la réalisation de la condition, assimilation du legs *de residuo* à un legs à terme (observations sous *T. civ. Mamers, 10 novembre 1931*, Rev. Enreg. 1932, art. 9706, p. 444. A. Breton, note sous *Cass. 1^{re} civ., 17 novembre 1971*, D. 1972, p. 133 et suiv. Référence à *T. civ. Mamers, 10 novembre 1931, op. cit.*). **Rappel** : pour le droit civil, *Cass. 1^{re} civ., 17 novembre 1971, op. cit.* Le legs *de residuo* est soumis à la double condition qu'au décès du premier légataire institué, la chose léguée subsiste et le second légataire survive au premier. Il s'agissait ici de savoir si les héritiers du bénéficiaire du legs *de residuo* pouvaient s'en prévaloir lorsque ce dernier était décédé avant le premier légataire institué. La réponse est positive si le legs en cause est à terme (art. 1041 C. civ.). En revanche, elle est négative si le legs est conditionnel. La défaillance de la condition entraîne, dans ce cas, la caducité de l'acte (art. 1040 C. civ.). La Cour de cassation, au regard des articles 1040 et 1168 ancien (*auj. art. 1304*) du Code civil a opté pour cette deuxième solution. M. Taisne (*op. cit.*, p. 496 et suiv., n° 360) préfère parler d'*éventualités* plutôt que de *conditions* dans la mesure où l'efficacité de l'acte ne peut pas ne pas dépendre de ces événements incertains. Si l'une de ces éventualités ou les deux font défaut, l'acte est alors caduc.

¹⁶⁹⁰ BOI-ENR-DMTG-10-10-10-10-20120912, n° 200.

¹⁶⁹¹ A. Delfosse et J.-F. Péniguel, « Présentation schématique du projet de loi n° 2427 portant réforme des successions et des libéralités », J.C.P. 2005, éd. N. I., 1378, pp. 1503-1504, fiche 7. Introduction dans le Code civil des anciens articles 1074-1 à 1074-7 consacrés aux libéralités résiduelles. *Auj. art. 1048 et suiv. (libéralités graduelles) et 1057 et suiv. (libéralités résiduelles) C. civ.*

¹⁶⁹² Sur ce point, A. Houis, « La donation de residuo », P.A. 2000, n° 100, p. 26. A. Delfosse et J.-F. Péniguel, *op. cit.*, p. 1504, n° 8. *Égal.* BOI-ENR-DMTG-10-20-50-10-20120912. Art. 764C C.G.I.

¹⁶⁹³ Art. 40, *L. n° 63-254, 17 mars 1963*, portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière, J.C.P. 1963, éd. G., III, 28950.

¹⁶⁹⁴ M. Cozian, observations sous *Cass. com. 21 octobre 1969*, J.C.P. 1970, éd. G., II, 16518. *Égal.* « Le mode de calcul des droits de succession dus par le bénéficiaire du legs « de residuo », J.C.P. 1971, éd. N., I, 2364.

¹⁶⁹⁵ Observations sous *Cass. com. 21 octobre 1969, op. cit.* « Le mode de calcul des droits de succession dus par le bénéficiaire du legs « de residuo », *op. cit.*, n° 9. Pour le professeur Cozian, la non-rétroactivité de la réalisation d'une condition suspensive en droit fiscal est « *un bel exemple de l'autonomie du droit fiscal* » (n° 7).

suspensive comme une illustration d'une exception à l'alignement du droit fiscal sur le droit civil relativement à la date de naissance des créances civiles, donne également cette justification à l'exception ainsi examinée à l'application du droit civil en droit fiscal : « *cette spécificité de l'approche fiscale ne tient toutefois en rien à l'existence d'une analyse autonome de la condition. Elle s'explique seulement par les difficultés pratiques tenant à la remise en cause d'imposition établies lors d'années ou d'exercices antérieurs* »¹⁶⁹⁶.

527. Toutefois, une autre raison - sans doute moins avouable - justifierait l'absence de rétroactivité en droit fiscal résultant de la réalisation d'une condition suspensive. C'est celle de la *rentabilité de l'impôt*. Le professeur Cozian l'invoquait aussi dans ses écrits¹⁶⁹⁷. M. Gutmann y renvoie également dans son ouvrage de droit fiscal des affaires¹⁶⁹⁸. Un commentateur du droit fiscal l'avait déjà mentionnée dans un article¹⁶⁹⁹. En effet, Maxime Chrétien, après avoir rappelé que la réalisation de la condition suspensive avait un caractère rétroactif avant 1948, année au cours de laquelle un décret-loi a remis en cause cette rétroactivité, considère que « *le motif avoué, c'est que cette solution est bien plus simple, mais que le motif inavoué, qui est presque évident, c'est que cette solution est plus rentable. J'ai dit c'est presque évident, car la législation fiscale ne fait qu'augmenter les taux des impôts et les dépréciations monétaires ne cessent d'élever la valeur des biens* ».

528. L'absence de rétroactivité de la réalisation d'une condition suspensive en droit fiscal ne serait donc qu'une réponse à des difficultés pratiques résultant du laps de temps - parfois long - entre les dates de l'acte conditionnel et de la réalisation de la condition, et, par conséquent, à la remise en cause d'une imposition déjà établie. Elle serait également due à des motifs de rentabilité de l'impôt. La prétendue autonomie du droit fiscal ne justifie donc pas, là encore, les solutions retenues. Quoi qu'il en soit de l'appréciation pouvant être portée sur le bien-fondé des justifications proposées et outre la disparition, en droit civil, de cette fiction juridique incarnée dans la rétroactivité de la réalisation d'une condition suspensive, alignant ainsi droit civil et droit fiscal, l'ancienne rétroactivité résultant de la réalisation de la condition n'était pas dépourvue d'effets en droit fiscal.

529. **3. Le retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal.** Tout d'abord, la prise en considération de la condition suspensive en droit fiscal existe bien quand il s'agit d'opérer une distinction entre un terme et une condition¹⁷⁰⁰. Ainsi, dans une affaire

¹⁶⁹⁶ D. Gutmann, *La date de naissance des créances en droit fiscal*, Colloque sur « La date de naissance des créances » organisé le 25 mars 2004, P.A. 2004, n° 224, p. 36, n° 10.

¹⁶⁹⁷ « Le mode de calcul des droits de succession dus par le bénéficiaire du legs « de residuo », *op. cit.*, n° 9. La fiction de la rétroactivité est reniée en droit fiscal autant pour des raisons de simplification fiscale que pour des raisons de rentabilité budgétaire. Le professeur Cozian donne ensuite un exemple ayant donné lieu à une réponse ministérielle dans lequel la valeur d'un immeuble avait été multipliée par quinze (n° 12).

¹⁶⁹⁸ L.G.D.J., 10^{ème} éd., 2019-2020, Lextensoéditions, 2019, p. 309, n° 504. Cette justification à la non-rétroactivité de la condition suspensive en droit fiscal n'est pas reprise dans la 11^{ème} et dernière édition de l'ouvrage cité (*op. cit.*, p. 318, n° 504).

op. cit., p. 309, n° 504.

¹⁶⁹⁹ M. Chrétien, « Le fisc en face du droit international privé », in *Travaux du comité français de droit international privé*, 1954, pp. 88-89). Ce dernier constatait, en son temps, que les taux des impôts augmentaient et les dépréciations monétaires élevaient la valeur des biens. Rappel : la valeur imposable des biens est calculée à la date de la réalisation de la condition suspensive (art. 676, al. 1^{er} C.G.I.).

¹⁷⁰⁰ En droit civil, quand un événement est incertain, non seulement dans sa date, mais aussi, et surtout, dans sa réalisation, il s'agit d'une condition et non d'un terme. *Ex. Cass. 1^{re} civ., 13 avril 1999*, Bull. civ., I, p. 85, n° 131 ; *Contrats, conc., consom.* 1999, n° 9, p. 16, comm. 125, note L. Leveneur. *Cass. 1^{re} civ., 13 juillet 2004*, Bull. civ., I, p. 171, n° 204 ; *Contrats, conc., consom.* 2004, n° 12, p. 22, comm. 172, note L. Leveneur ; *R.T.D.civ.* 2004, p. 734, n° 10, obs. J. Mestre. Le terme est défini comme une « *modalité d'un acte juridique faisant dépendre l'exigibilité ou l'extinction d'un droit d'un événement futur dont la réalisation est certaine*,

ayant donné lieu à un arrêt de la Cour de cassation¹⁷⁰¹, le versement d'une indemnité de résiliation au profit d'un locataire était subordonné à la levée de l'option par l'acquéreur du bien loué, bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente. La venderesse était décédée avant la levée de cette option. Ses héritiers n'ont pu déduire de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune la dette constituée par l'indemnité de résiliation dont ils pouvaient être redevables. En effet, selon les dispositions de l'article 768 du Code général des impôts, « *pour la liquidation des droits de mutation par décès, les dettes à la charge du défunt sont déduites lorsque leur existence le jour de l'ouverture de la succession est dûment justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite* »¹⁷⁰². De même, l'article 885 D du même code prévoyait que l'impôt de solidarité sur la fortune était assis et les bases d'imposition déclarées « *selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutations par décès...* »¹⁷⁰³. Or au moment du décès de la venderesse, la dette en cause n'était pas certaine dans son principe et dans son montant, l'acquéreur n'étant pas encore engagé. En outre, ce n'était pas seulement son exigibilité qui était reportée à la réalisation de la vente (règlement de l'indemnité dans les 15 jours de la signature de la vente) ; **l'existence** même de l'obligation au paiement de l'indemnité de résiliation était soumise à un événement incertain non seulement quant à sa date mais aussi quant à sa réalisation, à savoir la vente du bien auparavant loué. Cette obligation était donc subordonnée à une condition suspensive, celle de la levée de l'option par l'acquéreur. Ici, la réalisation de la condition ne pouvait avoir un caractère potestatif dans la mesure où l'acquéreur était un tiers par rapport à l'accord convenu entre le bailleur et son locataire. Par conséquent, au décès de la bailleuse, la dette correspondant au versement de l'indemnité de résiliation, dont l'existence était incertaine, ne pouvait venir en déduction ni de l'impôt sur la fortune, ni des droits de mutation dus à la suite du décès. Un commentateur de cet arrêt relève que le visa de ce dernier se réfère à l'ancien article 1185 du Code civil¹⁷⁰⁴ avant les articles 768 et 885 D du Code général des impôts, pour conclure qu'ici des dispositions fiscales ont été interprétées au regard de dispositions civiles et que « *les tenants de l'autonomie du droit fiscal en sont pour leurs frais* »¹⁷⁰⁵.

530. Ensuite, en dehors même de la question de l'effet rétroactif résultant de la réalisation d'une condition suspensive, les conséquences fiscales de la conclusion d'un acte affecté d'une telle condition se produisent en tenant compte de cette dernière. C'est, notamment, parce que cette condition suspensive rend incertaine la formation du lien de droit que les impôts normalement dus, et notamment les droits proportionnels d'enregistrement, ne sont pas exigibles à la date de l'acte conditionnel, mais à celle de la réalisation de la condition¹⁷⁰⁶. Ainsi, les actes assortis d'une condition suspensive ne donnent, tout d'abord,

encore que la date soit incertaine... » (S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Terme).

¹⁷⁰¹ *Cass. com.*, 20 mars 2007 (2 arrêts), R.J.F. 7/07, p. 688, n° 859 ; Dr. fisc. 2007, n° 15, p. 6, comm. 400 ; Dr. fisc. 2007, n° 27, p. 34, comm. 706 ; D. 2007, Act. juris., p. 1013, note X. Delpech. Référence à l'ancien article 1185 du Code civil. Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (op. cit.)*, art. 1305 C. civ.

¹⁷⁰² C'est nous qui mettons en gras.

¹⁷⁰³ Cette version est abrogée depuis le 1^{er} janvier 2018 car l'impôt de solidarité sur la fortune est remplacé par l'impôt sur la fortune immobilière.

¹⁷⁰⁴ « *Le terme diffère de la condition, en ce qu'il ne suspend point l'engagement, dont il retarde seulement l'exécution* ». Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (op. cit.)*, art. 1305 du Code civil : « *l'obligation est à terme lorsque son exigibilité est différée jusqu'à la survenance d'un événement futur et certain, encore que la date en soit incertaine* ».

¹⁷⁰⁵ X. Delpech, note sous *Cass. com.*, 20 mars 2007, D. 2007, Act. juris., p. 1013.

¹⁷⁰⁶ *C.E.*, 16 mars 2009, n° 304749, R.J.F. 6/09, p. 485, n° 540 ; B.D.C.F. 6/09, p. 1, n° 67, concl. N. Escaut. Il en est de même en matière de T.V.A. et d'impôt de solidarité sur la fortune. Perception de la T.V.A. au moment de la réalisation de la condition. En matière d'impôt de solidarité sur la fortune, quand la mutation était sous condition suspensive, les biens objets de la mutation n'avaient pas à être déclarés par le cessionnaire, n'étant pas

ouverture qu'au droit fixe des actes innomés, le droit proportionnel n'étant perçu, ensuite, qu'à la date de la réalisation de la condition¹⁷⁰⁷. Par conséquent, si la condition ne se réalise pas, la convention n'est pas formée et l'exigibilité du droit sera donc écartée¹⁷⁰⁸. Quant aux droits dus à la date de la réalisation de la condition suspensive perçus par anticipation, ils seront restitués¹⁷⁰⁹.

531. 4. L'opportunité mesurée de l'application du droit civil en droit fiscal. Si la condition suspensive, lorsqu'elle se réalise, signe la date de la formation du contrat, aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal, elle est tout particulièrement opportune pour les parties sur le terrain fiscal puisqu'elle permet d'échapper au paiement de droits trop élevés au moment de la conclusion du contrat en retardant le fait générateur de l'impôt, en dehors de tout abus de droit, et avec le soutien des juges¹⁷¹⁰. Il en serait ainsi d'une promesse de porte-fort assortie de la condition suspensive de la ratification du tiers¹⁷¹¹. Il en est de même quand l'achat par les repreneurs d'une S.A.R.L. de parts des associés de cette dernière est subordonné, dans le contrat, à sa transformation de la société en S.A. Cet événement étant futur et incertain, la clause insérée dans le contrat doit donc être analysée comme une condition suspensive, laquelle a pour conséquence de retarder le fait générateur de l'impôt à la date de la réalisation de la condition¹⁷¹². L'opération n'est pas soumise au droit de cessions de parts de S.A.R.L. mais au droit beaucoup moins élevé des cessions d'actions¹⁷¹³. Il n'y a pas, dans ce cas, abus de droit, si la société ne reprend pas, ensuite, sa forme initiale¹⁷¹⁴. Cependant, les parties à un contrat doivent être prudentes dans la rédaction de leur clause et ne pas qualifier de suspensive une condition qui n'en est pas une et être alors exposées à une requalification et à un redressement¹⁷¹⁵. Outre des considérations pratiques et un objectif de rentabilité de

encore la propriété de ce dernier tant que la condition ne s'était pas réalisée. Cette obligation déclarative pesait sur le cédant, lequel devait inclure dans l'assiette de l'impôt le bien cédé sous condition suspensive. BOI-PAT-ISF-30-20-40-20120912, n° 20. *Égal.* R. Gouyet, « Mutations sous condition et exigibilité de l'impôt », P.A. 2000, n° 100, p. 68.

¹⁷⁰⁷ Sur l'incertitude de la formation du lien de droit entre les parties en raison de l'existence d'une condition suspensive affectant l'acte juridique et la perception du seul droit fixe, à l'exclusion de l'impôt de mutation au tarif proportionnel lequel ne peut être exigé qu'à la date de la réalisation de la condition, BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10-20120912, n°s 20-30. BOI-ENR-DG-20-20-70-20120912, n° 70. *Rép. min. à M. Ferrand du 28 juillet 1997*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 13 octobre 1997, p. 3433, n° 1490. *Cass. com.*, 22 mai 1978, R.J.F. 10/78, p. 300, n° 444 ; J.C.P. 1979, éd. N., II, p. 198, note C. David. Quand le paiement d'une partie du prix d'une mutation est affecté d'une condition suspensive, les droits à percevoir immédiatement ne portent que sur la partie du prix qui est, dès lors, exigible et le supplément de droits, se rapportant à l'autre partie, ne peut être réclamé qu'en cas de réalisation de la condition.

¹⁷⁰⁸ BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10-20120912, n° 30. BOI-ENR-DG-20-20-70-20120912, n° 100.

¹⁷⁰⁹ *T. civ. Saint-Malo*, 17 décembre 1958, Rev. Enreg. 1969, art. 14779.

¹⁷¹⁰ Droit fixe des actes innomés au moment de la conclusion de l'acte et droit proportionnels d'enregistrement à la date de la réalisation de la condition suspensive.

¹⁷¹¹ J. Boulanger, *op. cit.*, p. 169, n° 80, note 3 : « il y a un moyen très simple d'assujettir la convention au seul droit fixe, tant qu'elle n'est pas ratifiée : il suffit de stipuler expressément que le contrat est subordonné à la condition suspensive de l'approbation de la personne dont on s'est porté fort ». La promesse de porte-fort est définie comme le « nom donné à la convention (promesse ou clause de porte-fort) par laquelle une personne s'engage envers une autre (qui accepte le risque) à obtenir l'approbation d'un tiers à un acte envisagé (vente, partage) et s'expose personnellement à une indemnité pour le cas où ce tiers, comme il est libre de le faire, refuserait de ratifier l'acte (C. civ., a. 1204)... » (G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, V° Porte-fort).

¹⁷¹² *Cass. com.*, 9 février 1999, Dr. fisc. 1999, n° 27, p. 939, comm. 550 ; Defrénois 1999, art. 37040, p. 988, note A. Chappert.

¹⁷¹³ Art. 726 C.G.I. Droits sur les cessions de parts de S.A.R.L. : 4,80 puis 3%. Droits sur les cessions d'actions : 1 puis 0,1%.

¹⁷¹⁴ *Cass. com.*, 10 décembre 1996, J.C.P. 1997, éd. G., II, 923, note H. Hovasse ; Dr. fisc. 1997, n° 17, p. 581, comm. 471, obs. P. Dibout.

¹⁷¹⁵ *Par ex. Cass. com.*, 27 juin 1995, R.J.F. 10/95, p. 703, n° 1202. En l'espèce, clause de révision du prix (soumission de la vente aux droits proportionnels d'enregistrement) et non condition suspensive de la

l'impôt, les règles du droit fiscal peuvent assurer la perception de l'impôt et justifier une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il en est ainsi quand les parties insèrent dans leur contrat une clause de réserve de propriété.

§ 2. La perception de l'impôt et l'insertion dans un contrat d'une clause de réserve de réserve de propriété

532. **Annonce.** Il n'est pas tenu compte, en droit fiscal, de la clause de réserve de propriété prévue dans un contrat de vente. Par conséquent, précédera à l'examen des fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal (C), un exposé de la clause de réserve de propriété en droit civil (A) et une présentation des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal (B).

A. LA CLAUSE DE RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ EN DROIT CIVIL

533. Selon les dispositions de l'article 1583 du Code civil, « *la vente est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé* ». Ces dispositions ont un caractère supplétif de la volonté des parties¹⁷¹⁶. Les parties peuvent donc prévoir de retarder le transfert de la propriété des biens à une autre date comme celles de la remise matérielle du bien ou du paiement complet du prix¹⁷¹⁷. Dans cette dernière hypothèse, si les parties introduisent dans leur contrat une clause prévoyant que le transfert de propriété est subordonné à ce paiement, elles insèrent une clause de réserve de propriété¹⁷¹⁸.

La clause de réserve de propriété peut se définir comme la clause « *par laquelle le vendeur qui a fait crédit à l'acheteur stipule qu'il conservera la propriété des marchandises vendues et livrées jusqu'à leur complet paiement* »¹⁷¹⁹. Cette définition, qui ne vise que les *marchandises*, c'est-à-dire des biens meubles corporels, ne se limite pas aux seuls *biens de*

détermination définitive d'un prix de vente d'un cabinet d'expertise comptable (enregistrement de l'accord des parties au droit fixe de 410 francs).

¹⁷¹⁶ Cass. 1^{re} civ., 24 janvier 1984, Bull. civ., I, p. 24, n° 31.

¹⁷¹⁷ Pour un exemple récent de transfert de propriété d'actions au moment du règlement du prix d'acquisition des titres en question (le 18 mars 2011), C.E., 10 février 2023, n° 462729, Dr. fisc., 2023, n° 19, p. 9, comm. 183, n° 5, chron. N. de Boynes ; Dr. fisc., 2023, n°s 22-23, p. 10, comm. 203, chron. C. Acard. En l'espèce, les titres ont été évalués selon leur valeur vénale à la date de la notification de l'exercice d'une option de vendre (le 27 janvier 2009) et donc d'une obligation d'acheter. À ce moment-là, le montant des intérêts à verser par la société bénéficiaire de l'option de vendre a également été fixé. Ces derniers : non des charges déductibles du résultat imposable mais des frais d'acquisition des actions.

¹⁷¹⁸ Sur la validité de la clause de réserve de propriété, *par ex.* Cass. crim., 4 juin 1915, D.S. 1915, 1, p. 225, note J.-A. Roux. Cass. req., 26 juin 1935, D.H. 1935, p. 414. Dans le Code civil, art. 2329, 2373 et art. 2367 et suiv. SECTION PREMIÈRE : « De la propriété retenue à titre de garantie ».

¹⁷¹⁹ J. Ghestin et B. Desché, *Traité des contrats*, L.G.D.J., 1990, p. 647, n° 581. Aj. S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Clause de réserve de propriété : « *clause par laquelle un vendeur - pour garantir sa créance - se réserve la propriété de la chose vendue jusqu'au paiement intégral du prix par l'acheteur. Cette clause est opposable aux tiers, notamment aux créanciers de l'acquéreur mis en redressement ou en liquidation judiciaire lorsque certaines conditions sont réunies* ».

consommation. Elle comprend aussi les *biens d'équipement*¹⁷²⁰. Il est également possible d'insérer une telle clause de réserve de propriété dans un contrat portant sur un *immeuble*¹⁷²¹.

La prévision d'une telle clause dans un contrat de vente est avant tout satisfaisante pour le vendeur car, ainsi que le remarquent MM. Ghestin et Desché, et parce que la tradition n'opère plus la vente, le vendeur peut se retrouver, finalement, sans la chose et le prix¹⁷²². En effet, depuis le Code civil, notamment, et l'ancien article 1138 du Code civil, en particulier, cette tradition est sensée s'être réalisée au moment de l'échange des consentements, même si la tradition réelle n'est pas encore accomplie¹⁷²³. Par conséquent, par le seul échange des consentements, l'acquéreur devient le propriétaire du bien automatiquement, le transfert de propriété s'analysant comme un effet légal du contrat¹⁷²⁴. Mais le vendeur, qui a alors livré ce bien avant de recevoir le prix n'est que le bénéficiaire d'une simple créance, - il n'est plus le propriétaire du bien en question -, et ne peut donc le revendiquer si le prix n'est pas payé. Ainsi, il perd à la fois la chose et le prix¹⁷²⁵. La gravité de la situation du vendeur pesait davantage sur ce dernier dans l'hypothèse d'une faillite de l'acquéreur¹⁷²⁶.

¹⁷²⁰ *Par ex.*, É. du Pontavice, « Intérêts et limites de la clause de réserve de propriété », Banque 1980, p. 1374. A. Brocca, « Manuel de la clause de réserve de propriété, Effets de la clause dans les contrats de vente en France et dans les principaux pays de la Communauté Européenne », Dunod, 1982, préface J. Azéma, p. 47 et suiv. É. Robine, *La clause de réserve de propriété depuis la loi du 12 mai 1980*, Litec, 1990, préface A. Viandier, pp. 16-17, n^{os} 8-9. *Contra*, É. Brochard, *Le retard dans le transfert de propriété*, Th. Paris 2, 1987, pp. 230-231, n^o 297.

¹⁷²¹ *Par ex.*, *Cass. com.*, 1^{er} février 2000, Bull. civ., IV, p. 19, n^o 23 ; Rev. proc. coll. 2000, p. 100, obs. A. Laude. Insertion d'une clause de réserve de propriété dans un contrat de vente d'*immeuble* et ouverture d'une procédure collective à l'encontre de l'acquéreur (contrat en cours). La possibilité d'assortir une vente d'*immeuble* d'une clause de réserve de propriété jusqu'au paiement du prix : d'un intérêt limité pour certains auteurs. F. Pérochon, *La réserve de propriété dans la vente de meubles corporels*, Litec, coll. « Bibliothèque de droit de l'entreprise », 1988, avant-propos J.-M. Mousseron, préface F. Derrida, pp. 14-15, n^o 14. Mais pour une présentation des avantages attachés à la réserve de propriété dans un contrat de vente d'*immeuble*, P. Crocq, *Propriété et garantie*, L.G.D.J., 1995, préface M. Gobert, p. 42, n^o 54. Plus largement, p. 40 et suiv., n^{os} 51 et suiv. : application de la réserve de propriété aussi bien aux biens de consommation et d'équipement qu'aux objets incorporels et immobiliers. L. Andreu, « Les attraites de la clause de réserve de propriété immobilière », J.C.P. 2016, éd. N., n^o 12, 1105, p. 34. Pour un exposé des biens soumis à la réserve de propriété, ajouter T. Jacomet et F. Farmine, « La vente d'actions avec réserve de propriété », Bull. Joly 1991, p. 977 et suiv.

¹⁷²² *op. cit.*, p. 648, n^o 581. *Égal.* J. Ghestin et Ch. Jamin, « La protection du vendeur sous réserve de propriété et la survie de l'entreprise en difficulté », Rev. proc. coll. 1989, p. 291, n^o 1. En droit romain, la vente : pas elle-même translatrice de propriété ; transfert par la remise matérielle de la chose (*traditio*).

¹⁷²³ Ancien article 1138 du Code civil : « l'obligation de livrer la chose est parfaite par le seul consentement des parties contractantes. Elle rend le créancier propriétaire et met la chose à ses risques dès l'instant où elle a dû être livrée, encore que la **tradition n'en ait point été faite**... [c'est nous qui mettons en gras] ». Reprise par les rédacteurs du Code civil des anciennes clauses de « dessaisine-saisine » (« *stipulation mensongère que la tradition avait eu lieu, le vendeur s'étant dessaisi du bien, l'acheteur s'en étant saisi* ») et consécration de la tradition « *feinte, symbolique et fictive* ». V. P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *Contrats spéciaux*, Dalloz, Coll. « Hypercours Dalloz », 2019, p. 337-338, n^{os} 340-341. Plus particulièrement, pour une explication de l'ancien article 1138 du Code civil, *égal.* P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 338, n^o 341. « Obligation de livrer la chose » = tradition feinte. Tradition = tradition réelle.

¹⁷²⁴ *Par ex.* J. Ghestin, « Réflexions d'un civiliste sur la clause de réserve de propriété », D. 1981, chron. p. 4, n^o 13, J. Ghestin et Ch. Jamin, *op. cit.*, p. 296, n^o 9 et J. Ghestin et B. Desché, *op. cit.*, p. 661, n^o 598. Surtout, art. 1196 C. civ. (*Ord. n^o 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). V. *infra*.

¹⁷²⁵ É. Brochard, *op. cit.*, p. 207, n^o 267 : « le principe du transfert immédiat dès l'échange des consentements, lui fait perdre [au vendeur] la qualité de propriétaire au profit de l'acheteur. Il court par la même le risque de non-paiement, d'autant plus grand qu'il aura quant à lui exécuté son obligation de livraison. Il est dépossédé de la chose et n'a plus la qualité de propriétaire, sans toutefois avoir reçu en contrepartie le paiement du prix ».

¹⁷²⁶ Sur les conséquences, pour le vendeur, qui résultaient de **l'inopposabilité de la clause de réserve de propriété** à la masse des créanciers et les mesures alternatives prises en faveur du vendeur de meubles, A. de Martel-Tribes, « Les clauses de réserve de propriété, deux enseignements tirés d'un échec », J.C.P. 1977, éd. G., I, 2875, n^{os} 16 et suiv. et n^{os} 35 et suiv., J. Ghestin, *op. cit.*, p. 1, n^o 1. J. Ghestin et Ch. Jamin, *op. cit.*, pp. 291-292, n^o 2, J. Ghestin et B. Desché, *op. cit.*, pp. 647-648, n^{os} 581-582. *Égal.* F. Derrida, « La clause de réserve de

534. La clause de réserve de propriété remédie à cet inconvénient du risque de pertes, et de la chose et du prix, en permettant au vendeur, soumettant la propriété de son bien au paiement du prix, de récupérer ce bien à défaut pour l'acquéreur d'exécuter son obligation¹⁷²⁷. L'efficacité d'une telle clause a également été renforcée, pour les marchandises, par la *loi n° 80-335 du 12 mai 1980* (art. 1^{er}), laquelle autorise le vendeur à opposer la clause de réserve de propriété à la masse des créanciers et donc à revendiquer le bien en cause *après* le jugement déclaratif de faillite, alors même que le fournisseur n'avait pas manifesté son intention irrévocable de se prévaloir de cette clause *avant* le jugement en question¹⁷²⁸, cette manifestation étant la seule hypothèse permettant, jusqu'à la loi de 1980, d'opposer la clause de réserve de propriété après le jugement déclarant la faillite¹⁷²⁹. Les articles 115 et 121, alinéa 2 de la *loi n° 85-98 du 25 janvier 1985*, « relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises », ont confirmé et adapté les dispositions de la loi de 1980¹⁷³⁰. Puis, ces dernières ont été retouchées par deux lois : la *loi n° 94-475 du 10 juin 1994* (art. 57)¹⁷³¹ et la *loi n° 96-588 du 1^{er} juillet 1996* (art. 19)¹⁷³². Enfin, et aujourd'hui, l'action en revendication en question est prévue à l'article L. 624-16, alinéa 2 du Code de commerce selon lequel

propriété et le droit des procédures collectives », D. 1980, chron. pp. 294-295, n° 3. « La clause de réserve de propriété et le droit de la faillite », in *La clause de réserve de propriété*, 1981, sous la direction de W. Garcin et J. Thieffry, pp. 83-84, n° 3. É. Brochard, *op. cit.*, p. 213 et suiv., n°s 273 et suiv., F. Pérochon, thèse, *op. cit.*, p. 15 et suiv., n°s 15 et suiv. T. M. Margellos, *La protection du vendeur à crédit d'objets mobiliers corporels à travers la clause de réserve de propriété*, L.G.D.J., 1989, préface J.-M. Bischoff, p. 262 et suiv., n°s 196 et suiv.

¹⁷²⁷ *Égal.* sur cet effet néfaste des ventes à crédit sans réserve de propriété et l'intérêt d'une clause qui stipule une telle réserve, É. Brochard, *op. cit.*, p. 208 et suiv., n°s 268 et suiv. (plus longuement). T. M. Margellos, *op. cit.*, p. 97 et suiv., n°s 73-74.

¹⁷²⁸ J.C.P. 1980, éd. G., III, n° 49868.

¹⁷²⁹ F. Derrida, « La clause de réserve de propriété et le droit des procédures collectives », *op. cit.*, p. 293 et suiv., n°s 1 et suiv. « La clause de réserve de propriété et le droit de la faillite », *op. cit.*, p. 82 et suiv., n°s 2 et suiv. J. Ghestin, *op. cit.*, p. 1, n° 1. Y. Chaput, « Les clauses de réserve de propriété (commentaire de la loi n° 80-335 du 12 mai 1980) », J.C.P. 1981, éd. G., I, 3017, n° 3. A. Brocca, *op. cit.*, p. 16. É. Brochard, *op. cit.*, pp. 214-215, n°s 274-275. T. M. Margellos, *op. cit.*, pp. 264-265, n° 198. J. Ghestin et B. Desché, *op. cit.*, pp. 648-649, n° 582. A. Bac et J. Acquaviva, « La pratique de la réserve de propriété, I. Une clause valide », *Act. fid.* Octobre 1991, p. 24. P. Crocq, *op. cit.*, pp. 39-40, note 8.

¹⁷³⁰ J.C.P. 1985, éd. G., III, n° 56711. *Aj. M. Storck*, « Revendication des marchandises et sort d'un contrat de vente conclu avec une réserve de propriété », D. 1988, chron. p. 131. F. Derrida, « A propos de la clause de réserve de propriété dans les ventes immobilières à crédit », *Defrénois* 1989, art. 34590, p. 1089 et suiv. T. M. Margellos, *op. cit.*, p. 385 et suiv., n°s 299 et suiv. É. Robine, *op. cit.* F. Pérochon, *Les créanciers et la clause de réserve de propriété*, P.A. 1991, n° 88, p. 32 et suiv.

¹⁷³¹ Possibilité de revendiquer un bien mobilier incorporé dans un autre bien mobilier, dès lors que sa récupération peut se faire sans dommage, ni pour ce bien, ni pour celui dans lequel il a été incorporé (donc exclusion des biens mobiliers incorporés dans des biens immobiliers). Revendication facilitée de biens fongibles en permettant cette action sur des biens « *de même espèce et de même qualité* », les vendeurs étant ainsi dispensés d'identifier leurs marchandises. Dispense de revendication du bien quand le contrat de vente a fait l'objet d'une publication, une simple action en restitution pouvant alors être exercée sans condition de délai. *Aj. F. Perrochon*, « La revendication de biens fongibles par le vendeur », P.A. 1994, n° 110, p. 82 et suiv. « La revendication favorisée (*loi n° 94-475 du 10 juin 1994*) », D. 1994, chron. P. 251. « La réforme 1994 de la réserve de propriété », in *Faut-il retarder le transfert de propriété*, J.C.P., Cah. dr. entr., suppl., 5/1995, p. 25 et suiv. + observations sous *Cass. com.*, 15 mars 1994, D. 1996, somm. p. 219.

¹⁷³² D. 1996, 4, p. 295. *Not.* Clause de réserve de propriété opposable à l'acheteur et aux autres créanciers dans une procédure collective, sauf si les parties ont convenu par écrit de l'écartier ou de la modifier. *Aj. P. Crocq*, « Observations à propos de l'article 19 de la loi du 1^{er} juillet 1996 », *R.T.D.civ.* 1996, p. 675. D. Voinot, « Le refus par l'acheteur de la clause de réserve de propriété en droit des procédures collectives (à propos de l'article 19 de la loi n° 96-588 du 1^{er} juillet 1996 sur la loyauté et l'équilibre des relations commerciales modifiant l'article 121 de la loi du 25 janvier 1985) », D. 1997, chron. p. 312 et suiv. Sur cette évolution législative, *spéc.* G. Ripert et R. Roblot, *Traité de droit commercial*, t. 2, L.G.D.J., 16^{ème} éd. par Ph. Delebecque et M. Germain, 2000, p. 1061 et suiv., n°s 3159 et suiv. Pour une critique de ces termes de la loi favorables au vendeur et les réponses ensuite apportées, P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, pp. 343-344, n° 354.

peuvent pareillement être revendiqués « *s'ils se retrouvent en nature au moment de l'ouverture de la procédure, les biens vendus avec une clause de réserve de propriété. Cette clause doit avoir été convenue par les parties dans un écrit au plus tard au moment de la livraison. Elle peut l'être dans un écrit régissant un ensemble d'opérations commerciales convenues entre les parties* »¹⁷³³. Par conséquent, la clause de réserve de propriété se présente comme une garantie pour le vendeur¹⁷³⁴ au prix, pour certains auteurs, et dans les procédures collectives, de l'intérêt de l'entreprise en difficulté elle-même¹⁷³⁵.

¹⁷³³ L'exigence d'un écrit au plus tard au moment de la livraison disparaît si l'acquéreur était déjà, à un titre quelconque, en possession du bien lors de la vente (art. 1606 C. civ.). *Not.* P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 342 et suiv., n^{os} 352 et suiv. Pour des détails sur la procédure à suivre par le vendeur au cas où l'acquéreur est soumis à une procédure de redressement ou de liquidation judiciaires, *not. et égal.* P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 344 et suiv., n^{os} 355 et suiv. Écrit « *ad validitatem* » et non plus une condition d'opposabilité aux tiers (P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 342, n^o 352 ; A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 14^{ème} éd., 2021, p. 121, n^o 139).

¹⁷³⁴ Dans le code civil, art. 2367 et suiv. (*not. réserve de propriété : garantie et accessoire de la créance dont elle garantit le paiement*). *Aj.* art. 2329, 4^o (sûreté en matière mobilière). Art. 2373, al. 2 (sûreté en matière immobilière). Pour la Cour de cassation, *Cass. com.*, 20 juin 1989, Bull. civ., IV, p. 131, n^o 187 ; D. 1989, p. 431, note F. Pérochon ; R.T.D.civ. 1990, p. 121, obs. M. Bandrac (garantie). *Cass. com.*, 9 mai 1995, R.T.D.civ. 1996, p. 441, obs. P. Crocq ; *Rev. proc. coll.* 1995, p. 487, n^o 28, obs. B. Soinne (sûreté). *Cass. com.*, 23 janvier 2001, Bull. civ., IV, p. 21, n^o 23 ; D. 2001, Act. juris., p. 702, obs. A. Lienhard ; R.T.D.civ. 2001, p. 398.3, obs. M. Bandrac et P. Crocq (sûreté). *Cass. com.*, 17 octobre 2018, Bull. civ., IV, p. 131, n^o 187 ; *Rev. contrats* 2019/3, p. 131, obs. F. Danos ; *Rev. sociétés* 2019, n^o 3, p. 220, obs. F. Reille ; D. 2018, n^o 38, 2086 (sûreté). *Aj. Cass. com.*, 15 mars 1988, Bull. civ., IV, p. 74, n^o 106 ; D. 1989, p. 330, note F. Pérochon ; R.T.D.civ. 1988, p. 791, obs. M. Bandrac (transmission de la réserve de propriété en cas de subrogation personnel ; accessoire de la créance). *Cass. 2^{ème} civ.*, 27 février 2014, *Rev. contrats* 2014/9, p. 393, obs. J. Klein. Extinction de la créance de prix mais pas celle de son accessoire, la réserve de propriété. Transfert de propriété : au jour où le prix : entièrement payé. Jusqu'à ce paiement, le vendeur peut revendiquer son bien auprès de l'acquéreur ayant subi une procédure de redressement personnel clôturée pour insuffisance d'actif. Sur la qualification de la clause de réserve de propriété de garantie ou de sûreté dans la doctrine, J. Ghestin, *op. cit.*, pp. 9-10, n^{os} 36-37 (réserve de propriété : sûreté ? Autrement dit, droit réel, accessoire de la créance qu'il garantit, et avec laquelle il devrait se transmettre ?). F. Derrida, « La clause de réserve de propriété et le droit des procédures collectives », *op. cit.*, pp. 296-297, n^o 5. « La clause de réserve de propriété et le droit de la faillite », p. 87, n^o 5 + notes sous *Cass. com.*, 9 janvier 1996, Defrénois 1996, art. 36276, pp. 387-388, n^o 4 ; P.A. 1996, n^o 20, p. 23, n^o 4. J.-M. Mousseron et C. Pérochon, « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *R.F. Compt.* 1981, p. 10 et suiv. M. Cabrillac, « Les accessoires de la créance », *Mélanges offerts à A. Weill*, Dalloz-Litec, 1983, p. 107 et suiv. C. Goyet, *Le louage et la propriété à l'épreuve du crédit-bail et du bail superficiaire*, L.G.D.J., 1983, préface D. Schmidt, p. 22, n^o 39, p. 196, n^o 361, pp. 200-201, n^o 369 et pp. 207-208, n^{os} 384-385. C. Saint-Alary-Houin, « Réflexions sur le transfert différé de la propriété immobilière », *Mélanges offerts à P. Raynaud*, Dalloz-Sirey, 1985, pp. 750-751, n^o 32. M. Cabrillac, note sous *Cass. com.*, 1^{er} octobre 1985 et *Nancy*, 19 décembre 1985, D. 1986, p. 248 et suiv. F. Pérochon, thèse, *op. cit.*, *not.* pp. 13-14, n^o 13 (aussi, p. 295 et suiv., n^{os} 326 et suiv. et la conclusion, p. 301 et suiv., n^{os} 330 et suiv.). T. M. Margellos, thèse, *op. cit.*, intro. p. 1 et suiv., n^{os} 1 et suiv. J. Ghestin et Ch. Jamin, *op. cit.*, p. 297 et suiv., n^o 12 et suiv. J. Ghestin et B. Desché, *op. cit.*, p. 676 et suiv., n^{os} 619 et suiv. Ph. Jestaz, « La réserve de propriété ou la vente éclatée », *Mélanges offerts à D. Holleaux*, Litec, 1990, p. 227 et suiv. A. Bac et J. Acquaviva, « La pratique de la réserve de propriété, II. Une clause efficace », *Act. fid.* Novembre 1991, p. 36 et suiv. T. Jacomet et F. Farmine, *op. cit.*, p. 978. Ph. Delebecque, « La propriété en tant que sûreté dans les procédures collectives », *R.J. Com.* 1994, p. 385 et suiv. P. Crocq, thèse, *op. cit.*, *not.* p. 9 et suiv., n^{os} 8 et suiv., p. 15 et suiv., n^{os} 17 et suiv., p. 38 et suiv., n^{os} 49 et suiv., p. 105 et suiv., n^{os} 125 et suiv. et p. 244 et suiv., n^{os} 293 et suiv. + observations sous *Cass. com.*, 9 mai 1995, R.T.D.civ. 1996, p. 441 et suiv. Ch. Larroumet, « Le vendeur bénéficiaire d'une clause de réserve de propriété peut-il revendiquer sans avoir déclaré sa créance à la procédure collective de l'acheteur ? », D. aff. 1996, n^o 20, p. 603 et suiv. D.D. Boccara, « Souveraineté de la propriété réservée (variations sur une espèce de sûreté décriée) », P.A. 1998, n^o 26, p. 6 et suiv. A. Cerles, « La propriété, nouvelle reine des sûretés », *Mélanges Vasseur*, Banque Editeur, 2000, p. 49.

¹⁷³⁵ Pour une approche moins alarmiste des effets néfastes de la propriété-garantie, et en particulier de la réserve de propriété, sur la continuité de l'entreprise, P. Crocq, thèse, *op. cit.*, p. 456 et suiv., n^{os} 511 et suiv. En outre, l'application de cette clause en cas de procédures collectives de l'acquéreur ne serait pas toujours favorable au vendeur. A. Bac, « Réserve de propriété, Les obstacles de la dernière heure, les parades possibles », J.C.P. 1998, éd. E., pp. 1294-1295. M.-A. Houtmann, « De quelques réflexions à propos des difficultés d'application de la

B. LES EXCEPTIONS À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL

535. **1. L'exception concernant les livraisons de marchandises.** Selon les dispositions de l'article 38-2 bis du Code général des impôts, « ...*les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées...* »¹⁷³⁶. Cet article prévoit également que la livraison « *s'entend de la remise matérielle du bien lorsque le contrat de vente comporte une clause de réserve de propriété* »¹⁷³⁷. Fiscalement, et au moment de cette remise, l'acquéreur devient le propriétaire des biens en cause, alors qu'en droit civil le vendeur en conserve la propriété jusqu'au paiement complet du prix. Il s'agit donc d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Cette propriété, acquise par l'acquéreur, se déduit à la fois des résultats du vendeur que de ceux de cet acquéreur. En effet, l'article 3 de la loi de 1980 précise aussi, sous son alinéa 3, que « *les marchandises vendues avec une telle clause [de réserve de propriété] doivent figurer sur une ligne distincte à l'actif du bilan de l'acquéreur. La créance correspondant à la vente doit également figurer sur une ligne distincte à l'actif du bilan du vendeur* »¹⁷³⁸. Il faut ajouter un avis du Conseil national de la comptabilité, ce dernier restant une référence¹⁷³⁹. Dans cet avis, il est indiqué que les stocks, notamment, subordonnés à une clause de réserve de propriété doivent figurer en tant que tel à l'actif du bilan de l'acquéreur et, réciproquement, le vendeur substituera à l'actif de son propre bilan une créance au stock vendu avec clause de réserve de propriété. Enfin, il faut citer l'Administration, pour laquelle « *les biens vendus dans le cadre de contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété doivent être compris dans les stocks de l'acquéreur, du point de vue comptable comme du point de vue fiscal* »¹⁷⁴⁰.

Quelques explications s'imposent ici s'agissant de cette exception en droit fiscal.

clause de réserve de propriété dans le droit des procédures collectives », P.A. 1999, n° 121, p. 6 et suiv. *Cpd. A. Laude*, observations sous *Cass. com.*, 1^{er} février 2000, Rev. proc. coll. 2000, p. 100.

¹⁷³⁶ **À noter** : ici, règle permettant de calculer le *résultat imposable* d'une entreprise. Le bilan, quant à lui, est un document *comptable* (sur ce bilan, v. *infra*). Il en est de même du *compte de résultat*. Ce dernier « *récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement...* » (art. L. 123-13, al. 2 C. com.). Et « *sous réserve de quelques rectifications, le résultat imposable est en principe déterminé selon les mêmes règles que le résultat comptable. Il y a donc coïncidence entre les deux, sauf précision contraire de la loi fiscale. Cette règle est posée par l'article 38 quater de l'annexe III CGI. [...]. Tel est le principe de connexité du résultat comptable et du résultat fiscal retenu par la France. Cette articulation est dictée par la nature même du droit fiscal, qui tire les conséquences fiscales de situations définies par les autres branches du droit, ici le droit comptable : le résultat imposable est donc en principe le résultat comptable* » (M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2020/2021, LexisNexis, 44^{ème} éd., 2020, pp. 54-55, n° 118).

¹⁷³⁷ Art. 3, alinéa 1^{er}, de la loi n° 80-335 du 12 mai 1980, codifié sous l'article 38-2 bis b), alinéa 2 du même code. Ainsi, une réforme ayant pour objet de retarder le transfert de propriété n'aurait aucune incidence en matière fiscale. Rapport F. Alcade, « Les conséquences fiscales », in *Faut-il retarder le transfert de propriété*, *op. cit.*, p. 38. Pour un exemple jurisprudentiel de cette notion de *livraison*, mentionnée à l'article 38-2 bis, entendue comme la *remise matérielle* du bien, lorsque le contrat de vente comporte une clause de réserve de propriété, *Bordeaux*, 24 août 2004, n° 00BX00729, mentionné dans les tables du recueil Lebon. *Aj. Art.* 313-3 P.C.G. : « *les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de la livraison du bien et non à celle du transfert de propriété* ». BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n° 120.

¹⁷³⁸ *Aussi*, *Bordeaux*, 24 août 2004, n° 00BX00729, *op. cit.* C'est nous qui mettons en gras.

¹⁷³⁹ Annexe Bull. C.N.C. 1980, n° 45, note d'information n° 33, p. 4. Mentionné par l'Administration (BOI-BIC-PDSTK-20-10-20120912, n° 100). *Égal*. Commentaires sur la comptabilisation des transactions avec clause de réserve de propriété, Annexe Bull. C.N.C. 1981, n° 46, document n° 24, p. 4, n° 1122.

¹⁷⁴⁰ BOI-BIC-PDSTK-20-10-20120912, n° 100, *in fine*.

Selon les dispositions de l'article 211-1 du plan comptable général, « un **actif** est 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'éléments passés et dont elle attend des avantages économiques futurs »¹⁷⁴¹. Et c'est le bilan d'une entreprise qui « décrit séparément les **éléments actifs** de l'entreprise »¹⁷⁴². Comme le remarque M. Gutmann sans son précis de droit fiscal des affaires « il apparaît évident que le patrimoine de l'entreprise est l'ensemble des biens qui appartiennent à l'entreprise »¹⁷⁴³ et « cette appartenance renvoie spontanément, pour le juriste français, à l'idée de propriété »¹⁷⁴⁴. Ainsi, et en principe, « ne peuvent figurer au bilan que les biens dont l'entreprise est juridiquement propriétaire et les dettes dont elle est juridiquement redevable »¹⁷⁴⁵. Il en résulte que le transfert de propriété d'un bien différé au paiement complet du prix devrait être enregistré comptablement et fiscalement au moment du paiement du solde de ce prix. Il y aurait, là, une application du droit des obligations en droit fiscal.

Toutefois, précise M. Gutmann, la notion d'appartenance est difficile à définir et « les entreprises sont parfois titulaire d'un patrimoine - au sens comptable et fiscal - alors même qu'elles ne sont pas juridiquement propriétaires - au sens civil - de tous les actifs le composant »¹⁷⁴⁶. Autrement dit, il existe parfois une distorsion entre appartenance et propriété juridique et réalité économique¹⁷⁴⁷. Si la « confusion entre appartenance et propriété juridique n'est généralement pas problématique : elle reflète fidèlement une réalité économique selon laquelle le bien approprié est sous le contrôle effectif du propriétaire qui en retire par ailleurs les utilités », il n'en est pas de même quand « les attributs économiques de la propriété se trouvent en d'autres mains que les siennes...[...]. Quelle est la valeur d'un bien juridiquement approprié, si une autre personne que le propriétaire empêche ce dernier d'exercer son emprise sur ce bien ? Faut-il traiter, du point de vue comptable et fiscal, le « propriétaire économique » comme s'il était le propriétaire juridique ? »¹⁷⁴⁸. La réponse à cette dernière question est affirmative s'agissant de l'acquéreur d'un bien en vertu d'un contrat de vente assortie d'une clause de réserve de propriété. D'ailleurs, parmi les cas de « dissociation entre propriété juridique et propriété économique », M. Gutmann cite la clause de réserve de propriété figurant dans un contrat de vente, cette clause n'empêchant pas l'acheteur d'inscrire un actif immobilisé [notamment¹⁷⁴⁹] à son bilan et de l'amortir dès la livraison du bien¹⁷⁵⁰.

536. Si l'exception en cause, à l'application du droit des obligations en droit fiscal, est bien certaine s'agissant des marchandises - les stocks -, il en serait de même des immobilisations. Toutefois, la date à retenir pour l'imposition des plus-values résultant de la vente de ces dernières a suscité des interrogations.

¹⁷⁴¹ C'est nous qui mettons en gras.

¹⁷⁴² Art. L. 123-13, al. 1^{er} C. com. et art. 130-2 al. 1^{er} P.C.G. C'est nous qui mettons en gras.

¹⁷⁴³ L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 284, n° 414.

¹⁷⁴⁴ D. Gutmann, *op. cit.*, p. 284, n° 415.

¹⁷⁴⁵ D. Gutmann, *op. cit.*, p. 284, n° 415.

¹⁷⁴⁶ *op. cit.*, p. 284, n° 414.

¹⁷⁴⁷ D. Gutmann, *op. cit.*, p. 278, n° 415.

¹⁷⁴⁸ D. Gutmann, *op. cit.*, pp. 284-285, n^{os} 415 et 416.

¹⁷⁴⁹ C'est nous qui mettons entre crochets. Les stocks et les créances liées au cycle d'exploitation (créances clients) font aussi partie des actifs d'une entreprise. Mais ce sont des « actifs circulants » distinct des « actifs immobilisés ». Sur cette distinction actif circulant/actif immobilisé, M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2022/2023, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022, p. 64, n° 143.

¹⁷⁵⁰ *op. cit.*, p. 285, n° 417. Aj. M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *op. cit.*, p. 167, n° 409.

537. 2. Le problème des plus-values résultant de la vente d'une immobilisation.

Une difficulté s'est présentée sur la date à retenir de l'imposition de la *plus-value* résultant de la vente d'une *immobilisation*, laquelle est assortie d'une clause de réserve de propriété, sachant que l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts ne s'applique qu'aux ventes de *stocks* et que la loi de 1980, telle qu'elle est rédigée, ne s'applique qu'aux biens mobiliers¹⁷⁵¹. Deux dates avaient alors été proposées par les commentateurs du droit fiscal : celle de la *vente*¹⁷⁵² d'une part, celle du *transfert de propriété*, d'autre part, alors retardé au paiement complet du prix¹⁷⁵³. Ces opinions conduisent à quelques remarques : s'il est vrai que la loi de 1980 ne s'applique qu'aux biens mobiliers, par opposition aux biens immeubles, comme l'affirme le professeur Cozian, il faut aussi rappeler qu'elle ne viserait pas seulement les *marchandises*, mais aussi les *biens d'équipement*¹⁷⁵⁴. Or, ces derniers sont des immobilisations et les immeubles, spécialement, peuvent être des immobilisations¹⁷⁵⁵. Le Conseil national de la comptabilité a d'ailleurs confirmé cette extension de la loi aux immobilisations dans son avis de 1980¹⁷⁵⁶, car outre l'inscription des stocks, à l'actif de l'acquéreur, et celle de la créance du vendeur, à l'actif de ce dernier, la comptabilisation des immobilisations doit s'opérer de la même manière¹⁷⁵⁷. S'il est vrai encore que l'article 38-2 *bis* ne concerne que les stocks, il faut alors se tourner vers la volonté du législateur qui a mis tout en œuvre pour que la réserve de propriété ne retarde pas le paiement de l'impôt¹⁷⁵⁸. Enfin, l'Administration traite de la même manière les *stocks* et les *immobilisations* en considérant, au profit de l'acquéreur, spécialement, que ce dernier peut constituer une provision pour dépréciation des *stocks*¹⁷⁵⁹ et procéder aux amortissements des

¹⁷⁵¹ Sur cette notion d'immobilisation, difficile à définir, D. Gutmann, *op. cit.*, p. 287 et suiv., n^{os} 440 et suiv. *Not.* p. 287, n^o 441 : « le propre d'une immobilisation est de servir durablement à l'entreprise dans le cadre de son activité. Les immeubles abritant l'exploitation, les machines utilisées dans le processus de production, les droits permettant à l'entreprise d'exercer son activité (par exemple une licence de brevet) sont ainsi - sous certaines conditions - qualifiés d'immobilisations ».

¹⁷⁵² G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français, Recherches au confluent du droit fiscal et du droit civil*, L.G.D.J., 1999, préface Pierre Catala et M. Cozian, p. 136, note 36.

¹⁷⁵³ M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », B.F. Lefebvre /95, pp. 222-223, n^o 35. « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, 4^{ème} éd., 1999, p. 156, n^o 35 : « on a vu que l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts a pris la précaution de préciser que cette clause ne pourrait avoir pour effet de contrecarrer la règle de l'imposition immédiate du bénéfice réalisé. Cet article ne concerne toutefois que les ventes de stocks ; par ailleurs, la loi du 12 mai 1980 qui a organisé l'opposabilité de la clause de réserve de propriété en cas de dépôt du bilan de l'acquéreur ne concerne que les biens mobiliers. L'administration en déduit qu'en cas de vente d'un immeuble l'existence d'une clause de réserve de propriété doit produire son plein effet sur le plan fiscal ; la plus-value réalisée par le vendeur n'est imposable qu'au titre de l'exercice du transfert de propriété après paiement intégral du prix. Quant à l'acquéreur, il ne peut inscrire l'immeuble ni à l'actif de son bilan, ni l'amortir tant que le transfert de propriété se trouve retardé. La solution actuelle n'est manifestement pas satisfaisante sur le plan pratique. Est-elle juridiquement fondée ? Certains en doutent. Il existe en réalité de bons arguments dans les deux sens. L'idéal serait que le législateur intervienne pour mettre fin à l'insécurité actuelle ».

¹⁷⁵⁴ *V. supra.*

¹⁷⁵⁵ D. Gutmann, *op. cit.*, p. 295, n^o 442 : « à titre d'exemple (classique), un immeuble peut être considéré comme un stock lorsqu'il est inscrit à l'actif d'un marchand de biens, car il s'agit en quelque sorte d'une marchandise ordinaire. Il s'agit d'une immobilisation lorsque l'entreprise n'a pas pour activité d'acheter et de revendre des immeubles ».

¹⁷⁵⁶ Sur cet avis, *v. supra.*

¹⁷⁵⁷ Annexe Bull. C.N.C. 1980, n^o 45, note d'information n^o 33, p. 4. BOI-BIC-AMT-10-20-2017030, n^o 110, §. 1.

¹⁷⁵⁸ *V. infra.*

¹⁷⁵⁹ Comptablement, la provision pour risques et charges est définie comme « un *passif* dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise » (art. 212-3 P.C.G.). Le passif, quant à lui, est défini comme « un élément du *patrimoine* de l'entreprise ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire comme une obligation de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressource au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci » (art. 212-1, i.,

*immobilisations*¹⁷⁶⁰, y compris les *immeubles*, en cas de détérioration des biens en cause entre la date de la livraison et celle du transfert de propriété, sans diminution du prix¹⁷⁶¹. Donc, l'Administration ne tient pas compte de la réserve de propriété aussi bien pour *les stocks* que les *immobilisations*. Les plus-values résultant de la vente d'immobilisations comprenant les immeubles, seraient alors imposées au moment de la remise matérielle des biens et non à la date du transfert de propriété reporté au paiement complet du prix. Il y aurait, là, à nouveau, une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il en sera de même en matière de T.V.A.

538. 3. L'exception en matière de T.V.A. L'article 256-I. du Code général des impôts soumet à la taxe sur la valeur ajoutée les *livraisons* de biens, notamment. Selon les anciennes dispositions de l'article 256-II°, alinéa 1^{er} du même code, la livraison d'un bien meuble s'entendait du *transfert de propriété* d'un bien meuble corporel. Ainsi, en cas de vente dont la propriété est retardée au paiement complet du prix, et en principe, une opération aurait dû entrer dans le champ d'application de la T.V.A. au moment du paiement de ce prix, donc tardivement. C'est la raison pour laquelle le législateur est intervenu. Il a résulté des dispositions de l'article 3, alinéas 1 et 2, de la *loi n° 80-335 du 12 mai 1980*, alors codifié sous à l'article 256-II°, alinéa 4 du Code général des impôts, que cette *livraison*, à l'époque de biens meubles, était, en cas de vente assortie d'une clause de réserve de propriété, assimilée à

P.C.G. ; c'est nous qui mettons en gras). S'agissant de la provision pour *dépréciation des stocks*, l'Administration précise que cette provision « *a pour objet de ramener la valeur du stock au cours du jour* », que « *la dépréciation susceptible d'être constatée par voie de provision est donc égale à la différence entre le prix de revient et le cours du jour à la date de l'inventaire* » et que « *en principe, pour être déductible, la provision doit correspondre à une perte ou une charge nettement précisée et être évaluée avec une approximation suffisante* » (BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20-20130923, n° 70)

¹⁷⁶⁰ Il existe ici deux approches de la notion d'amortissement : « *la première, la plus traditionnelle, considère l'amortissement comme le moyen de constater la dépréciation de certains actifs immobilisés détenus par l'entreprise. Ce constat intéresse la comptabilité, à laquelle revient la tâche de donner une image fidèle de la réalité patrimoniale de l'entreprise. Il intéresse aussi la fiscalité dans la mesure où la dépréciation d'un actif à un impact négatif sur l'actif net, donc sur le résultat imposable. La seconde approche de l'amortissement est davantage financière. Elle décrit l'amortissement comme le fait de répartir le coût d'un actif sur la durée d'utilisation prévue lorsque celle-ci est limitée dans le temps. L'amortissement, dans cette perspective, est avant tout un moyen pour l'entreprise de lisser dans le temps le coût d'acquisition d'un actif. La différence entre charge ordinaire et dépense d'acquisition d'une immobilisation amortissable n'est, sous cet angle, qu'une différence temporelle de la dépense : tandis que la charge est immédiatement déductible, l'immobilisation donne lieu à une déduction étalée sur plusieurs exercices* » (D. Gutmann, *op. cit.*, pp. 371-372, n° 573 ; c'est nous qui mettons en gras).

¹⁷⁶¹ Position constante et non démentie aujourd'hui. *Instr. adm.*, 17 décembre 1984, B.O.D.G.I. 4G-6-84, *spéc.* n°s 15 et suiv. et 128 et suiv. *Doc. adm.*, 4 D 122, §. 12 et suiv., 1^{er} mai 1990. *Doc. adm.*, 4 A 2511, *spéc.* §. 2, 1^{er} septembre 1993. BOI-BIC-PDSTK-20-10-20120912, n° 100 (stocks). BOI-BIC-AMT-10-20-2017030, n° 110 (immobilisations). S'agissant des *immeubles*, ces derniers ne pouvaient être amortis ni avant la réforme de 1980 (*Rép. Boulin*, J.O., A.N., Q., 14 juin 1961, p. 1047, n° 8333, mais proposant une autre solution), ni après (*Rép. Delahais*, 7 mai 1990, J.O., A.N., Q., 11 février 1991, p. 488, n° 28041, mais les problèmes sont soulevés nécessitant une intervention du garde des Sceaux) tant que la propriété n'avait pas été transmise à l'acquéreur. Les commentateurs du droit fiscal le constataient, parfois en le justifiant (*par ex.* G. Blanluet, thèse, *op. cit.*, p. 137, n° 191.), ou en le regrettant et proposant des solutions (*par ex.* M. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, *op. cit.*, p. 182, n° 43 et en bas de page, n° 44) ou encore en faisant part des incertitudes sur le plan fiscal (P. Prouveur, « La clause de réserve de propriété en matière immobilière », *Gaz. Pal.* 2003, 1, *Doctr.*, pp. 15-16). Comptablement, le doute n'étaient pas permis. *Par ex.* mémento pratique Francis Lefebvre, comptable, 1992, n° 1626-1 : « ...compte tenu de l'existence d'une règle comptable et de l'absence de règle fiscale contradictoire, il nous semble souhaitable de continuer d'amortir les immeubles acquis avec clause de réserve de propriété dès leur remise matérielle et de déduire cet amortissement ». Aujourd'hui, l'Administration considère que « les immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété peuvent être amorties par l'acquéreur dès leur inscription à l'actif, y compris les biens immobiliers » (BOI-BIC-AMT-10-202017030, n° 110, §. 2 ; c'est nous qui mettons en gras).

la délivrance du bien en cause entendu comme la remise *matérielle* de ce dernier¹⁷⁶². Par conséquent, malgré un transfert de propriété en droit civil *au moment du paiement du solde du prix*, une opération entraine dans le champ d'application de la T.V.A. dès cette remise. Fiscalement, le vendeur n'était plus le propriétaire du bien et l'acquéreur l'était devenu - propriétaire - dès la remise matérielle de la chose à ce dernier¹⁷⁶³.

Il en est toujours de même aujourd'hui. En effet, il faut rappeler que l'Administration définit le *transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* comme le *transfert de propriété* du bien. C'est alors à la date de la *remise* de ce dernier à l'acquéreur, en cas de réserve de propriété stipulée dans le contrat de vente dernier, qu'une opération entrera dans le champ d'application de la T.V.A., que naîtra le fait générateur de la taxe, que se produira l'exigibilité de celle-ci et, par conséquent, et d'un point de vue fiscal, que l'acquéreur deviendra le propriétaire des biens en cause malgré, en droit civil, un transfert de leur propriété retardé au paiement complet du prix. En outre, si ce *transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* correspond à la date de la *délivrance* - juridique - des biens¹⁷⁶⁴, l'acquéreur de ceux-ci, dans un contrat de vente dans lequel est insérée une clause de réserve de propriété, n'est pas encore le propriétaire de ces biens tant qu'il n'a pas acquitté le solde du prix. En effet, il n'est qu'un détenteur précaire, à défaut d'*animus domini*. Donc, dans cette hypothèse aussi, le droit fiscal ne tient pas compte de la réserve de propriété - prise en considération de la remise matérielle du bien à l'acquéreur -, cette propriété n'étant transférée qu'au moment du paiement de la totalité du prix en droit civil¹⁷⁶⁵. Ainsi, et comme précédemment, il existe une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Toutefois, si le vendeur exerce une action en revendication du bien pour défaut de paiement du prix par l'acheteur, dont l'issue est un succès, il est prévu, en droit fiscal, qu'il récupère la T.V.A. dont il a fait l'avance, par voie d'imputation ou de restitution¹⁷⁶⁶. Inversement, l'acquéreur devra reverser la taxe initialement déduite, la vente étant considérée comme résolue¹⁷⁶⁷.

C. LES FONDEMENTS DES EXCEPTIONS À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL

539. **1. Le réalisme du droit fiscal ?** Pour M. Blanluet, essentiellement, la différence de traitement applicable à la réserve de propriété dans une vente, entre le droit civil et le droit comptable ou fiscal, faisant apparaître à côté de la propriété juridique, une propriété qualifiée d'« *économique active* » par celui-ci, se justifierait par le *réalisme* de ces deux derniers

¹⁷⁶² Il en est de même aujourd'hui. V.

¹⁷⁶³ V. bilans du vendeur et de l'acquéreur (*supra*).

¹⁷⁶⁴ *Par ex. Bordeaux, 24 août 2004, n° 00BX00729, op. cit.* À noter : la cour se réfère à la notion de « *délivrance* » s'agissant de la T.V.A. (« *la livraison au sens de l'article 38-2 bis du Code général des impôts et la délivrance au sens du deuxième alinéa du II de l'article 256 du même code s'entendent de la remise matérielle du bien lorsque le contrat de vente comporte une clause de réserve de propriété* »). Une nouvelle fois, la livraison ne correspond pas nécessairement au transfert de propriété mais se définit au regard de la délivrance telle qu'elle est comprise en droit civil.

¹⁷⁶⁵ *Égal.* « *transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur* » (délivrance. Art. 1604 C. civ.).

¹⁷⁶⁶ Art. 272-1 C.G.I.

¹⁷⁶⁷ V. l'instruction administrative du 26 septembre 1980, B.O.D.G.I. 3B-4-80, la réponse Maigret du 12 janvier 1981, reproduite dans l'ouvrage de M. Robine, *op. cit.*, pp. 140-141 (certitude, en faveur de l'acquéreur, d'un éventuel droit à déduction au moment où la taxe devient exigible chez le vendeur qui n'est pas encore le propriétaire du bien) et la documentation de base de la D.G.I., 3 D 1231, §. 2, 1^{er} mai 1990.

droits¹⁷⁶⁸. Le droit comptable ou fiscal ne s'intéresserait qu'aux réalités économiques, à savoir la *conclusion* d'un contrat, la clause n'étant pas un obstacle à cette dernière puisqu'elle a seulement pour conséquence de retarder un effet légal du contrat et qu'elle est qualifiée par une partie de la doctrine de terme. Surtout, *les pouvoirs accordés à l'acquéreur* sur la chose iraient bien au-delà des pouvoirs d'un simple détenteur et se rapprocheraient de ceux d'un véritable propriétaire¹⁷⁶⁹. En effet, le bien est livré à l'acquéreur avant le paiement complet du prix. L'acquéreur pourrait donc en user, le transformer ou l'incorporer à un autre bien, voire en disposer, l'acquéreur de bonne foi étant protégé contre une possible action en revendication du vendeur par l'article 2279 du Code civil¹⁷⁷⁰. Les risques de la chose pourraient enfin lui être transférés par un aménagement conventionnel¹⁷⁷¹.

Quelques remarques concernant l'analyse de la clause de réserve de propriété par M. Blanluet : en droit civil, tout d'abord, il existait, et existerait toujours, une discussion sur la qualification *d'effet légal du contrat* du transfert de propriété, notamment au regard du report de ce transfert au paiement complet du prix par le jeu d'une clause de réserve de propriété¹⁷⁷².

¹⁷⁶⁸ Thèse, *op. cit.*, p. 338 et suiv., n^{os} 554 et suiv., *spéc.* p. 347, n^o 567. C'est dans un souci de neutralité de l'impôt que le législateur a assimilé fiscalement les ventes ordinaires et celles assorties d'une clause de réserve de propriété. Le contrat subordonné à l'exécution d'une clause de réserve de propriété doit être analysé comptablement et fiscalement comme s'il impliquait un transfert immédiat de propriété. Toutefois, si M. Blanluet constate que c'est essentiellement pour des raisons juridiques que ce transfert a été reporté au paiement complet du prix, alors propres au droit civil, conduisant le droit fiscal à s'écarter de ce dernier, il assoit quand même le sort du contrat, en droit fiscal, sur le **réalisme** de ce dernier : les attributs économiques de la propriété « *sont transmis à l'acquéreur qui, dès la prise de possession du bien, se comporte comme un propriétaire. La fiscalité se montre particulièrement sensible à cette analyse économique du contrat. Elle institue l'acquéreur propriétaire avant même qu'il ne le devienne juridiquement. Le réalisme y trouve ainsi son compte* ». Égal. G. Blanluet, « Brèves réflexions sur la propriété économique », *Dr. et patrimoine* 2001, p. 80 et pp. 82-83. Sur l'existence du concept de propriété économique en droit fiscal et, notamment, en cas de réserve de propriété, v. aussi P. Crocq, thèse, *op. cit.*, pp. 146-147, n^o 174. Renvoi à L. Trotabas et J.-M. Cotteret, promoteurs de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal.

¹⁷⁶⁹ G. Blanluet, thèse, *op. cit.*, p. 136, n^o 189 : « *dans ces conditions, il n'est pas absurde de soutenir que l'acquéreur dispose de pouvoirs, pour l'essentiel matériels, assimilables à ceux d'un propriétaire, à défaut d'en avoir les droits* ».

¹⁷⁷⁰ *Par ex.* A. de Martel-Tribes, *op. cit.*, n^{os} 14-15. T. M. Margellos, *op. cit.*, 207 et suiv., n^{os} 159 et suiv. P. Crocq, thèse, *op. cit.*, p. 299 et suiv., n^o 344. *Auj. art.* 2276 C. civ.

¹⁷⁷¹ *Par ex.* A. Brocca, *op. cit.*, p. 22 et 79 et suiv. T. M. Margellos, *op. cit.*, p. 109, n^o 80. Les risques - de perte - d'une chose sont à la charge du vendeur dans une vente assortie d'une clause de réserve de propriété (*Cass. com.*, 19 octobre 1982, *Bull. civ.*, IV, p. 270, n^o 321).

¹⁷⁷² De l'ancien article 1126 du Code civil (abrogé depuis l'*ordonnance n^o 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*), résulterait que le transfert de propriété, en particulier : *obligation* de donner (sur cette obligation, *égal. anc. art.* 1136 et suiv. C. civ.). Cette qualification était (et est) contestée au motif d'une extinction de l'obligation en cause au moment même où elle naissait (ou naît), dès l'échange des consentements. Le transfert de propriété serait (est) donc un effet légal du contrat, plutôt que l'exécution d'une obligation. De même, si ce transfert devait (doit) être considéré comme une telle obligation, son report à la suite d'une clause de réserve de propriété correspondrait (correspond) à l'exécution de son obligation par le vendeur. Là encore, cette analyse a été (est) repoussée en raison du caractère automatique du transfert au moment où l'acquéreur procède au paiement intégral du prix de vente. Pour une remise en cause de la qualification d'« obligation » de donner (dare) au transfert de propriété, C. Saint-Alary-Houin, *op. cit.*, pp. 747-748, n^{os} 25-26. M. Fabre-Magnan, « Le mythe de l'obligation de donner », *R.T.D.civ.* 1996, *not.* p. 90 et suiv., n^{os} 8 et suiv.). F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 1680-1681, n^o 1527. P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *Contrats spéciaux*, Dalloz, Coll. « *Hypercours Dalloz* », 2019, pp. 338-339, n^o 343. Immédiateté et automaticité du transfert de propriété. Pour un rappel de la controverse et une analyse plus nuancée de la qualification du transfert de propriété faisant appel aux deux conceptions proposées, obligation et effet purement légal du contrat, F. Pérochon, thèse, *op. cit.*, p. 6 et suiv., n^{os} 7-8. La vente engendre une obligation de donner, qui n'existe durablement que lorsque l'exigibilité en est différée et dont l'exécution, abstraite, aura lieu, alors, de façon automatique. Égal. J. Ghestin, « Rapport de synthèse », in *La clause de réserve de propriété, op. cit.*, p. 281 : « *la clause de réserve de propriété traduit précisément la volonté des parties d'écarter le caractère*

Donc, la prudence s'impose toujours. En droit civil, ensuite, et toujours dans la doctrine, la qualification juridique de la réserve de propriété de *terme* reste discutée¹⁷⁷³. La prudence est de mise ici aussi, d'autant que la Cour de cassation qualifiait cette réserve de *condition suspensive*¹⁷⁷⁴, avant de considérer qu'elle est une sûreté et que la vente est parfaite et

automatique et immédiat du transfert de propriété. A supposer même que ce transfert soit un effet purement légal de la vente, le retard qui lui est apporté par l'accord de volonté des parties, à lui, en tout cas, une origine et un contenu essentiellement contractuels ». J.-M. Trigeaud, « Réserve de propriété et transfert de propriété », J.C.P. 1982, éd. C.I., II, 13744, p. 157 et suiv. É. Brochard, *op. cit.*, p. 252 et suiv., n^{os} 329 et suiv. T. M. Margellos, *op. cit.*, p. 42, n^o 33. *Auj. art. 1196 C. civ. Auj. art. 1196 C. civ. Transfert de propriété : effet légal attaché au contrat* (aj. P. Puig, J. Payet et I. Boismery, *op. cit.*, p. 338 et 339, n^{os} 342 et 343).

¹⁷⁷³ En faveur du terme, J. Ghestin, La clause de réserve de propriété – Rapport de droit civil, in *La clause de réserve de propriété*, *op. cit.*, pp. 53-54, n^{os} 27-28 + article de 1981 publié à la revue Dalloz, *op. cit.*, p. 4-5, n^{os} 14-15, J. Ghestin et ch. Jamin, *op. cit.*, pp. 296-297, n^o 10. J. Ghestin et B. Desché, *op. cit.*, p. 662 et suiv., n^{os} 599 et suiv. É. Brochard, *op. cit.*, p. 287 et suiv., n^{os} 387 et suiv., *not.* p. 291 et suiv., n^{os} 394 et suiv. Plutôt en faveur du terme, J.-M. Mousseron et C. Pérochon, *op. cit.*, p. 12. M. Trigeaud, *op. cit.*, p. 159, n^{os} 17 et suiv. F. Pérochon, thèse, *op. cit.*, p. 52 et suiv., n^{os} 49 et suiv. M. Nossereau, « Le terme, modalité de l'obligation », *Dr. et patrimoine* 2000, n^o 78, p. 53. Contre le terme, C. Bloud-Rey, *Le terme dans le contrat*, P.U. d'Aix-Marseille, 2003, préface P.-Y. Gautier, p. 241 et suiv., n^{os} 273 et suiv. En faveur de la condition suspensive, A. Ghozi, « Nature juridique et transmissibilité de la clause de réserve de propriété (A propos de l'arrêt tendu par la Chambre commerciale de la Cour de cassation le 1^{er} octobre 1985, S.A.R.L. Club 110) », *D.* 1986, *chron.* p. 317 et suiv. T. M. Margellos, *op. cit.*, pp. 41-42, n^{os} 32-33 et p. 71, n^o 54. J. Dubarry, *Le transfert conventionnel de propriété, Essai sur le mécanisme translatif à la lumière des droits français et allemand - Die rechtsgeschäftliche eigentumsübertragung, Eine studie translativen mechanismus im lichte des deutschen und französischen rechts*, préface B. Dauner-Lieb et R. Liebhaber, L.G.D.J., Lextensoéditions, 2014, p. 148 et suiv., n^{os} 267 et suiv. Pour ce dernier, le transfert de propriété est exécuté en vertu d'une convention translatrice distincte du contrat de base, créateur d'obligations. Pas un effet légal du contrat. Obligation de donner. W. Dross, *Droit des biens*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 5^{ème} éd., 2021, p. 100, n^o 106. En faveur de la condition résolutoire, A. de Martel-Tribes, *op. cit.*, n^o 10. En faveur d'un *modus vivendi*, Y. Chaput, *op. cit.*, n^o 16. A. Brocca, *op. cit.*, p. 24 et suiv. Ce dernier n'est en faveur ni de la condition, ni du terme et pense, comme M. Chaput, que le choix doit être laissé aux parties (*égal.* Ch. Lavabre, « Actualité de la clause de réserve de propriété », *R.J.D.A.* 1998, p. 84, n^o 3). R. Juan-Bonhomme, *Le transfert des risques dans la vente de meubles corporels*, Th. Montpellier I, 1978, pp. 155-156, n^{os} 168-169. Exclusion de la condition comme affectant le contrat dans son entier. Utilisation du terme, en ce qu'il soumet au paiement du prix le seul transfert de propriété. Pas d'exclusion de la condition car l'événement, objet de cette dernière, est incertain, conformément à la volonté des parties. Certains auteurs ont proposé de qualifier la réserve de propriété autrement que par le terme ou la condition. *Par ex.* C. Goyet, *op. cit.*, p. 203 et suiv., n^{os} 376 et suiv. Le paiement n'est pas une modalité de l'obligation mais la cause elle-même du transfert de propriété, ce dernier étant une obligation du vendeur. P. Crocq, thèse, *op. cit.*, p. 109 et suiv., n^{os} 131 et suiv., *not.* p. 115, n^o 139. La clause de réserve de propriété est une modalité conventionnelle affectant le moment d'exécution d'un effet légal du contrat de vente. Sur les difficultés de qualifier la réserve de propriété de terme ou de condition, F. Viterbo, « Le sort de la réserve de propriété en période de règlement amiable », *Banque et droit* 1999, n^o 65, p. 3 et suiv.

¹⁷⁷⁴ Pour la Cour de cassation, le paiement du prix ne dépend pas de la seule volonté de l'acquéreur ; il n'est qu'une conséquence inhérente au contrat de vente. *Cass. com.*, 24 septembre 2002, Bull. July 2002, p. 1320, note T. Jacomet ; obs. Q. Urban, *Banque et droit* 2003, n^o 88, p. 47 (déjà, *Cass. com.*, 1^{er} octobre 1985, *D.* 1986, p. 246, note M. Cabrillac ; *D.* 1986, *I.R.*, p. 169, 4^{ème} esp., p. 172 et p. 174, n^{os} 22-23, obs. F. Derrida. *Aj. A.* Ghozy, « Nature juridique et transmissibilité de la clause de réserve de propriété (A propos de l'arrêt rendu par la Chambre commerciale de la Cour de cassation le 1^{er} octobre 1985, S.A.R.L. Club 110) », *D.* 1986, *chron.* p. 317). Toutefois, la Cour a aussi considéré que le contrat de vente d'un immeuble dont l'une des clauses subordonnait le transfert de propriété au paiement intégral du prix était un contrat de vente à *terme*. Hypothèses dans lesquelles l'acquéreur est soumis à une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire. Priorité donnée au vendeur - ici d'immeuble - pour obtenir de paiement du prix. *Cass. com.*, 1^{er} février 2000, Bull. civ., IV, p. 19, n^o 23 ; *Rev. proc. coll.* 2000, p. 100, obs. A. Laude. Sur cette priorité, *égal.* *Cass. Com.*, 9 janvier 1996, Bull. civ., IV, n^o 8, p. 5 ; Defrénois 1996, art. 36276, p. 385, note. F. Derrida ; *P.A.* 1996, n^o 20, p. 22, note F. Derrida ; *D.* 1996, p. 184, note F. Derrida ; É. Charlery, « L'efficacité de la réserve de propriété en cas de redressement judiciaire de l'acquéreur : à propos de l'arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation », *J.C.P.* 1997, éd. G, I, 4013. Revendication du bien, - un immeuble -, même si l'extinction de la créance dans la procédure collective libère le débiteur, cette extinction étant indépendante du terme contractuellement fixé par les parties pour opérer le transfert de propriété, à savoir le paiement du prix. Déjà, *Cass. com.*, 29 janvier 1991 et *Cass. com.*, 20 octobre 1992, *D.* 1993, *somm.* p. 288, obs. F. Pérochon ; *Rev.*

définitive dès l'accord des parties sur la chose et sur le prix¹⁷⁷⁵. En droit civil, enfin, la qualité de l'acquéreur, détenteur précaire ou non, est pareillement débattue en doctrine¹⁷⁷⁶. La détention précaire est visée à l'article 2266 du Code civil¹⁷⁷⁷. La Cour de cassation a considéré qu'un détenteur précaire devait détenir le bien dans des conditions excluant *l'animus domini*¹⁷⁷⁸. Il en serait ainsi de l'acquéreur d'un bien dont la propriété est réservée jusqu'au paiement complet du prix¹⁷⁷⁹. Mais, la haute juridiction a aussi estimé que cet acquéreur *possédait* le bien en cause, lui permettant de le louer¹⁷⁸⁰. Toutefois, pour M. Le Bourg, la Cour de cassation n'aurait pas dissipé l'hybridité des situations du vendeur et de l'acquéreur ayant prévu une clause de réserve de propriété dans leur contrat de vente¹⁷⁸¹. La

proc. coll. 1992, p. 425, obs. B. Soinne ; Rev. proc. coll. 1993, p. 573, obs. B. Soinne : l'absence de déclaration de la créance : pas une condition de l'exercice de l'action en revendication. Autrement dit, le vendeur reste propriétaire du bien, ici des marchandises, et peut le revendiquer malgré l'extinction de sa créance et de ses accessoires. Jurisprudence constante. *Cass. com.*, 11 mars 1997, Bull. civ., IV, p. 63, n° 70 ; D. aff. 1997, n° 20, p. 510 (marchandises). Applicable aussi au vendeur à l'encontre du sous-acquéreur même si la créance de l'acquéreur est éteinte à défaut d'avoir été déclarée au passif de ce sous-acquéreur (*Cass. com.*, 21 février 2006, Bull. civ., IV, p. 44, n° 43).

¹⁷⁷⁵ *Cass. com.*, 17 octobre 2018, *op. cit.* Pour un auteur, pas nécessaire de qualifier la réserve de propriété de sûreté (F. Danos, *op. cit.*, pp. 135-136). Condition suspensive car ce n'est pas le prix qui est affectée par cette condition ; c'est son paiement (prix ferme et définitif). En outre, ce n'est pas le contrat (la vente elle-même) qui est subordonnée à une condition mais le transfert de propriété. *Contra*, F. Reille, *op. cit.*, pp. 220-221 : exclusion des qualifications de vente à terme ou de vente sous condition.

¹⁷⁷⁶ En faveur de cette qualification, J. Ghestin, in *La clause de réserve de propriété*, *op. cit.* + « Réflexions d'un civiliste sur la clause de réserve de propriété », *op. cit.*, p. 43, n° 13, p. 290 et suiv., n°s 20 et suiv. + p. 6 et suiv., n° 22 et suiv. J. Ghestin et Ch. Jamin, *op. cit.*, p. 295, n° 8 et J. Ghestin et B. Desché, *op. cit.*, p. 667 et suiv., n°s 606 et suiv. Y. Chaput, *op. cit.*, n° 11. J.-M. Trigeaud, *op. cit.*, pp. 160-161, n°s 21 et suiv. C. Saint-Alary-Houin, *op. cit.*, pp. 751-752, n°s 33 (non sans réserves). É. Brochard, *op. cit.*, p. 234, n° 300. F. Pérochon, thèse, *op. cit.*, p. 91 et suiv., n°s 104 et suiv. P. Crocq, thèse, *op. cit.*, pp. 83-84, n° 104 et pp. 279-280, n° 325. T. Jacomet et F. Farmine, *op. cit.*, p. 980. T. M. Margellos, *op. cit.*, pp. 102-103, note 9. Pour ce dernier, si l'acheteur n'est pas le propriétaire du bien avant le paiement complet du prix, il est, toutefois, titulaire d'un droit déjà en germe dont les éléments essentiels à son existence sont réunis (pp. 104-105, n° 78). Ph. Delebecque, « La propriété en tant que sûreté dans les procédures collectives », *op. cit.*, p. 388, n° 8. Q. Urban, obs. sous *Cass. com.*, 24 septembre 2002, Banque et droit 2003, n° 88, pp. 49-50. W. Dross, *op. cit.*, p. 99, n° 106, p. 101, n° 107 et p. 102, n° 109 : caractère précaire de la remise de la chose à l'acquéreur. Contre cette qualification, J.-M. Mousseron et C. Pérochon, *op. cit.*, p. 13. Pour les biens d'équipement, ces auteurs parlent d'une location et d'une vente, en même temps. C. Goyet, *op. cit.*, p. 204, n° 378, n. 28 et p. 207, n° 384. Ph. Malaurie, « Rapport de synthèse », in *Faut-il retarder le transfert de propriété*, *op. cit.*, p. 48 et p. 49.

¹⁷⁷⁷ *Not.* à l'alinéa 2 : « ainsi le locataire, le dépositaire, l'usufruitier et tous autres qui détiennent précairement le bien ou le droit du propriétaire ne peuvent le prescrire ».

¹⁷⁷⁸ Rappel : l'*animus* signifie « esprit », « intention ». *État d'esprit d'une personne qui se comporte comme titulaire d'un droit sur une chose (animus domini, possidendi).... On oppose l'animus au corpus qui n'est que l'exercice objectif d'un droit* » (S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° *Animus*). Sur l'exclusion de cet *animus domini* dans la détention précaire, *Cass. 1^{re} civ.*, 10 juin 1986, D. 1988, somm. p. 14, obs. A. Robert. Pas de possibilité pour le détenteur précaire d'invoquer l'ancien article 2279, alinéa 1^{er} du Code civil selon lequel « en fait de meubles, la possession vaut titre » (*auj. art. 2276*, al. 1^{er} C. civ.). *Aj. Cass. com.*, 25 février 1981, Bull. civ., IV, p. 82, n° 107. Détention précaire - ou non - de pierres précieuses

¹⁷⁷⁹ *Contra*, J. Le Bourg, *La remise de la chose - essai d'analyse à partir du droit des contrats*, Th. Grenoble, 2010, p. 133 et suiv., n° 107. L'acquéreur : ni un détenteur précaire car il a vocation à devenir - ou l'intention de devenir - propriétaire du bien, ni un possesseur parce qu'il ne possède pas l'*animus domini*. Serait un possesseur titulaire d'un droit réel innommé qui lui a été transmis sur la chose.

¹⁷⁸⁰ *Cass. 3^{ème} civ.*, 12 juillet 1994, n° 91-17185, non publié. Promesse unilatérale de vente. Levée de l'option. Transfert de propriété subordonné au paiement complet du prix au moment de la signature de l'acte authentique. Refus du vendeur de signer cet acte et demande de sa part du remboursement des loyers acquittés par lui. Pour la Cour de cassation, le bénéficiaire de la promesse est titulaire d'un « droit de caractère immobilier l'autorisant à donner à bail le bien qui en est l'objet, ce qu'il avait fait postérieurement à la levée de l'option ».

¹⁷⁸¹ J. Le Bourg, *op. cit.*, p. 134, n° 107. *Cpd. Cass. com.*, 26 mai 2010, Contrats, conc., consom. 2010, n°s 8-9, p. 16, comm. 197, note L. Leveneur ; D. 2011, p. 406, obs. P. Crocq ; R.T.D.com. 2011, p. 163, obs. B. Bouloc ; Rev. contrats 2011, p. 165, obs. S. Pimont : tant que la propriété n'est pas transférée, l'acquéreur n'est tenu sur la

prudence s'impose alors une nouvelle fois. Surtout, si le traitement fiscal du contrat, assorti d'une clause de propriété, conduit à faire côtoyer un propriétaire « juridique », celui de la chose, et un propriétaire « économique », le bénéficiaire des utilités économique de la chose, ce n'est pas parce que le droit fiscal est plus réaliste qu'un autre. Les causes sont ailleurs et juridiques.

540. **2. L'exclusion du réalisme du droit fiscal.** Le réalisme du droit fiscal est une justification superficielle à ces exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il ne faut pas perdre de vue que si en droit civil, les parties peuvent insérer dans leur contrat une clause de réserve de propriété, c'est pour protéger le vendeur face à l'insolvabilité de son débiteur et à l'impossibilité que serait pour lui de revendiquer son bien en cas de transfert de celui-ci dès la conclusion du contrat. Donc, cette clause est une garantie pour le vendeur. Il en est ainsi, alors même que, dans les faits, l'acquéreur dispose de pouvoirs semblables à ceux d'un propriétaire. Pour le professeur Cozian, l'analyse du contrat, en droit civil, est « abstraite » et ne peut masquer « *la part d'artifice juridique destinée à conférer au vendeur la meilleure garantie qui soit, la propriété* »¹⁷⁸². Cet objectif ainsi poursuivi en droit civil, étranger à la fiscalité, pourrait être une première explication à l'ignorance du droit fiscal de la clause de réserve de propriété voulue par les parties. M. Blanluet, bien que revendiquant ici le réalisme du droit fiscal, constate, également la particularité de la clause de réserve de propriété, laquelle ne se justifie, par conséquent, qu'en droit civil : « *la rétention du droit de propriété par le vendeur n'est donc qu'un accident, une anomalie justifiée par des considérations juridiques liées à la protection de ses intérêts en cas de faillite de l'acheteur. Réduit à former le point d'ancrage d'une garantie, le titre perd de sa signification et de sa substance. La réalité économique, supportée par l'intention des parties et la nature du contrat, déplace corrélativement le centre de gravité du bien vendu vers l'acquéreur. Aussi, n'est-ce pas par hasard si d'un propriétaire virtuel, la comptabilité le transforme en un propriétaire par anticipation* »¹⁷⁸³. En outre, si réalisme il y a, ce n'est pas celui du droit fiscal. Il est l'œuvre du législateur face à un décalage entre la réalité des faits et le but recherché de protection du vendeur en droit civil¹⁷⁸⁴, ce but étant atteint grâce à la clause de réserve de propriété mais contraire à des règles du droit fiscal.

541. **3. Les règles relatives au fait générateur, à l'exigibilité et à l'assiette de l'impôt.** C'est parce l'application en droit fiscal de la clause de réserve de propriété aurait eu pour effet *de retarder la perception des impôts* que le législateur a été contraint

chose qu'à une obligation de moyens, ce qui lui impose d'apporter à la conservation de celle-ci tous les soins d'un bon père de famille. En l'espèce, vol des biens livrés non encore payés. Sur cette obligation en cas de réserve de propriété : *Cass. com., 17 octobre 1982*, Bull. civ., IV, p. 270, n° 32 ; D. 1983, I.R., p. 482, note B.A. ; R.T.D.civ. 1984, p. 515, obs. J. Huet. C'est au vendeur d'apporter la preuve que l'acquéreur n'a pas apporté à la conservation du matériel litigieux tous les soins d'un bon père de famille. Ici, incendie des biens livrés avant le paiement du prix.

¹⁷⁸² Préface de la thèse de M. Blanluet, *op. cit.*, p. V et VI.

¹⁷⁸³ Thèse, *op. cit.*, p. 136, n° 189. *Aj.* p. 347, n° 567 : « *le report du transfert de propriété dans le temps répond à des préoccupations essentiellement juridiques. Essentiellement utilisée comme une garantie, la propriété du vendeur se trouve débarrassée de ses attributs économiques* ». Égal. « Brèves réflexions sur la propriété économique », *op. cit.*, p. 80.

¹⁷⁸⁴ M. Cozian, « Propos désobligeants sur « une tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. fisc.* 1999, n° 13, p. 534, n° 32 : « *lorsque l'acquisition d'un bien est affectée d'une clause de réserve de propriété, l'acheteur est traité fiscalement (et comptablement) comme s'il était déjà propriétaire ; la clause opère dissociation entre le titre, conservé temporairement par le vendeur, et l'émolument, attribué à l'acheteur. C'est un souci de réalisme qui a conduit le législateur à concentrer l'imposition sur celui qui a la qualité de propriétaire économique, à défaut d'être propriétaire juridique* ».

d'intervenir¹⁷⁸⁵, les pouvoirs de l'acquéreur, dont la portée est, il faut le rappeler, discutée en droit civil, n'ayant pas, par conséquent, influencé la décision du législateur¹⁷⁸⁶. Le souci de ce dernier était plutôt d'assurer le respect des règles de rattachement à l'exercice du profit imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés et de celles du fait générateur et de l'exigibilité de la T.V.A. auxquelles la réserve de propriété aurait porté atteinte¹⁷⁸⁷.

542. Un rappel s'impose ici. *En matière d'impôts indirects*, l'article 256 I. du Code général des impôts prévoyait, et prévoit toujours, d'imposer à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens¹⁷⁸⁸. La livraison d'un bien était alors définie comme le « *transfert de*

¹⁷⁸⁵ *Par ex.* P. Puyraveau, « Aspects fiscaux de la réserve de propriété », Act. fid. Janvier 1981, p. 4 et suiv., *not.* p. 4 : si la notion de livraison prévue aux articles 38-2 bis du Code général des impôts (vente de marchandises) et 256 du même code (T.V.A.) correspondait au transfert de propriété, la clause de réserve de propriété aurait pour effet (avant l'entrée en vigueur de l'article 3 de la loi du 12 mai 1980) : « - de reporter au paiement, conditionnant le transfert de propriété, la comptabilisation de la créance née de la vente, donc la prise en compte du bénéfice par le vendeur ;

- de reporter de même la réalisation de l'affaire imposable en matière de Taxe sur la valeur ajoutée.

Aussi pour éviter les incidences budgétaires d'un tel report, le ministre du Budget a fait voter l'article 3 de la loi du 12 mai 1980 ; la disposition en cause est assortie de mesures d'ordre comptable afin d'harmoniser les règles fiscales et les règles comptables tout en respectant la sincérité des comptes ». *Égal.* Commentaires sur la comptabilisation des transactions avec clause de réserve de propriété, *op. cit.*, p. 4, n° 1121. J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, L.G.D.J., 1987, préface J. Schmidt, p. 47 et suiv., n° 33. B. Plagnet, *La TVA*, L.G.D.J., 1990, p. 40, n° 43.

¹⁷⁸⁶ En théorie, l'acquéreur, alors détenteur précaire de la chose, n'aurait le droit, ni de revendre le bien, ni de le transformer, ni de l'utiliser, sauf autorisation du vendeur. *Par ex.*, É. du Pontavice, *op. cit.*, p. 1375 et suiv. A. Brocca, *op. cit.*, p. 27, 57 et suiv., 61 et suiv. et 76 et suiv. É. Brochard, *op. cit.*, p. 234 et suiv., n° 300 et suiv. Commentaires sur la comptabilisation des transactions avec clause de réserve de propriété, *op. cit.*, p. 4, n° 1112. Sur la répartition des droits et pouvoirs entre le vendeur d'actions et l'acquéreur, T. Jacomet et F. Farmine, *op. cit.*, pp. 981-982. Si les sanctions sont limitées ou que la loi et la jurisprudence, soutenues par la doctrine, ont accru les pouvoirs de l'acquéreur, le contrat pourrait limiter les pouvoirs de ce dernier. *Par ex.* Y. Chapus, *op. cit.*, n° 10 : « le fameux principe de l'autonomie de la volonté conduit à laisser au vendeur et à l'acheteur le soin de déterminer le contenu du droit de propriété réservée, l'acheteur étant libre de conclure ou non un tel contrat ». De même, le transfert des risques suit, en principe, le régime du transfert de propriété (art. 1138, al. 2 *anc.* C. civ. Art. 1196, al. 3 *nouv.* C. civ). Si ce dernier est retardé au paiement complet du prix, les risques continuent d'être, en principe encore, à la charge du vendeur, alors même que le bien est entre les mains de l'acquéreur (*ex. Cass. 3^{ème} civ., 13 novembre 1997, Resp. civ. et assurances 03/98, p. 20, n° 103*). Une fois de plus, l'analyse de M. Blanluet qui considère que l'acheteur possède tous les pouvoirs du propriétaire, le vendeur n'en conservant que le titre, est non seulement contestable mais aussi, et surtout, ne tient pas compte de la variété des situations contractuelles. Sur une multitude de clauses de réserve de propriété, A. Brocca, *op. cit.*, p. 72. Les règles applicables en droit fiscal seraient sans doute les mêmes si le propriétaire « juridique » conservait la plupart de ses pouvoirs sur la chose vendue, une analyse purement économique du contrat par le droit fiscal et le réalisme de ce dernier étant alors insuffisants à justifier l'assimilation en droit fiscal des ventes avec réserve de propriété aux ventes simples.

¹⁷⁸⁷ *Par ex.* B. Jadaud, « La clause de réserve de propriété et le Droit fiscal », in Paris 1980, La clause de réserve de propriété, 1981, sous la direction de W. Garcin et J. Thieffry, p. 219 et suiv. P. Puyraveau, *op. cit.*, p. 3 et suiv. A. Brocca, *op. cit.*, p. 103 et suiv. J.-P. Mourot, alors secrétaire d'Etat (2^{ème} séance du 18 avril 1980, J.O. 1980, A.N., Débats parlementaires, C.R., p. 572) : « la proposition de loi aboutit à la généralisation d'un type de vente qui a pour effet de différer le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix. Du point de vue fiscal, cette solution conduit à retarder l'imposition du bénéfice réalisé sur de telles ventes ainsi que l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée, jusqu'au paiement intégral du prix. Pour remédier à cette situation et éviter que la proposition de loi n'entraîne des pertes de recettes qui la ferait tomber sous le coup de l'article 40 de la Constitution, il est proposé de préciser, dans la loi fiscale, que dans tous les cas de ventes faites à tempérament ou à crédit, assorties d'une clause de réserve de propriété, le fait générateur de l'impôt sera constitué par la remise matérielle du bien ». Art. 40, Constitution du 4 octobre 1958 : « les propositions et amendements formulés par les membres du Parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique ».

¹⁷⁸⁸ Champ d'application de la taxe.

propriété d'un bien meuble corporel »¹⁷⁸⁹. Pour les livraisons, le principe était que le fait générateur et l'exigibilité de la taxe intervenaient au même moment, soit à la date de la délivrance¹⁷⁹⁰. Mais aucune définition n'avait été donnée de cette dernière. En outre, un autre problème se posait pour les ventes assorties d'une clause de réserve de propriété puisque, au regard de cet article 256, elles n'entraient pas dans le champ d'application de la taxe, dès la conclusion du contrat, le transfert de propriété étant reporté au paiement complet du prix¹⁷⁹¹. Ce qui n'était pas le cas des ventes à tempérament ou des locations-ventes, le Code assimilant la livraison des biens à la délivrance de ces biens¹⁷⁹². C'est donc au régime applicable à ces dernières ventes que le législateur a choisi de soumettre les ventes avec une clause de réserve de propriété¹⁷⁹³. Mais le législateur ne s'est pas arrêté là puisqu'il a mis un terme à un débat qui portait sur la notion même de délivrance, non encore tranché¹⁷⁹⁴.

En droit civil, il faut à nouveau l'indiquer, cette dernière se caractérise par « *le transport de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acheteur* »¹⁷⁹⁵. Autrement dit, cette obligation, à la charge du vendeur, se trouve exécutée lorsque la chose vendue et attendue de l'acquéreur est à sa disposition¹⁷⁹⁶. Elle se détache donc à la fois du transfert de propriété et de la livraison matérielle du bien¹⁷⁹⁷, cette dernière n'étant pas obligatoire pour le vendeur qui n'a d'obligation que celle de mettre la chose à la disposition de l'acquéreur¹⁷⁹⁸.

En droit fiscal, ici aussi il faut le redire, c'est cette notion de délivrance, empruntée au droit civil qui a été retenue¹⁷⁹⁹. Or, pour les ventes assorties d'une clause de réserve de propriété et au moment où la question de leur régime fiscal s'est posée, ces opérations n'entraient dans le champ d'application de la T.V.A. qu'à la date du transfert de propriété des biens concernés. La soumission de l'imposition à la taxe de ces ventes au transfert de propriété des biens en cause présentait de nombreux inconvénients : retarder la perception de la taxe et donc la date de son fait générateur et celle de son exigibilité au règlement complet

¹⁷⁸⁹ Art. 256, II., al. 1^{er} C.G.I.

¹⁷⁹⁰ Article 269 1. a) et 2. a) du Code général des impôts.

¹⁷⁹¹ B. Jadaud, *op. cit.*, p. 221, n° 5. P. Puyraveau, *op. cit.*, pp. 5-6.

¹⁷⁹² Art. 256 II., al. 2 C.G.I.

¹⁷⁹³ B. Jadaud, *op. cit.*, pp. 222, n° 5 : « pour assujettir à la T.V.A. de telles ventes, la législateur a invoqué une disposition existant déjà dans le code, à l'alinéa 2^e du même article 256-II spécifique aux ventes à tempérament et aux locations-ventes et l'étend à l'ensemble des ventes assorties d'une clause de réserve de propriété. Pour ce type de vente, la délivrance du bien est assimilée à la livraison. Par le seul fait de la délivrance, la vente avec clause de réserve de propriété n'échappe pas à l'application de la T.V.A. ». Sur l'intervention nécessaire du législateur, P. Puyraveau, *op. cit.*, p. 4 : « certes, la simple délivrance - mise à disposition effective, même non assortie du transfert de propriété - constitue une opération imposable dans quelques cas particuliers - vente à tempérament, location-vente, visées à l'article 256-II 2^e alinéa - mais, les textes fiscaux s'interprétant à la lettre, cette disposition ne peut être étendue implicitement à la vente avec réserve de propriété ».

¹⁷⁹⁴ B. Jadaud, *op. cit.*, p. 222, n° 7 : « le problème est de savoir ce qu'est la délivrance, critère fondamental pour ce type de vente. Selon l'article 1604 c - Code Civil, « la délivrance est le transfert de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur ». La délivrance n'implique pas en soi, pas plus que le terme livraison dans son sens naturel, comme le soulignait M. Foyer, l'idée de transfert de propriété. La délivrance, ce n'est que la remise à l'acheteur de la marchandise qui fait l'objet du contrat. C'est ce qu'exprimait nettement la doctrine administrative [...]. C'est ce qu'a retenu le Conseil d'Etat dans un arrêt du 31 mars 1978... ».

¹⁷⁹⁵ Art. 1604 C. civ.

¹⁷⁹⁶ *Par ex.* A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, *op. cit.*, pp. 147-148, n° 181.

¹⁷⁹⁷ Sur cette distinction entre la délivrance matérielle ou livraison et la délivrance juridique, *par ex.* R. Juan-Bonhomme, *op. cit.*, p. 73 et suiv., n° 69 et suiv.

¹⁷⁹⁸ *Par ex.*, A. Bénabent, *op. cit.*, p. 148, n° 181.

¹⁷⁹⁹ Not. C.E., 31 mars 1978, n° 1.683, Dr. fisc. 1978, n° 50, p. 1239, comm. 1974 ; R.J.F. 5/78, p. 163, n° 239, concl. Martin Laprade, p. 150. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat, se référant à l'article 1606 du Code civil, a jugé que le transfert de propriété ne suffisait pas à caractériser la livraison et s'est référé à la date de la livraison effective des biens en cause pour déterminer le fait générateur de l'impôt.

du prix ; risque de ne percevoir aucune taxe en cas de faillite de l'acquéreur puisque cette taxe n'est due que dans l'hypothèse de ce règlement du prix¹⁸⁰⁰ ; difficulté d'avancer la date de la délivrance définie en droit civil comme « *le transport de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acheteur* »¹⁸⁰¹, dès lors que l'acquéreur n'est qu'un détenteur précaire et que ce transport n'intervient qu'après, là encore, un paiement complet du prix¹⁸⁰². Le législateur a donc précisé que l'obligation de délivrance serait exécutée dès la *remise matérielle de la chose*¹⁸⁰³, cette délivrance étant dorénavant considérée comme une livraison de biens¹⁸⁰⁴, tant pour les ventes à tempérament et les locations-ventes de biens meubles que pour les ventes avec réserve de propriété¹⁸⁰⁵. C'est alors à cette date que le fait générateur est constaté et que la taxe est exigible¹⁸⁰⁶. Il résulte de tout ce qui précède que la clause de réserve de propriété est une stipulation n'avantageant que le vendeur ; elle n'est donc qu'un mécanisme purement civil. Si elle était admise en droit fiscal, elle aurait pour effet de retarder la perception de la taxe ainsi que les dates du fait générateur et de l'exigibilité de cette dernière. Le législateur a alors dû adopter des dispositions prévoyant une imposition immédiate à la T.V.A.

543. C'est le même constat qui a poussé le législateur à agir dans une direction identique *en matière d'impôts directs*¹⁸⁰⁷, plus particulièrement en matière d'imposition des produits résultant des créances sur la clientèle¹⁸⁰⁸. Dans l'hypothèse d'une vente de stocks, et c'est une fois de plus un rappel, ces produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient, là encore, la *livraison* des biens¹⁸⁰⁹. Il n'y avait pas non plus de définition de cette notion laquelle a alors été définie au regard de la délivrance dont le sens a été précisé au regard du droit civil¹⁸¹⁰. Toutefois, pour les mêmes raisons que précédemment, le législateur, en même temps qu'il assimilait la notion de livraison à celle de la délivrance prévue en droit

¹⁸⁰⁰ A. Brocca, *op. cit.*, p. 103 et p. 106.

¹⁸⁰¹ Art. 1604 C. civ.

¹⁸⁰² *Par ex.* A. Brocca, *op. cit.*, p. 33 et p. 106. B. Jadaud, *op. cit.*, pp. 222-223, n° 7.

¹⁸⁰³ B. Jadaud, *op. cit.*, p. 223, n° 7 : « *c'est pourquoi le législateur a dû déroger à la disposition de l'article 269 du Code général des impôts et préciser, tant pour l'assujettissement à la T.V.A. que pour déterminer le fait générateur et l'exigibilité de la taxe, que la délivrance s'entend de la remise matérielle de la marchandise. [...]. Peu important le transfert de la propriété et le règlement du prix : seule compte la remise matérielle des biens objets de la vente* ».

¹⁸⁰⁴ Jean Foyer, 2^{ème} séance du 18 avril 1980, J.O. 1980, A.N., Debats parlementaires, C.R., p. 572 : « *pour ce qui est du fait générateur de l'impôt, la terminologie du code général des impôts est assez mauvaise, car celui-ci dispose que le fait générateur est la « livraison » [il s'agit plutôt des opérations imposables à la T.V.A. ; livraisons assimilées au transfert de propriété pour les ventes simples et à la délivrance pour les ventes à tempérament et locations-ventes]. Si l'on s'en tenait au sens naturel du terme de « livraison », nous n'aurions pas besoin d'adopter l'article additionnel, étant donné que ce terme n'implique pas en soi l'idée du transfert de la propriété : c'est simplement l'exécution de l'obligation de délivrance qui naît du contrat de vente. Mais l'article 256 du code général des impôts, qui pose le principe que le fait générateur [les opérations imposables] est la livraison, donne une définition de celle-ci qu'il assimile au transfert de la propriété. Après quoi, dans un autre paragraphe, il y déroge en vue de certaines figures juridiques, telle que la vente à tempérament qui est expressément visée. Mais le ministre du budget a pu estimer, à juste raison, que dans notre cas de figure, qui n'est pas tout à fait la vente à tempérament mais la vente à transfert de propriété retardée, ne rentrerait pas tout à fait dans les dispositions de l'article 256 du code général des impôts. Pour éviter toute espèce de contestation à l'avenir, je pense qu'il est préférable d'adopter l'amendement du Gouvernement* ».

¹⁸⁰⁵ Art. 256 II. 3° c) et d). Aussi, Doc. adm., 3 B 211, §. 10 et 15, 20 juin 1995.

¹⁸⁰⁶ Art. 269 1. a) et 2. a) C.G.I. Aussi, Doc. adm., 3 B 211, §. 10 et 15, 20 juin 1995.

¹⁸⁰⁷ P. Puyraveau, *op. cit.*, p. 5.

¹⁸⁰⁸ Sur ces questions, *égal.* B. Jadaud, *op. cit.*, p. 227 et suiv., n°s 16 et suiv.

¹⁸⁰⁹ Art. 38-2 bis C.G.I.

¹⁸¹⁰ C.E., 4 mars 1991, R.J.F. 4/91, p. 265, n° 431.

civil en a aussi précisé les termes pour les ventes assorties d'une réserve de propriété, à savoir la *remise matérielle* du bien¹⁸¹¹.

544. **Conclusion.** Ce n'est que parce que la clause de réserve de propriété n'a pas d'intérêt en droit fiscal ou qu'elle peut lui être préjudiciable, que ce dernier impose de soumettre à la même fiscalité les ventes ordinaires et celles soumises à une clause de réserve de propriété. Le recours au réalisme du droit fiscal n'est donc pas le fondement à ces exceptions, en matière de T.V.A. et de fiscalité des bénéficiaires imposables, à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Le fondement, ici, est juridique et prévu par le législateur lequel est intervenu pour modifier les règles en principe applicables, relatives au champ d'application, au fait générateur et à l'exigibilité de la T.V.A. et à l'assiette des impôts sur le revenu et sur les sociétés et *assurer la perception de l'impôt au plus tôt*.

545. **Conclusion du chapitre 1. Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal fondées sur des règles destinées à assurer la stabilité de l'imposition.** En droit fiscal, les fictions juridiques consistant à reporter en arrière ou en avant les effets de la conclusion ou de la remise en cause d'un contrat sont, en principe, tantôt limitées, tantôt écartées. Des règles à l'origine de ces limites ou exclusions assurent la stabilité de l'impôt. Il en est ainsi des règles de *l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices* limitant le report en arrière des effets d'une fusion prévu dans la convention de fusion. Cette règle est aussi à l'origine de l'impossibilité pour le contribuable de remettre en question l'imposition d'une plus-value à la suite de la résolution ou de l'annulation d'un contrat ou d'une réduction du prix. Toutefois, en droit fiscal, il existe aussi des atténuations à ces exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il y a alors un retour à cette application. La fusion aura un caractère rétroactif si elle ne modifie pas les résultats d'un exercice clos. Et, dans l'hypothèse de l'imposition d'une plus-value, il pourra être tenu compte de la remise en cause du contrat et de l'opportunité de cette imposition. Le contribuable pourra constater une moins-value et demander le dégrèvement de son imposition. En cas de complément de prix, si le calcul permettant de déterminer le montant de ce dernier n'est pas connu à la date de la clôture de l'année au cours duquel la vente est intervenue, il ne sera pas, en principe, pris en considération pour le calcul de la plus-value imposable cette année-là. Il en sera de même en cas de clause de *earn out*. Dans l'hypothèse de l'exécution d'une garantie conformément à une clause de garantie du passif, le cédant pourra obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition initialement établie.

D'autres règles fiscales prévues dans le code général des impôts s'opposent à la rétroactivité du contrat en raison de la réalisation d'une condition suspensive ou aux effets d'une clause de réserve de propriété consistant à reporter le transfert de propriété au paiement complet du prix par l'acquéreur. Il n'est tenu compte ni de l'une, ni de l'autre, lesquelles sont un obstacle à la rentabilité de l'impôt ou à une perception immédiate de l'impôt. Toutefois, là encore, la condition suspensive produit des effets en droit fiscal quand la rentabilité de l'impôt n'est pas en cause. Et, là aussi, c'est à un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal auquel il est assisté. Outre les règles fiscales destinées à assurer la stabilité de l'imposition, des règles ont été adoptées pour assurer la cohérence de cette imposition.

¹⁸¹¹ B. Jadaud, *op. cit.*, p. 228, n° 18 : « or, dans les ventes avec clause de réserve de propriété, la délivrance n'est pas immédiate. Attendre cet événement juridique conduirait à retarder le moment où la créance pourrait être inscrite dans les recettes. C'est tout l'intérêt de la disposition de l'article 3 de la loi [de 1980] : en posant comme règle particulière que, dans les ventes avec réserve de propriété, la livraison s'entend de la remise matérielle de la marchandise, ce qui correspond au sens usuel du mot, l'inscription de la créance dans les produits et charges opèrent immédiatement, dès cette remise matérielle du bien ».

Chapitre 2 - Les règles destinées à assurer la cohérence de l'imposition

546. **Annonce.** Le maintien de la cohérence de l'imposition est lié, là aussi, à l'existence de règles fiscales justifiant des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Le but, atteint, de ces règles, tantôt d'origine législative ou constitutionnelle, tantôt issues de la jurisprudence du Conseil d'État était d'obtenir un résultat imposable correspondant au plus près aux bénéfices réalisés par une entreprise ou de pallier les risques d'une imposition sur des résultats qui n'étaient qu'éventuels ou d'une rupture du lien nécessaire entre le paiement de l'impôt et la capacité contributive du contribuable. Leur adoption est également l'assurance d'une certaine cohérence de l'imposition concernée. Mais, d'autres exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal n'ont aucun fondement juridique. Cette absence de fondement juridique est une atteinte à la cohérence de l'imposition. Il en résulte que les exceptions en cause, injustifiées, devraient être supprimées. L'étude de l'existence de règles assurant la cohérence de l'imposition et justifiant des solutions contraires au droit civil (**section 1**) précèdera donc celle de l'absence de règles conduisant à une remise en cause de la cohérence de l'imposition et à des solutions contraires au droit civil injustifiées (**section 2**).

Section 1 – L'existence de règles assurant la cohérence de l'imposition et justifiant des solutions contraires au droit civil

547. **Annonce.** La théorie des créances dites acquises, autrement dit certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, a pour conséquence de faire coïncider les dates de naissance des créances civiles et fiscales. Il y a donc une application du droit des obligations en droit fiscal. Toutefois, des tempéraments, voire des exclusions, peuvent soit limiter, soit écarter l'application de cette théorie dans un souci de cohérence de l'imposition. Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal qui en résultent sont justifiées tantôt par une intervention du législateur, tantôt par l'application d'une règle consacrée implicitement par le Conseil d'État, tantôt par le souci de ce dernier de rectifier l'écriture maladroite d'une clause contractuelle défavorable aux parties contractantes et contraire à l'équité et aux principes consacrés par le Conseil Constitutionnel. C'est dans l'étude des tempéraments apportés à la théorie dite des créances acquises (§ 1) et dans celle relative à l'exclusion de la théorie dite des créances acquises (§ 2) que ces fondements aux exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal seront examinés.

§ 1. Les tempéraments apportés à la théorie dite des créances acquises

A. L'ÉTALEMENT DE *L'IMPOSITION* AU FUR ET À MESURE DE L'EXÉCUTION D'UNE PRESTATION DE SERVICE : L'EXEMPLE DES COMMISSIONS DE CAUTION VERSÉES PAR UN EMPRUNTEUR À CETTE DERNIÈRE

548. **Le problème posé :** Un emprunteur ne pouvant obtenir un prêt qu'à la condition de fournir une caution solvable au prêteur demande à un établissement financier de se porter caution. Ce dernier est rémunéré par une commission fixe versée en une seule fois par l'emprunteur. La question s'est posée de savoir à quel exercice rattacher le produit imposable correspondant à la commission versée, soit à l'exercice de conclusion du prêt, soit au fur et à mesure de l'exécution de ce dernier. Autrement dit, deux solutions sont possibles :

l'inscription dans les résultats imposables de la caution du produit correspondant à la commission de caution *au fur et à mesure de l'exécution du contrat de prêt*. C'est ce qu'ont préconisé les cautions. L'inscription dans ses résultats imposables du produit correspondant à la commission de caution de manière instantanée. C'est ce que le Conseil d'État a jugé au départ pour ensuite opérer un revirement de jurisprudence. Il a finalement qualifié la prestation de la caution de « *continue* », en l'occurrence l'engagement de celle-ci vis-à-vis du prêteur de rembourser le prêt en cas de défaillance du débiteur. Il en a conclu que le produit correspondant à la commission de caution devait donc être enregistré fiscalement *au fur et à mesure de l'exécution du contrat de prêt*. Cette dernière analyse des rapports contractuels par le Conseil d'État est le résultat de vives critiques adressées à sa précédente jurisprudence. Elle est surtout une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal trouvant sa justification dans un texte. Afin de mieux comprendre cette exception et son fondement juridique, il faut donc procéder à l'analyse des contrats en droit civil (1) avant celle des contrats en droit fiscal (2).

1) L'analyse des contrats en droit civil

549. **Trois contrats distincts.** Selon les dispositions de l'article 2288 du Code civil, « *celui qui se rend caution d'une obligation se soumet envers le créancier à satisfaire à cette obligation, si le débiteur n'y satisfait pas lui-même* ». Par conséquent, le *cautionnement* lie seulement le créancier et la caution. Les rapports entre l'emprunteur, la caution et le prêteur sont bien distincts et ne forment pas une même opération, soit une relation triangulaire. Ces relations sont « *bilatérales, parallèles et étanches, c'est-à-dire sans effet juridique les unes sur les autres* »¹⁸¹². Il y a le contrat de prêt unissant le prêteur à l'emprunteur, le cautionnement liant la caution au prêteur et le contrat entre l'emprunteur et la caution par lequel celle-ci s'engage, en contrepartie d'une commission, à garantir l'emprunt de celui-là. Les contrats passés entre l'emprunteur et la caution et la caution et le prêteur (cautionnement) sont donc indépendants, le premier n'affectant en rien le deuxième et lui étant même totalement étranger¹⁸¹³. Il en résulte que la commission versée par l'emprunteur à la caution ne peut être la contrepartie de la garantie de la caution à l'égard du prêteur, *laquelle est une obligation de la caution vis-à-vis du prêteur et non à l'endroit de l'emprunteur ; elle est la contrepartie de l'engagement de se porter caution, indispensable à l'octroi du prêt, cet engagement caractérisant une prestation immédiate et non pas continue comme l'obligation de substitution à la charge de la caution envers le prêteur*.

2) L'analyse des contrats en droit fiscal

550. **La jurisprudence critiquée du Conseil d'État conforme à l'analyse des contrats en droit civil.** Pour le Conseil d'État, les commissions de caution constituaient la rémunération des services rendus par la caution aux emprunteurs, à savoir une garantie

¹⁸¹² O. Fouquet, « Le rattachement aux exercices des commissions de caution », Rev. Adm. 1995, n° 284, p. 152.

¹⁸¹³ Cass. com., 8 novembre 1972, D. 1973, p. 753, note Ph. Malaurie. Un changement dans les relations entre le débiteur principal et sa caution, après la conclusion du contrat, n'affecte en rien et ne peut conduire à remettre en cause le contrat qui lie la caution au prêteur. En effet, la cause de l'obligation de la caution en faveur de l'emprunteur est la considération de l'obligation prise corrélativement par le prêteur, à savoir une ouverture de crédit au profit de cet emprunteur. Cass. com., 26 janvier 1988, Bull. civ., IV, n° 49, p. 35. Même si le cautionnement est accessoire à l'obligation du débiteur envers le créancier, le cautionnement est conclu entre le prêteur et la caution et est une convention à laquelle le débiteur n'est pas partie. Il en est ainsi alors même que c'est le débiteur principal qui a demandé à la caution de s'engager à l'égard du prêteur en cas de défaillance de sa part.

permettant à ces derniers de signer les contrats de prêt¹⁸¹⁴. Ces services étant réputés rendus et les rémunérations de la caution étant tenues pour acquises *lors de la signature des prêts*, les commissions en cause devaient être intégralement imposées au titre de l'année *au cours duquel les contrats de prêt avaient été conclus*¹⁸¹⁵. Cinq mois après, le Conseil d'État a rendu un arrêt dans lequel il réaffirmait cette jurisprudence¹⁸¹⁶ : les commissions sont des « *recettes perçues en contrepartie de son engagement [celui de la caution] de fournir des services au cours d'exercices ultérieurs* ». « *...chaque caution donnée définitivement à un adhérent [ne peut] s'analyser en une succession de contrats s'échelonnant de trimestre en trimestre pendant la durée de l'emprunt* ». Par conséquent, les commissions doivent « *être rattachées dans leur intégralité aux résultats de l'exercice de conclusion des prêts correspondants* ». Mais c'est surtout en 1995 que sa position s'est confirmée¹⁸¹⁷, dans un arrêt rendu après l'entrée en vigueur de l'article 84 de la *loi n° 78-1239 du 29 décembre 1978* (loi de finances pour 1979) codifié sous l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts, d'après lequel les produits correspondant à des prestations de services, en particulier, sont rattachées à l'exercice au cours duquel, notamment, elles sont *achevées* quand leur exécution est immédiate et au *fur et à mesure de leur exécution* quand cette dernière est continue¹⁸¹⁸. L'analyse juridique des relations nouées entre le prêteur, l'emprunteur et la caution sont, sans conteste, à l'origine de cette dernière jurisprudence¹⁸¹⁹. La position ainsi prise par le Conseil d'État a été fortement critiquée¹⁸²⁰, en particulier parce que l'arrêt rendu méconnaîtrait l'intention même du législateur¹⁸²¹ et qu'il présenterait un caractère artificiel¹⁸²². De même,

¹⁸¹⁴ C.E., 12 janvier 1983, n° 28.542, Dr. fisc. 1983, n° 24, p. 828, comm. 1288, concl. J.-F. Verny ; R.J.F. 3/83, p. 161, n° 375.

¹⁸¹⁵ C.E., 12 janvier 1983, n° 28.542, *op. cit.*

¹⁸¹⁶ C.E., 8 juin 1983, n° 28.748, R.J.F. 8-9/83, p. 438, n° 946.

¹⁸¹⁷ C.E., 1^{er} février 1995, n° 131.940, R.J.F. 3/95, p. 178, n° 298 ; B.D.C.F. 2/95, n° 15, p. 4, concl. G. Bachelier.

¹⁸¹⁸ Sur l'importance accordée aux stipulations contractuelles ou aux usages commerciaux dans la détermination de la date de l'achèvement des prestations, *par ex.* C.E., 13 février 1995, n° 137490, Dr. fisc. 1995, n° 25, p. 1016, comm. 1309. C.E., 23 décembre 2010, n° 313301, R.J.F. 4/11, p. 376, n° 409.

¹⁸¹⁹ G. Bachelier, *op. cit.*, pp. 5-6. Ce dernier, après avoir écarté une approche économique du cautionnement, retient une analyse juridique de ce contrat. *Égal.* M. Fouquet, *op. cit.*, p. 152. M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », B.F. Lefebvre 4/95, p. 226, n° 55. M. Cozian, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, 4^{ème} éd., 1999, p. 164, n° 55. Y. de Givré, « Caractère instantané de la commission de caution », Bull. gestion fisc. des entreprises 49/95, pp. 1-2, G. Goulard, « Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? », R.J.F. 5/95, pp. 324-325.

¹⁸²⁰ Mais en faveur de cette jurisprudence, A. Colmet Daage et H. Bidaud, « Qualification des prestations de services, Les enseignements à tirer de la jurisprudence », Dr. fisc. 1998, n° 19, pp. 624-625, n^{os} 9 et 10.

¹⁸²¹ O. Fouquet, *op. cit.*, p. 152 : « *les dispositions de l'article 38-2 bis, du CGI, relatives aux prestations continues, ne peuvent donner lieu à une application homogène, que si leur interprétation privilégie l'objectif économique : il s'agit de répartir produits et charges de façon régulière sur la durée de la prestation. Or, la solution du Conseil d'État aboutit à rattacher à l'exercice de souscription de l'engagement de caution une recette rémunérant un risque réparti de façon sensiblement égale sur la durée pluri-annuelle de la garantie fournie* ». P. 153 : « *en résumé, les auteurs de l'article 38-2 bis ont voulu fixer des règles de rattachement des créances aux exercices conformes à la réalité économique, pour éviter de faire apparaître des bénéfices ou des pertes artificiels. Était-il opportun, pour appliquer l'article 38-2 bis, de se référer à une analyse strictement civiliste des rapports entre l'emprunteur, le prêteur et la caution, au risque d'aboutir à une solution contraire à l'objectif de sincérité économique poursuivi par le législateur ? A vouloir trop bien faire, le Conseil d'Etat en a sans doute fait un peu trop* ». M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », *op. cit.*, p. 226, n° 55. G. Goulard, *op. cit.*, p. 325. Toutefois, ce dernier donne des explications à l'unification entre le contentieux fiscal et la jurisprudence judiciaire, constate que l'amoindrissement de l'autonomie est inéluctable et qu'« *en l'absence de règles spécifiques, ou lorsque les textes à appliquer sont des textes de droit privé dont d'autres juges sont plus familiers, il n'est pas illégitime que dans un souci de sécurité juridique le juge fiscal fasse sienne des règles jurisprudentielles élaborées par d'autres juridictions* ». C'est oublier que les dispositions de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts ont été prises dans le souci d'aligner les produits sur les charges (règle particulière).

l'analyse juridique serait insuffisante à régler le problème fiscal du rattachement des commissions de cautions reçues¹⁸²³. C'est également de manière plus générale que s'est posée la question du bien-fondé du rapprochement entre le droit civil et le droit fiscal dans certaines circonstances tout à fait particulières¹⁸²⁴. Enfin, pour M. Fouquet, un avis rendu par la Section des Finances du Conseil d'État, lequel avait maintenu la jurisprudence de ce dernier de 1983¹⁸²⁵, en dépit des nouvelles dispositions légales, ne constituait pas un obstacle à une modification par la Section du Contentieux du Conseil d'État de cette jurisprudence par une autre interprétation des dispositions de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts¹⁸²⁶.

¹⁸²² O. Fouquet, *op. cit.*, p. 152 : « le caractère artificiel de la solution adoptée, fondée sur une analyse strictement civiliste, ressort d'ailleurs a contrario des conclusions même du commissaire du gouvernement qui a indiqué que la solution aurait été différente dans l'hypothèse fréquente où le prêteur, c'est-à-dire la banque, aurait rémunéré elle-même la société de caution. On serait, en effet, dans ce cas, en présence d'une prestation continue fournie par la société de caution à la banque et dont la rémunération doit, en application de l'article 38-2 *bis*, être étalée sur la durée contractuelle de garantie ». V. conclusions G. Bachelier, *op. cit.*, p. 6 repris par Y. de Givré, *op. cit.*, p. 2.

¹⁸²³ M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », *op. cit.*, p. 226, n° 55. J. Courtial, conclusions sur *C.E.*, 8 mars 2002, n° 199468, B.D.C.F. 5/02, n° 57, p. 5 et suiv. Ce dernier reprend, en les partageant, les critiques émises à l'encontre de la jurisprudence du Conseil d'État sur l'insuffisance d'une analyse juridique de la situation des parties en cause. *Not.* p. 6 : « nous partageons sans réserve ces observations [celles de M. Fouquet]. À se focaliser sur l'un des effets de l'engagement pris par la caution à l'égard de l'emprunteur, la décision de 1995 en oublie que cet engagement a d'autres effets, durables, que celui de permettre la conclusion du contrat de prêt. [...] nous ne récusons pas la volonté de respecter les catégories du droit civil en matière fiscale, mais faut-il conserver assez de champ pour en avoir une vue d'ensemble, ne pas aboutir à un non sens économique et ne pas trahir la volonté du législateur fiscal. Or, ici, la ligne de pensée qui va de la décision de 1983 à celle de 1995 revient à nier pour l'essentiel la réforme de 1979 ». P. 7 : « l'unification de la jurisprudence sur l'application de l'article 38, 2 *bis* du CGI ne peut qu'améliorer sa lisibilité et renforcer son crédit tout en donnant enfin son plein effet au principe qui sous-tend la disposition législative ». Pour certains commentateurs du droit fiscal, la possibilité pour l'emprunteur d'obtenir un prêt ne serait qu'un effet de la garantie accordée par la caution au prêteur. G. Blanluet, obs. sous *C.E.*, 8 mars 2002, n° 199468, *Année fiscale* 2003, pp. 324-325, n° 8. Ce dernier précise que la caution n'est pas liée au débiteur et que la première s'engage d'abord envers le créancier ; par conséquent si un service est rendu par la caution, il ne l'est pas à l'égard de l'emprunteur mais au profit du prêteur. D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 321, n° 493. M. Gutmann conclut non pas à une victoire de l'économie sur le droit mais à une victoire du droit tout court.

¹⁸²⁴ O. Fouquet, *op. cit.*, pp. 151-152, *spéc.* p. 151 : « ...la question désormais posée est celle de la limite que la spécificité de la fiscalité impose de ne pas franchir dans le rapprochement du droit fiscal d'avec les autres droits. Autrement dit, jusqu'où peut aller un tel rapprochement ? [...]. Le Conseil d'État, s'il n'y prend garde, peut, dans le souci de rapprocher les concepts et de simplifier la tâche des usagers du droit, méconnaître cette limite, au détriment en définitive de la cohérence du droit fiscal. Le mieux est souvent l'ennemi du bien. L'affaire jugée le 1^{er} février 1995, n° 131940, SA Caisse de garantie mutuelle pour le crédit et le crédit-bail, illustre ce danger ».

¹⁸²⁵ Avis, 23 juin 1987 (*Extraits*), R.J.F. 3/95, p. 179, n° 298. *Not.* : « les motifs ainsi retenus par le Conseil d'État [en janvier 1983] et qui sont inséparables du dispositif qu'ils justifient conduiraient, même si s'appliquaient les nouvelles dispositions de l'article 38-2 *bis* du CGI, à la même solution que celle qui a été adoptée en 1983, dès lors que la commission de caution, rattachée à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement du service, devrait être incluse dans les produits de l'exercice au cours duquel le contrat de caution a lui-même été conclu, le service de caution ne pouvant être regardé comme une prestation ni continue, ni discontinuée à échéances successives ». Les produits correspondant à ces dernières – prestations discontinuées à échéances successives – sont également imposés au fur et à mesure de l'exécution de celles-ci (art. 38-2 *bis* C.G.I.).

¹⁸²⁶ O. Fouquet, *op. cit.*, p. 153. Dans l'avis du Conseil d'État de 1987 (*op. cit.*), la solution inverse est envisagée. La commission rémunère un service continu rendu par la caution qui s'est engagée envers le prêteur à se substituer au débiteur en cas de défaillance de ce dernier. Ce service commence à être rendu dès la signature de la convention avec le débiteur en lui permettant d'obtenir un prêt et continue à l'être par l'effet de la garantie accordée. Il s'achève au moment où prend fin le contrat principal conclu entre le débiteur et son créancier. La commission est donc rattachable à plusieurs exercices au fur et à mesure que s'effectue la prestation de service. Mais... il n'appartiendrait pas à une section administrative du Conseil d'État, dont la mission est consultative,

551. **La jurisprudence du Conseil d'État contraire à l'analyse des contrats en droit civil.** C'est en suivant un raisonnement purement fiscal que le Conseil d'État, dans un arrêt de 2002, a remis en cause sa jurisprudence antérieure conforme à une analyse juridique des relations caution-emprunteur, emprunteur-prêteur et prêteur-caution¹⁸²⁷. Les *commissions de caution* versées par l'emprunteur à la caution doivent être imposées au fur et à mesure de l'exécution du contrat de prêt¹⁸²⁸. En effet, pour le Conseil d'État, « *l'obligation contractée par l'organisme accordant sa caution et qui justifie la commission perçue par lui s'étend sur toute la durée couverte par le contrat de caution ; que, par application des dispositions ci-dessus rappelées du 2 bis de l'article 38 du CGI et 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 par l'organisme qui la perçoit au fur et à mesure de l'exécution de la prestation de garantie à laquelle il s'est engagé* ». La commission n'est donc pas versée en contrepartie de l'octroi d'un prêt mais en échange du service lié au *risque de défaillance du débiteur principal* dont la durée correspond à celle du prêt garanti. Ce revirement a sans aucun doute été favorisé par une évolution de la jurisprudence du Conseil d'État faisant de plus en plus prévaloir une logique économique¹⁸²⁹, à savoir *rapprocher les produits des charges et des risques que supporte celui qui effectue la prestation*, sur une logique juridique, dans le cadre de relations principalement triangulaires, en *étendant la notion de prestation continue* dans des cas où la rémunération est versée en une seule fois, en contrepartie d'une prestation, juridiquement, instantanée ou achevée immédiatement¹⁸³⁰.

d'exprimer une conception différente du Conseil d'État statuant au contentieux (concl. avis du Conseil d'État, citée par O. Fouquet, *op. cit.*, p. 153).

¹⁸²⁷ *C.E.*, 8 mars 2002, n° 199468, R.J.F. 5/02, p. 375, n° 471 ; B.D.C.F. 5/02, n° 57, p. 4, concl. J. Courtial ; Année fiscale 2003, pp. 324-325, obs. G. Blanluet.

¹⁸²⁸ *Égal.* L. Olléon, « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », R.J.F. 5/02, not. pp. 360-361. Cette solution, souligne ce dernier, est conforme à l'article L. 313-1 du Code monétaire et financier prévoyant sous son alinéa 1^{er} que « *constitue une opération de crédit tout acte par lequel une personne agissant à titre onéreux met ou promet de mettre des fonds à la disposition d'une autre personne ou prend, dans l'intérêt de celle-ci, un engagement par signature tel qu'un aval, un cautionnement ou une garantie* ».

¹⁸²⁹ *Not.*, J. Courtial, *op. cit.*, pp. 6-7. De manière plus générale, É. Mignon, « Prestations continues : la logique économique l'emporte », R.J.F. 9-10/00, p. 667 et suiv. (sur les commissions de caution, pp. 670-671).

¹⁸³⁰ *Par ex. C.E.*, 24 mai 2000, n° 193 817, R.J.F. 7-8/00, p. 582, n° 887 ; B.D.C.F. 7-8/00, n° 85, p. 12, concl. L. Touvet. *Cotisation annuelle* versée par les titulaires d'une *carte bancaire*. Rémunération d'une prestation continue fournie par la caisse régionale de Crédit Agricole Mutuel de Loir-et-Cher pendant la période de validité de cette carte. Application des dispositions de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts. Cotisation prise en considération au fur et à mesure de l'exécution des prestations correspondantes, même si le paiement de la cotisation est effectué en totalité à la délivrance de la carte et que la cotisation reste acquise à la caisse en cas de retrait ou de restitution anticipée de la carte. *C.E.*, 7 juin 2000 (3 arrêts), nos 196758, 199344 et 208935, R.J.F. 9-10/00, p. 678, 679 et 680, nos 1049, 1050 et 1051 ; B.D.C.F. 9-10/00, n° 99, p. 1, concl. G. Bachelier. 1^{er} arrêt : *Primes* versées en contrepartie de la prise en charge d'un service après-vente par une entreprise de réparation. Correspondent à des prestations continues au sens de l'article 38-2 *bis* du code général des impôts qui se poursuivent pendant la période de la garantie légale ou conventionnelle, alors même que ces primes sont versées à la date de la conclusion du contrat de vente en une seule fois. 2^{ème} arrêt : solution identique à celle rendue en mai 2000, mais en l'espèce, il s'agissait d'une *cotisation annuelle* versée par les titulaires d'une *carte accréditive* Diners Club. Ici aussi, la circonstance selon laquelle le paiement de la cotisation était effectué en totalité à la délivrance de la carte était indifférente. 3^{ème} arrêt : les *intérêts* des prêts accordés par l'établissement prêteur aux clients du vendeur qui les prend en charge correspondent à une prestation continue au sens de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts dès lorsqu'elle se poursuit pendant toute la durée d'amortissement du prêt consenti au client. Les produits de cette rémunération sont imposables sur les différents exercices au cours desquels les contrats de prêt correspondants sont exécutés, alors même que les intérêts sont acquittés en une seule fois au début de la période d'amortissement.

552. Le fondement de l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Le Conseil d'État s'appuie surtout sur l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts. Ce dernier prévoit, notamment, que « *les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient [...] l'achèvement des prestations pour les fournitures de services* ». Toutefois, « *ces produits doivent être pris en compte pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers [...] au fur et à mesure de l'exécution* » (art. 38-2 *bis*, a) C.G.I.). Ces dispositions apportent des tempéraments à la théorie dite des créances « *acquises* » trouvant son fondement dans le texte de l'article 1583 du Code civil selon lequel la vente « *est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique que la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé* ». La naissance de la créance du vendeur, spécialement, au moment de la conclusion du contrat avait pour conséquence celle de la créance fiscale. Les produits correspondant aux créances nées de ventes de marchandises et, par extension, de fournitures de services étaient donc rattachés fiscalement à l'exercice au cours duquel le contrat de vente ou de fourniture de services était conclu. Cette théorie, dite des créances « *acquises* », présentait de nombreux inconvénients pour les contribuables réalisant des bénéfices industriels et commerciaux, imposables à l'impôt sur le revenu, ou des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés. Les principaux inconvénients étaient une confusion faite entre la date de naissance des créances et celle de la réalisation des bénéfices et, par conséquent, et surtout, une absence d'alignement des produits sur les charges¹⁸³¹. En effet, les coûts ou les charges d'un vendeur ou d'un prestataire de services sont connus avec plus de certitude après la livraison des biens vendus et l'exécution des services promis. C'est pour pallier ces inconvénients que le législateur est intervenu et que l'article 84 de la *loi n° 78-1239 du 29 décembre 1978* (loi de finances pour 1979) a été codifié sous l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts. Toutefois, ce texte, imparfait, ne donne aucune précision sur la notion d'« *achèvement* » d'une prestation et sur ce qu'il faut entendre par prestation « *continue* » ou « *discontinue mais à échéances successives sur plusieurs exercices* ». Le seul élément de certitude concerne les baux et les prêts. En effet, le texte indique que les prestations rémunérées par des intérêts ou des loyers sont continues. Pour les autres prestations, les magistrats ont statué au cas par cas. Ce sont donc les commentateurs d'une abondante jurisprudence qui ont trouvé le dénominateur commun à ces prestations. S'agissant plus particulièrement des prestations qualifiées de « *continue* », elles se définissent par rapport à l'*obligation* du prestataire, laquelle est « *continue* », alors même que la prestation effective ne l'est pas¹⁸³². Concernant l'affaire examinée par le Conseil d'État en 2002, ce dernier a considéré que si le risque que la caution garantissait avait la durée de vie de l'emprunt contracté¹⁸³³, l'imposition des commissions de caution perçues par elle en totalité à la date de son engagement devait être étalée sur cette durée. Le Conseil d'État, pas plus que la cour administrative d'Appel de Paris ne l'avait fait¹⁸³⁴, n'avait suivi le raisonnement de la

¹⁸³¹ Sur cette confusion, M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », *op. cit.*, p. 220, n° 13.

¹⁸³² *Par ex.* J. Turot, « Le fisc et la peau de l'ours, Bilan jurisprudentiel de l'article 38-2 bis du CGI », R.J.F. 5/91, p. 324. Les propos sont repris par M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises) », *op. cit.*, p. 226, n°s 55 et 57. « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », *op. cit.*, p. 165, n° 57. É. Mignon, « L'article 38-2 bis du CGI et le plus âge de la vie », R.J.F. 2/99, p. 87.

¹⁸³³ Son obligation, malgré une prestation exécutée dès la conclusion de son contrat avec l'emprunteur, à savoir l'obtention d'un prêt grâce à sa garantie.

¹⁸³⁴ *Paris*, 24 septembre 1991, R.J.F. 12/91, p. 868, n° 1480. *Nantes*, 25 novembre 1993, R.J.F. 4/94, p. 226, n° 383. Si pèse sur la caution une obligation de substitution à l'égard du prêteur, la prestation qu'elle fournit à l'emprunteur, en échange d'une commission, consiste, en se portant caution, à lui permettre d'obtenir son prêt. Par conséquent, ce service est rendu, la prestation est achevée et la rémunération est acquise dès la signature du contrat entre l'emprunteur et la caution. L'engagement de se porter caution n'a pas le caractère d'une prestation

caution et avait jugé que « *la commission de caution rémunère le service constitué par l'octroi d'une garantie qui permet à son bénéficiaire de signer un contrat d'emprunt ; que, le service devant ainsi être réputé rendu lors de la signature du contrat, ladite commission ne peut être regardée comme rémunérant une prestation continue au sens de l'article 38-2 bis du CGI et que les recettes correspondantes doivent être rattachées en totalité à l'exercice durant lequel le contrat a été signé* »¹⁸³⁵. C'est donc une règle fiscale, celle de l'alignement des produits sur les charges, issue d'un texte, l'article 38-2 bis du Code général des impôts, qui justifie une nouvelle exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, la prise en considération des risques pris par la caution en s'engageant pendant toute la durée du prêt au détriment de trois contrats distincts conclus entre le prêteur et l'emprunteur, la caution et le prêteur et l'emprunteur et la caution. Et c'est là, la cohérence de l'imposition, puisque le montant des charges déductibles est vraiment connu au moment où le profit est imposé. Le Conseil d'État a également été confronté à un problème similaire concernant l'escompte, quand il a dû se prononcer sur la déduction des agios d'escompte, soit au titre de l'exercice au cours duquel les effets de commerce ont été remis à l'escompte, soit étalée au fur et à mesure de l'exécution d'une prestation de services, à savoir le crédit accordé par l'endossataire à l'endosseur. Il faut donc maintenant examiner l'étalement de la déduction fiscale au fur et à mesure de l'exécution d'une prestation de services : l'exemple des agios d'escompte.

B. L'ÉTALEMENT DE LA DÉDUCTION FISCALE AU FUR ET À MESURE DE L'EXÉCUTION D'UNE PRESTATION DE SERVICES : L'EXEMPLE DES AGIOS D'ESCOMPTE

553. **Annonce.** La mise à l'escompte d'une lettre de change, notamment, est « *l'opération par laquelle le porteur transfère la lettre de change qu'il détient contre son client à une banque qui lui en avance le montant, sous déduction d'une somme appelée « agio d'escompte* »¹⁸³⁶. Les frais d'escompte versés par le remettant d'effets de commerce à l'escompteur, un banquier, se composent alors de la *rémunération du service bancaire* - ou commissions - et d'« *intérêts* », appelés agios d'escompte. Ces derniers, calculés par rapport à la durée qui sépare la date de la remise à l'escompte des effets de commerce et celle de l'échéance de ces derniers, sont versés par anticipation, avant même qu'ils aient commencé à courir. En droit fiscal, la *rémunération du banquier* est une charge déductible des résultats de l'exercice au cours duquel les effets sont remis à l'escompte¹⁸³⁷. Mais un problème de déduction des agios s'est posé, notamment pour les effets remis à l'escompte *au cours d'un exercice et échus l'exercice suivant*. Le Conseil d'État a donc dû se prononcer sur une déduction, soit au titre de l'exercice au cours duquel les effets en cause avaient été remis, soit étalée. La résolution de cette difficulté a dépendu étroitement de la nature juridique de l'escompte en droit fiscal¹⁸³⁸, et le Conseil d'État a été amené à trancher la question de la

continue au sens des dispositions de l'article 38-2 bis du Code général des impôts. Les commissions perçues doivent donc être rattachées, dans leur intégralité, à l'exercice au cours duquel ont été conclus les contrats.

¹⁸³⁵ C.E., 1^{er} février 1995, *op. cit.*

¹⁸³⁶ M. Cozian, F. Deboissyet M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2022/2023, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022, p. 662, n° 1710. La lettre de change est le « *titre par lequel une personne appelée tireur, donne l'ordre à l'un de ses débiteurs, appelé tiré, de payer une certaine somme, à une certaine date, à une troisième personne, appelée bénéficiaire ou porteur, ou à son ordre. La lettre de change, ou traite, est un acte de commerce par la forme* ». S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Lettre de change/Lettre de change-relevé (LCR).

¹⁸³⁷ Rép. Patriat, J.O., A.N., Q., 2 novembre 1987, p. 6056, n° 10357.

¹⁸³⁸ En dépit des recommandations de M. Courtial, dans ses conclusions, de ne pas débattre de la nature juridique de l'escompte (B.D.C.F. 8-9/01, n° 104, p. 2) : « *Nous ne voudrions pas, à l'occasion de ce litige, nous laisser entraîner dans le débat doctrinal de la nature juridique de l'escompte, un débat qui revient, le cas échéant, au juge compétent en matière de droit des affaires de trancher* ». Comp. C. Acard, observations sous C.E., 1^{er} juin

définition de cet escompte, ou opération de crédit, ou cession de créances ou les deux¹⁸³⁹. Une divergence, sur ce point, oppose le droit civil, en particulier, et le droit fiscal, constitutive d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Après une présentation de la nature juridique de l'escompte en droit civil, en droit commercial et en droit bancaire (1), ce sont l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal et ses fondements qui seront examinés (2), l'un étant, ici, davantage mis en valeur.

1) La nature juridique de l'escompte en droit civil, en droit commercial et en droit bancaire

554. **La doctrine.** Pour M. Rive-Lange, spécialement, l'opération d'escompte ne se réduit pas à un simple *endossement*¹⁸⁴⁰, défini comme un « *mode normal de transmission des effets de commerce au moyen d'une signature apposée au dos du titre ou sur une feuille qui lui est attachée, appelée l'allonge* », par laquelle le cédant (l'endosseur) donne l'ordre au débiteur de payer le cessionnaire (l'endossataire) le montant de l'effet »¹⁸⁴¹; l'escompte est aussi un *contrat*¹⁸⁴². Des divergences sont nées concernant la nature juridique de ce dernier. Pour un premier groupe d'auteurs, qui tient compte de l'avance immédiate des fonds par le banquier, l'escompte est un **prêt**¹⁸⁴³. La remise de l'effet de commerce est alors considérée soit comme une mise en gage ou une garantie en propriété, soit comme le remboursement immédiat du prêt¹⁸⁴⁴. Dans ce dernier cas, il y a soit délégation de créance¹⁸⁴⁵, soit dation

2001, n^{os} 194699 et 157650, Banque et droit 2001, n^o 79, pp. 56-57. Cette dernière remarque que M. Courtial a du mal à se maintenir dans cette perspective nouvelle qui consiste à séparer le traitement fiscal de l'escompte de la nature juridique de ce dernier

¹⁸³⁹ C.E., 1^{er} juin 2001, n^{os} 194699 et 157650, R.J.F. 8-9/01, p. 719, n^o 1043 ; B.D.C.F. 8-9/01, n^o 104, p. 1, concl. J. Courtial ; Bull. gestion fisc. des entreprises 4/01, p. 3, commentaire J. Turot ; Bull. Joly 2001, p. 1013, note J.-C. Parot ; Banque et droit 2001, n^o 79, p. 53, obs. C. Acard ; Les nouvelles fiscales, 15 novembre 2001, n^o 858, p. 4. Égal. A. Colonna d'Istria, « Quel statut fiscal pour les frais d'escompte d'effets de commerce », Option finance 2001, n^o 653, p. 21. C. David, « Fiscalité des instruments financiers », R.D. bancaire et financier 2001, n^o 5, p. 301. J. Maïa, « La fiscalité de la mobilisation de créance, Quand la panique économique vient semer le trouble entre différentes branches du droit », R.J.F. 12/01, p. 992.

¹⁸⁴⁰ *Les problèmes juridiques posés par l'opération d'escompte*, Th. Montpellier, 1961, pp. 19-20, n^o 18. Cette conception qui présente l'escompte comme rien d'autre qu'un endossement est rappelée et analysée par M. Rives-Lange, p. 22 et suiv., n^o 20 et suiv. J.-L. Rives-Lange et M. Condamine-Raynaud, *Droit bancaire*, Dalloz, 6^{ème} éd., 1995, p. 469, n^o 481.

¹⁸⁴¹ S. Guichard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2021-2022, Dalloz, 29^{ème} éd., 2021, p. 439, V^o Endossement.

¹⁸⁴² J.-L. Rives-Lange, *op. cit.* M. Vasseur, « Le contrat d'escompte, nature et portée. À propos de l'arrêt de la Cour de Paris du 24 février 1982 », Banque 1982, p. 1459, n^o 5 + note sous *Paris, 24 février 1982*, R.J.com. 1983, p. 227, n^o 5. J.-L. Rives-Lange et M. Condamine-Raynaud, *op. cit.*, p. 469, n^o 481. J.-L. Rive-Lange, note sous *Cass. Com., 30 janvier 1996*, D. 1996, p. 321. T. Bonneau, *Droit bancaire*, Montchrestien, coll. « Domat Droit privé », 13^{ème} éd., 2019, pp. 593-594, n^o 773.

¹⁸⁴³ *Not. C. Gavaldà*, note sous *Cass. crim., 6 mai 1964*, D.S. 1965, 1, p. 470 et suiv. La remise en propriété des effets de commerce serait une dation anticipée en paiement destinée à rembourser le prêt. *Contra*, J.-L. Rives-Lange, thèse, *op. cit.*, p. 30 et suiv., n^o 28 et suiv. M. Vasseur, *op. cit.*, p. 1461, n^o 9 + note sous *Paris, 24 février 1982*, R.J.com. 1983, p. 230, n^o 9. J. Stoufflet, note sous *Paris, 24 février 1982*, D.S. 1982, p. 468. J.-L. Rives-Lange et M. Condamine-Raynaud, *op. cit.*, pp. 469-470, n^o 481. La limitation légale du taux de l'intérêt conventionnel s'applique à l'escompte en sa qualité d'*opération de crédit*. T. Bonneau, *op. cit.*, p. 593, n^o 773. La qualification de l'escompte d'*opération de crédit* suffit à le soumettre à la législation sur l'usure. La remise des effets en propriété n'est pas un accessoire ; elle est définitive dans l'esprit des parties et donc inhérente au mécanisme de l'escompte. En outre, dans l'escompte, le débiteur principal n'est pas le tireur, ce qui serait le cas si le transfert de propriété des titres n'était fait qu'à titre de garantie, mais le tiré. Le tireur est seulement le garant du paiement à l'échéance. Si le tiré ne paye pas, l'escompteur pourra alors se retourner contre le tireur. C. Lassalas, *Jurisclasser Crédit - Bourse*, fasc. 550, p. 5, n^o 10.

¹⁸⁴⁴ J.-L. Rives-Lange, thèse, *op. cit.*, p. 30 et suiv., n^{os} 29 et suiv. Exposé des thèses en présence et appréciations critiques.

anticipée en paiement¹⁸⁴⁶. Pour un deuxième groupe d'auteurs, qui s'appuie sur l'existence d'un transfert de propriété du titre¹⁸⁴⁷, l'escompte est soit une **cession de créance**, soit l'**achat du titre** par le banquier¹⁸⁴⁸. Enfin, pour un troisième groupe d'auteurs, l'escompte est un **contrat innomé, sui generis**, qui ne peut donc être assimilé à un contrat déjà connu, « à mi-chemin du prêt et de l'achat »¹⁸⁴⁹.

555.- Tout d'abord, l'escompte se rapproche de *l'achat d'un titre au comptant*, en s'éloignant du prêt - contrat unilatéral - dans la mesure où il est un échange de deux valeurs en propriété, le numéraire et le titre, l'une en contrepartie de l'autre. C'est grâce au transfert de la propriété des titres escomptés que le banquier escompteur va acquérir des droits contre les tiers et le remettant lui-même, signataires de l'effet et codébiteurs solidaires. Sont ici visés les recours cambiaires ou de change contre les signataires du titre, alors fondés sur le titre escompté. Mais l'escompte s'éloigne aussi de l'achat de titres, pour se rapprocher de l'opération de crédit, car il n'a pas de caractère spéculatif. Le banquier ne peut acheter le titre à un prix plus bas que le montant nominal de la créance¹⁸⁵⁰. C'est ce montant qui est avancé au client, sous déduction de la rémunération du banquier. D'ailleurs, ce dernier escompteur, qui se distingue ainsi de l'acheteur, n'entend pas réaliser une opération spéculative, mais de crédit.

556. Ensuite, l'escompte s'apparente au *prêt* puisque le banquier n'entend pas assumer les risques d'une opération définitive¹⁸⁵¹. Il n'avance une somme que s'il est certain d'être remboursé à l'échéance. Pour le banquier escompteur, le remettant est alors le garant du bon paiement de la créance. Cette volonté du banquier, se manifestant par la clause « sauf encaissement » ou « sauf bonne fin », qualifiée de clause de garantie¹⁸⁵², justifie donc qu'il se

¹⁸⁴⁵ En remettant l'effet de commerce au banquier, le client de la banque donne en quelque sorte l'ordre à son débiteur de payer le banquier à l'échéance. Le client de la banque, son débiteur et le banquier ont donc les rôles respectifs de délégant, délégué et délégataire. La délégation est ainsi réalisée au moment de l'endossement de l'effet de commerce, autrement dit au moment même où le banquier, ou délégataire, accepte l'engagement du débiteur de son client, le délégué. Cette délégation est qualifiée d'imparfaite ou de simple, le client restant lié au délégataire. En cas de défaillance du délégué, le client de la banque sera tenu à l'égard du banquier.

¹⁸⁴⁶ J.-L. Rives-Lange, thèse, *op. cit.*, p. 38 et suiv., n^{os} 38 et suiv. Exposé des thèses en présence et appréciations critiques.

¹⁸⁴⁷ *Not. M. Vasseur, op. cit.*, pp. 1462-1463, n^{os} 9-10 + note sous *Paris, 24 février 1982*, R.J.com. 1983, p. 231 et suiv., n^{os} 9-10. L'escompte n'est qu'une cession de créance à terme. Exclusion préalable de l'objection selon laquelle l'escompte ne peut être une cession car cette dernière a nécessairement un caractère spéculatif dont est dépourvu l'escompte (sur l'absence de caractère spéculatif de l'escompte, *spéc. C. Gavalda*, note, *op. cit.*, p. 470).

¹⁸⁴⁸ Pour une présentation critique de cette analyse, J.-L. Rives-Lange, thèse, *op. cit.*, p. 47 et suiv., n^o 47 et suiv. C. Gavalda, note, *op. cit.*, p. 470.

¹⁸⁴⁹ J. Becqué et H. Cabrillac, observations sous *Cass. civ., 2 novembre 1953*, R.T.D.com. 1954, p. 126 (escompte : contrat hybride). J.-L. Rives-Lange, *op. cit.*, p. 61 et suiv., n^o 58 et suiv., p. 88 et suiv., n^o 89 et suiv. (distinction escompte/achat de titre), p. 237 et suiv., n^o 250 et suiv. (actions attachées au titre et nées du contrat d'escompte, à la disposition du banquier escompteur) et p. 395 et suiv., n^{os} 438-439. J.-C. Groslière, *Rép. com. Dalloz*, V^o Escompte, *not.* n^o 17 (escompte : contrat original, à mi-chemin du prêt et de l'achat). J.-L. Rives-Lange et M. Contamine-Raynaud, *op. cit.*, p. 470, n^o 481, pp. 480-481, n^o 497 et p. 484 et suiv., n^{os} 504 et suiv. G. Ripert et R. Roblot, *Traité de droit commercial*, t. 2, L.G.D.J., 16^{ème} éd. par Ph. Delebecque et M. Germain, 2000, p. 419, n^o 2394. C. Lassalas, *op. cit.*, p. 5, n^o 10.

¹⁸⁵⁰ Dans ce cas, il n'y a pas d'escompte. *V. Cass. req., 8 mars 1938*, Gaz. Pal. 1938, 1, p. 834 et sa note.

¹⁸⁵¹ Pour le prêt, art. 1902 C. civ. : « l'emprunteur est tenu de rendre les choses prêtées, en même quantité et qualité, et au terme convenu ».

¹⁸⁵² Pour M. Rives-Lange, la clause en question n'a pas besoin d'être expresse. Elle peut être seulement sous-entendue (thèse, *op. cit.*, pp. 268-269, n^{os} 286-287 + note, *op. cit.*, 321). En outre, la volonté du remettant est de ne pas faire supporter au banquier les risques d'un non-paiement par le tiré (J.-L. Rives-Lange, thèse, *op. cit.*, p. 266, n^o 283).

retourne contre le remettant lorsque les droits attachés au titre ne peuvent plus être exercés¹⁸⁵³ ou si son recours cambiaire contre ce remettant est impossible¹⁸⁵⁴. Outre une telle garantie au profit du banquier, ce recours de droit commun est fondé sur le contrat d'escompte lui-même¹⁸⁵⁵. L'escompte est donc une **opération de crédit** assise sur un **transfert de propriété d'un effet de commerce** conférant des droits contre un tiers et dont le paiement est garanti par le remettant. Toutefois, pour certains auteurs, si l'escompte s'analyse comme une **opération de crédit**, cette dernière n'est pas incompatible avec l'existence d'une **cession de créance**¹⁸⁵⁶.

557. **La jurisprudence** : Pour la *chambre criminelle* de la Cour de cassation, l'escompte est un **prêt** qui doit être soumis aux règles applicables en matière d'usure prévues dans un *décret-loi du 8 août 1935*¹⁸⁵⁷. En revanche, pour la *chambre commerciale* de la Cour de cassation, l'escompte opère un **transfert de propriété des titres** au profit du banquier

¹⁸⁵³ Insolvabilité du débiteur ou contestation par ce dernier de sa qualité de débiteur et refus de payer. J.-L. Rives-Lange, thèse, *op. cit.*, p. 261, n° 278.

¹⁸⁵⁴ Négligence du banquier ou effet de la prescription. J.-L. Rives-Lange, thèse, *op. cit.*, p. 261, n° 278.

¹⁸⁵⁵ *Cass. com.*, 30 janvier 1996, Bull. civ., IV, p. 20, n° 27 ; P.A. 1996, n° 58, p. 10, note D. R. Martin ; D. 1996, p. 320, note J.-L. Rives-Lange ; Quot. jur., n° 24, p. 5, note J.P.D. ; D. aff. 1996, n° 11, p. 323 ; R.T.D.com. 1996, p. 302, obs. M. Cabrillac ; R.D. bancaire et bourse 1996, p. 53, obs. F.-J. Crédot et Y. Gérard ; J.C.P. 1996, éd. E., pan. p. 135. *Cass. com.*, 23 janvier 2007, Banque et droit 2007, n° 113, p. 37. *Cass. com.*, 13 novembre 2012, Banque et droit 2013, n° 147, p. 19. Sur la portée ainsi attribuée à la clause « sauf encaissement » et sur l'action de droit commun à la disposition du banquier à l'encontre du remettant tenu de reverser la somme qu'il a reçue, v. les critiques de M. Vasseur, *op. cit.*, spéc. p. 1463 et suiv., n°s 11 et suiv. Pour celui-ci, si l'escompte est une *cession de créance* à terme, cette action est, en principe, fermée en vertu de l'ancien - article 1694 du Code civil (« il [le cédant] ne répond de la solvabilité du débiteur que lorsqu'il s'y est engagé, et jusqu'à concurrence seulement du prix qu'il a retiré de la créance ». *Auj. art.* 1326, al. 2 C. civ. *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »). Autrement dit, l'action de droit commun en cause ne naît pas du contrat d'escompte mais de la volonté expresse des deux parties ayant décidé que le cédant, conformément aux - anciens - articles 1694 et 1695 du Code civil (« lorsqu'il [le cédant] a promis la garantie de la solvabilité du débiteur, cette promesse ne s'entend que de la solvabilité actuelle, et ne s'étant pas au temps à venir, si le cédant ne l'a expressément stipulé ». *Auj. art.* 1624, al. 3 C. civ. *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*), garantirait la solvabilité actuelle et future du débiteur cédé. *Égal.* note M. Vasseur, *op. cit.*, p. 233 et suiv., n°s 11 et suiv. En faveur de l'analyse de M. Rives-Lange, justifiant l'action de droit commun en question du banquier par la qualification de l'escompte d'*opération de crédit* (thèse, *op. cit.*, p. 64 et suiv., n°s 66 et suiv., spéc., p. 67, n° 67 et p. 279 et suiv., spéc. p. 264, n° 281 + note sous *Cass. Com.*, 30 janvier 1996, *op. cit.*, pp. 321-322), la transmission de la traite étant à la fois garantie de crédit et dénouement de l'opération d'escompte, M. Cabrillac et B. Teyssié, observations sous *Paris, 24 février 1982*, R.T.D.com. 1982, p. 588 + J. Stoufflet, note, *op. cit.*, pp. 468-469. Toutefois, ce dernier remarque que l'arrêt en cause (*Paris, 24 février 1982*) « contribue à éclairer l'énigmatique clause « sauf bonne fin » rituellement inscrite sur les bordereaux d'escompte et il en souligne l'inutilité, puisque, même en son absence, l'escompteur peut exercer contre le remettant tant le recours contractuel de droit commun que – le cas échéant – le recours cambiaire... ».

¹⁸⁵⁶ C. Gavalda et J. Stoufflet, *Droit bancaire, Institutions – Comptes – Opérations – Services*, Litec, 4^{ème} éd., 1999, pp. 202-203, n° 413-1. T. Bonneau, note sous *Cass. Com.*, 1^{er} octobre 1996, J.C.P. 1996, éd. E., II, 892, pp. 284-285, n° 7 + *Droit bancaire, op. cit.*, p. 594, n° 773. Pour ce dernier, rejoignant alors M. Vasseur dans ses opinions émises à propos du caractère non spéculatif de la cession de créance et sur la portée exagérée de la clause « sauf encaissement », l'escompte est à la fois une opération de crédit et une cession de créance. Et c'est parce que l'escompte est une *opération de crédit* que le porteur d'effets de commerce dispose d'un recours contre le remettant en cas de non-paiement à l'échéance, un engagement exprès de la part de ce dernier ne s'imposant pas aux parties. Ainsi, qualifier le contrat d'escompte de cession de créance n'est pas incompatible avec l'existence d'un recours de droit commun à la disposition de l'escompteur contre le tireur. C. Lassalas, *op. cit.*, p. 3, n° 2 et p. 5, n°s 10 et 11. L'escompte est un contrat *sui generis* qui combine certaines règles intéressant la cession de créance et d'autres appliquées au crédit.

¹⁸⁵⁷ *Cass. crim.*, 6 mai 1964, D.S. 1965, I, p. 468, note C. Gavalda. Déjà, *Cass. crim.*, 18 octobre 1946, Gaz. Pal. 1946, 2, p. 235 et sa note.

escompteur qui bénéficie, par conséquent, de la plus-value acquise par les effets¹⁸⁵⁸ - L'opération d'escompte n'est ni une **délégation de créance**, ni une **novation par changement de débiteur** ; elle est une **cession de créance**¹⁸⁵⁹.

558. **Conclusion** : une divergence oppose les chambre criminelle et commerciale de la Cour de cassation sur la nature juridique de l'escompte. Mais pour la première, définir ce dernier par rapport au prêt permet de le soumettre aux règles de l'usure. Pour la deuxième, l'opération d'escompte n'exclut pas un transfert de propriété des titres entre le remettant et l'établissement de crédit. Dans la doctrine majoritaire, l'escompte est certainement une opération de crédit, et non un prêt ; c'est aussi, soit un simple transfert de la propriété des titres, soit une cession de créance. Or en droit fiscal, ce transfert n'est pas du tout pris en considération, notamment pour les agios versés au banquier correspondant à des titres non échus à la clôture de l'exercice constatant la remise de ces effets à l'escompte¹⁸⁶⁰. Cette exclusion est constitutive d'une exception à l'application du droit des obligations, trouvant sa justification dans la combinaison de trois règles du droit fiscal.

2) L'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal et ses fondements

559. **La présentation de l'exception.** Pour le Conseil d'État, l'opération d'escompte est sans conteste une **opération de crédit**¹⁸⁶¹ ; elle n'est pas une **cession d'effets de commerce**. Il en résulte que les agios, qualifiés d'intérêts par le Conseil d'État, qui

¹⁸⁵⁸ *Com. civ.*, 2 novembre 1953, D. 1954, 1, p. 657, note R. Savatier ; Banque 1954, p. 38, note X. Marin ; R.T.D.com. 1954, p. 125, obs. J. Becqué et H. Cabrillac. Le remettant, dans son pourvoi, soutenait que l'opération d'escompte était un contrat de prêt.

¹⁸⁵⁹ *Colmar*, 13 février 1991, Banque et droit 1991, n° 20, p. 238. Opposabilité par le tiré au cessionnaire de toutes les exceptions qu'il aurait pu opposer au cédant (*auj.* pour la cession de créances, art. 1324, al. 2. C. civ. *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). *Égal. Cass. com.*, 24 mars 1998, Bull. civ., IV, n° 114, p. 91 ; Defrénois 1998, art. 36860, p. 1047, obs. Ph. Delebecque ; D. 1998, I.R., p. 112 ; D. aff. 1998, n° 118, p. 910, obs. X. D. Toutefois, ici, ce sont les conditions de la délégation qui n'étaient pas remplies. Au moment de son engagement, le tiré ignorait le nom du porteur de l'effet de commerce. Or, dans la délégation, le délégué s'engage à l'égard du délégataire, qui est un bénéficiaire déterminé.

¹⁸⁶⁰ Dans ses conclusions sur *Nantes*, 9 février 1994, n° 92-792, R.J.F. 4/94, p. 213, M. Isaïa rappelle que l'escompte, « a la particularité de faire intervenir une cession de titres ». Cette particularité n'a pas, par la suite, retenue l'attention du Conseil d'État.

¹⁸⁶¹ *C.E.*, 1^{er} juin 2001, *op. cit.* Depuis, *Paris*, 10 avril 2003, n° 2886, non publié. *Rappr. CE*, 14 avril 2023, n° 461811, R.J.F. 7/23, p. 28, n° 531, concl. É. Bokdam-Tognetti., R.J.F. 7/23, p. 115, n° C531 ; F.R. Lefebvre 27/23, p. 3. Ch.-É. Airy, « Cession « dailly » d'une créance de restitution d'impôt : quel traitement fiscal pour les sommes reçues par le cédant », R.J.F. 6/23, chron., p. 7. À propos de créances de restitution de cotisations de précompte mobilier acquittées par l'entreprise mais qui n'étaient finalement pas dues. Ces créances ont été cédées à une banque d'après le mécanisme « Dailly ». Deux hypothèses ont été envisagées selon que ces créances ont été ou non comptabilisées par l'entreprise cédante. Si la créance a été **enregistrée en comptabilité** (alors certaine dans son principe et déterminée dans son montant), le produit correspondant reçu par le cédant (d'une banque, alors cessionnaire de la créance) est un remboursement anticipé de l'impôt non déductible et n'est donc pas imposable (comptablement, sortie de la créance du bilan de la société cédante et inscription des sommes reçues du cessionnaire dans les disponibilités). Si cette créance est assortie d'une garantie au bénéfice du cessionnaire (la banque) en cas de non-restitution de l'impôt en cause, les sommes versées ultérieurement à ce titre par la société cédante ne sont pas déductibles. En revanche, si aucune créance **n'a été comptabilisée** (créance future, notamment), et jusqu'à la constatation du caractère certain et liquide de la créance de restitution, le produit reçu par le cédant correspond à un *emprunt* (pas d'augmentation de l'actif net de la société cédante). Il n'est pas imposable au titre de l'exercice au cours duquel il est perçu. Lorsque le montant remboursable par l'État est déterminé, la part du produit de cession reçu par la société cédante, *net des sommes versées par le cédant au cessionnaire au titre de la garantie solidaire*, n'est pas imposable à hauteur de ce montant. En revanche, la part du produit net excédant ce même montant est une recette entrant dans la détermination du bénéfice imposable de la société cédante.

« correspondent à un crédit consenti par le banquier et sont calculés en fonction de la durée restant à courir entre la date de cette remise et celle de l'échéance de l'effet » sont une charge déductible, pour le remettant, de l'exercice au titre **duquel ils ont couru**. Par conséquent, « si la date de la remise est antérieure à la clôture d'un exercice et la date d'échéance postérieure à cette clôture, les intérêts payés lors de la remise mais non courus au titre de cet exercice doivent être traités comme des **charges constatées d'avance**¹⁸⁶² rattachables à l'exercice suivant ». Cette analyse, contraire à celles des cours ayant statué en appel¹⁸⁶³, est une exception à l'application du droit des obligations, spécialement, en droit fiscal, puisque la transmission des titres du remettant au banquier est ignorée. Cette dernière n'est alors pas une cession, ici, de ces titres.

S'agissant de l'Administration, elle ne se prononce pas sur la nature juridique de l'escompte mais adopte une position plutôt en faveur de l'**opération de crédit**. En revanche, elle écarte de la définition de l'escompte celle de cession de créance¹⁸⁶⁴. Les agios d'escompte sont des charges déductibles de l'exercice au cours **duquel ils ont couru**. Ainsi, lorsque les effets sont escomptés et non échus à la clôture de l'exercice, les agios qui n'ont pas couru au cours de ce dernier et qui sont donc déductibles au titre de l'exercice suivant, sont des charges constatées d'avance¹⁸⁶⁵. Les commentateurs du droit fiscal, quant à eux, sont généralement d'accord pour définir l'escompte comme une **opération de crédit**, mais le prêt comme caractéristique de l'escompte est également considéré¹⁸⁶⁶.

Enfin, le droit comptable mérite une attention toute particulière car dans cette matière, l'escompte est considéré comme une **cession d'effets commerciaux**, ces derniers disparaissant du bilan du remettant¹⁸⁶⁷. Ainsi, puisque les frais de cession d'éléments d'actifs

¹⁸⁶² C'est nous qui mettons en gras. Pour une définition de cette notion, *par ex.* P. Loloum, conclusions sur *C.E.*, 29 juillet 1998, n° 149517, R.J.F. 10/98, p. 746 : « charges enregistrées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des biens ou prestations de services dont la livraison ou la fourniture n'intervient qu'au cours d'un exercice ultérieur ».

¹⁸⁶³ *Nantes*, 9 février 1994, n° 92-792, R.J.F. 4/94, p. 227, n° 384 et p. 212, concl. H. Isaïa ; Bull. gestion fisc. des entreprises 1994, n° 44, p. 1, commentaire G. Gouaislin. *Nantes*, 16 décembre 1997, n° 95925, Dr. fisc. 1998, n° 19, p. 635, comm. 409. Prenant appui sur l'analyse comptable de l'escompte, les cours d'Appel considèrent que ce dernier est une **cession d'effets de commerce**, que tous les frais supportés par l'entreprise remettante, rémunération du banquier ou agios, sont « des charges déductibles du bénéfice au cours duquel ils ont été exposés ». Il en est ainsi des frais correspondant à une remise à l'escompte, en fin d'exercice, d'effets de commerce non échus ; ils ne sont pas des charges payées d'avance mais des charges de l'exercice au cours duquel ils ont été payés.

¹⁸⁶⁴ *Not. Rép. Patriat, J.O., A.N., Q.*, 2 novembre 1987, p. 6056, n° 10357. Dans cette réponse la question était posée clairement : « il lui demande [le parlementaire au ministre] si on doit considérer que l'opération d'escompte s'analyse en une cession de créance à la banque et que, dans ce cas, l'intégralité des frais d'escompte est déductible des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été réglés [...] ou si, au contraire, on doit considérer que les frais d'escompte qui couvrent la période postérieure à la clôture de l'exercice doivent être considérés comme une charge payée d'avance à la clôture dudit exercice ». La réponse relative au régime fiscal d'une fraction d'agios d'escompte (pas de déduction au titre de l'exercice de la remise des effets de commerce au banquier) est une exclusion, alors implicite, d'une cession de créances caractérisant l'escompte.

¹⁸⁶⁵ Doctrine constante. *Rép. Patriat, op. cit. Doc. adm.*, 4 C 51, 1^{er} octobre 1992, n° 18. BOI-BIC-CHG-50-20-20-20120912, n°s 20 et 30.

¹⁸⁶⁶ J. Courtial, conclusions sur *C.E.*, 1^{er} juin 2001, n°s 194699 et 157650, B.D.C.F. 8-9/01, n° 104, p. 3. J. Maïa, *op. cit.*, p. 994. C. David, *op. cit.*, p. 301. J. Turot, *op. cit.*, p. 4. **À noter** : référence du Conseil d'État à un crédit et non à un prêt. Si le prêt est une opération de crédit, l'opération de crédit, en revanche, ne se limite pas au prêt. La doctrine privatiste fait bien cette distinction prêt/opération de crédit pour retenir au profit de l'escompte la qualification d'*opération de crédit*. Distinction assez confuse chez les commentateurs du droit fiscal.

¹⁸⁶⁷ Art. 448/80 du Plan comptable général de 1999 à jour au 31 juillet 2003, *Jurisclasseur Droit des entreprises*, Comptabilité, fasc. 780-30, p. 28. Information en annexe, pour les effets escomptés non échus (*Mémento pratique Francis Lefebvre*, comptable, 2003, n° 2710).

sont déductibles de l'exercice au cours duquel ils ont été supportés, les frais entraînés par l'escompte d'effets constituent des charges de l'exercice au cours duquel la remise à l'escompte a eu lieu¹⁸⁶⁸. Outre une exception à l'application du droit des obligations, en particulier, en droit fiscal, ce dernier ne tient pas compte non plus du droit comptable¹⁸⁶⁹.

560. Un commentateur du droit fiscal écarte toute « autonomie » du droit fiscal par rapport aux autres disciplines¹⁸⁷⁰. Il n'y a pas, pour lui, de divergence entre le droit comptable et le droit fiscal car le Conseil d'État ne traite pas du problème de la transmission de la créance du remettant au banquier. Par conséquent, la *règle* du plan comptable général, analysant cette transmission comme une cession de titres n'est pas remise en cause. Il n'y a pas non plus de divergence avec le droit civil puisque l'escompte consiste « pour l'essentiel » en une opération de prêt. M. Maïa admet tout de même une certaine « *spécificité fiscale* » résultant de la différence entre la *pratique comptable* (agios d'escompte considérés comme des charges de l'exercice au cours duquel la remise à l'escompte a eu lieu) et le droit fiscal quant à la déduction des agios d'escompte, fondée sur les dispositions de l'article 38 *quater* de l'annexe III du Code général des impôts¹⁸⁷¹.

Deux brèves remarques doivent être apportées à cette analyse. D'abord, si le Conseil d'État, dans ses arrêts de 2001¹⁸⁷², se réfère aux dispositions de l'article 38 *quater* de l'annexe III du Code général des impôts, c'est pour écarter la *définition* de l'escompte, prévue par le droit comptable, une cession de titres, qu'il considère comme contraire à une règle de droit fiscal ; l'escompte est une *opération de crédit*. Il y a donc bien là une exception à l'application du droit comptable en droit fiscal, alors même que la *règle* comptable n'est pas remise en cause¹⁸⁷³. Ensuite, en droit civil, et dans la doctrine plus particulièrement, c'est principalement la qualification d'opération de crédit qui est retenue pour caractériser l'escompte, celle de prêt, alors utilisée par la chambre criminelle de la Cour de cassation ayant surtout pour but de lutter contre l'usure dans ce domaine de l'escompte. De plus, cette

¹⁸⁶⁸ Mémento pratique Francis Lefebvre, comptable, 2003, n° 2108-1.

¹⁸⁶⁹ Pour un exemple récent d'alignement du droit fiscal sur le droit comptable en cas de cession d'une créance d'impôt dans le cadre du mécanisme Dailly, v. *CE, 14 avril 2023*, n° 461811, *op. cit.*

¹⁸⁷⁰ J. Maïa, *op. cit.*, *not.* p. 992 et pp. 994-995.

¹⁸⁷¹ « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

¹⁸⁷² *op. cit.*

¹⁸⁷³ *Not. J.-C. Parot, op. cit.*, p. 1019 et p. 1020. Il ne devrait pas y avoir de règles fiscales se heurtant à la définition comptable de l'escompte, le doute devant alors profiter à cette dernière. Le Conseil d'État se serait ainsi éloigné de sa jurisprudence consistant à rechercher une cohérence entre les solutions comptables et fiscales qui connaît donc, ici, pour reprendre les propos de ce commentateur, « *quelques ratés* ». Faisant ensuite une parallèle entre le « réalisme fiscal » et le « réalisme économique » à l'appui des arrêts de 2001, M. Parot conclut : « *le « réalisme économique » dont se pique la jurisprudence actuelle n'est pas plus rassurant pour l'affirmation du droit fiscal en tant que discipline juridique que ne l'était hier le « réalisme fiscal » qui a servi à justifier tant de décisions arbitraires. D'un réalisme à l'autre, le Conseil d'Etat n'aurait-il renoncé à un arbitraire que pour un autre ?* ». Quelques articles consacrés aux différentes interprétations des dispositions de l'article 38 *quater* de l'annexe III du Code général des impôts : J. Turot, « Activation des charges : La poule pondeuse et le poulet », *R.J.F.* 12/94, p. 744. M. de Segonzac, conclusions sur *C.A.A. Paris, 22 octobre 1992*, 91PA00895, *Dr. fisc.* 1994, n° 6, p. 264, comm. 201. O. Fouquet, « Droit fiscal et droit comptable », *Rev. Adm.* 1994, n° 280, p. 373. É. Gerbino, « Le provisionnement d'immobilisations corporelles amortissables ou le droit comptable contre le droit fiscal », *Dr. fisc.* 1999, n° 37, p. 1112. *Égal. C.E., 27 juin 1994*, n° 121748. Textes du droit fiscal silencieux sur la définition d'une charge. Recours à la définition comptable. Ici, les textes seraient silencieux sur la définition d'une opération. Or, pas de recours au droit comptable. Toutefois, dans ses arrêts de 2001, en considérant que les agios d'escompte sont déductibles au fur et à mesure de l'exécution de la prestation correspondante (un crédit), le Conseil d'État assure une cohérence des règles fiscales entre elles et bénéficie du soutien de deux règles du droit fiscal, le principe de la comptabilité d'engagement et celui de la spécialisation des exercices.

qualification d'opération de crédit n'est pas incompatible avec l'existence d'une cession de créance, et pour la doctrine et pour la Cour de cassation puisque la chambre commerciale de cette dernière a mis en évidence le transfert de propriété des titres au profit du banquier escompteur. Par conséquent, quand le Conseil d'État considère que les agios d'escompte qui sont payés au titre d'un exercice mais ont couru au cours de l'exercice suivant sont, dans un premier temps, des charges constatées d'avance et, dans un deuxième temps, des charges déductibles, il ne tient pas compte du transfert de propriété des titres dont la conséquence serait de comprendre dans les charges déductibles ces agios au titre de l'exercice de la remise des effets de commerce au cessionnaire. Il y a alors bien, ici aussi, une autre exception à l'application d'un droit dans le droit fiscal, le droit des obligations en particulier. Ce sont les fondements de cette dernière qui doivent maintenant être examinés.

561. Les règles applicables. Dans ses arrêts de 2001¹⁸⁷⁴, le Conseil d'État rappelle les dispositions du Code général des impôts¹⁸⁷⁵ relatives au respect des *définitions* édictées par le *plan comptable général* lorsqu'une entreprise procède à des inscriptions aux différents postes figurant au bilan et précise que c'est « *dans la mesure où ces définitions ne sont pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ». Ces dernières, également visées par la haute juridiction, sont relatives à la détermination du bénéfice imposable lequel se calcule, notamment, sous la déduction de toutes les charges de l'exercice retenu comme période d'imposition¹⁸⁷⁶. Toutefois, pour un commentateur du droit fiscal, ces deux arrêts « *développent une argumentation laconique, partiellement éclairée par les conclusions du Commissaire du gouvernement M. Courtial...* »¹⁸⁷⁷. Par conséquent, pour déterminer les fondements de la solution du Conseil d'État, il faut partir des articles auxquels fait référence celui-ci et de leur interprétation par l'Administration. Conformément à la *règle de la comptabilité d'engagement*¹⁸⁷⁸, les *charges déductibles* des résultats imposables sont celles qui ont été *engagées* ou *exposées* au cours d'un exercice, *quelle que soit la date de leur paiement*¹⁸⁷⁹. Les dépenses correspondantes doivent ainsi présenter, pour l'entreprise, le caractère d'une dette *certaine* tant dans son *principe* que dans son *montant*. La 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 ; autrement dit, lorsque les parties au contrat sont d'accord sur la chose (bien ou service) et sur le prix et que cet accord est subordonné à aucune condition* »¹⁸⁸⁰. Elle « *peut être tenue pour déterminée, quant à son montant, lorsqu'elle peut être liquidée, c'est-à-dire quand elle est susceptible d'être chiffrée avec précision, compte-tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation* »¹⁸⁸¹. Il faut également rappeler les règles de rattachement des créances acquises et, notamment, celles sur la clientèle. Là encore, l'Administration peut être citée : « *conformément aux dispositions du 2 bis de l'article 38 du Code général des impôts (CGI), les produits correspondant à des créances sur la clientèle [...] doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations*

¹⁸⁷⁴ *op. cit.*

¹⁸⁷⁵ Article 38 *quater* de l'annexe III.

¹⁸⁷⁶ Art. 38-2, 209-I et 39-1 C.G.I.

¹⁸⁷⁷ C. Acard, observations sous *C.E.*, 1^{er} juin 2001, n^{os} 194699 et 157650, *op. cit.*, p. 56.

¹⁸⁷⁸ La règle de la comptabilité d'engagement est « *la règle de base de la comptabilisation et de l'imposition des bénéfiques industriels et commerciaux* » ; elle correspond à la *règle de plus grande prudence* puisqu'elle consiste à déduire toute en charge de l'exercice toute dette certaine tant dans son principe et dans son montant » (É. Mignon, *not. Dr. fisc.* 2002, *op. cit.*, p. 670).

¹⁸⁷⁹ BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n^o 200.

¹⁸⁸⁰ BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n^o 60.

¹⁸⁸¹ BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n^o 60.

assimilées et, sauf exceptions, l'achèvement des prestations pour les fournitures de services »¹⁸⁸².

Il en résulte que la *charge représentée par la dette* devrait être rattachée au même exercice que *le produit né de l'existence d'une créance sur la clientèle*. La charge en question sera donc déductible quand le produit correspondant sera imposable, soit à la date de la *livraison du bien*, s'il s'agit d'une *vente*, ou à celle de la *fourniture des services* s'il est question d'une *prestation de services*. Ainsi, la *charge déductible est alignée sur le produit imposable*¹⁸⁸³. Dans l'hypothèse d'un décalage entre la date d'exposition de la dépense, au cours d'un exercice, et celle de la livraison du bien ou de la fourniture des services, au cours d'un autre exercice, une autre règle, celle de la *spécialisation des exercices* impose d'enregistrer la charge correspondante au titre du premier exercice, la dette étant certaine tant dans son principe que dans son montant (principe de la comptabilité d'engagement). Et elle l'est dans un *compte de régularisation*. Elle sera alors soustraite des résultats imposables du débiteur, considérée comme une *charge constatée d'avance* puis déductible des résultats de ce débiteur au moment de la livraison du bien ou de la fourniture du service correspondante, autrement dit, quand les produits auxquels elles sont rattachées sont imposables (application d'une troisième règle : la règle de l'alignement de la charge sur le produit). Par conséquent, l'application de la règle de la spécialisation des exercices a surtout son utilité quand l'exposition de la dépense et la livraison du bien ou la fourniture correspondante des services ont lieu au cours d'exercices différents. Cette règle de la spécialisation de l'exercice doit alors se concilier - ou se combiner - avec la règle de la comptabilité d'engagement auxquels il faut annexer la règle de *l'alignement des charges sur les produits*¹⁸⁸⁴.

562. Le Conseil d'État n'a pas consacré explicitement cette dernière règle mais a considéré que des frais de catalogues de Noël *commandés au cours d'un exercice mais livrés après la clôture de ce dernier* étaient imputés des résultats de l'exercice au cours duquel la dépense était *devenue effective*, c'est-à-dire lorsque l'exécution de la commande a été matérialisée par la réception des catalogues¹⁸⁸⁵. De même, des dépenses de loyers n'ont pas été rattachées à l'exercice au cours duquel *elles ont été versées* mais au titre de l'exercice de la *fourniture des services*¹⁸⁸⁶. Si les produits imposables sont rattachés à l'exercice au titre desquels *les bénéfiques sont effectivement réalisés*, les charges sont déductibles au moment où elles sont, elles-aussi, *réalisées effectivement*¹⁸⁸⁷. Alors, même si la règle en cause n'est pas consacrée par un texte, comme l'est celle du rattachement *des produits aux charges*, résultant de l'article 38-2 bis du Code général des impôts, elle ressort implicitement de la jurisprudence de la haute juridiction. Il convient, ici, d'ajouter les propos de M^{me} Mignon, rendant des

¹⁸⁸² BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n° 70.

¹⁸⁸³ Sur cette interprétation de la règle de la comptabilité d'engagement, C. Acard, observations sous *C.E.*, 1^{er} juin 2001, n°s 194699 et 157650, *op. cit.*, p. 55.

¹⁸⁸⁴ Pour un exemple de conciliation des principes de la comptabilité d'engagement et de la spécialisation des exercices, *Paris*, 16 mars 1999, n° 96-1424, *Dr. fisc.* 1999, n° 48, p. 1458, comm. 856, concl. D. Kimmerlin. Loyers : charges constatées d'avance. Si le principe de la comptabilité d'engagement impose qu'une charge engagée au cours d'un exercice affecte les résultats de ce dernier si la dette correspondante est certaine dans son principe et dans son montant, il n'en est pas de même quand un décalage se produit entre l'engagement de cette charge au cours d'un exercice et la livraison du bien ou la fourniture de services au cours d'un autre exercice. Application du principe de la spécialisation des exercices. Déduction différée.

¹⁸⁸⁵ *C.E.*, 26 mars 1965, n°s 61818 et 61819, *Dr. fisc.* 1965, n°s 17-18, p. 9, comm. 523.

¹⁸⁸⁶ Charges d'abord constatées d'avance et ensuite déductibles des résultats imposables du preneur. *C.E.*, 16 décembre 1991, n° 75833, *R.J.F.* 2/92, p. 128, n° 184 ; *Dr. fisc.* 1992, n° 28, p. 1184, comm. 1358, concl. O. Fouquet. *C.E.*, 30 décembre 1998, n° 170110, *R.J.F.* 2/99, p. 148, n° 242. *Égal. Bordeaux*, 4 avril 1995, n° 93-1466, *R.J.F.* 7/95, p. 490, n° 822. *Bordeaux*, 4 décembre 2001, n° 97-1974, *R.J.F.* 6/02, p. 464, n° 617.

¹⁸⁸⁷ J. Courtial, *op. cit.*, p. 3.

conclusions sur un arrêt du Conseil d'État de 2002¹⁸⁸⁸ et concernant, plus particulièrement, les charges constatées d'avance. Pour celle-ci, d'abord, et de manière générale, deux principes doivent se concilier¹⁸⁸⁹ : le principe de la comptabilité d'engagement et celui de la spécialisation des exercices « *donnant une image à peu près juste de la réalité économique de l'entreprise* »¹⁸⁹⁰. Pour M^{me} Mignon ensuite, et plus spécialement au sujet des charges constatées d'avance, « *sur le plan fiscal, l'article 38-I du CGI se contente de rappeler le principe de rattachement des charges selon les règles de la comptabilité d'engagement [et en note 4 : « il n'y a pas, pour les charges, l'équivalent de l'article 38-2 bis »]. Mais la jurisprudence a dégagé certaines nuances pour [...] éviter une trop grande distorsion entre les règles comptables et les règles fiscales [...]. En ce qui concerne les charges constatées d'avance, elles doivent obligatoirement, en droit fiscal comme en droit comptable, être rattachées à l'exercice au cours duquel le bien ou le service correspondant à cette charge est livré ou rendu...* ». Par conséquent, la règle de rattachement des produits aux charges peut cohabiter avec une autre, celle du rattachement des charges aux produits.

563. Il faut également reprendre un passage des conclusions de M. Loloum dans ses conclusions sur un arrêt du Conseil d'État de 1998¹⁸⁹¹, consacré à la combinaison du principe de la comptabilité d'engagement avec le principe de la spécialisation des exercices : « **la règle de base pour le rattachement des charges est généralement tirée de l'article 39-1-1° du CGI et veut qu'une charge d'exploitation consommée soit déduite au titre de l'exercice de son engagement. Toutefois cette règle doit se combiner avec le principe d'indépendance ou de spécialisation des exercices, ce qui conduit à tenir compte des conditions de réalisation effective de la charge. Compte-tenu du cadre temporel limité d'un exercice comptable, il peut y avoir décalage entre l'enregistrement de la charge (l'émission de la commande assortie, le cas échéant, d'un paiement), et la livraison du bien ou la fourniture de la prestation commandés. Pour corriger ces décalages on a recourt aux comptes de régularisation. Les charges constatées d'avance sont ainsi les charges enregistrées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des biens ou prestations de services dont la livraison ou la fourniture n'interviennent qu'au cours d'un exercice ultérieur. Il faut soustraire ces charges de l'exercice pour les rattacher à celui de leur réalisation respective** »¹⁸⁹². S'agissant maintenant d'une prestation de services *continue*, comme celle rémunérée par des intérêts, par exemple, le produit correspondant à ces derniers est pris en considération dans les résultats de leur bénéficiaire au fur et à mesure de l'exécution de la prestation en cause¹⁸⁹³. Ainsi, les charges devant être alignées sur les produits, les premières sont déductibles quand les deuxièmes sont imposables, soit au fur et à mesure de l'exécution de la prestation, également.

564. Enfin, une comparaison s'avère intéressante entre les charges constatées d'avance et les charges à répartir¹⁸⁹⁴ car dans cette dernière hypothèse et une affaire ayant donné lieu à un arrêt du Conseil d'État en 1998, « *le principe comptable et fiscal du rattachement des*

¹⁸⁸⁸ C.E., 20 février 2002, n° 221437, R.J.F. 5/02, p. 376, n° 472, concl. E. Mignon, p. 362 ; Bull. gestion fisc. des entreprises 3/02, p. 1, commentaire J. Guilmoto ; Dr. fisc. 2002, n° 16, p. 668, comm. 343, concl. E. Mignon.

¹⁸⁸⁹ É. Mignon, *not. Dr. fisc. 2002, op. cit.*, p. 670.

¹⁸⁹⁰ É. Mignon, *not. Dr. fisc. 2002, op. cit.*, p. 670.

¹⁸⁹¹ C.E., 29 juillet 1998, n° 149517, R.J.F. 10/98, n° 149517, p. 760, n° 1083, concl. F. Loloum, R.J.F. 10/98, p. 745 ; Bull. gestion fisc. des entreprises 5/98, p. 1, commentaire J. Turot.

¹⁸⁹² R.J.F. 10/98, p. 746.

¹⁸⁹³ Art. 38-2 bis, a) C.G.I. *Égal.* pour une prestation de stockage de produits pétroliers effectuée au-delà d'un exercice (continue) contre rémunération, Nancy, 29 avril 1999, n° 95-202, Dr. fisc. 2000, n° 15, p. 636, comm. 301.

¹⁸⁹⁴ Ces charges correspondent « à des biens et services payés et livrés ou rendus au cours de l'exercice, mais qui vont générer des produits au cours d'exercices ultérieurs » (É. Mignon, *not. Dr. fisc. 2002, op. cit.*, p. 670).

charges aux produits » avait été invoqué par l'Administration, justifiant la déduction des charges en cause au-delà de l'exercice au cours duquel les dépenses correspondantes avaient été exposées¹⁸⁹⁵. Ce « principe » a été écarté par le Conseil d'État sur les propositions du commissaire du Gouvernement¹⁸⁹⁶. Il n'en demeure pas moins que son application n'est pas impossible dans ce domaine des charges à répartir et s'avère encore plus justifiée s'agissant des charges *constatées d'avance*. Si la règle de l'alignement des charges sur les produits a été écartée en 1998, c'est parce que, pour le Conseil d'État, les dispositions du plan comptable général de l'époque (1957), ni aucune autre règle « applicable au cours des années d'imposition, n'imposait aux entreprises, ni même, d'ailleurs ne leur ouvrait expressément la faculté de différer la déduction des charges exposées au cours d'un exercice pour les rattacher à l'exercice au cours duquel seront comptabilisés les produits correspondant à ces charges ». C'est l'inverse pour les charges constatées d'avance. Ce serait encore le cas pour les charges à répartir, sous l'empire de dispositions de plans comptables généraux postérieures à 1957 et, notamment, de celui de 1982 donnant la *possibilité* aux entreprises de répartir les charges en fonction des produits¹⁸⁹⁷. Pour M^{me} Mignon, « ce n'est pas parce que le Plan comptable de 1982 a ouvert aux entreprises la possibilité de répartir les charges en fonction des produits, qu'il faut en faire une obligation fiscale »¹⁸⁹⁸. Mais, même dans ce domaine des charges à répartir, tout report de leur déduction n'est pas impossible car si un doute persiste sur une telle autorisation en droit fiscal et qu'aucune incertitude ne pèse sur le fait que ce dernier ne l'impose pas, il ne l'interdit pas non plus¹⁸⁹⁹. En effet, Pour M^{me} Mignon « généralement, les commentateurs considèrent toutefois que le Conseil d'État ne serait pas hostile à la possibilité fiscale de différer la déduction de charges correspondant à des produits futurs. En effet, sauf dispositions contraires du Code général des impôts, l'article 38 quater de l'annexe II au CGI pose le principe du rapprochement des règles fiscales et comptables. Si le droit comptable le permet, on ne voit pas pourquoi le droit fiscal l'interdirait ». Par conséquent, et à plus forte raison, si le droit comptable l'exige (la déduction différée), les charges concernées sont alors des charges constatées d'avance, le droit fiscal doit pouvoir s'enrichir de cette règle de l'alignement des charges sur les produits. C'est ce que le Conseil d'État s'applique à faire, mais implicitement. De plus, ce qui a été accompli pour certains produits - les aligner sur les charges - pourrait également être réalisé pour les charges - alors rattachées aux produits correspondants. Une certaine cohérence entre les règles fiscales serait ainsi assurée. Par conséquent, la règle de la comptabilité d'engagement impose qu'une charge certaine, et dans son principe, et dans son montant soit déductible immédiatement si le bien concerné est livré ou les services en question sont rendus, au cours du même exercice. La règle de l'indépendance des exercices exige la déduction de ces charges au titre d'un même exercice mais s'il existe un décalage entre l'engagement de la charge au cours d'un exercice et la livraison du bien ou la fourniture de services correspondante au cours d'un autre exercice, la déduction sera différée et les charges en question seront des charges constatées d'avance de l'exercice de leur engagement. En revanche, la coïncidence entre la charge et la livraison du bien ou la fourniture de services correspondante résulte de la règle de l'alignement de la charge sur le produit. Ce sont donc trois règles qui se concilient et assurent la cohérence de l'imposition. Mais c'est bien celle de l'alignement de la charge sur le produit qui justifie la coïncidence de la première avec le bien

¹⁸⁹⁵ C.E., 29 juillet 1998, n° 149517, *op. cit.* Revirement d'une jurisprudence de 1997 (C.E., 8 janvier 1997, n° 147760, R.J.F. 2/97, p. 85, n° 110 ; B.D.C.F. 1/97, n° 7, p. 16, concl. J. Arrighi de Casanova).

¹⁸⁹⁶ P. Loloum, *op. cit.*, pp. 746-747.

¹⁸⁹⁷ É. Mignon, *not. Dr. fisc.* 2002, *op. cit.*, p. 671.

¹⁸⁹⁸ *Not. Dr. fisc.* 2002, *op. cit.*, p. 671.

¹⁸⁹⁹ É. Mignon, *not. Dr. fisc.* 2002, *op. cit.*, p. 671.

livré ou les services rendus correspondants. Et c'est ce dernier qui fonde l'étalement de la déduction des agios d'escompte au fur et à mesure de l'exécution de la prestation.

565. L'application des règles à l'escompte. D'emblée le Conseil d'État indique que si, comptablement, la remise à l'escompte d'un effet de commerce est une sortie d'un élément d'actif, autrement dit la cession d'un tel effet, fiscalement l'opération d'escompte est une opération de crédit. Par conséquent, le Conseil d'État écarte la *cession* comme définissant l'escompte, au profit de l'opération de *crédit* car la première ne serait pas compatible avec les règles relatives au calcul de l'impôt, en l'occurrence l'impôt sur les sociétés. Pourtant, les agios d'escompte constituent, dès la remise de l'effet à l'escompte et leur paiement au même moment, une dette certaine tant dans son principe - la créance du banquier est « acquise » - que dans son montant. Il en résulte, l'opération d'escompte ne serait alors qu'une cession de créances, que tous des frais afférents à cette opération seraient des charges déductibles de l'exercice au cours duquel ils ont été exposés, c'est-à-dire rattachés à l'exercice de remise des effets à l'escompte. Or, ce n'est pas l'analyse que le Conseil d'État a fait de l'escompte. Tout d'abord, tout en affirmant que les agios en question correspondent à un crédit consenti par le banquier, il précise que ces « intérêts » sont calculés en fonction de la durée à courir entre la remise de l'effet à l'escompte et celle de l'échéance de cet effet. Effectivement, l'opération d'escompte se dénoue, non pas par la remise des effets à l'escompte, mais par le paiement du débiteur ou par le remboursement de la somme reçue par le tireur, en cas de recours exercé contre ce dernier par le banquier qui n'a pas été payé par le tiré¹⁹⁰⁰. Il est donc ici question d'une prestation se prolongeant dans le temps et, notamment, au-delà d'un exercice ; elle est continue. Dès lors que les agios d'escompte sont des *produits* imposables pour le banquier et que la prestation de ce dernier est *continue*, ces produits doivent être imposés au fur et à mesure de l'exécution de cette prestation¹⁹⁰¹. Donc, la règle consistant à faire coïncider les produits imposables et les charges déductibles impose le rattachement de la charge correspondant aux agios, pesant sur le débiteur, au fur et à mesure, également, de la prestation du banquier. C'est la conséquence que le Conseil d'État a fait produire à l'opération de crédit qu'est l'escompte en considérant que les « intérêts » versés par le débiteur sont enregistrés au titre de l'exercice au cours duquel ces intérêts ont **couru** ; leur paiement au moment de la remise des effets à l'escompte n'est pas pris en considération. Pour se convaincre de l'application de cette règle, ici, assurant une cohérence de l'impôt, il faut restituer dans leur intégralité les derniers propos de M. Courtial, le commissaire du Gouvernement ayant rendu ses conclusions sur les arrêts du Conseil d'État examinés de 2001 : « *la solution présenterait toute garantie de sécurité juridique et introduirait une cohérence [...] entre le traitement fiscal et comptable des charges, selon la règle du prorata, et celui des produits que sont les agios pour les banques. Et même s'il n'existe pas de principe fiscal conduisant à traiter systématiquement les charges et les produits correspondants de manière symétrique, la cohérence est toujours préférable à la discordance* »¹⁹⁰². Ensuite, le Conseil d'État indique que si la date de la remise de l'effet est antérieure à la clôture de l'exercice et la date d'échéance postérieure à cette clôture, « *les intérêts payés mais non courus au titre de cet exercice doivent être traités comme des charges constatées d'avance, rattachables à l'exercice suivant* »¹⁹⁰³. Le choix de ne retenir de l'opération d'escompte que le crédit qu'elle implique, constituant ainsi une exception à l'application du droit des obligations, notamment,

¹⁹⁰⁰ Not. J. Courtial, *op. cit.*, p. 3. Pour des précisions concernant les conclusions de ce dernier, C. Acard, observations sous C.E., 1^{er} juin 2001, n^{os} 194699 et 157650, *op. cit.*, p. 57.

¹⁹⁰¹ Art. 38-2 bis, a) C.G.I.

¹⁹⁰² *op. cit.*, p. 3.

¹⁹⁰³ La charge correspondant à la fraction des intérêts courus et échus au titre de l'exercice suivant celui de la remise des effets est extournée des charges de ce dernier exercice par l'intermédiaire d'un compte de régularisation et déductible des résultats de l'exercice suivant, au cours duquel les effets arrivent à échéance.

en droit fiscal puisqu'en droit civil, cette opération constate également une transmission des effets de commerce du porteur à une banque, est dictée par la mise en œuvre d'une règle fiscale, celle de l'alignement des charges sur les produits. La cohérence de l'imposition est ainsi assurée et cette exception est justifiée.

3) Discussion sur la portée des arrêts du Conseil d'État du 1^{er} juin 2001¹⁹⁰⁴

566. Si les affaires ayant donné lieu à ces arrêts ne concernaient que le régime fiscal des *effets échus au cours de l'exercice suivant celui de la remise de ces derniers*, ce régime serait le même, et l'escompte serait toujours une opération de crédit, dans les hypothèses *d'effets échus au cours du même exercice que celui de remise de ces derniers*, d'un contrat d'escompte dans lequel ne figurerait *pas de clause prévoyant un recours du banquier contre le tireur*, ou encore *d'escompte à forfait*. Ils auraient donc une portée générale. En effet, le Conseil d'État ne fait pas de différence entre les différents types d'escompte et, en particulier, ne vise pas que les escomptes prévoyant une telle clause¹⁹⁰⁵, alors que le commissaire du Gouvernement n'envisageait que ces derniers¹⁹⁰⁶. Pour certains commentateurs du droit fiscal, l'ambition du M. Courtial était de démontrer que l'escompte ne peut être une véritable cession de titres ; il est une opération de crédit, *les effets étant restitués au tireur en cas de recours exercé contre lui avec succès par l'établissement de crédit*¹⁹⁰⁷.

567. Quelques remarques à propos de cette démonstration donnant une importance considérable - et injustifiée - à la clause « sauf bonne fin » ou « sauf encaissement ». Au regard du droit civil ou du droit bancaire, la portée de cette clause, prévue ou non au contrat, qui justifierait le recours du banquier contre le tireur, reste très discutée. Surtout, les magistrats n'ont pas subordonné ce recours à la condition d'une telle clause. Les parties au contrat d'escompte restent liées au-delà de la remise des titres, alors même qu'aucune clause ne prévoit un recours de l'une contre l'autre. L'opération d'escompte, de manière générale, se dénoue, soit par le paiement du débiteur, soit par la restitution des sommes par le tireur. Rien ne fonderait donc une portée plus grande de la clause en question en droit fiscal. Le seul cas, apparemment à part, serait l'escompte « à forfait » défini comme une « *opération d'escompte dans laquelle le banquier escompteur renonce à tout recours contre le remettant en cas de défaillance du tiers débiteur de l'effet. On parle également de forfaitage* »¹⁹⁰⁸. M. Courtial

¹⁹⁰⁴ *op. cit.*

¹⁹⁰⁵ Dans ce sens, J. Maïa, *op. cit.*, p. 995. Observant que le Conseil d'État ne fait aucune distinction entre les contrats d'escompte, ceux assortis d'une clause de recours et ceux qui ne le sont pas, M. Maïa écarte la distinction opérée par des commentateurs du droit fiscal entre les premiers escomptes qui aurait pour effet une déduction échelonnée des intérêts et les deuxièmes dont la conséquence serait une déduction immédiate de l'ensemble des frais de mobilisation de créance.

¹⁹⁰⁶ J. Courtial, *op. cit.*, p. 3. *Par ex.* : « *dans le contrat d'escompte assorti d'un recours en cas d'insolvabilité du débiteur, l'opération n'est véritablement close que par le paiement du débiteur. Certes, l'endossataire peut poursuivre le débiteur, mais il peut aussi plus commodément faire jouer la clause de recours contre l'endosseur. Dans ce cas, l'effet renvoyé est rétabli à l'actif du bilan de l'entreprise* » (donc pas de cession définitive des titres). En outre, pour M. Courtial, il n'y a pas de rétrocession à la suite d'une cession parfaite des effets en cause. D'abord, la restitution du titre au tireur ne serait qu'une « *conséquence comptable d'un fait juridique avéré* » (sur cette interprétation, C. Acard, observations sous *C.E., 1^{er} juin 2001*, n^{os} 194699 et 157650, *op. cit.*, p. 57). Ensuite, le recours conduisant à cette restitution est, selon M. Courtial, « *prévu dans le contrat et inséparable de la cession primitive* ».

¹⁹⁰⁷ Not. C. Acard, observations sous *C.E., 1^{er} juin 2001*, n^{os} 194699 et 157650, *op. cit.*, p. 57 : « *relevant que l'effet peut réintégrer l'actif de la société qui demande l'escompte (en cas d'insolvabilité du débiteur), il [le commissaire du Gouvernement Courtial] considère implicitement que l'effet ne peut donc être analysé comme définitivement cédé* ».

¹⁹⁰⁸ B. Sousi-Roubi, *Lexique de la banque et des marchés financiers*, 6^{ème} éd., 2009, Dunod, coll. « Lexique et dico », pp. 134-135, V^o Escompte à forfait.

n'envisage pas cette hypothèse, sans doute parce que les conséquences fiscales ne seraient probablement pas les mêmes que dans les autres types d'escompte, le contrat prévoyant, en effet, que le porteur ou l'endossataire des titres non payés ne se retournera pas contre le tireur¹⁹⁰⁹. Deux réserves sont à apporter. Les endosseurs conservent leurs recours contre le tireur¹⁹¹⁰. En droit civil ou bancaire, ce type de contrat serait une opération de crédit¹⁹¹¹. Quelques observations, également, sur l'exclusion de toute cession de créances dans l'opération d'escompte car cette dernière ne serait pas « parfaite » ou « définitive » en raison du recours du banquier contre le tireur ou encore parce celle-ci a un caractère spéculatif, incompatible avec toute idée d'escompte¹⁹¹². En droit civil ou bancaire, un consensus règne sur le rattachement de ce recours de droit commun à la disposition de l'escompteur au crédit que consent ce dernier au tireur. Il est donc inséparable de l'opération de crédit et distincte de la cession entre le tireur et le dispensateur de crédit. De plus, la cession n'a pas nécessairement un caractère spéculatif. Par conséquent, dans l'opération d'escompte, le recours contre le tireur n'est pas un obstacle à l'existence d'une cession qui trouve sa place dans cette opération dès lors qu'il n'en résulte aucune volonté de spéculer. De tout ce qui précède, il faut conclure que l'exception à l'application du droit des obligations, spécialement, en droit fiscal, concernerait toutes les catégories d'escompte et que le fondement de cette exception n'est pas à rechercher dans l'impossibilité de définir l'opération d'escompte au regard de la cession de créance, mais dans l'application d'une règle du droit fiscal, principalement, celle de l'alignement des charges sur les produits.

§ 2. L'exclusion de la théorie dite des créances acquises : l'exemple de la clause de retour à meilleure fortune

568. **Le problème posé.** Selon les dispositions de l'article 38-2 du Code général des impôts, « *le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées* ». L'article 209, I, al. 1^{er} du même code, quant à lui, renvoie aux dispositions précédentes : « *...les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45...* ». Il résulte de ces articles que pour les entreprises qui réalisent des *bénéfices industriels et commerciaux*, les créances et les

¹⁹⁰⁹ C. Acard, observations sous *C.E.*, 1^{er} juin 2001, n^{os} 194699 et 157650, *op. cit.*, p. 57 : « dans la seconde [situation], l'escompte n'est pas assorti d'un droit de recours : dans ce cas, l'opération étant dénouée dès la remise des fonds par le banquier, les frais d'escompte ne devraient-ils pas être déduits en totalité au titre de l'exercice au cours duquel le titre est remis à l'escompte, surtout si le droit comptable continue de maintenir cette position de principe... ». J. Maïa, *op. cit.*, p. 994 : « seule fait exception à cet équilibre [difficulté de considérer l'escompte comme une cession de créance] une variété particulière d'escompte, dite à forfait ou du croire, par laquelle le banquier renonce à se retourner contre le tireur de la traite en cas de défaillance du tiré ».

¹⁹¹⁰ V. J. Maïa, *op. cit.*, p. 994 : « Encore, en ce cas, la renonciation du banquier à exercer un recours contre le tireur demeure-t-elle sans incidence sur le droit des endosseurs éventuels de la lettre de change à appeler le tireur en garantie par application des prescriptions de l'article 115 du Code du commerce, d'après lequel toute clause par laquelle le tireur s'exonère de la garantie du paiement doit être réputée non écrite ». Auj. art. L. 511-6, al. 2 C. de Cce : « toute clause par laquelle il [le tireur] s'exonère de la garantie du paiement est réputée non écrite ».

¹⁹¹¹ J.-L. Rives-Lange, note sous *Cass. Com.*, 30 janvier 1996, D. 1996, p. 321, note 8 : « dans l'escompte à forfait, la banque renonce toutefois à son droit au remboursement de l'avance. L'opération demeure cependant une opération de crédit et non un achat de créance ».

¹⁹¹² J. Maïa, *op. cit.*, p. 994.

dettes sont rattachées à leur résultat quand ces dernières naissent, autrement dit quand elles sont acquises, ou encore quand elles sont certaines dans leur principe et dans leur montant. En effet, pour l'Administration, et notamment, « *une créance ne peut être considérée comme acquise que si elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant* »¹⁹¹³. Cette notion de créance acquise, alors certaine dans son principe et dans son montant, a été précisée par l'Administration, au regard des règles du droit civil¹⁹¹⁴. Cependant, confronté à un problème d'abandon de créance subordonné à une clause de retour à meilleure fortune et de stipulations contractuelles mal rédigées, le Conseil d'État a dû s'écarter de ces règles et être à l'origine d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal dont les fondements sont directement liés aux circonstances de fait¹⁹¹⁵. L'examen préalable de la conformité au droit civil du régime fiscal de l'abandon de créance subordonné à une clause de retour à meilleure fortune (A) mettra en évidence cette exception et plus particulièrement les fondements de l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal (B).

A. LA CONFORMITÉ AU DROIT CIVIL DU RÉGIME FISCAL DE L'ABANDON DE CRÉANCE SUBORDONNÉ À UNE CLAUSE DE RETOUR À MEILLEURE FORTUNE

569. 1. Rappel de la définition et de la nature juridique de la clause de retour à meilleure fortune. En droit civil, la clause de retour à meilleure fortune est définie comme « *une clause par laquelle un débiteur, auquel il a été consenti une remise de dette, s'engage à rembourser tout ou partie de cette dette, mais uniquement si certaines conditions liées généralement à une amélioration de sa situation financière se trouvent réalisées* »¹⁹¹⁶. Généralement associée à un prêt, elle est prévue à l'article 1901 du Code civil selon lequel « *s'il a été seulement convenu que l'emprunteur payerait quand il le pourrait, ou quand il en aurait les moyens, le juge lui fixerait un terme de paiement suivant les circonstances* ». D'après la Cour de cassation, et après avoir précisé que cette clause est licite et s'impose aux juges, elle serait un *terme indéterminé*¹⁹¹⁷. Toutefois, la portée de la qualification ici retenue par la Cour de cassation resterait à mesurer¹⁹¹⁸. La fragilité de cette qualification a laissé le champ libre à d'autres qualifications. Ainsi, pour certains auteurs, elle serait, du côté du créancier, une remise de dette assortie d'une condition résolutoire du retour à meilleure fortune et, du côté du débiteur, d'une telle remise sous condition suspensive du rétablissement

¹⁹¹³ BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n° 1.

¹⁹¹⁴ BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n°s 1 et suiv.

¹⁹¹⁵ C.E., 11 octobre 2004, n° 250153, J.C.P. 2004, éd. E., n° 9, p. 387, note A.-F. Gagneur ; B.D.C.F. 12/04, n° 147, p. 10, concl. L. Olléon ; Rev. contrats 2004, p. 851, obs. D. Gutmann.

¹⁹¹⁶ T. Jacomet et A. Bejinariu, « La clause de retour à meilleure fortune », Bull. Joly 1996, p. 365.

¹⁹¹⁷ Cass. com., 12 octobre 2004, D. 2004, Act. juris., p. 302, p. 2791. Le terme est la « *modalité d'une obligation généralement contractuelle subordonnant son exigibilité ou son extinction à l'arrivée d'un événement futur qui, au moment de l'engagement, est de réalisation certaine (C. civ. a. 1305)* » (G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F./Quadrige, 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Terme). Il est incertain quand la date de cet événement n'est pas connue. Ex. décès d'une personne (G. Cornu, *op. cit.*, V° Terme et Incertain - sens 2- Renvoi à Incertain/aîne - sens 1 : « *se dit d'un événement futur qui se produira nécessairement mais à une date qu'on ignore (ex. décès d'une personne)* »).

¹⁹¹⁸ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », obs. sous CE, 11 octobre 2004, n° 250153, Rev. contrats 2004, p. 851.

de ce dernier¹⁹¹⁹. Pour M. Gutmann, en particulier, elle est une novation subordonnée au retour à meilleure fortune, soit à une condition suspensive¹⁹²⁰.

570. **2. Le régime fiscal de l'abandon de créances subordonné à une clause de retour à meilleure fortune**¹⁹²¹. Ce dernier est considéré comme une perte qui vient en déduction du résultat imposable de la société ayant accordé cet abandon et un profit correspondant à la créance abandonnée enregistré comme un produit au compte de résultat de la société débitrice. L'Administration estime, quand cet abandon est subordonné à un retour à meilleure fortune, qu'il y a là une « *convention caractérisée, d'une part, par l'extinction de l'obligation de l'entreprise débitrice qui entraîne pour elle la constatation d'un profit d'égal montant, et, d'autre part, par la naissance d'une obligation nouvelle assortie d'une condition suspensive (le retour à meilleure fortune). Corrélativement, la société créancière est en droit de constater une perte...* »¹⁹²². Pour M. Gutmann, l'Administration s'appuie sur « *une analyse civile claire de la clause de retour à meilleure fortune* » qui n'est donc pas une clause résolutoire assortissant l'abandon de créance ; elle est « *une condition suspensive de la naissance d'une nouvelle créance* »¹⁹²³. Une fois cette dernière réalisée, la dette originale devient une charge déductible pour la société bénéficiaire de l'abandon et un produit imposable pour celle ayant consenti à l'abandon¹⁹²⁴. Le régime fiscal de l'abandon de

¹⁹¹⁹ Th. Jacomet et A. Bejinariu, *op. cit.*, p. 369. *Contra*, D. Defrance, *Le retour à meilleure fortune, Étude en droit des difficultés économiques*, L'Harmattan, 2017, pp. 65-66, n^{os} 46-47. Pour ce dernier, la clause de retour à meilleure fortune est une nouvelle obligation, celle du débiteur en s'engageant à payer le créancier, sous la condition suspensive du retour à meilleure fortune.

¹⁹²⁰ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 852. « *La novation est un contrat qui a pour objet de substituer à une obligation, qu'elle éteint, une obligation nouvelle qu'elle crée. Elle peut avoir lieu [...] par changement de créancier* » (art. 1329 *nouv. C. civ.*, O. n^o 2016-131, 10 février 2016, *op. cit.*). Lorsque c'est le débiteur qui change, la novation est une novation par « *changement de débiteur* » (art. 1329, al. 2 *nouv. C. civ.*).

¹⁹²¹ Un abandon de créances est « *un acte par lequel les banquiers ou les créanciers de l'entreprise renoncent à tout ou partie d'un prêt pour atténuer les difficultés d'une entreprise. En application de l'article 39 du Code général des impôts, les abandons de créances sont déductibles du chiffre d'affaires* » (R. Cabrillac, *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2023*, 14^{ème} éd., 2022, LexisNexis. V^o Abandon de créances). Plus précisément art. 39, § 13 C.G.I.

¹⁹²² BOI-BIC-BASE-50-20-10-20132901, n^o 280.

¹⁹²³ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 852.

¹⁹²⁴ BOI-BIC-BASE-50-20-10-20132901, n^o 290. Pour M. Gutmann, la correspondance entre le produit imposable et la charge déductible s'opère en vertu d'un principe de symétrie fiscale des gains et les pertes (*Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, pp. 302-303, n^o 423). Pour deux exemples récents de ce parallélisme entre les produits et les charges, et dans un cas particulier, *C.E.*, 18 octobre 2022, n^o 461355, *Dr. fisc.* 2022, n^{os} 51-52, p. 65, comm. 436, concl. R. Victor. Abandon de créance assorti d'une clause de retour à meilleure fortune. Dissolution sans liquidation de la société bénéficiaire de l'abandon et transmission universel de son patrimoine (TUP) à celle qui a procédé à la dissolution de cette dernière. Remboursement de la dette (mise en œuvre de la clause de retour à meilleure fortune) par cette dernière et déduction des charges correspondantes des résultats de la société ayant effectué ce remboursement et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprise (CVAE). Refus de la part de l'Administration. Pour le Conseil d'État, la société ayant procédé à la dissolution s'est substituée à la société dissoute et donc si cette deuxième société a dû majorer le montant de la valeur ajoutée au titre de l'exercice au cours duquel elle a bénéficié de l'abandon de créance, la première doit pouvoir le minorer au cours de l'exercice du remboursement de l'abandon de créance. *C.E.*, 22 novembre 2022, n^o 447097, *Dr. fisc.* 2023, n^o 5, p. 20, comm. 97, concl. É. Bokdam-Tognetti et note M. Seraille et M. Fredy. La dette de remboursement est une charge déductible quand il est prévu que ce remboursement intervienne après une opération de restructuration (une opération de TUP – transmission universelle du patrimoine – Dissolution-confusion) et donc sous la condition d'un transfert de l'actif et du passif de la société bénéficiaire de l'abandon de créance à une société autre que celle qui a consenti l'abandon de créance et sur laquelle pèse le remboursement en question. La créance est devenue certaine dans son principe et dans son montant après l'opération de restructuration. La dette en résultant est donc déductible des résultats de la société en charge du remboursement de l'abandon de créance (engagement *hors bilan* c'est-à-dire sans inscription d'une dette, ni constitution d'une provision).

créance, spécialement soumis à une clause de retour à meilleure fortune, est conforme à la théorie dite des « *créances acquises* » à propos de laquelle il convient, une nouvelle fois, de consacrer des développements car cette théorie, conduisant, en principe, à un alignement de la date de la créance fiscale sur celle de la créance civile, est remise en cause par l'arrêt du 11 octobre 2004 du Conseil d'État¹⁹²⁵.

571. **3. Un régime fiscal conforme à la théorie dite des « *créances acquises* ».** Le droit des obligations s'applique encore ici puisque l'Administration, si elle ne se réfère pas directement au texte de l'article 1583 du Code civil, elle en reprend le contenu. Cet article prévoit, il faut le rappeler, qu'une vente « *est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé* ». Or, pour l'Administration, une créance est acquise et donc certaine tant dans son principe que dans son montant dès que « *l'accord a été réalisé entre les parties sur la chose et sur le prix, même si le prix n'est payable qu'ultérieurement* »¹⁹²⁶. Elle précise aussi que « *ce principe a une portée générale et vise également [...] les créances de toute nature acquises à l'entreprise et qui ne sont pas nécessairement la contrepartie de ventes de marchandises ou de services. En définitive, une créance peut être considérée comme acquise indépendamment de la date de son exigibilité et de l'époque effective de son recouvrement* »¹⁹²⁷. Cette règle supporte des exceptions. Il en est ainsi des ventes de marchandises ou des prestations de services¹⁹²⁸. Si le renvoi opéré au droit civil n'est pas explicite dans la mesure où l'Administration ne se réfère pas directement à l'article 1583 du Code civil, il n'en est pas moins certain, ainsi que le relève M. Gutmann : « *nul ne conteste qu'en principe la date de naissance de la créance doit être déterminée par rapport au droit civil. La doctrine administrative énonce en effet de façon parfaitement claire : « une créance ne peut être considérée comme acquise que si elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant, c'est-à-dire...[reprise de l'analyse de l'Administration]* »¹⁹²⁹. Toutefois, la règle énoncée par l'Administration, et par conséquent, l'application du droit civil en droit fiscal, peuvent apparaître comme trop rigoureuses et nécessiter un ajustement au regard, spécialement, de ce qu'ont voulu les parties à une convention¹⁹³⁰. Il en a été ainsi d'un abandon de créance assortit d'une clause de retour à meilleure fortune dont les termes étaient mal rédigés. Un arrêt du Conseil d'État de 2004 a donc procédé à un tel ajustement en estimant que l'arrêt d'appel avait « *dénaturé* » la portée de la convention en cause¹⁹³¹.

B. LES FONDEMENTS DE L'EXCEPTION À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL

572. **1. La désapprobation : les critiques adressées à l'arrêt du Conseil d'État de 2004 au regard des règles du droit civil.** Dans les clauses de la convention, les parties en

¹⁹²⁵ *op. cit.*

¹⁹²⁶ BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n° 1.

¹⁹²⁷ BOI-BIC-BASE-20-10-20121204, n°s 10 et 20.

¹⁹²⁸ Art. 38, 2 *bis* C.G.I.

¹⁹²⁹ « La date de naissance des créances en droit fiscal », Colloque sur « La date de naissance des créances » organisé le 25 mars 2004, P.A. 2004, n° 224, p. 37, n° 13.

¹⁹³⁰ D. Gutmann, « La date de naissance des créances en droit fiscal », *op. cit.*, p. 37, n° 14 : « *cet alignement de la date de naissance de la créance fiscale sur celle retenue en droit civil peut conduire à des résultats assez rigoureux pour la trésorerie des entreprises, puisqu'elle aboutit à l'imposition de produits non encore perçus...* ». Référence à Nancy, 4 juillet 2002, n° 99-752, R.J.F. 12/02, p. 964, n° 1356. Arrêt ayant conduit à l'arrêt du Conseil d'État de 2004 examiné dans ces développements (C.E., 11 octobre 2004, n° 250153, *op. cit.*).

¹⁹³¹ C.E., 11 octobre 2004, n° 250153, *op. cit.*

présence avaient qualifié la clause de retour à meilleure fortune de « *clause résolutoire* » de l'abandon de créance et prévu un remboursement fractionné de la somme abandonnée, chaque fraction étant remboursable annuellement et soumise à un certain plafond. Conformément aux articles 38-2 et 209 du Code général des impôts, tels qu'ils ont été interprétés par l'Administration, au regard du droit civil, en particulier, et appliquant alors la méthode de la comptabilité d'engagement laquelle consiste à prendre en considération les créances acquises, ou certaines dans leur principe et dans leur montant, la cour administrative d'Appel de Nancy a retenu la thèse de cette dernière. Elle a alors considéré que la créance en cause devait être rattachée, une fois le constat de bénéfices réalisés par l'entreprise débitrice, au premier exercice non prescrit de la société créancière, *dans sa totalité*, et que l'accroissement de l'actif net correspondant devait être imposé « *sans qu'y fasse obstacle les stipulations de la convention conclues entre les deux sociétés prévoyant un remboursement fractionné des sommes en cause* »¹⁹³². Les magistrats ont également suivi l'Administration en qualifiant les remboursements d'avances sans intérêt, alors constitutives d'un acte anormal de gestion, et en approuvant la réintégration des intérêts en cause dans les bénéfices imposables de la société créancière.

573. L'arrêt du Conseil d'État écarte le raisonnement suivi par la cour d'Appel dans une affaire dans laquelle l'interprétation de stipulations contractuelles joue un rôle essentiel. Dans ses conclusions soumises à l'examen du Conseil d'État, le commissaire du Gouvernement reconnaît que la rédaction de la clause est maladroite car l'interprétation de ses termes peut laisser penser que la créance naît dès le retour à meilleure fortune ; elle est donc certaine dans son principe et dans son montant, à ce moment-là, l'étalement du remboursement, lié au redressement de la société bénéficiaire de l'abandon, n'étant qu'une modalité de ce remboursement¹⁹³³. Par conséquent, poursuit le commissaire du Gouvernement, les deux articles litigieux de la convention des parties, alors compris séparément, ne peuvent encourir le reproche de la dénaturation des faits par la cour d'Appel et ce n'est « *qu'au prix d'une interprétation bienveillante* » que la lecture des stipulations de la convention faite par cette dernière pourrait être écartée¹⁹³⁴. Pourtant, la haute juridiction a procédé à cette « *interprétation bienveillante* » de la clause de la convention en liant les deux articles en cause et considérant que la cour d'Appel avait dénaturé la portée de la convention. Pour le Conseil d'État, « *le fait générateur de la clause résolutoire ne s'appliquait chaque année qu'à une fraction de la somme abandonnée [...] afin que la renaissance de sa dette n'obère pas le redressement de la société Claas France [la société bénéficiaire de l'abandon de créance]* ». Ainsi, « *la créance détenue par la société Usine Claas France [la société ayant accordé l'abandon de créance] n'est devenue certaine dans son principe et dans son montant, qu'à la date et dans la mesure de la réalisation des conditions posées par les stipulations combinées des articles 2 et 3 précitées de la convention...* ».

574. Cet arrêt, assortissant l'abandon de créance d'un retour à meilleure fortune (condition résolutoire) et considérant que la créance peut renaître sous une forme fractionnée au moment de ce retour à meilleure fortune (condition suspensive), a été critiqué par M. Gutmann au regard des règles du droit civil : « *une telle analyse, certes stimulante, paraît d'une compatibilité douteuse avec le mécanisme de la résolution, entendue par l'article 1183 comme une remise en l'état initial. On voit mal, surtout, comment une créance de sommes d'argent, indivisible en son principe quoique divisible en son montant, pourrait renaître de façon partielle : soit la créance renaît en son état initial, et ce sont les modalités de son*

¹⁹³² Nancy, 4 juillet 2002, n° 99-752, R.J.F. 12/02, p. 964, n° 1356.

¹⁹³³ Conclusions sur C.E., 11 octobre 2004, n° 250153, *op. cit.*, p. 12.

¹⁹³⁴ Conclusions sur C.E., 11 octobre 2004, n° 250153, *op. cit.*, p. 12.

remboursement qui sont assouplies, soit elle ne renaît pas, et ce sont de nouvelles créances qui voient le jour...mais ce n'est pas une clause résolutoire »¹⁹³⁵. Autrement dit, et sachant que la condition résolutoire a un effet rétroactif¹⁹³⁶, la créance de l'entreprise ayant préalablement abandonné celle-ci et résultant de la réalisation de cette dernière (le retour à meilleure fortune) ne pourrait être qu'une renaissance de cette créance *telle qu'elle existait avant la résolution* et non des fragments de créance. Deux cas de figure se présenteraient : soit la nouvelle créance est la renaissance de la créance initiale mais, dans cette hypothèse, il n'y a, selon M. Gutmann, qu'un assouplissement des modalités de son remboursement. Soit la nouvelle créance est indépendante de la précédente et il n'y a plus de condition résolutoire. D'où la pertinence, pour les parties, de prévoir une novation, et donc la naissance de rapports d'obligations jusqu'à atteindre un certain plafond financier équivalent au montant de la créance initiale à condition (condition suspensive) que l'entreprise ayant bénéficié d'un abandon de créance réalise des bénéfices au cours d'une année¹⁹³⁷.

575. 2. L'approbation : les fondements justifiant l'arrêt du conseil d'État de 2004 malgré une exclusion des règles du droit civil. Deux raisons justifieraient la solution du Conseil d'État, étroitement liées aux circonstances de fait¹⁹³⁸. D'abord, **l'équité**. Les parties, maladroitement dans la rédaction des stipulations contractuelles ne pouvaient « *en payer la note fiscale* »¹⁹³⁹. Mais, c'est essentiellement la situation de l'entreprise ayant consenti un abandon de créance qui aurait déterminé le Conseil d'État à faire preuve de mansuétude à son égard « *quitte à égratigner au passage quelques raisonnements juridiques* »¹⁹⁴⁰. En effet, si le Conseil d'État avait suivi le raisonnement des magistrats de la cour d'Appel, favorable à l'Administration, cette entreprise aurait été soumise à une imposition sur la somme due, *dans sa totalité*, dès le premier exercice bénéficiaire de l'entreprise à laquelle a été accordé l'abandon de créance, *sans la moindre certitude que les résultats suivants soient bénéficiaires si tant est qu'un jour ils le soient*. En prévoyant un fractionnement de la créance, les parties elles-mêmes avaient conscience du caractère aléatoire des profits futurs de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon de créance. En outre, comme le précise M. Gutmann, cette conséquence - celle d'imposer des revenus aléatoires - n'est pas une conséquence ordinaire de la théorie des créances acquises « *dont on sait qu'elle implique par définition l'imposition de produits non encore perçus* »¹⁹⁴¹. Selon cette dernière, le profit correspondant à la créance est certain même si sa date de réalisation est incertaine. Ce qui n'était pas le cas en l'espèce : « *la solution préconisée par l'administration aurait conduit à imposer une créance prétendument acquise mais un remboursement plus qu'aléatoire* »¹⁹⁴².

576. Le principe d'égalité. La deuxième raison, moins évidente, n'en est pas moins importante car elle repose sur un texte ayant consacré un principe applicable en droit fiscal : *le principe d'égalité devant les charges publiques* lui-même dérivé ou distinct du principe d'égalité devant l'impôt, lequel est une application particulière du principe général de l'égalité des citoyens devant la loi¹⁹⁴³. Pour M. Gutmann, la solution de la cour d'Appel « *aurait*

¹⁹³⁵ « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 854.

¹⁹³⁶ Art. 1183, *anc.*, C. civ. Art. 1304-7 *nouv.* C. civ. (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

¹⁹³⁷ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 854.

¹⁹³⁸ Sur ces raisons, D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, pp. 854-855.

¹⁹³⁹ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 855.

¹⁹⁴⁰ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 855.

¹⁹⁴¹ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 855.

¹⁹⁴² D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 855.

¹⁹⁴³ Un flou sur l'articulation de ces principes en droit fiscal règne parmi les commentateurs de ce dernier. Quelques exemples : F. Mélin-Soucramanien, *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil*

également été critiquable au regard du lien nécessaire qu'établit le droit fiscal entre l'acquittement de l'impôt et l'existence d'une capacité contributive manifestée par l'existence d'un revenu, sinon actuel, du moins certain »¹⁹⁴⁴. En raison de l'importance de ce fondement, constitutionnel, et de principes qui structurent, en partie, le droit fiscal, il convient ici de le développer. Le texte de base est l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 selon lequel, « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses de l'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Le principe qui en résulte, à savoir le principe d'égalité devant les charges publiques s'impose au législateur, lequel doit en assurer le respect¹⁹⁴⁵. Ainsi pour le Conseil Constitutionnel, se fondant sur l'article 34 de la Constitution du 5 octobre 1958 selon lequel « la loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature... », « il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon

Constitutionnel, P.U. d'Aix-Marseille, 1997, préface G. Vedel, p. 102, n° 209, note 5. Le principe de l'égalité devant les charges publiques est une « application particulière », ou une conséquence directe, du principe général d'égalité devant la loi. Critique de la distinction opérée par le professeur Lamarque entre le principe d'égalité devant la loi et le principe de l'égalité devant l'impôt. Mais, O. Fouquet, « Le conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », Les nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnels n° 33, 2011, p. 7. Le principe de l'égalité devant l'impôt est divisé en deux branches : le principe d'égalité devant les charges publiques et le principe de l'égalité devant la loi fiscale. Égal. M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2022/2023, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022, pp. 4-5, n^{os} 12-13. Le principe de l'égalité devant l'impôt est une application du principe général de l'égalité des citoyens devant la loi. Deux exceptions traditionnelles à une égalité de traitement des contribuables : la différence doit correspondre à une différence de situation en rapport avec l'objet de la loi ou elle doit poursuivre un but d'intérêt général. Depuis les années 90, le principe général d'égalité devant la loi sanctionnant les ruptures d'égalité devant l'impôt est supplanté par le principe spécial d'égalité devant les charges publiques. Toutefois, l'appréciation des facultés contributives de chaque contribuable, lesquelles permettent la répartition d'une contribution commune et prévues dans le texte de base du principe de l'égalité devant les charges publiques (*supra*) doit tout de même s'opérer dans le respect du principe d'égalité. D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, p. 30, n° 26. Distinction d'un principe général d'égalité devant la loi et d'un principe spécifique à la matière fiscale, le principe d'égalité devant les charges publiques. Frontière établie pour des raisons pédagogiques car le Conseil constitutionnel « fait masse du principe d'égalité dans ses deux branches d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques » (réf. à Commentaire de la décision n° 2010-24 QPC, Association national des sociétés d'exercice libéral et autres, Les Cahiers du Conseil constitutionnel, Cahier n° 30, p. 7). En effet, ce dernier procède en 4 étapes en matière fiscale (Commentaire de la décision n° 2010-24 QPC, Association national des sociétés d'exercice libéral et autres, *op. cit.* M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, *op. cit.*, p. 6, n° 17. Commentaire de la décision n° 2014-413 QPC du 19 septembre 2014, Société PV-CP Distribution, pp. 8-9).

- Circonscription des spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement pouvait être justifiée par une différence de situations en rapport direct avec l'objet de la loi ;

- Recherche de la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pouvait justifier une différence de traitement ;

- Examen, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, du caractère objectif et rationnel des critères qui fondaient la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;

- Enfin, également de manière spécifique, contrôle de l'éventuelle rupture « caractérisée » (c'est-à-dire manifeste) d'égalité devant les charges publiques.

¹⁹⁴⁴ D. Gutmann, « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 855.

¹⁹⁴⁵ Décision initiale : C.C., 30 décembre 1981, déc. n° 81-133, DC, « relative à la loi de finances pour 1982 », n° 7 (v. F. Mélin-Soucramanien, *op. cit.*, p. 103, n° 211). Et unanimité des commentateurs du droit fiscal pour affirmer que le Conseil Constitutionnel se fonde sur cet article 13 pour invoquer le principe de l'égalité devant les charges publiques en droit fiscal. V. F. Mélin-Soucramanien, *op. cit.*, p. 102, n° 210 et p. 103, n^{os} 211-212 (jurisprudence citée et pourcentage en augmentation de décisions se fondant sur l'art. 13). M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, *op. cit.*, p. 4, n° 13. D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, not. p. 34, n° 32. Pour des applications du principe de l'égalité devant les charges publiques, L. Fériel, « Le législateur et le principe d'égalité devant les charges publiques », *Dr. fisc.* 2013, n° 22, p. 19, comm. 299. R. Torlet et M. Valetteau, « La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au principe d'égalité depuis l'institution de la QPC », *Dr. fisc.* 2015, n° 13, p. 30, comm. 231.

lesquelles doivent être appréciées les capacités contributives »¹⁹⁴⁶. Des situations différentes peuvent être traitées de façon différente mais, dans ce cas, le législateur « *doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* »¹⁹⁴⁷. Un des motifs justifiant de telles dérogations au principe de l'égalité devant les charges publiques est la « *fraude ou l'évasion fiscale* »¹⁹⁴⁸. Toutefois, les dérogations concernées doivent être « *adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs [les buts fixés par le législateur]* »¹⁹⁴⁹. Enfin, « *l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* »¹⁹⁵⁰. Pour M. Gutmann, le Conseil constitutionnel est « *sensible à l'exigence de corrélation entre l'obligation d'acquitter l'impôt et la disposition du revenu servant d'assiette au calcul de celui-ci* »¹⁹⁵¹.

577. L'entreprise, dans l'arrêt examiné du Conseil d'État de 2004, se trouvait dans une telle situation puisqu'elle risquait d'être imposée sur un revenu qu'elle pouvait ne jamais percevoir¹⁹⁵². L'influence des décisions du Conseil constitutionnel sur la jurisprudence du Conseil d'État est incontestable. Il suffit de se reporter aux propos tenus par M. Fouquet dans son article consacré au Conseil constitutionnel et au principe de l'égalité devant l'impôt¹⁹⁵³ : « *nous pouvons témoigner, à titre personnel, en tant que président de la Section des Finances du Conseil d'Etat pendant près de sept années, de quel poids pèse aujourd'hui la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les délibérations des sections administratives et de l'assemblée générale du Conseil d'Etat. [...]. En matière fiscale, le respect du principe de l'égalité devant l'impôt est une préoccupation prioritaire. Si comme nous l'avons exposé, l'appréciation est souvent délicate pour le Conseil constitutionnel, elle l'est encore plus pour le Conseil d'Etat qui s'efforce de rester en phase avec la jurisprudence constitutionnelle et d'ailleurs y réussit le plus souvent* ». Il faut aussi préciser que les arrêts du Conseil d'État reprennent les principes constitutionnels dégagés par le Conseil constitutionnel¹⁹⁵⁴. Par

¹⁹⁴⁶ Par ex. C.C., 30 mars 2017, déc. n° 216-620, *op. cit.*, n° 4. Déjà, C.C., 16 août 2007, déc. n° 2007-555, DC, « relative à une loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat », n° 2.

¹⁹⁴⁷ C.C., 28 décembre 2003, déc. n° 2003-488, DC, « relative à la loi de finances rectificative pour 2003 », n° 19. C.C., 29 décembre 2009, déc. n° 2009-599, DC, « relative à la loi de finances pour 2010 », n° 15. C.C., 30 mars 2017, *op. cit.*, n° 4. M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *op. cit.*, pp. 4-5, n° 13. Sur cette expression de « critères objectifs et rationnels », F. Mélin-Soucramanien, *op. cit.*, p. 155 et suiv., n°s 328 et suiv. et p. 191, n° 427. G. Eveillard, « L'exigence des critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », P.A. 2000, n° 20, p. 8 et suiv.

¹⁹⁴⁸ C.C., 30 mars 2017, déc. n° 216-620, *op. cit.*, n° 5. La lutte contre la fraude, ou le risque d'évasion fiscale, voire d'optimisation fiscale est également un motif « d'intérêt général » justifiant des dérogations au principe d'égalité (D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, p. 31, n° 29 et sur le maniement difficiles de ces notions et l'importance de bien les distinguer, *op. cit.*, pp. 32-33, n° 29).

¹⁹⁴⁹ C.C., 30 mars 2017, déc. n° 216-620, *op. cit.*, n° 5.

¹⁹⁵⁰ C.C., 16 août 2007, déc. n° 2007-555, *op. cit.*, n° 24. C.C., 29 décembre 2012, déc. n° 212-662, DC, « relative à la loi de finances pour 2013 », n° 15. Déjà, C.C., 29 décembre 2005, déc. n° 2005-530, DC, « relative à la loi de finances pour 2006 », n° 65.

¹⁹⁵¹ « Regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel », Pouvoirs, vol. 151, n° 4, 2014, p. 135. Se reporter également à la jurisprudence citée par M. Gutmann. C.C., 29 décembre 2013, déc. n° 2013-685, DC, « relative à la loi de finances pour 2014 », n° 11 (revenus latents). C.C., 6 février 2014, déc. n° 2013-362, QPC, « relative à la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision », n° 4.

¹⁹⁵² Le montant total de l'abandon de créances était de 12 millions de francs.

¹⁹⁵³ *op. cit.*, pp. 12-13.

¹⁹⁵⁴ O. Fouquet, *op. cit.*, p. 13. Les arrêts cités par M. Fouquet ont été publiés à la revue de jurisprudence fiscale (C.E., 30 décembre 2002, n° 218242, R.J.F. 3/03, p. 271, n° 354. C.E., 3 avril 2006, n° 288982, R.J.F. 6/06, p. 659, n° 882. C.E., 16 octobre 2009, n° 305986, R.J.F. 1/10, p. 38, n° 42). D'autres plus récents, bien que non publiés au recueil Lebon, attestent d'une jurisprudence constante du Conseil d'État, notamment de son souci

conséquent, les magistrats, quand ils ont eu à statuer sur l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du Conseil d'État de 2004, ne pouvaient pas ne pas avoir à l'esprit la nécessité de satisfaire au principe de l'égalité devant les charges publiques et, notamment, ne pas tenir compte de la situation d'une entreprise risquant une imposition sur un revenu qu'elle ne percevrait peut-être pas. Alors même que la jurisprudence du Conseil constitutionnel rappelée est, en partie, postérieure à 2004, elle n'obère sa volonté constante, ni celle du Conseil d'État de veiller au respect du principe d'égalité devant l'impôt et, plus particulièrement, de celui de l'égalité devant les charges publiques¹⁹⁵⁵, d'autant plus que le Conseil d'État a érigé en principe général du droit le premier, le principe de l'égalité devant l'impôt, en 1974¹⁹⁵⁶. L'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal ne repose donc pas seulement sur l'équité, laquelle trouve encore sa place en droit fiscal ; elle est aussi fondée sur un texte de valeur constitutionnelle, l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789, à l'origine du principe de l'égalité devant les charges publiques. Il faut une nouvelle fois citer M. Gutmann : « pour toutes ces raisons, il semble que l'arrêt du Conseil d'État, quelque surprenant qu'il puisse d'abord paraître sur le strict terrain du droit civil, mérite l'approbation »¹⁹⁵⁷.

578. Toutefois, la jurisprudence du Conseil d'État de 2004 présente un caractère exceptionnel. Donc, en dehors de circonstances de fait tout à fait particulières, et dès lors qu'il n'y a pas d'atteinte au principe de l'égalité devant les charges publiques - l'impôt en l'occurrence - la créance de l'entreprise ayant accordé un abandon de créance est rattachée au premier exercice au cours duquel l'entreprise bénéficiaire de l'abandon a dégagé des profits. Il y a alors un alignement de la date de naissance de la créance en droit fiscal sur celle du droit civil. L'exception est écartée et le droit civil est appliqué. Il en est ainsi dans un cas de fusion-absorption d'entreprises¹⁹⁵⁸. Il en a été de même dans une affaire ayant fait l'objet d'un arrêt du Conseil d'État dans laquelle des époux associés dans une société civile immobilière avaient consenti à cette dernière un abandon de créance subordonnée à la condition que cette entreprise, alors transformée en S.A.R.L., revienne à meilleure fortune¹⁹⁵⁹. La haute

d'appliquer les principes du Conseil Constitutionnel étudiés, en excluant de recourir à ce dernier par une question prioritaire de constitutionnalité. *Par ex.* contre des dispositions du Code général des impôts, *C.E.*, 20 mai 2015, n° 388480, inédit au recueil Lebon. *C.E.*, 29 mars 2017, n° 407057, inédit au recueil Lebon. La question proportionnelle de constitutionnalité (« QPC »), prévue à l'article 61-1 de la constitution du 4 octobre 1958 est « la possibilité pour un justiciable de demander au juge saisi de sa cause de transmettre, par l'intermédiaire de la Cour de cassation ou du Conseil d'État, une question de constitutionnalité au Conseil constitutionnel portant sur la conformité de la règle légale applicable au litige aux droits et libertés que la constitution garantit » (D. Gutmann, « Regard sur la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel », *op. cit.*, pp. 130-131).

¹⁹⁵⁵ Pour des décisions du Conseil constitutionnel s'appuyant sur le principe de l'égalité devant les charges publiques « fiscales », F. Mélin-Soucramanien, *op. cit.*, p. 103, n°s 211-212. M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, *op. cit.*, p. 4 et suiv., n°s 12 et suiv. D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, p. 34 et suiv., n°s 32 et suiv.

¹⁹⁵⁶ *C.E.*, 22 février 1974, n° 86102, Lebon, p. 136. De plus, l'article de M. Fouquet est de 2011(*op. cit.*) mais son expérience au sein du Conseil d'État comme président de la Section des Finances - de 7 ans - conduisant au constat d'une influence du Conseil constitutionnel sur la jurisprudence du Conseil d'État remonte à 2004, année au cours de laquelle ce dernier a rendu l'arrêt commenté. C'est ajouter que les magistrats du Conseil d'État ont bien le souci du respect du principe de l'égalité de l'impôt et de son corollaire le principe de l'égalité devant les charges publiques. Sur les influences réciproques et particularités des jurisprudences du Conseil d'État et du Conseil constitutionnel relativement au principe général d'égalité, F. Mélin-Soucramanien, *op. cit.*, p. 37 et suiv., n°s 48 et suiv. et p. 291 et suiv., n°s 671 et suiv.

¹⁹⁵⁷ « Nature civile et effets fiscaux de la clause de retour à meilleure fortune », *op. cit.*, p. 855.

¹⁹⁵⁸ *Paris*, 15 juin 2005, *Dr. fisc.* 2006, n°s 21-22, p. 1034, comm. 413, note M. Sieraczek-Abitan. Remboursement des créances des sociétés absorbées et déduction des pertes liées à ce remboursement par la société absorbante après la fusion et *dès le retour à meilleure fortune de cette dernière*.

¹⁹⁵⁹ *C.E.*, 22 juillet 2016, n° 388147, R.J.F.11/16, p. 1272, n° 945, concl. E. Cortot-Boucher, p. 1367.

juridiction indique clairement « *qu'une créance consentie avec une clause de retour à meilleure fortune ne devient certaine, dans son principe et dans son montant, qu'à la date de réalisation des conditions de retour à meilleure fortune telles qu'elles sont stipulées dans cette clause* ». Et la clause est qualifiée par le Conseil d'État de *condition suspensive*¹⁹⁶⁰. En l'espèce, la condition de retour à meilleure fortune s'est réalisée, non pas au moment de la transformation de la S.C.I. en S.A.R.L., mais au cours du premier exercice bénéficiaire de cette dernière. Jusqu'à présent les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal étaient justifiées et conduisaient à assurer la cohérence de l'imposition. Mais les solutions contraires au droit civil ne sont pas toutes justifiées et mènent à une incohérence de cette imposition.

Section 2 – L'absence de règles conduisant à une remise en cause de la cohérence de l'imposition et à des solutions contraires au droit civil injustifiées

579. **Annonce.** L'exigibilité de la T.V.A. intervient au moment de l'encaissement du prix en particulier. S'il s'agit de prestations de services, ce prix devrait être celui des prestations en question. Or, ce n'est pas toujours cette date que le Conseil d'État a choisi. Il en résulte une remise en cause de la cohérence de l'imposition, ici la T.V.A., liée à des exceptions injustifiées, à défaut de règles fiscales à l'origine de ces dernières, à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En outre, il ressort de la jurisprudence tant des juridictions administratives que judiciaires, statuant en matière fiscale, soit un alourdissement de la charge fiscale pesant sur un contribuable contraint d'acquitter des droits de mutation à titre gratuit et des impôts sur son revenu, soit, à l'inverse, l'exclusion de tout imposition, ici, sur les bénéfices réalisés en France par une entreprise étrangère. Dans ces deux derniers cas de figure, c'est, là encore, au prix de la cohérence des impositions en cause que des exceptions injustifiées, en l'absence de règles fiscales, à l'application du droit civil en droit fiscal existent. Par conséquent, une distinction sera opérée entre des solutions contraires au droit civil concernant l'imposition sur la dépense (§ 1) et des solutions contraires au droit civil s'agissant l'imposition du patrimoine et des revenus (§ 2).

§ 1. Des solutions contraires au droit civil concernant l'imposition sur la dépense

580. **Les textes applicables et les problèmes posés.** Selon les dispositions de l'article 269, 2., c), alinéa 1^{er} du Code général des impôts, la T.V.A. est exigible « *pour les prestations de services [...], lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération...* »¹⁹⁶¹. Autrement dit, pour les prestations de services, spécialement, l'*exigibilité* de la taxe intervient lors de l'*encaissement* du *prix*, notamment, par le prestataire de services, alors redevable de la taxe.

581. Le code général des impôts, ne donnait, et ne donne toujours aucune définition de la notion d'« *encaissement* ». Il ne précisait pas non plus, et ne précise encore pas, qu'il s'agit *du prix*, en particulier, *des prestations de services* en cause. Pourtant, ces précisions sont d'une grande utilité car c'est à la date de l'encaissement de ce prix, des acomptes ou de la

¹⁹⁶⁰ La position de la commissaire du Gouvernement ayant rendu ses conclusions soumises aux magistrats du Conseil d'État, a été prise en considération puisqu'elle qualifie la clause de retour à meilleure fortune de *condition suspensive* (É. Cortot-Boucher, *op. cit.* p. 1367).

¹⁹⁶¹ Dans ses versions antérieures, l'article 269 du Code général des impôts prévoyait la même règle. Précision importante car le Conseil d'État, dans les arrêts examinés plus bas, se réfère à ces anciennes versions. Les prestations de services concernées comprennent également les travaux immobiliers.

rémunération que naissent le droit du comptable chargé du recouvrement de la taxe de réclamer le paiement de sa créance d'impôt et le droit pour le client du redevable de la T.V.A. de la déduire de celle qu'il a lui-même facturée. En principe, ces lacunes législatives devraient être résolues en recourant au droit civil. Par conséquent, le prix en question serait celui *des prestations imposables*¹⁹⁶² puisque dans cette dernière matière, la réalisation de prestations de services a pour contrepartie le versement d'honoraires, lorsqu'elles sont exécutées par un membre d'une profession libérale, ou le paiement d'un prix ou d'une rémunération¹⁹⁶³.

582. Or, dans des opérations complexes, essentiellement à trois personnes, tels que l'affacturage, l'escompte, la cession de créance, la novation et la délégation de personne, les juges statuant en matière fiscale ont fixé la date d'exigibilité de la taxe à une autre date que celle du paiement du prix des *prestations imposables*, ce qui témoigne d'une certaine *incohérence* au sein même du droit fiscal et d'une contradiction avec le droit civil. Surtout, en fixant la date de l'encaissement du prix des prestations de services imposables, à une autre date que celle de son paiement, les solutions adoptées portent atteinte aux mécanismes même du droit civil et manifestent une exclusion de ce dernier du champ d'application du droit fiscal, **sans que des raisons juridiques ne motivent ce rejet**. S'il faut voir, là, une certaine forme d'autonomie du droit fiscal, alors impulsée par le juge, au regard des règles et solutions du droit des obligations, elle doit être dénoncée car elle écarte le droit civil du droit fiscal, inopportunément. Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal se manifestent à la fois par une exclusion des qualifications juridiques (A) et par une absence de qualifications juridiques (B).

A. L'EXCLUSION DES QUALIFICATIONS JURIDIQUES

1) L'escompte et l'affacturage et la date d'exigibilité de la T.V.A.

a) Rappel des définitions de l'escompte et de l'affacturage

583. La mise à l'escompte d'une lettre de change, notamment, est « l'opération par laquelle le porteur transfère la lettre de change qu'il détient contre son client à une banque qui lui en avance le montant, sous déduction d'une somme appelée « *agio d'escompte* »¹⁹⁶⁴. Concrètement, un créancier, un prestataire de services ici, alors dénommé le *tireur*, va, par l'intermédiaire d'un titre, la lettre de change ou traite, en l'occurrence, donner l'ordre à l'un de ses débiteurs, un client là, ou le *tiré*, de payer une certaine somme, à une certaine date, à une troisième personne appelée *bénéficiaire* ou *porteur*, ou à son ordre. Le créancier appose sa signature au dos du titre - il l'endosse - et transfère ce titre à un banquier, généralement, lequel va régler à l'endosseur le montant de la créance sous déduction d'une somme correspondant aux intérêts à courir jusqu'à l'échéance de l'effet, à savoir la lettre de change.

¹⁹⁶² Y. Sérandour, « La T.V.A. à l'épreuve du régime des obligations », P.A. 1996, n° 146, *spéc.* p. 10, n° 5, p. 11, n° 7, p. 14, n° 27 et p. 15, n° 33. Ensuite, cette dernière cite un article du code général des impôts (*op. cit.*, p. 15, n° 34) qui confirmerait « l'impossibilité de dissocier l'opération imposable de l'exigibilité ». Il s'agit de l'article 266, 1., a), selon lequel la *base imposable* à la T.V.A., pour les prestations de services, est constituée par toutes les sommes, notamment, reçues ou à recevoir par le prestataire *en contrepartie des opérations effectuées*.

¹⁹⁶³ *Par ex.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 412-413, n° 370. Honoraires ou prix dans le louage d'ouvrage, selon que la prestation de service y est ou non fournie par le membre d'une profession libérale. A. Bénabent, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 19^{ème} éd., 2021, p. 145, n° 164. Honoraires ou rémunération pour certaines prestations de service.

¹⁹⁶⁴ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2022/2023, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022, p. 662, n° 1710.

L'affacturage, quant à lui, est « *le contrat par lequel un organisme financier (le factor) paye le montant des créances au créancier puis, subrogé dans les droits de ce dernier, en poursuit le recouvrement auprès des débiteurs ; il assume le risque d'insolvabilité de ceux-ci et se fait rémunérer par des commissions spéciales* »¹⁹⁶⁵.

b) Le régime fiscal de l'escompte et de l'affacturage dans la jurisprudence du Conseil d'État

584. **L'escompte.** Dans ce domaine de la T.V.A. et un arrêt de 1974, le Conseil d'État a, suivant les analyses du commissaire du Gouvernement Cabanes, estimé que la *remise* des effets à l'escompte devait être considérée comme une cession « *définitive* » de créances et fixé la date de l'*encaissement* du prix des prestations de services effectuées (des travaux immobiliers) à celle de cette *remise*¹⁹⁶⁶. Dans ses conclusions, le commissaire du Gouvernement constatait, après avoir qualifié l'escompte de *cession de créance* et refusé de le limiter à une opération de crédit garantie par l'effet de commerce, que « *lorsque la traite a été endossée ou escomptée le tiré n'est plus tenu de sa dette vis-à-vis du premier bénéficiaire, à savoir le fournisseur ; il est débiteur de l'endossataire ou escompteur. Pratiquement, ce n'est plus le premier bénéficiaire qui présentera la traite à l'échéance mais le second ou endossataire. On ne saurait donc retenir l'argument du ministre suivant lequel la remise à l'escompte ne change en rien les relations entre le fournisseur et le client : en fait, celles-ci changent du tout au tout* »¹⁹⁶⁷. Autrement dit, la cession de créance modifie les relations entre le tireur et le tiré puisqu'elle y met un terme. Le législateur est ensuite intervenu en arrêtant la date de l'encaissement en question *au moment du paiement du prix par le client*, et non plus, comme l'affirmait le Conseil d'État, au moment de la remise de l'effet à l'escompte¹⁹⁶⁸. Le Conseil d'État aurait ensuite choisi la prudence, au regard de ces dispositions législatives, pour fixer la date de l'encaissement de la T.V.A. dans une opération d'affacturage.

585. **L'affacturage.** Le Conseil d'État a fixé la date de l'encaissement du prix à celle du paiement des créances *par les clients du créancier initial, l'adhérent, à l'affactureur, le nouveau créancier*¹⁹⁶⁹. En effet, le Conseil d'État considère que les opérations d'affacturage permettant à l'adhérent *d'être réglé au comptant de créances non encore exigibles*, sans signification au débiteur du transfert des créances, *n'ont pas le caractère d'une cession définitive de créance*, régies par les articles 1689 et suivants du Code civil, alors en

¹⁹⁶⁵ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, *op. cit.*, p. 663, n° 1712. *Égal.* Ch. Gavalda et J. Stoufflet, « Le contrat dit de « factoring » », J.C.P. 1966, éd. G., I, 2044. Ch. Gavalda, *Rép. Com. Dalloz*, 1996, V° Affacturage.

¹⁹⁶⁶ *C.E. 18 décembre 1974*, n° 91.431, R.J.F. 2/75, p. 72, n° 61, concl. Cabanes, p. 54 ; *Dr. fisc.* 1975, n° 24, p. 568, comm. 846. *Égal. C.E. 25 mai 1983*, n° 33.519, R.J.F. 7/83, p. 403, n° 876 ; *Dr. fisc.* 1983, n° 49, p. 1506, comm. 2269.

¹⁹⁶⁷ *op. cit.*, p. 57, n° 12.

¹⁹⁶⁸ Les dispositions légales (art. 97, L.F. pour 1984) sont codifiées sous l'article 269-2 c), alinéa 2, du Code général des impôts. Elles prévoient qu'« *en cas d'escompte d'effet de commerce [...], l'exigibilité intervient respectivement à la date du paiement de l'effet par le client* ». Il en est de même de salaires soumis à l'impôt sur le revenu conformément à l'article 12 du Code général des impôts. Disponibilité des revenus en cause à la date d'échéance de deux lettres de change. *Paris, 27 septembre 2006*, n° 03PA02687, *Dr. fisc.* 2007, n° 6, p. 18, comm. 165.

¹⁹⁶⁹ *C.E. 27 juillet 1984*, n° 29388, *Banque* 1985, p. 91, obs. J.-L. Rives-Lange ; J.C.P. 1985, éd. C.I., II, 14451, concl. Racine et obs. D.F. ; *D.* 1985, p. 204, note C. Gavalda ; R.J.F. 10/84, p. 589, n° 1140 ; *Dr. fisc.* 1984, n° 48, p. 1470, comm. 2150, concl. Racine ; J. Gaeremynck, chronique à propos de *C.E., 27 juillet 1984*, n° 29388, R.J.F. 10/84, p. 559. *Égal. Paris, 9 février 2005*, n° 01-2659, R.J.F. 08-09/05, p. 611, n° 846. *V. schéma explicatif n° 1.*

vigueur¹⁹⁷⁰, et dont le paiement serait constitutif d'un *encaissement* au sens des dispositions fiscales ; elles constituent des *opérations de crédit* retracées dans le compte courant de l'adhérent, pour lesquelles *la subrogation* de la société d'affacturage dans les droits du créancier assure seulement *l'exécution et la garantie*¹⁹⁷¹. Ainsi, l'inscription à un compte courant des sommes versées par l'affactureur « *ne peut, en aucun cas, être regardée comme celui de l'encaissement du montant des factures concernées* »¹⁹⁷². Il n'y a donc pas, dans l'affacturage, de cession *définitive* de créance, ce qui suppose que l'adhérent reste titulaire de la créance qu'il possède sur son client¹⁹⁷³, laquelle n'étant donc pas « *complètement éteinte* »¹⁹⁷⁴.

Autrement dit, l'affacturage ne serait, pour le Conseil d'État, au regard de la T.V.A. et de la date de son exigibilité, qu'une *opération de crédit*, dont le remboursement des fonds mis à la disposition de l'adhérent serait assuré et garanti par la subrogation, le paiement par le débiteur à l'affactureur déterminant, alors, la date de l'encaissement du prix et la naissance du droit à déduction¹⁹⁷⁵. Ce droit prend, en effet, naissance lorsque la taxe déductible devient

¹⁹⁷⁰ *Auj. art. 1321 et suiv. C. civ. (Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.)*. Déjà, *C.E., 18 mars 1981*, n° 15.243, *Dr. fisc. 1981*, n° 5, p. 256, comm. 456.

¹⁹⁷¹ Déjà, *C.E., 18 mars 1981*, n° 15.243, *op. cit.* Le compte courant est « *un contrat par lequel les parties décident de faire entrer en compte toutes leurs créances et dettes réciproques de manière à ce que celles-ci soient réglées immédiatement par leur fusion dans un solde disponible soumis à un régime unitaire. La partie qui inscrit une créance à son crédit se nomme l'envoyeur ou le remettant ; la partie qui procède à la même inscription au débit est le receveur* » (T. Bonneau, *op. cit.*, p. 369, n° 480).

¹⁹⁷² *Égal. l'instruction du 29 septembre 1994, B.O.I. 3 D-6-94*, p. 15. *Paris, 18 février 2005*, n° 01PA02659, non publié. La date de l'encaissement à laquelle la taxe sur la valeur ajoutée devient exigible est celle du règlement des factures par le client à la société d'affacturage et non celle du reversement du montant des factures par la société d'affacturage à l'adhérent.

¹⁹⁷³ *Par ex. J.-C. Bouchard, « La créance et la T.V.A. », B.F. Lefebvre 3/98*, p. 130, n° 18. J. Maïa, « La fiscalité de la mobilisation de créance, Quand la panique économique vient semer le trouble entre différentes branches du droit », *R.J.F. 12/01*, p. 998. Ce dernier, qui approuve aussi la solution de l'arrêt de 1984, affirme que la somme versée par le factor, dans le cadre de « *l'opération d'emprunt* », est une anticipation du véritable paiement de la créance par le débiteur « *cédé* » (assimilation du paiement du prix par l'affactureur au paiement du prix d'une cession. V. pp. 998-999) et « *reste de ce point de vue indépendante du lien de TVA qui continue à exister entre le prestataire et son client et par conséquent sur l'exigibilité de la taxe afférente à la prestation imposable* ».

¹⁹⁷⁴ J. Gaeremynck, *op. cit.*, p. 561. Pour ce dernier, le Conseil d'État distingue l'escompte et l'affacturage et les compare à la cession de créance. Dans l'affacturage et le mécanisme de la subrogation, en particulier, il n'y aurait pas « *extinction complète de la créance* ». L'affactureur ne peut demander au débiteur qu'un montant de créance identique à celui qu'il a lui-même réglé à l'adhérent et si, et seulement si, ce dernier a été payé, la subrogation étant conditionnée à ce paiement. Une notification du transfert de créances au débiteur, pour rendre ce dernier opposable aux tiers, n'est pas une condition d'efficacité de l'opération d'affacturage. Enfin, le créancier subrogeant, payé partiellement, dispose d'un recours contre son débiteur et d'un droit de préférence sur l'affactureur (*anc. art. 1252 C. civ. art. 1346-3 nouv. C. civ. Ord. n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). En revanche, dans la cession de créance le cessionnaire peut réclamer au débiteur cédé le montant nominal de la créance, alors que le prix de cession était inférieur à ce dernier et même si ce prix n'a pas été encore versé au cédant. Une notification au débiteur cédé de la cession, la rendant opposable aux tiers, est une condition de son efficacité (art. 1690 C. civ.). Enfin, en cas de paiement partiel du cédant, il y a un concours entre les créanciers, sans droit de préférence au profit du cédant.

¹⁹⁷⁵ *Rapp. C.E., 13 mars 1970*, n° 72.165, *Rec. C.E.*, p. 189 : « *en donnant ainsi à certains de ses abonnés la possibilité de céder au comptant, quand ils le désirent, des créances non encore exigibles, la société requérante leur propose des opérations de crédit dont les transferts de créances assurent seulement l'exécution et la garantie* ». *C.E., 18 mars 1981*, n° 15.243, *Dr. fisc. 1982*, n° 1, p. 29, comm. 49, concl. J.-F. Verny ; *R.J.F. 5/81*, p. 256, n° 456. Le Conseil d'État a assujéti une société d'affacturage à la contribution des patentes sous la rubrique « *exploitant un établissement financier* » et non sous celle d'« *acheteur de créances à recouvrer* », en détachant l'opération d'affacturage de la cession de créance pour la rattacher à celle d'opération de crédit : « *Considérant qu'en donnant à ses adhérents la possibilité de se faire régler au comptant quand ils le désirent, des créances non encore exigibles, la société requérante leur propose des opérations de crédit dont les transferts de créances assurent seulement l'exécution et la garantie* ».

exigible chez le redevable¹⁹⁷⁶. Les éléments caractéristiques de l'affacturage, réunis dans l'affaire jugée par le Conseil d'État en 1984, ne seraient pas étrangers à la mise en évidence de son aspect *crédit* : l'affactureur avait accordé un montant global de crédit à l'adhérent ; l'adhérent bénéficiait immédiatement du règlement de ses créances non encore exigibles ; l'adhérent payait une commission d'affacturage assortie d'intérêts calculés par rapport à la date de l'échéance. C'est pareillement en retenant cet aspect de l'affacturage que le Conseil d'État a jugé que les commissions dites « *de billet à ordre* » et « *de financement* » ou « *d'intérêt* », sont exonérées de taxe¹⁹⁷⁷, en considérant, par conséquent, les commissions en question comme des intérêts ou agios ou assimilables à des intérêts ou agios¹⁹⁷⁸.

c) Les caractéristiques de l'affacturage au regard de la subrogation conventionnelle et une comparaison de l'affacturage avec la cession de créances et l'escompte

586. **Le problème posé par la solution du conseil d'État**¹⁹⁷⁹. Si l'affacturage est effectivement une opération de crédit¹⁹⁸⁰ et que le paiement avec subrogation a cette particularité de ne pas avoir d'effet extinctif¹⁹⁸¹, il n'en demeure pas moins que ce paiement a pour conséquence *l'extinction des droits du créancier initial*, l'adhérent. Il en est de même de la cession de créances, laquelle a pour effet d'éteindre ceux du cédant sur la créance qu'il avait sur le débiteur cédé, et de l'escompte, lequel éteint les droits du remettant, ou du tireur, sur sa créance sur le tiré. Le paiement avec subrogation qui éteint la créance du subrogeant, tout en transmettant la créance initiale au subrogé, équivaut, de ce point de vue, à une cession de créances¹⁹⁸² et l'affacturage se rapproche de l'escompte.

587. Toutefois, la subrogation personnelle est également très différente d'une cession de créances car la transmission des créances dans la première est étroitement liée à un paiement et n'a donc pas pour origine un contrat et n'est pas, non plus, la contrepartie d'un prix¹⁹⁸³. En effet, le paiement qui conditionne cette subrogation du créancier subrogé dans les droits du créancier subrogeant n'est pas celui *du prix d'une vente de titres ou de créances*, mais du *montant des créances de l'adhérent sur des clients*. Autrement dit, l'affactureur s'acquitte du montant de créances *liées aux prestations* réalisées par l'adhérent à la demande

¹⁹⁷⁶ Art. 271 – I. 2., al. 1^{er} C.G.I.

¹⁹⁷⁷ C.E., 5 juin 1989, n° 96.641, R.J.F. 8-9/89, p. 494, n° 945 ; Dr. fisc. 1989, n° 44, p. 1369, comm. 2048, concl. O. Fouquet ; Rec. C.E., Tab. Décennales, 1985-1994, tome 3, Contributions et taxes, p. 3221, n° 3467. Il en est ainsi, alors même que l'affactureur a opté pour la T.V.A., cette option ne visant que les commissions « *d'affacturage* ». Le Conseil d'État distingue dans l'affacturage deux opérations, l'opération d'affacturage proprement dite et l'opération de crédit. Les commissions « *d'affacturage* » sont, sur les fondements des articles 261 C, 1°, c) et 260 B, alinéa 1^{er} du Code général des impôts, exonérées de T.V.A., sauf option à cette taxe (v. *cpd.*, C.J.C.E., 26 juin 2003, aff. 305/01, R.J.F. 10/03, p. 831, n° 1193. *Égal.* J. Turot, « Cessions de créances », Bull. gestion fisc. des entreprises 5/03, p. 3 et suiv. Ph. Tournès, « Affacturage, opérations financières exonérées de TVA et difficultés d'interprétation de la 6^e directive », R.J.F. 11/03, p. 850 et suiv.). L'Administration continue, quant à elle, d'affirmer que si la société d'affacturage a opté pour l'imposition à la T.V.A., toutes les commissions, y compris les commissions de financement ou d'intérêt, sont imposables à la T.V.A. Doctrine constante. *Instr.* 29 septembre 1994, *op. cit.*, p. 14. BOI-TVA-SECT-50-10-30-10-20120912, n° 90.

¹⁹⁷⁸ V. art. 260 C, 4° et 5° C.G.I. Pas d'option à la T.V.A.

¹⁹⁷⁹ C.E. 27 juillet 1984, *op. cit.*

¹⁹⁸⁰ Dans la seule mesure où l'affactureur règle à l'adhérent le montant de créances non encore exigibles.

¹⁹⁸¹ Les créances de l'adhérent sur ses clients sont transmises à l'affactureur, sans une remise en cause du lien de droit originel, cette transmission s'opérant par la substitution d'un créancier à un autre, grâce au mécanisme de la subrogation personnelle. Sur le caractère *translatif* du paiement avec subrogation, J. Mestre, *La subrogation personnelle*, L.G.D.J., 1979, préface P. Kayser, p. 365 et suiv., n°s 310 et suiv.

¹⁹⁸² Sur ce rapprochement, J. Mestre, *op. cit.*, pp. 370-371, n°s 315-316.

¹⁹⁸³ J. Ghestin, M. Billiau et G. Loiseau, *Traité de droit civil, Le régime des créances et des dettes*, Litec, 2005, p. 402, n° 367.

de ses clients. Par conséquent, la solution du Conseil d'État, fixant la date de l'encaissement du « prix » à la date du paiement des créances par les clients à l'affactureur ne tient pas compte à la fois du *mécanisme de la subrogation personnelle*, conventionnelle en l'espèce, *en tant que mode de transmission des créances*, et du *paiement qui la sous-tend ou dont elle est l'effet*¹⁹⁸⁴. Elle s'expose alors à la contestation, car aucune raison ne soutient les atteintes portées par le juge droit privé. Après avoir examiné ces atteintes, il faudra, ensuite, par des observations critiques, revenir sur les analyses doctrinales en faveur de la solution du Conseil d'État de 1984 en matière d'affacturage¹⁹⁸⁵.

588. a) *Les atteintes au droit privé. L'ignorance de l'effet translatif de la subrogation personnelle*. Les magistrats du Conseil d'État ignorent *l'effet translatif de la subrogation personnelle* consentie par le créancier - l'adhérent, ou le subrogeant -, à l'affactureur, ou le subrogé¹⁹⁸⁶. En décidant que la T.V.A. est exigible chez l'adhérent, et donc déductible chez le bénéficiaire de la prestation¹⁹⁸⁷, *au moment même où ce dernier paye l'affactureur*, car l'affacturage n'est pas une « cession définitive de créance » mais une opération de crédit dont l'exécution et la garantie sont assurées par la subrogation personnelle, le juge ne tient pas compte de cet effet produit par la subrogation conventionnelle¹⁹⁸⁸, laquelle met, par conséquent, *un terme aux relations entre le subrogeant et son (ou ses) débiteur(s)*¹⁹⁸⁹, en

¹⁹⁸⁴ C. Gavalda, note sous *C.E. 27 juillet 1984*, n° 29388, *op. cit.*, p. 205, n° 5.

¹⁹⁸⁵ *op. cit.*

¹⁹⁸⁶ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 12, n° 12. É. Droin, « Le fondement juridique de la T.V.A. en droit des obligations », *Dr. fisc.* 1999, n° 14, p. 568, n° 26.

¹⁹⁸⁷ Art. 271 – I. 2., alinéa 1^{er} C.G.I.

¹⁹⁸⁸ Sur l'importance accordée à la *transmission des droits* dans la subrogation personnelle, par la doctrine, en droit privé, *par ex.* J. Mestre, *op. cit.*, p. 695 et suiv., n°s 635 et suiv. (*not.* pour l'affacturage, p. 698, n° 639). Plus qu'une exception au principe de l'effet extinctif du paiement, la subrogation personnelle est une institution juridique autonome, à côté du paiement extinctif de créance. Plus qu'un paiement, la subrogation personnelle est un transfert de créance sur la base d'un paiement. J. Ghestin, « La transmission des obligations en droit positif français », in *La transmission des obligations, Travaux des IX^{es} journées d'études juridiques Jean Dabin organisées par le Centre de Droit des Obligations*, L.G.D.J., 1980, p. 34, n° 43 : « *il est permis de considérer que c'est aujourd'hui la transmission de la créance qui est essentielle dans la subrogation personnelle. Plus encore qu'un « paiement translatif de créance », il s'agit d'une transmission de la créance fondée sur un paiement* ». F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénédy, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 1630, n° 1474 : « *sous l'angle des personnes concernées, la subrogation personnelle apparaît bien comme la substitution d'une personne à une autre, en l'occurrence de celui qui a payé au créancier bénéficiaire du paiement. Elle constitue ainsi un mode de transmission des droits du créancier, puisque ce sont bien les droits préexistants de celui-ci qui échoient au solvens subrogé. C'est pourquoi la subrogation personnelle aurait pu être étudiée tout aussi pertinemment parmi les modes de transmission des obligations* ». J. Flour, J.-L. Aubert, É. Savaux, L. Andreu et V. Forti, *Les obligations, Le rapport d'obligation*, Dalloz, Sirey, 10^{ème} éd., 2022, p. 111, n° 104 : « *la profonde évolution qui a affecté cette seconde institution [la subrogation conventionnelle] permet aujourd'hui d'y voir plus exactement un transfert de créance qui se réalise sur le fondement d'un paiement* » et p. 383, n° 386 : « *la subrogation est un mode original de transmission des obligations, effectuée sur le fondement d'un paiement* ».

¹⁹⁸⁹ Pour des exemples jurisprudentiels dans lesquels le subrogé est devenu à l'égard du débiteur le seul titulaire de la créance, *Cass. req.*, 9 novembre 1891, *Journ. not.* 1891, art. 24787. Le subrogé est ici assimilé à un cessionnaire. *Cass. 1^{re} civ.*, 7 décembre 1983, *Bull. civ.*, I, p. 260, n° 291 ; *R.T.D.civ.* 1984, p. 717, obs. J. Mestre et *Cass. Com.*, 6 mai 1997, *Bull. civ.*, IV, p. 110, n° 126 ; Defrénois 1997, art. 36634, p. 1012, n° 114, note Ph. Delebecque. Extinction de la créance à l'égard du créancier et subsistance de cette dernière au profit du subrogé. Sur l'extinction définitive de la créance du subrogeant à la suite du paiement avec subrogation, *par ex. Cass. 1^{re} civ.*, 6 décembre 1988, *Bull. civ.*, I, p. 234, n° 344. *Comp. Cass. com.*, 17 décembre 1985, *Bull. civ.*, IV, p. 253, n° 296 ; *R.T.D.civ.* 1987, p. 319, obs. J. Mestre. *Cass. com.*, 5 février 1991, *Bull. civ.*, IV, p. 40, n° 58. *Cass. com.*, 23 janvier 2001, *Bull. civ.*, IV, p. 20, n° 21 ; D. 2001, *Act. jurispr.* p. 858, obs. A Liénhard ; *R.T.D.civ.* 2001, p. 592, obs. J. Mestre et B. Fages. Possibilité pour le subrogeant de faire valoir les droits acquis par le subrogé. Les arrêts ne donnent aucune indication sur la qualité du subrogeant, mandataire ou prête-nom du subrogé, ou ni l'une, ni l'autre. *Cpd. Cass. 1^{re} civ.*, 4 février 2003 (2 espèces), *Bull. civ.*, I, p. 25 et 26, n°s 31 et 32 ; *J.C.P.* 2002, éd. G., IV, p. 479, 1554 et 1555 ; D. 2003, *I.R.*, p. 809, ndlr. L'assuré qui, après avoir été

l'occurrence le prestataire de services et ses clients. D'ailleurs, le code civil est explicite sur ce point puisqu'il indique que « *la subrogation transmet à son bénéficiaire, dans la limite de ce qu'il a payé, la créance et ses accessoires....* »¹⁹⁹⁰. Donc, si pour le Conseil d'État, l'affacturage ne réalisait pas une *cession de créances*, dans la mesure, notamment, où une *notification* n'était pas nécessaire pour inviter le débiteur à payer un autre créancier¹⁹⁹¹, il n'en demeurait pas moins que la subrogation personnelle était, comme cette cession, un mode de transfert de « *propriété* » des créances¹⁹⁹² ou, plus exactement, un mode de transfert des droits du créancier initial sur la créance et de ses accessoires au créancier subrogé, lequel, au sein d'un même rapport de droit, en devenait le nouveau titulaire. En outre, depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations », il n'en est plus ainsi car l'article 1346-5, al. 1 du Code civil prévoit que « *le débiteur peut invoquer la subrogation dès qu'il en a connaissance mais elle ne peut lui être opposée que si elle lui a été notifiée ou s'il en a pris acte* »¹⁹⁹³.

589. L'absence de distinction entre la situation de l'affactureur subrogé dans les droits du créancier initial et celle de l'affactureur mandataire de l'adhérent. La solution adoptée par le Conseil d'État conduit à ne pas distinguer, en droit fiscal, la situation dans laquelle le paiement est assorti d'une subrogation personnelle de celle dans laquelle l'affactureur, qui refuse de prendre en charge les factures de l'adhérent, accepte, néanmoins, d'en poursuivre le recouvrement, en tant que *mandataire* de son client, situation pourtant bien différente de la première¹⁹⁹⁴. En effet, dans cette dernière situation, il n'y a ni paiement de l'adhérent par l'affactureur des factures approuvées par ce dernier, ni remplacement d'un créancier par un autre, ni transmission à l'affactureur des droits sur les créances dont l'adhérent était titulaire, ni, enfin, extinction des droits du créancier initial. Pourtant, dans les deux situations examinées, la date de l'encaissement du prix est fixée à celle du paiement par le client. Or, ce n'est que dans la deuxième situation que la solution se justifie. Le « prix » encaissé par l'affactureur, *au nom et pour le compte de l'adhérent*, au moment du règlement des factures par les clients de l'adhérent est bien celui des prestations imposables et la date ainsi retenue comme celle de l'exigibilité de la T.V.A.¹⁹⁹⁵ n'est contraire ni au droit fiscal, ni au droit civil.

590. L'opportunité nuancée des différences relevées entre la subrogation personnelle et la cession de créances par le Conseil d'État. Ces différences, à cette seule fin de réduire l'importance du transfert de créances dans l'affacturage et de privilégier la nature d'opération de crédit de ce dernier, doivent être pesées. L'*efficacité* de la subrogation personnelle, n'était

indemnisé par son assureur, a subrogé ce dernier dans ses droits, n'a plus qualité pour agir contre le responsable et ne peut, sauf convention expresse ou tacite l'y habilitant, agir en justice dans l'intérêt ou pour son assureur (dans la deuxième affaire, aucun élément pertinent de permettait de dire que le subrogeant avait agi en tant que *prête-nom* du subrogé).

¹⁹⁹⁰ Art. 1346-4, al. 1^{er}.

¹⁹⁹¹ *Égal.C.E.*, 18 mars 1981, n° 15.243, Dr. fisc. 1982, n° 1, p. 29, comm. 49, concl. J.-F. Verny ; R.J.F. 5/81, p. 256, n° 456.

¹⁹⁹² Sur l'utilisation impropre de la notion de « *propriété* », s'agissant de créances, le titulaire d'un droit de créance disposant d'un droit personnel, contre une personne, et non d'un droit réel, sur une chose, en l'occurrence la personne, *not.* J. Ghestin, M. Billiau et G. Loiseau, *op. cit.*, p. 11 et suiv., n° 11.

¹⁹⁹³ C'est nous qui soulignons. Pour la cession de créances, art. 1324, al. 1 C. civ. : « *la cession est opposable au débiteur, s'il n'y a déjà consenti que si elle lui a été notifiée ou s'il en a pris acte* ».

¹⁹⁹⁴ *Par ex.*, Ch Gavalda et J. Stoufflet, *op. cit.*, n°s 27 et 40. Pour une application jurisprudentielle, *Cass. 2^e civ.*, 6 janvier 2005, n° 02-16721, non publié. En exécution d'un contrat d'affacturage, l'affactureur avait payé chacune des factures émises par l'adhérent sur son débiteur et la subrogation avait été concomitante au paiement. Par conséquent, la question de savoir s'il s'agissait de factures approuvées ou non était sans incidence sur le litige, dès lors que du fait de la subrogation, la créance du client de l'affactureur sur le débiteur de la facture était sortie de son patrimoine à la date du crédit en compte.

¹⁹⁹⁵ *Instr. 29 septembre 1994, op. cit.*, p. 15.

pas, effectivement, subordonnée aux dispositions de l'article 1690 du Code civil qui imposaient, en cas de cession de créances, et pour être opposable aux tiers, un acte de transport de créance à l'attention du débiteur cédé. Néanmoins, la mention, très souvent apposée sur la facture du client de l'adhérent, du transfert des créances, n'était, et n'est pas, sans effet puisque s'il payait, ou paye, malgré cette information, l'adhérent à la place de l'affactureur, son paiement n'était, et n'est pas, libératoire et opposable à ce dernier. À l'inverse, si le débiteur ignorait, ou ignore, ce transfert, et qu'il était, ou est de bonne foi, le paiement à l'adhérent était, ou est, libératoire et opposable à l'affactureur¹⁹⁹⁶. Aujourd'hui, cette différence n'existe plus puisque pour la cession de créances, le code civil prévoit que le transfert de créances est opposable aux tiers dès la date de l'acte¹⁹⁹⁷, et pour la subrogation personnelle, il précise qu'elle est opposable aux tiers, également, dès le paiement¹⁹⁹⁸. S'agissant du caractère *spéculatif* de la cession de créance, il est vrai que si le prix de cette dernière est inférieur au montant nominal des créances cédées, le cessionnaire peut tout de même réclamer au débiteur cédé l'intégralité de ce montant. En revanche, dans l'affacturation, dont la transmission des créances s'opère par le mécanisme de la subrogation personnelle, l'affactureur qui n'a payé l'adhérent que partiellement, ne peut exiger du débiteur le montant nominal de la créance, même si l'adhérent lui a remis une quittance subrogative pour la totalité de la dette. La subrogation personnelle serait donc exclusive de tout profit. Ainsi, le Conseil d'État observe que dans l'affacturation, la quotité du droit de créance de la société d'affacturation n'est pas indépendante de la somme qu'elle a payée au créancier originel, pour en conclure que les opérations effectuées par l'affactureur ne se rattachent pas à des cessions de créances et « *qu'en donnant à ses adhérents la possibilité de se faire régler au comptant quand ils le désirent, des créances non encore exigibles, la société requérante [l'affactureur] leur propose des opérations de crédit dont les transferts de créances assurent seulement l'exécution et la garantie* »¹⁹⁹⁹. Cette distinction entre la cession de créances et la subrogation personnelle doit, là encore, être mesurée. Tout d'abord, la cession de créances n'a pas nécessairement un caractère spéculatif. Ensuite, le principe selon lequel la subrogation, surtout lorsqu'elle est *conventionnelle*, doit toujours avoir lieu *dans la mesure du paiement* ne recueille pas les suffrages de la toute la doctrine²⁰⁰⁰. De plus, l'application de ce principe se trouve limitée dans l'affacturation, par la possibilité pour l'affactureur de percevoir des commissions et agios, laquelle est facilitée par la pratique du compte courant, ouvert au nom de l'adhérent, permettant de séparer les sommes faisant l'objet de la subrogation, inscrites au

¹⁹⁹⁶ *Par ex.* Paris, 23 janvier 1970 (2 espèces), J.C.P. 1971, éd. G., II, 16837, obs. Ch. Gavalda. *Cass. com.*, 15 octobre 1996, Bull. civ., IV, p. 201, n° 230. *Cass. com.*, 18 mars 1997, Bull. civ., IV, p. 68, n° 77 ; R.T.D.civ. 1997, p. 938, obs. J. Mestre (à la suite du paiement du subrogeant par le débiteur et de la connaissance par ce dernier de la subrogation, postérieurement au paiement, le débiteur « *n'est pas tenu d'informer le créancier subrogé du paiement qu'il a effectué au profit du créancier subrogeant avant d'avoir eu connaissance de la subrogation* »). Les juges du fond doivent rechercher si le débiteur avait eu connaissance de l'affacturation avant de payer son créancier initial ou de s'engager cambiairement, à défaut de quoi le paiement est libératoire et opposable à l'affactureur (v. *Cass. com.*, 26 avril 2000, Bull. civ., IV, p. 77, n° 88 ; D. 2000, Act. juris., p. 290, obs. J. Faddoul ; Defrénois 2001, art. 37278, p. 47, note Y. Degorne-Labbé. En l'espèce, chacun des relevés adressés au débiteur était revêtu de la mention apparente de l'affacturation au profit de l'affactureur). M. Mestre constate ainsi (thèse précitée, p. 495, n° 433) que « *dans les faits, la différence classique entre la subrogation et la cession de créance s'atténue-t-elle* ».

¹⁹⁹⁷ Art. 1323, al. 2 C.civ. (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

¹⁹⁹⁸ Art. 1346-5, al. 2 C.civ. (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

¹⁹⁹⁹ *C.E.*, 18 mars 1981, n° 15.243, Dr. fisc. 1982, n° 1, p. 29, comm. 49, concl. J.-F. Verny ; R.J.F. 5/81, p. 256, n° 456.

²⁰⁰⁰ *Par ex.* F. Terré, Ph. Simler et Y. Lequette, *op. cit.*, pp. 1644-1645, n° 1491. Le paiement, mesure de la subrogation ?

crédit du compte, de celles qui rémunèrent l'affactureur, au débit de ce compte²⁰⁰¹, et évitant ainsi la critique d'un profit par l'affactureur²⁰⁰².

591. La méconnaissance par le Conseil d'État de la valeur juridique du paiement effectué par l'affactureur à l'adhérent. En situant la date de l'encaissement du « prix » à celle du paiement par le client à l'affactureur, le juge ne tient pas compte de la valeur juridique attribuée à l'inscription en compte courant du montant des factures approuvées par la société d'affacturage²⁰⁰³. Une telle inscription équivaut à un paiement²⁰⁰⁴. Et, dans d'autres circonstances, le Conseil d'État a assimilé cette inscription à un paiement²⁰⁰⁵ et fixé, en matière de T.V.A., l'encaissement du prix à la date de cette inscription²⁰⁰⁶. Le Conseil d'État néglige, aussi, ce lien qui unit la subrogation personnelle au paiement et, plus précisément, l'objet du paiement effectué par l'affactureur à l'adhérent²⁰⁰⁷. En effet, c'est du paiement *du montant de ses créances au créancier subrogeant par l'affactureur* que dépend la subrogation personnelle consentie à ce dernier²⁰⁰⁸. Autrement dit, pour être subrogé dans les droits de

²⁰⁰¹ Les rémunérations de l'affactureur ne sont donc pas retranchées des sommes versées à l'adhérent.

²⁰⁰² Sur toutes ces questions, *not.* C. Mouloungui, *L'admissibilité du profit dans la subrogation*, L.G.D.J., 1995, préface F. Grua, *spéc.* p. 70 et suiv., n^{os} 77 et suiv. Discussion sur le caractère spéculatif de la cession de créances et sur la « gratuité », la « générosité », la « bienfaisance » ou la « bienveillance » dans la subrogation. Pp. 107-108, n^o 115. Discussion sur le lien entre le paiement partiel et la subrogation partielle, alors que le paiement est satisfaisant pour le créancier subrogeant ; comparaison avec un paiement partiel et satisfaisant, sans subrogation. P. 273 et suiv., n^{os} 310-311. Existence d'un profit dans l'affacturage. R. Noguellou, *La transmission des obligations en droit administratif*, L.G.D.J., 2004, préface Y. Gaudemet, p. 49 et suiv., n^{os} 88 et suiv. Alors que la cession de créances est utilisée dans un but essentiellement économique, la subrogation personnelle apparaît comme un mode de répartition équitable du paiement d'une dette, sauf lorsque cette dernière accompagne des mécanismes dont le but est spéculatif, comme l'affacturage. Cette opposition persistante entre la cession de créance, opération spéculative, et la subrogation personnelle, étrangère à toute spéculation et présentée comme une garantie du recours exercé par le subrogé qui a payé la dette d'un autre, est développée dans la thèse de J. Mestre, *op. cit.*, p. 31 et suiv., n^{os} 22 et suiv. Toutefois, pour ce dernier, toute idée de spéculation est écartée dans l'affacturage puisque l'affactureur ne peut réclamer que ce qu'il a payé et rend un service à l'adhérent, au créancier, qu'il assure du recouvrement et auquel il consent un crédit par les paiements anticipés qu'il effectue, la rémunération reçue n'étant que la contrepartie de ce service et se rattachant davantage au crédit accordé qu'à la subrogation personnelle (*op. cit.*, pp. 247-248, n^o 220. Pour une application jurisprudentielle de la possibilité pour l'affactureur de percevoir intérêts et commissions, y compris contre le gré du créancier subrogeant, et parce que cette rémunération ne résultait pas de la subrogation, le subrogé créditant le compte courant de sa cliente d'un montant égal à la valeur en principal des contrats souscrits et bénéficiant, en contrepartie, de la subrogation dans les droits du subrogeant, v. *Cass. com.*, 15 juin 1993, Bull. civ., IV, p. 181, n^o 256 ; R.T.D.civ. 1994, p. 358, obs. J. Mestre (rémunération du subrogé à la charge des débiteurs du subrogeant). *Égal.* Paris, 14 avril 1975, R.T.D.com. 1975, p. 342, obs. M. Cabrillac et J.-L. Rives-Lange. L'Administration n'a pu se prévaloir d'une rémunération excessive de l'affactureur et du caractère spéculatif de l'opération pour obtenir la requalification du paiement avec subrogation en cession de créance.

²⁰⁰³ J.-L. Rives-Lange, obs. sous *C.E.* 27 juillet 1984, n^o 29388, Banque 1985, p. 92. Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 12, n^o 12. É. Droin, *op. cit.*, p. 568, n^o 26.

²⁰⁰⁴ Sur la qualification de paiement d'une inscription en compte courant en droit civil, *Cass. com.*, 25 janvier 1955, J.C.P. 1955, éd. G., II, 8547 bis, obs. H. Cabrillac ; S. 1957, p. 289, note R. Meurisse ; D. 1957, p. 287, note Ph. Neel. *Cass. com.*, 19 décembre 1956, S. 1957, p. 289, note R. Meurisse. *Spéc.* en matière d'affacturage, Paris, 3 mai 1985, D. 1986, I.R., p. 317, obs. M. Vasseur. Paris, 17 novembre 1995, D. 1995, p. 339, note Y. Dagonne-Labbé.

²⁰⁰⁵ *C.E.*, 8 novembre 1978, n^o 4.233, R.J.F. 12/78, p. 354, n^o 521. *C.E.*, 20 novembre 1995, n^o 126439, R.J.F. 1/96, p. 28, n^o 40 ; B.D.C.F. 1/96, p. 50, concl. F. Loloum.

²⁰⁰⁶ *Par ex. C.E.*, 14 janvier 1981, n^o 7632, R.J.F. 3/81, p. 118, n^o 198 ; Dr. fisc. 1981, n^o 23, p. 769, comm. 1242. Inscription de sommes dues par une S.C.I. à son gérant sur un compte dont celui-ci a la disposition. Encaissement imposable à la T.V.A.

²⁰⁰⁷ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 12, n^o 12.

²⁰⁰⁸ L'article 1250, 1^o du Code civil prévoyait que : « cette subrogation est conventionnelle : lorsque le créancier recevant son paiement d'une tierce personne la subroge dans ses droits, actions, privilèges ou hypothèques contre le débiteur : cette subrogation doit être expresse et être faite en même temps que le paiement ». Pour quelques applications jurisprudentielles de la subrogation conventionnelle comme la conséquence du paiement

l'adhérent, l'affactureur doit verser à ce dernier le prix des prestations réalisées. Enfin, le Conseil d'État, en considérant l'affacturage comme une opération qui n'est pas « définitive »²⁰⁰⁹ n'en fait pas une analyse correcte. Le paiement de l'affactureur à l'adhérent, par l'inscription au crédit d'un compte courant ouvert au nom de ce dernier, ne peut, en principe, être remis en cause²⁰¹⁰, sauf si la créance *n'existe pas*. L'affactureur disposait de l'action en répétition de l'indu, fondée sur l'article 1377 du Code civil, contre l'adhérent, ce dernier ne garantissant pas la solvabilité du débiteur, mais répondant de la fictivité de la créance²⁰¹¹. Aujourd'hui, cette action est fondée sur les dispositions de l'article 1302-2 du Code civil²⁰¹². Il en est ainsi aussi bien lorsque le montant de la créance du prestataire de services est réglé à l'adhérent immédiatement, c'est hypothèse de l'arrêt de 1984, ou à l'échéance, la différence se trouvant dans la rémunération de l'affactureur²⁰¹³. En plus de l'atteinte portée au droit privé, le juge paraît ne pas respecter, également, les dispositions du Code général des impôts car si « l'encaissement du prix », qui fixe la date d'exigibilité de la T.V.A., est bien l'encaissement du prix *des prestations imposables*, la contrepartie de ces prestations correspond à la somme versée *par l'affactureur à l'adhérent* et non à celle acquittée *par le client à l'affactureur*²⁰¹⁴.

592. Le bien-fondé de la solution du Conseil d'État rapprochant l'affacturage de l'escompte au regard des caractéristiques de ces opérations. Il existe d'importantes différences entre les opérations d'escompte et d'affacturage, qui éloignent cette dernière d'une opération de crédit traditionnelle²⁰¹⁵, liées à la subrogation personnelle au profit de l'affactureur, et au paiement préalable à cette subrogation, mais ignorés par le Conseil d'État. Alors que dans l'escompte, le prix des prestations de services est versé par le bénéficiaire de ces prestations au banquier, dans l'affacturage, ce « prix » est, sans conteste, réglé par l'affactureur à l'adhérent. De même, tandis que dans l'escompte, le banquier dispose de différents recours contre le remettant, en cas d'effets impayés, la somme reçue par le tireur s'apparentant alors à

du créancier subrogeant par le créancier subrogé, sans lequel elle ne peut avoir lieu, et qui est, par conséquent, et en principe, concomitante à ce paiement, *Cass. com., 14 décembre 1965, J.C.P. 1966, éd. G., p. 278. Cass. 1^{re} civ., 23 mars 1999, Bull. civ., I, p. 69, n° 105 ; R.T.D.civ. 1999, p. 330, obs. J. Mestre et B. Fages ; Defrénois 1999, art. 37079, p. 1333, n° 98, obs. J.-L. Aubert. Comp. Paris, 23 janvier 1970 (2^e espèce), J.C.P. 1971, éd. G., II, 16837, obs. Ch. Gavalda. La promesse anticipée de subrogation est régulière ; il est nécessaire mais suffisant pour la validité de la subrogation que celle-ci se réalise en même temps que le paiement (cas d'affacturage). Cass. 1^{re} civ., 28 mai 2002, Bull. civ., I, p. 117, n° 154 ; J.C.P. 2002, éd. G., IV, p. 1424, 2230. La condition de concomitance peut être remplie si le subrogeant a manifesté expressément, fût-ce dans un document antérieur, sa volonté de subroger son cocontractant dans ses créances dès l'instant même du paiement. En faveur d'une subrogation avant tout paiement par le subrogé, C. Mouloungui, *op. cit.*, p. 109 et suiv., n^{os} 117 et suiv. Du même auteur, « Le recul de la règle subordonnant la subrogation à un paiement préalable », *Contrats, conc., consom.* Oct.1996, p. 1, n° 9. *Auj. art. 1346-1 C. civ. (Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.)*. Subrogation consentie en même temps que le paiement sauf si, dans un acte antérieur, le subrogeant a « manifesté la volonté que son cocontractant lui soit subrogé lors du paiement ». Reprise de la jurisprudence de la Cour de cassation.*

²⁰⁰⁹ C.E. 27 juillet 1984, n° 29388, *op. cit.*, opposant l'affacturage à une cession définitive de créance.

²⁰¹⁰ J.-L. Rives-Lange, *op. cit.*, pp. 91-92. L'auteur évoque ainsi un paiement « définitif ».

²⁰¹¹ J.-L. Rives-Lange, *op. cit.*, pp. 91-92. *Égal.* Ch. Gavalda et J. Stoufflet, *op. cit.*, n° 25. Ces derniers précisent, notamment, que le fournisseur obtient l'assurance d'un règlement à une date ferme, qu'il est certain d'être payé par le *factor* au plus tard quelques jours après l'échéance et que le financement de la créance est complet et irréversible, sous réserve des actions en répétition.

²⁰¹² *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*

²⁰¹³ Alors que dans la première hypothèse, l'affactureur perçoit sa commission d'affacturage et des intérêts, dans la deuxième, il ne touche qu'une commission d'affacturage.

²⁰¹⁴ V. Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 10, n° 5 et p. 11, n° 7.

²⁰¹⁵ S'il n'est pas contesté que l'affacturage est une opération de crédit (*Versailles, 24 novembre 1989, J.C.P. 1990, éd. G., II, 21498, obs. P. Estoup*), elle est, cependant, d'un type nouveau (G. Ripert et R. Roblot, « Traité de droit commercial », t. 2, L.G.D.J., 16^{ème} éd. par Ph. Delebecque et M. Germain, 2000, p. 421, n° 2400).

une avance de fonds, dans l'affacturage, l'affactureur paye les factures correspondant au montant des prestations imposables à l'adhérent, sans recours possible contre lui si ces factures ne sont pas réglées par les clients de l'adhérent à l'affactureur²⁰¹⁶. La seule exception serait l'inexistence de la créance en cause fondant une action en répétition de l'indu au profit de l'affactureur qui se retournerait contre l'adhérent²⁰¹⁷. Malgré ces différences, le Conseil d'État avait pourtant fixé la date de l'encaissement du prix à celle de la remise des effets à l'escompte, en se fondant sur le caractère définitif de la cession - l'escompte est pourtant une véritable opération de crédit - et à celle du paiement du montant des créances par les clients de l'adhérent à l'affactureur, en considérant qu'il n'y avait pas de cession définitive de créance - l'affacturage n'est cependant pas une opération de crédit traditionnelle -. C'est ce qui a fait dire à M. Rives-Lange « *que l'escompte était un terrain beaucoup plus favorable à la solution retenue par l'arrêt du 27 juillet 1984 : le banquier escompteur dispose, en effet, d'un recours cambiaire, voire de droit commun, à l'encontre du client remettant. Et cependant, il a fallu l'intervention du législateur pour imposer l'exigibilité de la TVA à la date de l'encaissement de l'effet sur le tiré* »²⁰¹⁸. Si l'escompte et l'affacturage sont donc deux opérations de crédit auxquelles sont liées la cession de créances et la subrogation personnelle, dont elles ne sont que les instruments, ces opérations sont, cependant, très différentes et ces différences tiennent à l'objet du paiement et au recours, ou non, exercé par l'établissement de crédit en cas d'impayés²⁰¹⁹. Les atteintes ainsi portées au droit privé, par le Conseil d'État, ne sont regrettables que parce qu'elles ne sont pas justifiées au regard du droit fiscal. Ce qui conduit, pour finir, à formuler quelques observations critiques à l'égard de la doctrine favorable à la solution adoptée par le Conseil d'État en cas d'affacturage.

593. β) *Observations critiques des analyses doctrinales en faveur de la solution du Conseil d'État en matière d'affacturage*. La solution rendue par le Conseil d'État en 1984²⁰²⁰ a été saluée par certains commentateurs du droit fiscal car elle serait, notamment, conforme au mécanisme de la T.V.A., en assurant une symétrie entre la T.V.A. due et la T.V.A. déductible ou récupérable²⁰²¹. Selon les dispositions de l'article 271 - I. 2., alinéa 1^{er} du Code général des impôts, « *le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable* ». Ainsi, lorsque le bénéficiaire des prestations paye le montant des factures à l'affactureur, l'exigibilité de la T.V.A. due par l'adhérent coïncide avec la naissance du droit à déduction accordé au bénéficiaire des prestations. Il n'en serait pas de même en cas d'exigibilité au moment du paiement de l'affactureur en faveur de l'adhérent, un décalage se produisant alors entre la date d'exigibilité et celle de la naissance du droit à déduction, au moment du paiement par le client à l'affactureur, à moins d'appliquer ici les dispositions de l'article 271 - I. 2., alinéa 1^{er} du Code général des impôts et d'admettre une déduction anticipée par rapport au paiement effectué par le débiteur. Dans cette dernière hypothèse, il a été mis en avant qu'en plus de l'avantage indu au profit du bénéficiaire de la prestation qui demanderait la déduction ou la restitution du montant de la taxe, avant même d'avoir acquitté

²⁰¹⁶ La différence entre l'escompte et l'affacturage, tenant aux recours exercés par le banquier, ne disparaît pas, même en cas d'escompte en du croire ou à forfait dans lequel l'escompteur renonce à tout recours contre le remettant en cas de non-paiement par le tiré, à l'exception du recours en garantie en cas d'inexistence de la créance (Ch Gavalda et J. Stoufflet, *op. cit.*, n^{os} 43-44). Pour un exemple de recours de droit commun contre le remettant, dans l'escompte, dans l'hypothèse où l'action cambiaire est prescrite, *Paris, 22 février 1982, D.S. 1982, p. 467, note J. Stoufflet ; R.T.D.com. 1982, p. 587, obs. M. Cabrillac et B. Teyssié ; R.J.com. 1983, p. 223, note M. Vasseur ; Banque 1982, p. 526, obs. X. Marin ; D.S. 1983, p. 44, obs. M. Cabrillac.*

²⁰¹⁷ *Par ex.* T. Bonneau, *op. cit.*, pp. 599-600, n^o 783.

²⁰¹⁸ Observations sous *C.E. 27 juillet 1984, n^o 29388, Banque 1985, p. 92.*

²⁰¹⁹ Sur ces différences, tenant à l'objet du paiement et au recours, ou non, exercé par le banquier, v. Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 12, n^o 13.

²⁰²⁰ *op. cit.*

²⁰²¹ J.-C. Bouchard, *op. cit.*, p. 130, n^o 18. É. Droin, *op. cit.*, p. 568, n^o 26. J. Maia, *op. cit.*, pp. 998-999.

le prix de la prestation, une difficulté pratique serait rencontrée par le client de l'adhérent qui n'aurait pas toujours connaissance de la date à laquelle la taxe serait devenue exigible et donc de celle de la naissance de son droit à déduction²⁰²². Mais, pour M. Gaeremynck, cette difficulté ne serait pas insurmontable. D'une part, ce droit naît *au plus tard* le jour du *paiement par le bénéficiaire des prestations*. D'autre part, ce dernier pourrait se prévaloir, en cas de déduction anticipée, des dispositions du Code général des impôts prévoyant que « *la taxe dont la déduction a été omise [...] peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission* »²⁰²³. En outre, s'agissant d'un prétendu avantage « *indu* » au profit du bénéficiaire de la prestation, généré par une déduction anticipée par rapport au paiement effectué par ce dernier, il trouve un équivalent dans les textes mêmes du Code général des impôts. En effet, l'article 269 - 2. c) de ce code prévoit que la taxe est exigible : « *pour les prestations de services [...] sur option du redevable, d'après les débits* », autrement dit dès l'établissement de la facture. Le droit à déduction naissant au moment où la taxe devient exigible²⁰²⁴, le client du prestataire de services peut alors déduire la taxe facturée dès la facturation, avant même d'avoir réglé le montant de la facture. Cette possibilité, pour le prestataire de services, de régler la T.V.A. d'après les débits s'applique également à l'adhérent²⁰²⁵. De même, en cas de déduction anticipée, également, il existerait un risque lié à un versement de T.V.A. à la suite d'un paiement par l'affactureur au profit de l'adhérent, ultérieurement révoqué par le premier qui poursuivrait alors le recouvrement de la créance à titre de mandataire²⁰²⁶. Mais, ici aussi, il n'y a pas d'empêchement à l'exigibilité de la taxe au moment de ce paiement, puisque l'article 272 - 1., alinéa 1^{er}, du Code général des impôts précise qu'en cas de factures impayées, la T.V.A. préalablement acquittée peut être imputée ou remboursée²⁰²⁷. Une dernière remarque en faveur de l'arrêt du Conseil d'État de 1984 a été formulée par M. Rive-Lange et résulte de la comparaison entre *l'avance de fonds* et l'affacturage²⁰²⁸. Pour ce dernier, la solution du Conseil d'État serait logique dans la mesure où dans cette autre hypothèse d'opération de crédit à court terme, la haute juridiction a écarté l'assujettissement de ces avances à la T.V.A.²⁰²⁹. Néanmoins, même si l'affacturage et l'avance de fonds constatent des opérations de crédit, il n'en demeure pas moins que la solution adoptée en matière d'avance de fonds, se justifiant par la nature de l'opération, un contrat de prêt d'argent²⁰³⁰, n'impliquait pas nécessairement une solution identique pour l'affacturage²⁰³¹. En

²⁰²² J. Gaeremynck, *op. cit.*, p. 561.

²⁰²³ Art. 208 - I, Ann. II.

²⁰²⁴ Art. 271 - I. 2., al. 1^{er} C.G.I.

²⁰²⁵ Doctrine constante. *Instr. 29 septembre 1994, op. cit.*, pp. 16-17. BOI-TVA-DED-40-10-20-20170405. Le problème mentionné par l'Administration est celui de la récupération de la T.V.A. par l'adhérent dans l'hypothèse où le client ne s'acquitte pas du montant de la créance. En principe, cette récupération n'est pas possible car l'adhérent a été payé par l'affactureur et parce que ce dernier, qui supporte finalement la charge de la taxe, ne peut en demander la restitution, n'étant pas le redevable légal de la taxe (l'affacturage n'est pas opposable à l'Administration). En contrepartie, poursuit l'Administration, le droit à déduction du client de l'adhérent n'est pas remis en cause. Toutefois, l'Administration admet, après l'établissement d'une facture rectificative par l'adhérent, que ce dernier récupère la taxe, la déductibilité de cette dernière étant corrélativement remise en cause chez le client, mais elle ne s'occupe pas du reversement du montant récupéré par l'adhérent à l'affactureur, cette difficulté relevant des seules relations contractuelles.

²⁰²⁶ J. Gaeremynck, *op. cit.*, p. 561.

²⁰²⁷ « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou ces services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables* ».

²⁰²⁸ Observations sous C.E. 27 juillet 1984, n° 29388, Banque 1985, p. 91.

²⁰²⁹ C.E., 9 janvier 1981, n° 10.164, R.J.F. 3/81, p. 119, n° 199.

²⁰³⁰ G. Ripert et R. Roblot, *Traité de droit commercial*, t. 2, L.G.D.J., 16^{ème} éd. par Ph. Delebecque et M. Germain, 2000, *not.* pp. 411-412, n° 2387.

effet, l'affacturage ne se ne peut être qualifié de *prêt* dans la mesure où l'adhérent n'a pas d'obligation de rembourser la somme reçue, même en cas de défaillance du débiteur, l'affactureur assumant seul le risque du défaut de recouvrement de la créance²⁰³². Pour finir, et toujours pour justifier qu'un décalage entre l'imposition à la T.V.A. et la déduction de cette dernière est toujours possible en droit fiscal, le Conseil d'État a fixé, par la suite, et à propos de la cession de créances, l'exigibilité de la taxe au jour de cette cession, sans se préoccuper de la naissance du droit à déduction au profit du débiteur cédé²⁰³³. Il résulte de tout ce qui précède que ces soutiens à l'arrêt du conseil d'État de 1984, au sujet de l'affacturage, et les obstacles s'opposant à la fixation de l'encaissement du prix au paiement par l'affactureur, sont bien fragiles.

594. **Conclusion.** Cette fragilité venant d'être mise en évidence renforce plus encore le constat qui s'impose, celui de l'absence de fondement de l'exception de l'application du droit des obligations en droit fiscal. Une préférence, prétendument accordée à l'aspect économique de l'opération d'affacturage²⁰³⁴, au prix de ses aspects juridiques, n'est pas une justification à la fixation de la date de l'encaissement du « prix » des prestations de services à celle du paiement par le client à l'affactureur. Ainsi, si réalisme du droit fiscal²⁰³⁵ ou autonomie de ce dernier²⁰³⁶, il y a, l'un ou l'autre doivent être dénoncés²⁰³⁷. Du reste, la Cour de cassation, dans un arrêt postérieur à celui du Conseil d'État de 1984, a encouragé une solution contraire

²⁰³¹ Sauf l'hypothèse de l'affactureur qui agit comme un mandataire de l'adhérent et avance à ce dernier les sommes à recouvrer auprès du débiteur. Sur cette possibilité, *Paris*, 25 février 2000, R.J.D.A. 9-10/00, p. 719, n° 909 (distinction entre les factures approuvées et celles qui sont seulement agréées).

²⁰³² V. Ch. Gavalda et J. Stoufflet, *op. cit.*, n° 42. L'affacturage n'est pas un prêt garanti par un nantissement de créance, technique utilisée notamment, dans l'avance sur bordereaux, dans la mesure où le factor n'acquiert pas un simple gage, mais devient propriétaire de la créance.

²⁰³³ *Paris*, 22 juin 1995, n° 94.329, R.J.F. 10/95, p. 661, n° 1107 ; Dr. fisc. 1996, n° 13, p. 457, comm. 406, concl. M. Martel. Cette dernière propose de retenir comme date d'encaissement du prix, celle du paiement par le cessionnaire, « *quels que puissent être les problèmes de déduction qui se poseront chez les sociétés débitrices...* ».

²⁰³⁴ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 12, n° 13 : « *si le paiement caractérise l'encaissement, l'opération de crédit ne suffit pas à repousser l'exigibilité de la T.V.A. jusqu'au règlement par le prestataire au nouveau titulaire de la créance. Au-delà du financement à court terme, il faut vérifier si le transfert de créance(s) repose ou non sur le paiement des opérations imposables. Dans la mesure où la subrogation conventionnelle présuppose un paiement des opérations initiales, l'affacturage justifie l'exigibilité de la T.V.A. La solution du Conseil d'Etat heurte le mécanisme de la subrogation et l'équivalence entre le compte courant et le paiement. En outre, elle réduit le paiement au transfert de fonds* ». *Contra*, J.-L. Rives-Lange, observations sous C.E. 27 juillet 1984, n° 29388, Banque 1985, p. 92 : « *ces quelques observations et réserves quant à la motivation de l'arrêt du 27 juillet 1984, ne doivent pas empêcher d'approuver la solution retenue par le Conseil d'Etat. Le « réalisme » du droit fiscal commande de privilégier l'aspect prédominant d'opération de crédit par rapport aux formules juridiques utilisées. Au surplus l'autonomie du Droit fiscal invite l'interprète à dépasser les obstacles que pourraient dresser, à l'occasion, les techniques relevant du Droit civil ou du Droit commercial* ».

²⁰³⁵ J.-L. Rives-Lange, observations sous C.E. 27 juillet 1984, n° 29388, Banque 1985, p. 92.

²⁰³⁶ J.-L. Rives-Lange, observations sous C.E. 27 juillet 1984, n° 29388, Banque 1985, p. 91 et p. 92. La question est posée : « *ce paiement [avec subrogation] ne devait-il pas rendre exigible la TVA ? Faut-il entendre que recevoir son paiement au sens du Droit civil n'est pas l'équivalent d'encaisser le prix de sa prestation au sens de la loi fiscale et n'est-ce pas là une manifestation de l'autonomie du Droit fiscal ?* » (p. 91. La réponse est affirmative (p. 92).

²⁰³⁷ Le sentiment de la doctrine est résumé par M. Maïa, *op. cit.*, p. 998 : ce sentiment « *est en somme qu'en cette matière [le droit fiscal], la jurisprudence trahit une certaine survivance de « l'autonomie du droit fiscal ». Le juge mépriserait les canons du droit civil, essentiellement dans un souci de réalisme économique* ». V. effectivement, Ch. Gavalda, dans sa note sous C.E. 27 juillet 1984, n° 29388, *op. cit.*, p. 204. pp. 205-206, n° 7 : « *la cohérence des diverses analyses juridiques est une garantie fondamentale pour les citoyens. En faussant les règles de droit, même pour un résultat fiscal (différé de T.V.A. en l'espèce) profitable, on détraque parfois certaines conventions établies sur la base d'un droit commun clair et distinct* ».

en se plaçant à une date des faits qui se sont déroulés antérieurement à 1984²⁰³⁸. S'agissant des dispositions législatives adoptées en matière d'escompte, qualifié d'opération de crédit et fixant ainsi la date d'exigibilité de la T.V.A. au paiement de l'effet par le bénéficiaire des prestations de services, elles ne soulèvent pas d'objections, tant au regard du droit privé que du droit fiscal. En effet, en droit privé, l'escompte est certainement une opération de crédit ; il est aussi un transfert de propriété d'un effet de commerce, voire une cession de créances. Surtout, le prix des prestations de services est bien encaissé au moment du paiement par le client et non lorsque le banquier règle le prix de la cession. Par conséquent, le législateur a pu revenir, sans être l'objet de critiques, sur la jurisprudence du Conseil d'État qui avait privilégié le moment du transfert de propriété de l'effet de commerce en caractérisant la cession de créances de définitive.

2) La cession de créances et la date d'exigibilité de la T.V.A.

595. **La solution du juge de l'impôt.** Dans l'hypothèse d'une *cession de créances*, la date de l'encaissement du prix par le cédant a été fixée par la juridiction administrative au *jour de la cession*²⁰³⁹. Par conséquent, la solution adoptée écarte le moment du paiement par le débiteur cédé au cessionnaire. Dans ses conclusions sur l'arrêt d'appel du 22 juin 1995²⁰⁴⁰, la commissaire du Gouvernement, après avoir rappelé les solutions, identiques, adoptées en matière d'escompte, par la loi, et en matière d'affacturage, par le juge, et constaté qu'il n'y a pas, dans ces opérations, « *de changement de redevable de la TVA dès lors qu'il n'y a pas de cession définitive de la créance* », oppose ces solutions à celle qu'elle pense devoir retenir en cas de cession de créances de prestations de services qualifiée de *cession définitive* de créance²⁰⁴¹. Dans les deux premières hypothèses, escompte et affacturage, l'encaissement du prix a été déterminé à la date du paiement par le client. Dans la cession de créances, par conséquent, il se produit le jour de la cession.

596. **La critique du fondement sur lequel repose la solution jurisprudentielle.** Le raisonnement suivi par la commissaire du Gouvernement, dont l'unique souci paraît bien être celui d'assurer le recouvrement de la créance de T.V.A.²⁰⁴², mais qui repose sur le caractère *définitif* de l'opération²⁰⁴³, ajoute à la confusion générale des réponses apportées à la question

²⁰³⁸ Cass. com., 12 juillet 1993, Bull. civ., IV, p. 212, n° 98 : « *mais attendu que l'arrêt retient que, compte tenu de la position de l'administration et de la doctrine fiscales au moment des faits, soit en 1980, le redressement opéré par les services fiscaux déclarant que le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée était exigible dès les versements des fonds par la société d'affacturage à la SCAT [l'adhérent], et non pas après paiement des factures par les clients entre les mains de cette société d'affacturage, était conforme à l'interprétation en vigueur à ce moment-là de l'article 269-1 g du code général des impôts, interprétation qui n'a été remise en cause que par un arrêt du Conseil d'État du 27 juillet 1984...* ».

²⁰³⁹ Paris, 22 juin 1995, n° 94.329, R.J.F. 10/95, p. 661, n° 1107 ; Dr. fisc. 1996, n° 13, p. 457, comm. 406, concl. M. Martel. Égal. Paris, 19 janvier 1993, R.J.F. 4/94, p. 310, n° 513. Marseille, 10 avril 2007, n° 04MA00805, inédit au recueil Lebon. Bordeaux, 23 avril 2007, n°s 04-1192 et 04-1993, R.J.F. 10/07, p. 835, n° 1029 ; B.D.C.F. 10/07, p. 13, n° 107, concl. P. Pouzoulet. C.E., 24 juillet 2009, n° 305222, inédit au recueil Lebon (arrêt d'appel : Lyon, 1^{er} mars 2007, n° 03-664, Dr. fisc. 2007, n° 16, p. 5, comm. 429 ; R.J.F. 8-9/07, p. 740, n° 907 ; B.D.C.F. 8-9/07, p. 26, n° 96, concl. G. Gimenez).

²⁰⁴⁰ *op. cit.*

²⁰⁴¹ M. Martel, *op. cit.*, p. 459.

²⁰⁴² M. Martel (*op. cit.*, p. 459) propose de retenir comme date de l'encaissement du prix, dans la cession de créances, le jour de cette cession, en ajoutant « *qu'il s'agit d'une limite extrême à l'issue de laquelle le recouvrement de la TVA serait incertain* ».

²⁰⁴³ M. Martel, *op. cit.*, p. 459 : « *nous pensons qu'en raison de la nature d'une cession définitive de créances, régie par les articles 1689 et s. du Code civil, l'Administration est fondée à soutenir que dans cette hypothèse de cession de créances de prestations de services, entre deux sociétés indépendantes, la TVA facturée ou qui aurait*

de l'encaissement du prix dans ces opérations à trois personnes²⁰⁴⁴. À propos de l'escompte, tout d'abord, il faut rappeler que le Conseil d'État s'était également fondé sur le caractère *définitif* de la cession pour fixer la date de l'encaissement du prix à la remise des effets à l'escompte, en dépit *des recours à la disposition de l'escompteur contre le tireur, au cas où le tiré n'exécute pas son obligation*. Mais le législateur n'a pas suivi cette jurisprudence puisqu'il a situé la date de l'encaissement du prix au moment du paiement par le tiré. Le caractère définitif attaché à la cession par le Conseil d'État n'a donc pas été, pour le législateur, l'élément déterminant de la date de l'encaissement du prix dans l'escompte. Concernant l'affacturage, ensuite, le Conseil d'État, en se référant, là encore, au caractère *définitif* de la cession, a estimé que cette dernière ne présentait pas un tel caractère et n'a tenu compte ni du paiement effectué par l'affactureur, ni de l'effet translatif de la subrogation personnelle, ni de *l'impossibilité pour l'affactureur d'exercer un recours contre l'adhérent en cas d'impayés* et a donc lié la date de l'encaissement du prix à celle du paiement des clients. Cette solution a été vivement critiquée mais n'a pas été remise en cause. Il résulte de ces solutions, adoptées en matière d'escompte et d'affacturage, que le caractère définitif ou non du transfert de créances, dans chacune des opérations, n'est pas, tantôt un bon critère (non utilisé par le législateur), tantôt un critère fiable (pourtant retenu par le Conseil d'État), pour conclure à un encaissement, ou non, du prix. Malgré tout, la commissaire du Gouvernement le reprend et propose, par conséquent, de fixer la date de l'encaissement du prix au jour de la cession, et ce, même si le cédant a pris l'engagement de garantir la solvabilité du débiteur cédé. Dans l'affaire soumise à la juridiction administrative, la société cédante s'était portée caution des débiteurs cédés. La commissaire du Gouvernement, tout en admettant que « *l'ultime réserve pourrait consister à distinguer les cessions de créances dans lesquelles le cédant se porte garant de la solvabilité du débiteur cédé, et les autres ; l'exigibilité au moment de la cession de créances n'étant pas requise dans les premières* »²⁰⁴⁵, n'applique pourtant pas cette réserve à l'affaire examinée. À cette première critique de la solution jurisprudentielle, liée au fondement sur lequel elle repose, « *une transmission directe et définitive de la créance* »²⁰⁴⁶, suivant ainsi la proposition émanant du commissaire du Gouvernement, une autre peut lui être adressée dans la mesure où cette solution n'est conforme ni au droit privé, ni aux dispositions du Code général des impôts.

597. Les atteintes au droit privé et au droit fiscal. L'arrêt de la cour administrative d'Appel de Paris de 1995²⁰⁴⁷, en affirmant que « *la société cédante doit être regardée comme ayant obtenu, à la date sus-indiquée [le jour de la cession], l'encaissement du prix des*

dû être facturée est exigible au moment de la cession de la créance, la cession valant pour le cédant encaissement des factures ».

²⁰⁴⁴ V. également en cas de paiement par *chèque* de prestations de services. Anticipation du versement de la T.V.A., cette dernière étant exigible non pas à la date de l'inscription du montant du chèque au crédit du compte du redevable (encaissement du chèque ; libération du débiteur), mais à la date à laquelle ce chèque est remis au prestataire (encaissement de la T.V.A. Interprétation des dispositions de l'article 269, 2, c) du Code général des impôts). T.A. Nantes, 24 février 2004, n° 99-455, R.J.F. 05/05, p. 335, n° 444 ; B.D.C.F. 05/05, n° 60, p. 27, concl. G. Quillévéré. Déjà, mais en cas de bénéfices non commerciaux, C.E., 16 mars 1998, n° 185748, R.J.F. 6/98, p. 487, n° 675 (prise en considération de la date à laquelle les clients remettent leur chèque). Aj. BOI-TVA-BASE-20-20-2018-11-07, n° 40, § 1 à 4. Consciente que sa doctrine « *ne peut cependant faire échec aux dispositions légales ou jurisprudentielles de droit commun relatives au paiement du chèque* » (exception injustifiée à ce droit commun), l'Administration a apporté une atténuation à cette règle fiscale : « *toutefois, le paiement n'est confirmé que lorsque le chèque est encaissé, soit directement, soit par inscription au compte. Dès lors, si le chèque n'est pas approvisionné, l'exigibilité n'est pas effectivement intervenue et le redevable pourra opérer, sur sa prochaine déclaration de chiffre d'affaires, l'imputation de la taxe acquittée lors de la remise du chèque* » (n° 40, § 5-6).

²⁰⁴⁵ *op. cit.*, p. 459.

²⁰⁴⁶ L'expression est de M^{me} Martel, *op. cit.*, p. 459.

²⁰⁴⁷ *op. cit.*

prestations de services qu'elle a effectuées », commet une regrettable *confusion* entre le versement du prix *d'une cession* (de créances), par le cessionnaire au cédant, la cession n'étant pas soumise à la T.V.A.²⁰⁴⁸, et le paiement du prix *des prestations*, ces opérations étant imposables²⁰⁴⁹. M^{me} Sérandour dénonce une solution contraire à la réalité juridique, laquelle est fondée sur une analyse économique de la situation, *un risque de perte de rentrées fiscales* si la T.V.A. n'est pas exigible dès la cession, mais au moment où le débiteur règle le prix des prestations²⁰⁵⁰. L'approche économique de l'encaissement est également fustigée par M^{me} Sérandour dans le cas, notamment, où le cédant est exposé à restituer le prix de cession, soit en raison de l'inexistence de la créance, soit par la mise en œuvre de la garantie de la solvabilité du débiteur²⁰⁵¹. Dans cette hypothèse, alors même que la restitution n'est qu'éventuelle, le prétendu caractère *définitif* de la cession sur lequel le juge administratif a fondé son arrêt, ou, plus particulièrement, la disposition définitive des sommes nécessaires au paiement de la T.V.A. dès la cession, justifie difficilement un encaissement du prix des prestations à ce moment précis. Cette méconnaissance du mécanisme de la cession de créances²⁰⁵² s'accompagne aussi d'une ignorance des règles relatives à la T.V.A.²⁰⁵³. Tout d'abord, la solution en cause liant l'exigibilité de la T.V.A. au versement du prix de la cession, et faisant ainsi produire des effets de droit à un fait différent de celui désigné par la loi (l'encaissement du prix des prestations imposables), dissocie de manière injustifiée le fait générateur de la taxe, dès l'achèvement des prestations²⁰⁵⁴, de son exigibilité, l'extinction des droits nés de l'achèvement des prestations, à savoir le *paiement du débiteur cédé*. Ensuite, elle perturbe les règles applicables à la base imposable ou à l'assiette de la T.V.A., soit au détriment du cédant²⁰⁵⁵, soit au profit de l'Administration²⁰⁵⁶. En effet, le juge estime, à tort, que le prestataire reçoit, le jour de la cession, *le prix des prestations* qu'il a effectuées. L'article 266 – 1. a) du Code général des impôts prévoit, quant à lui, que la base imposable est constituée par toutes les sommes, en particulier, *reçues* par le prestataire en contrepartie des opérations effectuées. Si la somme reçue de la cession des créances (*ex.* 100) est inférieure à celle facturée à un client (*ex.* 300), le cédant acquittera un impôt sur une somme qu'il n'a effectivement pas encaissée (300) et qui sera nécessairement supérieur à celui qu'il aurait dû, en principe, supporter. S'agissant de la T.V.A. déductible au profit du débiteur cédé, elle ne sera pas calculée sur un montant de 300 mais de 100. En effet, s'agissant d'un prix de cession inférieur à la valeur nominale des créances cédées, une cour administrative d'Appel a considéré que la T.V.A. était due sur les sommes *réellement encaissées* par le cédant, le droit à déduction ne pouvant être exercé que dans la même proportion par le client du

²⁰⁴⁸ Art. 261 C.G.I. : « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : 1° c) les opérations bancaires et financières suivantes : Les opérations, y compris la négociation, concernant les [...] créances... ». S'agissant de l'Administration, doctrine constante. *Instr.* 2 juillet 2001, B.O.I. 3 L-2-01. BOI-TVA-SECT-50-10-10-20120912, n^{os} 120, 130 et 140.

²⁰⁴⁹ Art. 269-2 c), al. 1^{er} C.G.I. Ajouter, Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 10, n^o 5 et p. 11, n^o 7. Y. Sérandour et I. Sérandour, « Quand le juge administratif s'essaie au régime des obligations, Études à propos de CAA Marseille, 10 avril 2007, n^o 04MA00805, Sté CMF Équipement », *Dr. fisc.* 2006, n^o 39, p. 8, comm. 858, pp. 11-12, n^{os} 13 et suiv. *Égal.* L. de Maintenant, « Le traitement fiscal de la cession et de la délégation de créances », B.F. Lefebvre 12/99, pp. 758-759, n^o 29 et p. 760, n^o 33.

²⁰⁵⁰ *op. cit.*, pp. 16-17, n^{os} 37-38.

²⁰⁵¹ *op. cit.*, p. 17, n^o 39.

²⁰⁵² La seule hypothèse dans laquelle la date de l'encaissement du prix pourrait être retenue au moment du paiement au cédant est celle dans laquelle les dispositions de l'article 1690 du Code civil n'ont pas été respectées et que le débiteur s'est libéré entre les mains du créancier initial (art. 1691 C. civ. : « si, avant que le cédant ou le cessionnaire eût signifié le transport au débiteur, celui-ci avait payé le cédant, il sera valablement libéré »).

²⁰⁵³ Y. Sérandour, *op. cit.*, not. pp. 15-16, n^{os} 33 et suiv.

²⁰⁵⁴ Art. 269-1., a) C.G.I.

²⁰⁵⁵ Sur ce point, Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 15, n^o 34.

²⁰⁵⁶ *Spéc.* J.-C. Bouchard, *op. cit.*, p. 129, n^{os} 14-15.

prestataire²⁰⁵⁷. Enfin, en fixant la date d'exigibilité de la T.V.A. à l'encaissement du prix de la cession, le juge commet une erreur sur le champ d'application de la taxe, soit « *les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* »²⁰⁵⁸, et non les recettes encaissées par le prestataire, ne distingue donc pas son champ d'application de sa base imposable, à savoir la recette perçue par le cédant, laquelle n'est pas ici la contrepartie de la prestation effectuée par ce dernier, et modifie le fait générateur de la taxe qui, détaché de toute prestation imposable, n'est plus l'achèvement de ces prestations, mais l'encaissement de recettes.

598. **Conclusion.** Un auteur, opérant une synthèse des positions prises à propos de l'escompte, de l'affacturage et de la cession de créances²⁰⁵⁹, constate une distinction²⁰⁶⁰ entre les opérations permettant à leur bénéficiaire d'obtenir une source de financement et qui sont alors considérées comme des opérations de crédit exonérées de T.V.A.²⁰⁶¹ et les autres²⁰⁶². Tandis que les premières ont pour effet de reporter l'encaissement du prix à la date du paiement par le débiteur²⁰⁶³, les deuxièmes sont imposables immédiatement, sans attendre que ce dernier règle le prix des prestations effectuées à son profit²⁰⁶⁴. M. de Maintenant critique cette discrimination entre les opérations en rappelant que le traitement fiscal de celles-ci ne dépend pas du statut de l'opérateur, établissement de crédit ou non, mais de la nature de l'opération (l'encaissement du prix d'une prestation imposable) et en constatant que dans toutes les opérations examinées, celui qui les initie recherche toujours une source de financement. Ces critiques sont fondées et le résultat d'exceptions injustifiées à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En effet, si l'escompte est bien une *opération de crédit* et que le prix des *prestations* imposables est bien celui versé par le tiré, il n'en est pas de même pour l'affacturage - alors seulement considéré par le Conseil d'État comme une

²⁰⁵⁷ Lyon, 1^{er} mars 2007, R.J.F. 8-9/07, p. 740, n° 907 ; B.D.C.F. 8-9/07, p. 26, concl. G. Gimenez.

²⁰⁵⁸ Art. 256 C.G.I.

²⁰⁵⁹ L. de Maintenant, « Le traitement fiscal de la cession et de la délégation de créances », B.F. Lefebvre 12/99, pp. 758-759, n° 29.

²⁰⁶⁰ *op. cit.*, p. 759, n° 29. V. déjà le constat et les critiques de M^{me}Sérandour, *op. cit.*, p. 10, n° 6, p. 12, n° 13 et p. 15 et suiv., n°s 31 et suiv. Distinction entre la possibilité d'un transfert définitif de fonds et d'un transfert qui n'aurait pas ce caractère définitif et présenterait un risque de restitution.

²⁰⁶¹ L'escompte, l'affacturage, les cessions de créances autres que celles visées par les anciens articles 1689 et suivants du Code civil. Certains ont été modifiés par l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (op. cit.)*.

²⁰⁶² Les cessions de créances de droit commun, relevant des anciens articles 1689 et suivants du Code civil, qui ne sont pas les instruments d'une opération de crédit. Même remarque que précédemment concernant la modification récente de certains de ces articles.

²⁰⁶³ Pour des cessions de créances plus particulières, *Rép. min à M. Toubon, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q.*, 10 juin 1985, p. 2639, n° 55334 : « *les règles d'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée prévues en matière d'escompte commercial par l'article 97 de la loi de finances pour 1984 [exigibilité de la taxe à la date de paiement de l'effet par le client] sont applicables en cas de recours aux crédits prévus par la loi n° 81-1 du 2 janvier 1981, modifiée par l'article 61 de la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984. Cette décision fera l'objet d'une instruction administrative qui sera publiée au Bulletin officiel de la direction générale des impôts [Instr. 22 juillet 1985, B.O.D.G.I. 3 B-5-85]* » (cessions de créances effectuées dans le cadre de la *loi Dailly*, dont les dispositions, modifiées, ont été codifiées sous les articles L. 313-23 et suiv. du Code monétaire et financier). *Instr. 15 juin 1988, B.O.I. 3 B-2-88* puis BOI-TVA-BASE-20-20-20181107, n°s 90 et 100 : application aux *avances consenties par un établissement bancaire au titulaire d'un marché public*, garanties par la cession des créances, des règles d'exigibilité (l'encaissement est réputé intervenir *au moment du paiement par le client*) des cessions de créances à titre de garantie consenties à un cessionnaire qui n'assume pas le risque de non-recouvrement des créances (*ex.* : entreprise d'affacturage qui n'assume pas le risque d'impayé). *Égal. Instr. 29 septembre 1994, op. cit.*, p. 15. La solution de l'encaissement du prix à la date du paiement par le débiteur cédé, est également retenue en cas de *titrisation des créances (Lettre D.L.F. du 8 novembre 1999, citée sans le Mémento pratique Francis Lefebvre, fiscal, 2005, p. 733, n° 4702)*.

²⁰⁶⁴ Alors que dans le premier cas, l'opération a fait l'objet d'une analyse économique, dans la deuxième hypothèse c'est l'analyse juridique de l'opération qui a été privilégiée. Cependant, s'agissant de la cession de créances, confusion entre le prix de la cession et celui des prestations de services.

opération de crédit - et la cession de créances. Tandis que dans l'affacturage, c'est l'affactureur qui règle le montant des créances liées aux *prestations* réalisées par l'adhérent, dans la cession de créances, le prix des *prestations* imposables est acquitté par le débiteur cédé au cessionnaire. En droit fiscal, il n'est donc pas tenu compte des qualifications juridiques à la fois de l'affacturage, lequel n'est pas qu'une opération de crédit comme l'escompte justifiant une imposition à la T.V.A. au moment du règlement des créances par les débiteurs de l'adhérent à l'affactureur, et de la cession de créances dans laquelle le prix des *prestations* imposables est versé par le débiteur cédé au cessionnaire. Il faut ajouter à ces dernières constatations que la découverte d'une logique, alors économique, entre les solutions proposées ne signifie pas que celles-ci, surtout lorsqu'elles s'écartent du droit privé, sont juridiquement fondées. « *L'autonomie du droit fiscal peut rester « une tarte à la crème »*. En effet, le droit commun offre une solution fiscale satisfaisante si l'encaissement du prix des *prestations* imposables s'entend de l'extinction de la créance du prestataire résultant du paiement ou d'une autre cause de satisfaction »²⁰⁶⁵. Enfin, les solutions adoptées par les juridictions administratives, dans les hypothèses à la fois d'affacturage et de cession de créances, relatives à la date d'exigibilité de la T.V.A., ne sont pas cohérentes avec celles applicables au *champ d'application* de la taxe, et, plus spécialement au *lien direct* entre une prestation de services et sa contrepartie imposable²⁰⁶⁶. La contrepartie directe des prestations effectuées par l'adhérent ou le cédant correspond aux sommes versées par l'affactureur ou le débiteur cédé²⁰⁶⁷. Or, la juridiction administrative ne tient pas compte de ces versements, mais de ceux effectués par le débiteur à l'affactureur ou le cessionnaire au cédant. Par conséquent, elle nie toute relation entre la prestation de services réalisée par l'adhérent ou le cédant et la contrepartie de cette prestation reçue par l'un ou l'autre et n'applique pas à l'exigibilité de la T.V.A. les mêmes solutions que celles adoptées relativement au champ d'application de la taxe²⁰⁶⁸.

B. L'ABSENCE DE QUALIFICATION JURIDIQUE

1) L'inscription en compte courant du prix de prestations imposables à la T.V.A. et la date d'exigibilité de la taxe

599. **L'inscription du prix des prestations en compte courant d'associé.** Pour le Conseil d'État, une *inscription du prix de prestations imposables au compte d'un redevable* de la T.V.A., *dirigeant, administrateur ou associé, ayant mis ou laissé temporairement des fonds à la disposition de la société*, conduit à une exigibilité immédiate de la T.V.A. dans la mesure où ce redevable a à sa *disposition les sommes* en cause²⁰⁶⁹. Un commentateur du droit

²⁰⁶⁵ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 17, n° 41.

²⁰⁶⁶ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 16, n° 36.

²⁰⁶⁷ L'hypothèse de l'affactureur réglant le montant de factures pour des prestations réalisées au profit d'un autre n'empêcherait pas ce rapprochement avec la jurisprudence sur le *lien direct*. En effet, la prestation de services reste individualisée, et il n'y a donc pas de remise en cause d'un lien direct entre la contrepartie versée et la prestation de services effectuée, alors même que le prix payé en contrepartie du service n'est pas versé par le bénéficiaire de l'opération, mais par un tiers, partiellement ou totalement. *V. instr. du 8 septembre 1994*, Dr. fisc. 1994, n° 41, 11 209, p. 10692, n° 7 et p. 10696, n°s 36 et suiv.

²⁰⁶⁸ Pour M^{me} Sérandour (*op. cit.*, p. 16, n° 38), « *La qualification précède le régime, même en droit fiscal ! Le lien direct entre les opérations imposables et les recettes, étendu au droit à déduction, lequel présuppose ce même lien entre les dépenses et les opérations imposables, induit le même raisonnement en matière d'exigibilité. L'encaissement de la contrepartie de la cession de créance est directement lié à cette cession. Il n'a qu'un lien indirect, d'ordre économique, avec l'opération à l'origine de la créance cédée* ».

²⁰⁶⁹ C.E., 18 juin 1990, n° 72.913, R.J.F. 8-9/90, p. 585, n° 997. C.E., 27 juin 1990, n° 66.279, R.J.F. 8-9/90, p. 585, n° 996. C.E., 25 juin 1999, n° 159845, R.J.F. 8-9/99, p. 645, n° 1019 ; B.D.C.F. 8-9/99, n° 77, p. 3, concl.

fiscal constate, avec raison, que « le Conseil d'État ne s'attarde pas sur la qualification du compte d'associé. Il s'attache à la terminologie comptable en considérant que l'inscription du prix des prestations imposables « au compte courant » du redevable [...] constitue une « mise à disposition rendant la taxe exigible »²⁰⁷⁰. Par conséquent, à défaut, pour le Conseil d'État, de justifier la solution qu'il retient en qualifiant l'inscription du prix des prestations en compte d'associé et en lui appliquant le régime fiscal adapté, M^{me} Sérandour a alors proposé deux qualifications juridiques connues. La plus pertinente serait la novation²⁰⁷¹. Ici, il s'agirait d'une novation *par changement de cause*. La novation est définie comme « un contrat qui a pour objet de substituer à une obligation, qu'elle éteint, une obligation nouvelle qu'elle crée. Elle peut avoir lieu par substitution d'obligation entre les mêmes parties... »²⁰⁷². Il en est ainsi de la novation *par changement de cause*²⁰⁷³. Cette dernière « implique que le débiteur s'engage envers le créancier pour une obligation dont l'objet ne change pas, mais sur le fondement d'un titre différent [...]. Il est convenu, par exemple, que le débiteur d'un prix (ou de loyers, ou de salaires...) sera dorénavant débiteur de la même somme en qualité d'emprunteur... »²⁰⁷⁴. Par conséquent, si l'opération en cause, imposable à la T.V.A., devait s'analyser comme une *novation par changement de cause*, l'associé aurait consenti un prêt (l'inscription du prix des prestations en compte courant d'associé) à la société²⁰⁷⁵, lequel succéderait à un contrat synallagmatique (la fourniture d'un service en contrepartie d'un prix). Il y a bien, là, l'extinction de l'obligation initiale (le versement du prix de prestations de services rendues) et une disposition des sommes par l'associé, en faveur de la société, rendant la T.V.A. exigible. Le créancier de la somme due - dirigeant, administrateur ou associé - est satisfait indirectement puisqu'il n'y a pas eu de paiement. La solution proposée par le Conseil d'État, à savoir une exigibilité immédiate de la T.V.A., serait alors cohérente au regard du mécanisme de la novation *par changement de cause*. Toutefois deux conditions seraient nécessaires pour qualifier l'opération en question de novation, l'une au regard du droit fiscal, l'autre exigée par le droit civil. Selon les dispositions de l'article 269 - 2 c) du Code général des impôts, l'exigibilité de la taxe intervient au moment du *paiement* du prix des prestations imposables. Or, cette dernière obligation est éteinte dans la novation. Selon M^{me} Sérandour, il faudrait donc raisonner par induction et admettre que l'encaissement du prix peut correspondre à d'autres modes de satisfaction du créancier comme la novation²⁰⁷⁶. L'autre condition nécessaire pour qualifier l'opération en cause de novation est d'ordre civil. C'est l'*intention de nover* prévu par le Code civil à l'article 1330 nouveau et selon lequel « la

G. Goulard. *Égal.Nancy*, 10 avril 1990, n° 89537, non publié. Paris, 22 octobre 2004, 00-31, R.J.F. 2/05, p. 85, n° 124.

²⁰⁷⁰ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 12, n° 17. *Comp.* en matière d'imposition de revenus de capitaux mobiliers, *C.E.*, 31 juillet 2009, n° 301191, Dr. fisc. 2009, n° 43, p. 20, comm. 510, concl. J. Burguburu ; Bull. Joly 2010, p. 93, note A. de Bissy. Abandon de créances en faveur de la société : acte de disposition quelle que soit la situation financière de l'entreprise (et donc, alors même que l'associé ne pouvait disposer *matériellement* des sommes abandonnées en raison de la situation financière de l'entreprise).

²⁰⁷¹ Sur cette qualification, Y Sérandour, *op. cit.*, p. 13, n° 18.

²⁰⁷² Art. 1329 *nouv.* C. civ. (depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*).

²⁰⁷³ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 13, n° 18.

²⁰⁷⁴ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette, et la jurisprudence citée, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 1881-1882, n° 1720. Pour ces derniers, il s'agirait d'une novation *par changement de qualification* et la cause est la cause **efficiente** (modification du fait générateur). Mais « dès lors que la cause ici visée est la cause *efficiente* et non la cause *finale*, seule bannie par l'ordonnance du 10 février 2016, rien ne paraît s'opposer à la conservation de l'expression « novation *par changement de cause* » (F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette, *op. cit.*, p. 1882, n° 1720).

²⁰⁷⁵ Sur cette qualification de prêt attribuée à une avance en compte courant d'associé dont le montant est porté en comptabilité sous l'intitulé « avances en compte courant », *Cass. com.*, 18 novembre 1986, Bull. civ., IV, p. 188, n° 216. En outre, possibilité pour le bénéficiaire du compte courant de percevoir des intérêts.

²⁰⁷⁶ *op. cit.*, p. 13, n° 18.

novation ne se présume pas ; la volonté de l'opérer doit résulter clairement de l'acte »²⁰⁷⁷. Si une telle intention existait, la solution du Conseil d'État serait donc conforme au droit privé, et il y aurait un renvoi implicite à ce dernier. Mais si elle faisait défaut, il y aurait alors une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

600. Dans l'hypothèse où la qualification de l'opération de novation ne pourrait être retenue, une autre a été proposée par M^{me} Sérandour²⁰⁷⁸. L'inscription en compte courant d'associé serait considérée comme une dette de la société à payer assortie d'un *terme*, certain ou incertain, et les sommes en cause seraient indisponibles tant que le terme n'est pas arrivé à échéance. En principe, l'exigibilité de la T.V.A. devrait être reportée à l'arrivée du terme. Cependant, et au regard de la jurisprudence du Conseil d'État, que le compte soit ou non bloqué, ces sommes seraient toujours considérées comme disponibles immédiatement et la T.V.A. serait due au même moment²⁰⁷⁹. Si cette nouvelle qualification devait être retenue, il y aurait alors une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal puisque le terme prévu n'empêcherait pas une imposition à la T.V.A. dès l'inscription du prix des prestations sur le compte de l'associé. Enfin, si aucune des deux qualifications examinées n'était choisie, la solution du Conseil d'État consistant à exiger la T.V.A. dès cette inscription encourt des critiques sur le terrain même du droit fiscal : l'exigibilité de la T.V.A. suppose un *paiement* et le Conseil d'État utilise un critère d'imposition, la « *disponibilité du revenu* », propre à la fiscalité *directe*, dans un domaine relevant de fiscalité *indirecte*²⁰⁸⁰. Or, et par ailleurs, la haute juridiction a exclu une transposition des règles de la fiscalité directe à la fiscalité indirecte²⁰⁸¹. Il résulte de tout ce qui précède, et les propos de M^{me} Sérandour doivent

²⁰⁷⁷ Depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*.

²⁰⁷⁸ *op. cit.*, p. 13, n° 19.

²⁰⁷⁹ Y. Sérandour et la jurisprudence citée, *op. cit.*, p. 13, n° 19. D. Hédary, conclusions sur *C.E.*, 20 décembre 2013, n° 344899, Dr. fisc. 2014, n° 13, p. 37, comm. 241 et la jurisprudence citée. *Égal.* note suivante. Le Conseil d'État ne considère pas comme indisponibles des sommes bloquées ou non sur un compte, dans la mesure où la décision de bloquer le compte ou de ne pas disposer des sommes, pour ne pas aggraver la situation financière de la société, résulte d'un accord du contribuable (acte de disposition ; revenu disponible et imposable). Le revenu n'est considéré comme indisponible que si matériellement l'intéressé n'a pu prélever les sommes en cause en raison d'une insuffisance de trésorerie de la société ou que le montant de ces sommes est fixé au cours d'une année postérieure (montant initialement indéterminé).

²⁰⁸⁰ Pour un exemple récent où des dividendes crédités au compte courant d'un associé n'ont pas été considérés comme indisponibles et soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, *C.E.*, 21 décembre 2022, n° 462533, Dr. fisc. 2023, n° 20, p. 23, comm. 193, concl. K. Ciavaldini et note J.-L. Pierre. Ici, l'indisponibilité résultait d'une convention de subordination empêchant tout paiement avant le remboursement de certaines dettes de la société (bancaires). Imposition des dividendes car le dirigeant avait conclu cette convention et l'indisponibilité de ceux-ci résultait donc d'un acte de disposition du contribuable.

²⁰⁸¹ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 13, n° 20. *Comp.* en matière de fiscalité *directe*, Lyon, 14 octobre 2004, n° 00-776, R.J.F. 2/05, p. 69, n° 103. Référence aux articles 12, 13, 83 et 156 du code général des impôts. Sommes inscrites au crédit du compte courant d'associé de la présidente-directrice générale d'une société et employées, avec son accord, à l'apurement des dettes de clients de la société. *Acte de disposition* de la part de la présidente. *Mises à sa disposition* des sommes en cause. Imposables dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année de leur inscription. *Versailles*, 9 novembre 2004, n° 02-1205, R.J.F. 3/05, p. 153, n° 210. Prélèvement par le directeur d'une agence de Paris d'une société de ses salaires, notamment, en fonction de la trésorerie de cette agence. Les sommes non prélevées, en cause dans l'affaire, restent sur un compte de la société qui l'emploie pour renforcer le fonds de roulement de l'agence. Ayant participé de façon déterminante à la décision de ne pas percevoir ces sommes, ces dernières, à la disposition du directeur, ont été considérées comme perçues et donc imposables immédiatement. Ce n'est que si un dirigeant a été dans l'incapacité juridique de prélever les sommes inscrites au crédit d'un compte courant détenu par lui ou si la trésorerie de la société a rendu tout prélèvement impossible que ces sommes ne sont pas considérées comme des revenus disponibles (*C.E.*, 15 juin 2001, n° 204999, R.J.F. 10/01, p. 815, n° 1173. Sommes laissées à la disposition de la société par la volonté de son dirigeant). *C.E.*, 20 décembre 2013, n° 344899, Dr. fisc. 2014, n° 13, p. 36, comm. 241, concl. D. Hedary, note C. Modicom et P. Gour. Référence aux articles 12, 13, 83 et 156 du code général des impôts. N'est pas considéré comme un *revenu disponible*, imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires et

être repris, compte-tenu de leur importance, que : « la notion de mise à disposition sert d'autojustification à l'exigibilité de l'impôt dès l'inscription, peu importe la novation ou le terme. Cette approche évite de tirer les conséquences exactes d'une qualification respectueuse des règles du droit privé »²⁰⁸². Il faut y ajouter un manque de cohérence de la jurisprudence du Conseil d'État.

601. L'inscription du prix des prestations en compte courant fournisseur. L'imposition de ce prix à la T.V.A. suit le même régime que précédemment, avec les mêmes réserves par rapport au droit des obligations, dès lors que ce fournisseur a la maîtrise de son compte tenant à une participation importante dans la société débitrice²⁰⁸³. C'est, là encore, le critère de la *disposition matérielle* du compte ou des sommes inscrites au compte qui est retenu par le Conseil d'État pour justifier une imposition immédiate à la T.V.A.²⁰⁸⁴. En outre, et en examinant plus particulièrement, ici, les relations en compte courant²⁰⁸⁵, d'autres critiques s'ajoutent à l'égard de la solution retenue par la haute juridiction. En effet, quand le compte en question réunit tous les critères pour que chaque inscription en compte fasse disparaître la créance et vaille paiement, à savoir la commune intention des parties et des remises générales, réciproques et enchevêtrées²⁰⁸⁶, le Conseil d'État confondrait l'exigibilité de la taxe au moment du paiement du *prix des prestations imposables* à la T.V.A. et le paiement *des sommes inscrites à ce compte*²⁰⁸⁷. Or, il existe une importante différence entre ces deux paiements. La novation éteint la première obligation (le paiement du prix des prestations imposables) au profit de la deuxième (le paiement des sommes inscrites au compte courant)²⁰⁸⁸, cette dernière n'étant exécutée qu'à la *clôture du compte* puisque c'est seulement à ce moment-là que le solde du compte est exigible²⁰⁸⁹. Avant cette date, la créance entrée en compte ne devient qu'un article de ce dernier et participe à un bloc dont les éléments sont inséparables et neutres dans la mesure où il n'y a ni créance, ni dette (règle de l'indivisibilité)²⁰⁹⁰. Certes, le solde provisoire du compte est dorénavant disponible et donc son titulaire peut en disposer en émettant des chèques ou en utilisant d'autres moyens de paiement²⁰⁹¹, mais cette possibilité n'existe que si le compte est ouvert chez un banquier et est

l'année de son inscription à un compte « personnel-charges à payer », la prime exceptionnelle versée à la cogérante d'une société, en dépit de la possession par cette dernière de 50% des parts sociales d'une société qui est l'associé unique de celle dans laquelle elle exerce cette gérance (« maître de l'affaire »). Prime calculée à hauteur d'un pourcentage du résultat comptable de l'exercice de l'inscription au compte de la somme en cause. Montant indéterminé à ce moment-là et fixé l'année suivante. Prime devenue ensuite disponible et imposable.

²⁰⁸² *op. cit.*, p. 13, n° 20.

²⁰⁸³ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 13, n° 21.

²⁰⁸⁴ *C.E.*, 14 janvier 1981, n° 7632, R.J.F. 3/81, p. 118, n° 198 ; Dr. fisc. 1981, n° 23, p. 769, comm. 1242. *Lyon*, 4 juillet 1991, n° 1576, R.J.F. 11/91, p. 796, n° 1365.

²⁰⁸⁵ Existence d'une convention en compte courant.

²⁰⁸⁶ *Par ex.* T. Bonneau, *op. cit.*, p. 374 et suiv., n°s 487 et suiv. *Égal.* en droit fiscal, mais en cas d'impôt sur le revenu et non en matière de T.V.A. *C.E.*, 20 novembre 1995, n° 126439, R.J.F. 1/96, p. 28, n° 40 ; B.D.C.F. 1/96, p. 50, concl. F. Loloum. Pour l'imposition à l'impôt sur le revenu d'un agriculteur, et pour déterminer si le compte en question est un compte courant, le juge doit vérifier, en l'absence de stipulations dans le contrat, si les conditions matérielles de fonctionnement du compte sont remplies et que l'intention des parties de considérer comme valant *paiement* l'inscription au crédit des comptes des créances existe.

²⁰⁸⁷ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 14, n° 22.

²⁰⁸⁸ La qualification de novation encourt la critique car il n'y a pas de création d'une obligation nouvelle mais incorporation de la créance disparue dans le solde du compte (T. Bonneau, *op. cit.*, p. 371, n° 485). Mais malgré cette critique et un inconvénient attaché à l'indivisibilité, M. Bonneau retient cette conception classique laquelle est privilégiée tant chez les auteurs que chez les magistrats qui ont adapté cette théorie afin de mieux répondre aux besoins de la pratique (*op. cit.*, p. 372 et suiv., n° 486). Sur les différentes explications du compte courant, T. Bonneau, *op. cit.*, p. 370 et suiv., n° 485.

²⁰⁸⁹ T. Bonneau, *op. cit.*, p. 373, n° 486.

²⁰⁹⁰ T. Bonneau, *op. cit.*, p. 371, n° 485.

²⁰⁹¹ T. Bonneau, *op. cit.*, p. 374, n° 486.

exclue en présence d'un compte fournisseur²⁰⁹². La T.V.A. ne devrait donc être due que sur le solde définitif du compte en question. Une exigibilité anticipée de cette taxe ne serait possible que si les parties l'avaient prévue²⁰⁹³. Par conséquent, si, là, « *la cohérence économique tient lieu de raisonnement juridique* »²⁰⁹⁴, c'est, une nouvelle fois, une manifestation de l'incohérence de la jurisprudence du Conseil d'État, lequel ne procède à aucune qualification des opérations en compte courant réalisées entre un fournisseur et son client de manière à leur appliquer le régime fiscal correspondant. L'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal est injustifiée.

2) La délégation novatoire et la date d'exigibilité de la T.V.A.

602. **La solution du Conseil d'État et l'analyse du commissaire du Gouvernement.** Selon les dispositions du nouvel article 1336, alinéa 1^{er} du Code civil, « *la délégation est une obligation par laquelle une personne, le délégant, obtient d'une autre, le délégué, qu'elle s'oblige envers une troisième, le délégataire, qui l'accepte comme débiteur* »²⁰⁹⁵. Toutefois, « *lorsque le délégant est débiteur du délégataire et que la volonté du délégataire de décharger le délégant résulte expressément de l'acte, la délégation opère novation* »²⁰⁹⁶. Dans une affaire ayant donné lieu à un arrêt du conseil d'État en 1986²⁰⁹⁷, le client d'entrepreneurs de travaux immobiliers avait demandé à son débiteur du prix de vente d'un immeuble sur lequel des travaux avaient été réalisés, de s'engager à verser à ses créanciers ce qu'il leur devait, les prestataires de services ayant déchargé leur client de son obligation de payer le montant des prestations effectuées. La *substitution de débiteurs* a reçu la qualification de *prestation de service à titre onéreux*, soumise à la T.V.A., collectée par le débiteur substitué et déductible pour le débiteur initial, si le premier avait délivré une facture au deuxième²⁰⁹⁸. Dans son arrêt, le Conseil d'État ne résout pas de manière précise la question de la date de l'encaissement du prix dans un cas de délégation novatoire et qualifie même l'opération en cause de « *cession de créance* »²⁰⁹⁹. En revanche, l'opération avait été analysée par le

²⁰⁹² Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 14, n° 22.

²⁰⁹³ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 14, n°s 22-23. Possibilité pour le fournisseur d'opter pour le paiement de la T.V.A. d'après les débits (art. 269 -2. c) C.G.I.). Le débit « *consiste en l'inscription, dans la comptabilité du prestataire, de la somme due au « débit du compte client* » [en comptabilité, un compte d'actif (ce qui est le cas du compte client) est débité quand il augmente, d'où l'expression « option pour les débits »]. Il intervient généralement au moment de la facturation, le plus souvent une fois que la prestation a été exécutée. Toutefois, si l'encaissement est antérieur au débit, la TVA devient exigible sur le montant des sommes encaissées (versement d'acompte par exemple). Selon l'administration, l'option pour les débits ne peut donc avoir pour conséquence de retarder l'exigibilité de la taxe » (M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2022/2023, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022, p. 663, n° 1713 et note 15).

²⁰⁹⁴ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 14, n° 23.

²⁰⁹⁵ *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*

²⁰⁹⁶ Art. 1337, al. 1^{er} nouv. C. civ. (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

²⁰⁹⁷ C.E. 8 décembre 1986, n° 44.100, R.J.F. 2/87, p. 99, n° 151, concl. B. Martin-Laprade, p. 81.

²⁰⁹⁸ **Précision** : dans cette opération, la T.V.A. est due à 2 reprises. Elle est due quand le débiteur substitué réalise une prestation de services consistant à se substituer à son créancier lui-même débiteur de prestataires de services. Dans ce cas, la T.V.A. acquittée par le 1^{er} est déductible par le 2^{ème}. Elle est également due quand le débiteur substitué acquitte le montant des factures délivrées par les prestataires de services (les entrepreneurs de travaux immobiliers). La T.V.A. collectée par ces derniers et acquittée par eux est déductible chez le débiteur substitué.

²⁰⁹⁹ En faveur de cette qualification, L. de Maintenant, *op. cit.*, p. 762, n° 40 : « *avec beaucoup de pragmatisme, le Conseil d'État a précisé que lorsque l'opération donnant lieu à une substitution de débiteur est une prestation de services, la TVA due par le redevable délégataire n'est pas due lors de l'acceptation de la délégation parfaite mais lors du paiement du délégataire par le délégué* ». Mais M. de Maintenant assimile la délégation à une cession de créances, quant à ses effets (transfert de la créance du délégant au délégataire). Si cette expression de « *cession de créances* » est également utilisée par le Conseil d'État, c'est, malencontreusement, à la place de « *cession de dettes* ». En effet, dans l'affaire jugée par le Conseil d'État en 1986, un protocole d'accord, annexé à l'acte de vente, prévoyait la décharge du bénéficiaires des prestations (alors le délégant) de ses dettes pour lui

commissaire du Gouvernement²¹⁰⁰ comme une « *délégation de dette* »²¹⁰¹, à laquelle est associée une « *novation par changement de débiteur* », le débiteur initial étant déchargé de ses obligations envers ses créanciers, tout en ayant rémunéré son propre débiteur, lequel a réalisé une prestation de services à titre onéreux en acceptant de se substituer à son créancier. Pour M. Martin Laprade, notamment, la date de l'encaissement du prix doit être fixée à celle du *paiement* des factures par le débiteur substitué car c'est à ce moment-là que les prestataires de services sont redevables de la taxe sur la valeur ajoutée et que le *débiteur substitué* peut la déduire²¹⁰². De plus, la fixation de l'encaissement du prix à cette date, c'est-à-dire à celle du *paiement*, a, pour le commissaire du Gouvernement, le mérite de régler le problème de l'inexécution de son obligation par le débiteur substitué, « *la procédure des « impayés », prévue à l'article 272 - 1. du Code général des impôts, ne pouvant jouer « dans les domaines où le fait générateur de la TVA est l'encaissement* »²¹⁰³.

603. Les critiques doctrinales de l'analyse du commissaire du Gouvernement. Un commentateur du droit fiscal, revenant sur l'analyse ainsi développée par M. Martin Laprade, qui confondrait délégation novatoire et cession de dettes indique que le débiteur substitué, dans le cas d'une délégation, par rapport à la cession de dettes, acquitte non pas *la dette éteinte du délégant*, mais sa *propre dette*, et que les délégataires n'encaissent pas *le prix de leurs prestations imposables fournies au délégant*, mais *la somme due par le délégué* au titre de son engagement personnel²¹⁰⁴. Par conséquent, pour M^{me} Sérandour, si d'un point de vue économique, le délégataire obtient « *un paiement satisfaisant lui permettant de disposer matériellement de la somme nécessaire au règlement de la T.V.A.* », ce paiement n'est pas

substituer par une « *cession de créances* » son propre acquéreur (donc le délégué). En réalité, le premier (le délégant, s'il s'agit d'une délégation) demandait au deuxième (le délégué, là encore s'il est question d'une délégation de créances), ce dernier étant un débiteur du bénéficiaire des prestations, de rembourser au prestataire de services (le délégataire dans l'hypothèse d'une délégation) le montant des prestations dues par le bénéficiaire de ces dernières (le délégant) au prestataire de services (le délégataire). Il s'agissait donc de la *prise en charge des dettes* du délégant vis-à-vis du délégataire par le délégué. Rappel : en matière de cession de créances, la jurisprudence a adopté une solution contraire à celle alors saluée par M. de maintenant puisque l'encaissement du prix est fixé au jour de la cession et non au jour où le cessionnaire est réglé par les débiteurs du cédant (*v. supra*).

²¹⁰⁰ B. Martin-Laprade, conclusions sur *C.E. 8 décembre 1986*, n° 44.100, *op. cit.*, p. 83.

²¹⁰¹ C'est en réalité une indication de paiement qui est décrite. Art. 1340 *nouv.* C. civ. (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.* art. 1277 *anc.* C. civ.). « ...*désignation de la personne qui doit payer ou recevoir à la place du débiteur ou du créancier. Distincte de la novation ou de la délégation (C. civ., a. 1340)* » (G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F./ Quadrige, 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Indication – de paiement).

²¹⁰² *op. cit.*, p. 83. M. Martin Laprade affirme que le terme « *encaissement* » doit être assimilé entièrement au « *payement* » des articles (anciens) 1235 et suivants du Code civil. Depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016 (op. cit.)*, les dispositions relatives au paiement sont prévues aux articles 1342 et suiv. du Code civil. Pour le commissaire du Gouvernement, également, la rémunération obtenue par le débiteur substitué en contrepartie de sa prestation de services (se substituer au débiteur initial) est passible de la T.V.A., laquelle pourra être déduite par le débiteur initial (*op. cit.*, p. 83).

²¹⁰³ B. Martin-Laprade, *op. cit.*, p. 83. À la lumière des explications fournies par M^{me} Sérandour (*op. cit.*, p. 14, n° 28), le raisonnement de M. Martin Laprade serait le suivant : si la date de l'*encaissement* du prix était fixée au moment de l'*acceptation de la novation*, les entreprises, prestataires de services, devraient acquitter, à cette même date, la taxe figurant sur leurs factures à payer par le débiteur substitué, sans avoir, par conséquent, et préalablement, collecté cette taxe auprès de ce dernier. Ensuite, le débiteur substitué pourrait ne pas régler ces factures. Dans cette hypothèse d'impayés, ces prestataires de services, qui n'étaient donc pas, *a posteriori*, débiteurs de la taxe, mais qui l'ont tout de même acquittée, ne pourraient la récupérer ; ils seraient censés avoir prélevé une taxe préalablement à son reversement. Donc, le problème ne se poserait plus si la date de l'*encaissement* du prix correspondait à celle du *paiement* des sommes dues par le débiteur substitué, les collecteurs de la T.V.A. disposant alors des sommes nécessaires au versement de la taxe.

²¹⁰⁴ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 14, n° 26.

celui des prestations imposables²¹⁰⁵. La date de l'encaissement ne peut donc être fixée à celle du paiement par le délégué. Pour M^{me} Sérandour toujours, c'est plus généralement l'association de l'« encaissement » au « paiement » qui est inadaptée lorsque la dette du débiteur du montant du prix des prestations imposables s'éteint *sans paiement*, comme c'est le cas lorsque la délégation est novatoire, cette extinction ayant pour effet que le prix des prestations imposables ne donnera pas lieu à un paiement²¹⁰⁶. Cette confusion encaissement/paiement conduirait donc à une impasse et M^{me} Sérandour propose de retenir, ici, comme date d'encaissement un autre mode de satisfaction du créancier que le paiement, à savoir la date de l'acceptation de la délégation²¹⁰⁷, laquelle satisfait le créancier, même si la satisfaction de celui-ci est différée et différente de celle qui aurait pu lui être procurée²¹⁰⁸. Quant au problème de l'inexécution de son obligation par le délégué, il trouve sa solution, non pas dans la relation, éteinte, *prestataire-client*, mais dans la relation *délégataire-délégué*, laquelle est à la fois nouvelle et autonome par rapport à la précédente, ou dans la relation *délégataire-délegant*, si l'exercice d'un recours du délégataire contre le délegant est prévu conformément à l'article 1337, alinéa 2 du Code civil, anciennement l'article 1276 du même code²¹⁰⁹.

604. **Appréciations générales des effets d'une délégation en droit fiscal.** Si ce dernier raisonnement est satisfaisant lorsque l'*objet* de l'obligation du délégué est entièrement nouveau, la *délégation* est alors certaine, il mériterait sans doute d'être revu et corrigé, en cas de délégation incertaine. La délégation peut être incertaine, les parties ayant défini l'objet de l'obligation du délégué par référence à celui d'une obligation préexistante, du délégué ou du délegant, tout en ayant un effet novatoire²¹¹⁰. Or, dans l'affaire soumise au Conseil d'État ayant fait l'objet d'un arrêt en 1986²¹¹¹, le débiteur substitué, qui n'avait pas payé la totalité du prix de vente d'un immeuble, s'était engagé à payer ce que son créancier aurait dû verser s'il n'avait pas été déchargé de son obligation, à savoir le montant de factures correspondant aux travaux effectués pour l'édification de l'immeuble vendu. Si cette opération avait pu être

²¹⁰⁵ *op. cit.*, p. 14, n° 26.

²¹⁰⁶ Y. Sérandour, *op. cit.*, p. 11, n° 8. M^{me} Sérandour vise ici tous les cas dans lesquels il y a extinction de l'obligation initiale sans paiement suivie de la création d'une obligation nouvelle.

²¹⁰⁷ P. 14, nos 26-27 : « comme le paiement et la novation, la délégation parfaite satisfait le créancier [...] rien ne s'oppose à l'assimilation de ce mode d'extinction de l'obligation à l'encaissement. L'acceptation d'une délégation parfaite autorise le fisc à exiger la T.V.A. »

²¹⁰⁸ Sur les caractères de la satisfaction procurée au créancier en cas de délégation, F. Terré, Ph. Simler et Y. Lequette, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 1896 et suiv., nos 1733 et suiv. Dans la délégation, la satisfaction procurée au créancier est différée et différente de celle prévue, soit que l'obligation nouvelle s'est substituée à l'ancienne qui est éteinte (délégation novatoire), soit qu'elle s'ajoute à celle initiale (délégation imparfaite).

²¹⁰⁹ Y. Sérandour, *op. cit.*, pp. 14-15, n° 28. Pour cette dernière, il suffit « de ne pas confondre le premier rapport d'obligation (prestataire-client) avec le second (prestataire délégataire-tiers délégué) pour renvoyer ce problème d'impayé aux relations délégataire-délégué, voire délegant-délégataire si le rapport client-prestataire survit par l'application de l'article 1276 du Code civil ». Cet article autorisait le créancier qui avait déchargé son débiteur par qui a été faite la délégation à exercer un recours contre ce dernier « si le délégué devient insolvable, à moins que l'acte n'en contienne une réserve expresse, ou que le délégué ne fût déjà en faillite ouverte, ou tombé en déconfiture au moment de la délégation ». *Auj. art. 1337, al. 2 C. civ.* : « le délegant demeure tenu s'il s'est expressément engagé à garantir la solvabilité future du délégué ou si ce dernier se trouve soumis à une procédure d'apurement de ses dettes lors de la délégation ».

²¹¹⁰ *Par ex.* F. Terré et Y. Lequette, observations sous *Cass. civ.*, 24 janvier 1872, G.A.J. civ., Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, t. 2, *Obligations, Contrats spéciaux, Sûretés*, n° 254, p. 583, n° 4. Les auteurs envisagent le cas d'une délégation novatoire et d'un engagement du délégué vis-à-vis du délégataire « dans la mesure de sa dette à l'égard du délegant » (délégation incertaine). Ch. Lachière, *Le régime des exceptions dans les opérations juridiques à trois personnes*, La Mouette, coll. « Doctorat et notariat », 2002, préface J. Hauser, *spéc.* p. 107, n° 175 et p. 115, n° 184. Hypothèse de l'obligation nouvelle moulée sur l'obligation de l'initiateur de l'opération.

²¹¹¹ *op. cit.*

qualifiée, avec certitude, de délégation, cette délégation aurait été incertaine. Donc, si comme le soutient M^{me} Sérandour, « *le délégué ne paye pas la dette du délégant (le prix des prestations imposables), mais sa propre dette* »²¹¹², l'engagement du délégué peut aussi porter sur la même chose, avoir le même objet que l'obligation éteinte du délégant, la somme d'argent due en contrepartie de la réalisation de travaux. La délégation, alors novatoire, est aussi incertaine. Par conséquent, si la dette du délégué, nouvelle, qui n'est pas celle du délégant, laquelle est éteinte par l'effet novatoire de la délégation, présente les mêmes caractéristiques que cette dernière, il n'y a aucune raison de pas la soumettre au même régime, et au même régime fiscal en particulier. Lorsque la délégation novatoire est incertaine, la T.V.A. due sur le prix des prestations imposables, et collectée par le délégataire, sera exigible au moment du règlement des factures par le délégué et déductible en même temps chez ce dernier²¹¹³. La difficulté liée au traitement des impayés, sur le plan fiscal, ne se pose donc pas. Ainsi, l'application du droit des obligations s'appliquerait en droit fiscal. Cependant, le Conseil d'État n'a, sur ce point, donné aucune réponse précise. Mieux, la seule réponse apportée par la haute juridiction n'est pas satisfaisante sur le plan du droit civil puisque le Conseil d'État qualifie l'opération en cause de « *cession de créances* » (de dettes, en réalité), alors qu'il s'agissait plutôt d'une délégation de personnes. La solution du Conseil d'État, encore une fois, ne va pas dans le sens d'une cohérence des règles du droit fiscal.

605. Quelques remarques supplémentaires, *in fine*, à propos de la délégation de créances et de l'exigibilité de la T.V.A. Dans son article consacré à « la T.V.A. à l'épreuve du régime des obligations », M^{me} Sérandour affirme, d'une part, que dans une hypothèse de *délégation simple*, il n'y aurait pas de problème de versement de la T.V.A. avant la mise à disposition des sommes nécessaires à ce paiement²¹¹⁴ et, d'autre part, qu'une difficulté se présenterait si le délégant était le prestataire de services²¹¹⁵. Dans le cas de *la délégation simple*, tout d'abord, la dette du délégant n'étant pas éteinte par l'acceptation de la délégation par le délégataire, *le paiement* du délégué, qui éteint à la fois sa dette vis-à-vis du délégant et celle du délégant à l'égard du délégataire, détermine l'encaissement du prix des prestations imposables et, par conséquent, l'exigibilité de la T.V.A. Mais là encore, la discussion reste ouverte, si l'exigibilité de la taxe correspond à l'encaissement du prix *des prestations imposables*. S'il est exact de dire que le paiement du délégué éteint, dans la limite de son engagement, les deux dettes nées antérieurement à ce dernier, il faut aussi préciser que ce paiement, lorsque la délégation est *certaine*, n'est pas celui du prix *des prestations imposables*, le délégué s'étant, en effet, engagé à verser telle somme d'argent. Son obligation est à la fois nouvelle et autonome par rapport aux obligations préexistantes du délégué et du délégant. Il n'en est pas de même au cas où la délégation simple est *incertaine*, le délégué s'étant engagé à verser ce que doit le délégant au délégataire. Par conséquent, si le report de l'encaissement du prix des prestations imposables au paiement du délégué semble évident lorsque la délégation simple est incertaine, il n'en est pas de même lorsqu'elle est certaine.

Dans l'hypothèse où *le délégant est le prestataire de services*, ensuite, lequel demande à son client de verser une somme équivalente au prix des prestations imposables à une troisième personne, ce prestataire ne percevra pas les sommes nécessaires à

²¹¹² *op. cit.*, p. 14, n° 25.

²¹¹³ *Comp. M.-P. Madignier*, « Il faut savoir déléguer ou l'apport à une société agricole de biens grevés de passif », P.A. 1994, n° 143, p. 4. L'auteur envisage l'hypothèse d'une délégation de prêt initiée par un associé. La banque accepte un nouveau débiteur, la société bénéficiaire du prêt, tout en déchargeant son débiteur initial. En cas « *d'apport avec délégation parfaite de l'emprunt* », les intérêts versés par la société à la banque sont déductibles sans limitation particulière du résultat imposable de la société.

²¹¹⁴ *op. cit.*, p. 15, n° 29.

²¹¹⁵ *op. cit.*, p. 15, n° 30.

l'encaissement de la T.V.A. M^{me} Sérandour, tout en réaffirmant son opinion selon laquelle le paiement du délégué donne satisfaction au délégant et correspond à celui du prix des prestations imposables²¹¹⁶, propose de retenir comme date d'encaissement ce paiement²¹¹⁷, à condition que la créance du délégant sur le délégué s'éteigne par ce paiement et non au moment de l'acceptation de la délégation par le délégataire. L'arrêt auquel fait référence M^{me} Sérandour prévoit que la créance du délégant sur le délégué ne s'éteint pas au moment de l'acceptation de l'engagement du délégué par le délégataire, mais lorsque le délégué exécute son obligation²¹¹⁸. La délégation est ici incertaine, le délégué s'étant engagé à verser au délégataire ce qu'il doit au délégant. Le prix encaissé par le délégataire, grâce au paiement, est bien celui des prestations imposables. Par conséquent, la date d'exigibilité de la T.V.A. fixée au moment du paiement par le délégué se justifie. Ces développements achèvent une démonstration sur l'existence de solutions contraires au droit civil concernant l'imposition sur la dépense. Ceux qui suivent ont trait aux solutions contraires au droit civil s'agissant de l'imposition du patrimoine et des revenus.

§ 2. Des solutions contraires au droit civil s'agissant de l'imposition du patrimoine et des revenus

A. L'EXCLUSION DES QUALIFICATIONS JURIDIQUES

606. La qualification des contrats d'assurance mixte ou « dits de placement » en droit civil²¹¹⁹ et les conséquences fiscales qui en résultent. En droit privé, comme en droit fiscal, le problème de la qualification de ces contrats s'est posé et se pose encore. En droit privé, si ce type de contrat devait être une opération de capitalisation²¹²⁰, il serait exclu du

²¹¹⁶ Il s'agit d'un « règlement monétaire économiquement lié au prix des prestations imposables ».

²¹¹⁷ *Égal.* L. de Maintenant, *op. cit.*, p. 761, n° 35. Toutefois, c'est par une assimilation de la délégation simple à un mandat que l'auteur parvient à cette conclusion. Le paiement effectué par le délégué, le client du délégant, au délégataire résulte d'un mandat du délégant au délégué de payer le délégataire, lequel reçoit des recettes provenant en réalité du délégant et non du délégué. Il en résulte que le délégant « doit les [les recettes] facturer en fonction de son propre régime d'imposition et doit collecter la TVA soit au rythme où le délégataire les encaisse du délégué, soit au rythme des facturations au délégué s'il a opté pour les débits ». C'est aussi le taux de T.V.A. applicable à l'opération réalisée par le délégant au profit du délégué qui s'appliquerait et c'est chez le délégant que cette taxe, facturée par le délégataire au délégué, serait déductible.

²¹¹⁸ *Cass. com.*, 16 avril 1996, J.C.P. 1996, éd. G., II, 22689, note M. Billiau ; D. 1996, p. 571, note C. Larroumet ; D. 1996, somm. p. 333, obs. L. Aynès ; Defrénois 1996, art. 36381, p. 1018, n° 104, obs. D. Mazeaud ; R.T.D.civ. 1997, p. 132, obs. J. Mestre. *Égal.* I. Dauriac, « Le sort de la créance du délégant envers le délégué au cours de la délégation, Réflexion à propos de l'arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation en date du 16 avril 1996 », Defrénois 1987, art. 36664, p. 1169 et suiv.

²¹¹⁹ *Par ex.* F. Mélin, note sous *Cass. ch. mixte*, 23 novembre 2004 [4 espèces], J.C.P. 2005, éd. E., n° 82, p. 85 : contrat combinant « une assurance en cas de décès et une assurance en cas de vie. Ces dernières jouent alors de manière alternative : l'assureur procède aux versements prévus à l'échéance convenue sur le fondement soit de la première, soit de la seconde, selon que le souscripteur est décédé ou toujours en vie. [...] Ainsi, en présence d'une assurance mixte ordinaire, l'assureur doit verser les prestations à l'assuré s'il est vivant à la date d'échéance ou au bénéficiaire lors du décès de l'assuré. De même en présence d'une assurance à terme fixe le versement des prestations intervient à la date convenue, soit à l'assuré s'il est toujours en vie à cette date, soit au bénéficiaire dans l'hypothèse opposée ». *Égal.* R. de Gouttes, conclusions sur *Cass. ch. mixte*, 23 novembre 2004 [4 espèces], B.D.C.F. 3/05, n° 35, p. 47 ? ». Titre : « quelle est la nature des contrats d'assurance-vie dits « de placement » ? ».

²¹²⁰ Le contrat de capitalisation est « une opération purement financière dans laquelle l'organisme de placement recueille l'épargne en vue de sa capitalisation (moyennant un versement unique ou des versements périodiques) et s'engage à restituer un capital déterminé soit à l'échéance du contrat, soit par anticipation. Le bénéficiaire du capital est certain de la percevoir et l'exécution du contrat n'est pas liée à la vie ou au décès de l'assuré. La capitalisation n'est donc pas une opération d'assurance, car elle n'a pas pour objet la garantie d'un risque » (R. de Gouttes, *op. cit.*, p. 48).

régime de l'assurance-vie²¹²¹. S'il est un contrat d'assurance-vie comportant un aléa au sens des dispositions de l'article 1964 (ancien) du Code civil²¹²², il bénéficie de dispositions favorables du Code des assurances²¹²³. La Cour de cassation, dans un arrêt très commenté, a tranché la difficulté en affirmant que les contrats litigieux dépendaient de la durée de la vie humaine et comportaient alors un aléa au sens, en particulier, des dispositions de l'article 1964 (ancien) du Code civil ; ils sont donc soumis au régime de l'assurance-vie et les montants en question ne sont donc pas compris dans l'actif de la succession ou réduits pour atteinte à la réserve des héritiers du contractant²¹²⁴, sauf si les primes versées par l'assuré sont « *manifestement exagérées eu égard à ses facultés* »²¹²⁵. Dans cette dernière hypothèse, l'intégralité des primes subira le rapport à la succession ou la réunion à la masse de calcul à fin de réduction ; ces primes sont des libéralités²¹²⁶.

607. En droit fiscal, le régime applicable à ces contrats pouvait tenir compte soit de la *qualification* des contrats en cause, ou de *capitalisation* ne bénéficiant pas des dispositions avantageuses de l'assurance-vie, ou d'*assurance-vie* au profit desquels ces dispositions s'appliquent, soit ne pas dépendre de ces qualifications en prenant seulement en considération le droit de créance dont dispose le bénéficiaire du contrat à l'égard de l'assureur (le promettant)²¹²⁷.

Dans la première hypothèse, et s'il s'agissait de contrats exclus du régime privilégié de l'assurance-vie (de capitalisation), les droits de mutation à titre gratuit s'appliqueraient sur la totalité des sommes, dès lors que ces dernières sont réintégrées dans la succession du souscripteur (art. 750 *ter* C.G.I.)²¹²⁸. S'ils sont des contrats d'assurance-vie, et donc aléatoires,

²¹²¹ Cass. 1^{re} civ., 18 juillet 2000, Bull. civ., I, p. 137, n° 213 ; D. 2001, p. 1607, obs. J. Revel. Ajouter, et *par ex.* P. Buffeteau, « D'épargne et d'assurance », J.C.P. 2001, éd. N., p. 507. M. Grimaldi, « L'assurance-vie et le droit des successions », Defrénois 2001, art. 37276.

²¹²² *Auj.* art. 1108, al. 2 *nouv.* C. Civ. (depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »).

²¹²³ Sur les articles du Code des assurances concernés, *not.* F. Mélin, *op. cit.*, p. 85. En particulier, l'article L. 132-13 de ce dernier code : « *le capital ou la rente payables au décès du contractant par un bénéficiaire déterminé ne sont soumis ni aux règles du rapport à succession, ni à celles de la réduction pour atteinte à la réserve des héritiers du contractant. Ces règles ne s'appliquent pas non plus aux sommes versées par le contractant à titre de primes, à moins que celles-ci n'aient été manifestement exagérées eu égard à ses facultés* ».

²¹²⁴ Conformément aux articles 843, alinéa 1^{er} et 920 du Code civil.

²¹²⁵ Cass. *ch. mixte*, 23 novembre 2004 (4 espèces), R.T.D.civ. 2005, p. 434, obs. M. Grimaldi ; *Grands arrêts juris. civ.*, t. 1, Introduction, Personnes, Famille, Biens, Régimes matrimoniaux, Successions, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, p. 693, n° 133, p. 702, obs. F. Terré et Y. Lequette ; J.C.P. 2005, éd. G., I, 253, n° 111, *chon.* J. Ghestin ; P.A. 2005, n° 10, p. 6, note Ph. Grosjean ; *Rev. contrats* 2005, p. 297, obs. A. Bénabent ; *Gaz. Pal.* 2005, 2, p. 2, *chron.* M. Périer ; J.C.P. 2005, éd. E., n° 82, p. 84, note F. Mélin ; R.J.D.A. 2005, n° 2, p. 71, obs. A.-É. Credeville ; J.C.P. 2005, éd. N., n° 1003, p. 824, note Ph. Grosjean ; R.J.F. 3/05, p. 200, n° 279 ; B.D.C.F. 3/05, n° 35, p. 47, *concl.* R. de Gouttes. Déjà, et arrêts considérés comme des précurseurs (*not.* A.-É. Credeville, *op. cit.*, p. 75), Cass. 1^{re} civ., 11 mars 1997, Bull. civ., I, p. 145, n° 217 ; J.C.P. 1995, éd. N., II, p. 1577, note J.-G. Raffray ; R.J.D.A. 8-9/97, n° 1035, p. 711 ; R.G.D.A. 1997, n° 3, p. 820, note J. Bigot. Cass. 1^{re} civ., 1^{er} juillet 1997, Bull. civ., I, p. 61, n° 94 *Égal.* P. Buffeteau, « Réflexions sur l'article L. 132-13 du Code des assurances (à propos de Cass. 1^{re} civ., 11 mars 1997 et 1^{er} juillet 1997) », J.C.P. 1997, éd. N., I, p. 1417.

²¹²⁶ Cass. 1^{re} civ., 4 juin 2009, Bull. civ., I, p. 109, n° 123.

²¹²⁷ *Par ex.* Cass. *civ.*, 2 juillet 1884, D.S. 1885, 1, p. 5, note J.-E. Labbé. Ce droit acquis au décès du stipulant n'est pas une valeur successorale. Art. L. 132-11 à L. 132-13 C. des assurances. Stipulation pour autrui. Art. 1121 *anc.* et 1205 *nouv.* C. civ. (depuis l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*). Sur ces différentes interprétations, v. observations, *not.* sous *concl.* R. de Gouttes, *op. cit.*, p. 61 et p. 62.

²¹²⁸ Sur la fiscalité des contrats de capitalisation, alors soumis aux droits de mutation à titre gratuit, *Rép. à M. Marsaudon*, J.O., A.N., Débats parlementaires, 19 novembre 2001, p. 6613, n° 55265 ; Defrénois 2002, art. 37502.

les droits en cause ne devraient viser que les primes manifestement exagérées, dont l'existence est sanctionnée en droit des assurances²¹²⁹.

Dans la deuxième hypothèse, la taxation privilégiée des autres contrats d'assurance-vie trouvant son origine dans deux textes du Code général des impôts prévoyant expressément l'imposition des versements de la part d'un assureur s'appliquerait ici. Il s'agit des articles 757 B, I, et 990 I, I, du Code général des impôts, visant toutes les « sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un assureur », peu importe, par conséquent, la qualification retenue du contrat. Serait ainsi soumise au droit de mutation par décès la fraction des primes versées après l'âge de 70 ans qui excéderaient 30500 euros (art. 757 B, I, C.G.I.)²¹³⁰. S'agissant des primes versées avant les 70 ans du souscripteur, un prélèvement libératoire serait réalisé à la source par l'assureur, lequel ne procéderait au versement du capital que sous déduction de l'impôt. Un prélèvement de 20% ne serait effectué que sur la fraction des sommes versées au-delà de 152 500 euros et jusqu'à 700 000 euros et de 31,25% au-delà de cette dernière somme (art. 990 I, I C.G.I.)²¹³¹.

Pour un commentateur du droit fiscal, cette dernière hypothèse, devant être retenue pour l'ensemble des contrats qualifiés d'assurance-vie, serait conforme à une interprétation stricte des textes en cause et éviterait, ainsi, une interprétation « *contra legem* » de ceux-ci²¹³². En outre, et dès lors que les contrats mixtes d'assurance sont soumis aux mêmes règles que les autres contrats d'assurance-vie, en droit civil, ils devraient dorénavant bénéficier du régime de faveur prévu par les articles 757 B, I, et 990 I, I, du Code général des impôts, excluant ainsi toute prétendue autonomie du droit fiscal²¹³³.

608. Les problèmes rencontrés en droit fiscal et les critiques adressées à la solution proposée par la Cour de cassation. Puisque les contrats d'assurance mixte ou « dits de placement » ne sont pas des contrats de capitalisation mais d'assurance-vie en raison d'un aléa qui y est attaché, ces contrats ne devraient pas être soumis aux droits de mutation à titre gratuit. La seule exception serait l'existence de primes « manifestement exagérées » eu égard aux facultés de l'assuré. Or, l'Administration ne peut remettre en cause ces contrats en invoquant l'existence de primes « manifestement exagérées », n'étant ni un héritier, ni un créancier du souscripteur, pour soumettre ces dernières aux droits de mutation à titre

²¹²⁹ Art. L. 132-13, al. 2 C. des assurances. Rappel : selon le 1^{er} alinéa, « le capital ou la rente payables au décès du contractant à un bénéficiaire déterminé ne sont soumis ni aux règles du rapport à succession, ni à celles de la réduction pour atteinte à la réserve des héritiers du contractant ». Mais l'alinéa 2 prévoit que « ces règles ne s'appliquent pas non plus aux sommes versées par le contractant à titre de primes, à moins que celles-ci n'aient été manifestement exagérées eu égard à ses facultés ».

²¹³⁰ Dispositions applicables aux contrats souscrits après le 20 novembre 1991.

²¹³¹ Dispositions applicables aux contrats souscrits avant le 13 octobre 1998 et aux primes versées après cette date pour les contrats souscrits antérieurement.

²¹³² Observations *not.* sous concl. R. de Gouttes, *op. cit.*, p. 61 et p. 62. Rappel : « *Contra legem*. - À l'encontre de la loi. Employé pour qualifier la règle (coutume, usage, pratique) établie en contradiction avec une disposition impérative de la loi ou du règlement » (H. Roland, *Lexique juridique des expressions latines*, 7^{ème} éd., LexiNexis, 2016, p. 62).

²¹³³ M. Grimaldi, observations sous *Cass. ch. mixte, 23 novembre 2004, op. cit.*, p. 439. Pour ce dernier, il n'y avait aucun obstacle à soustraire les contrats en cause du régime juridique applicables aux autres contrats d'assurance-vie (dans l'hypothèse d'une requalification en donation indirecte) tout en bénéficiant d'un traitement fiscal favorable. Nécessité d'une mise au point de la part de la Cour de cassation. Autonomie du droit fiscal. Déjà, M. Grimaldi, « L'assurance-vie et le droit des successions », *op. cit.*, pp. 26-27, n° 24. Mise au net du régime fiscal des assurances-vie par une intervention du législateur. *Égal.* F. Terré et Y. Lequette, observations sous *ch. mixte, 23 novembre 2004, Grands arrêts juris. civ.*, t. 1, Introduction, Personnes, Famille, Biens, Régimes matrimoniaux, Successions, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, p. 702, n° 133, p. 702. Recours au législateur pour cette mise au point.

gratuit²¹³⁴. L'administration disposerait alors de la procédure de répression des abus de droit fondée sur l'article L. 64 du Code de procédure fiscale pour s'opposer au régime de faveur applicable aux contrats d'assurance-vie. Mais cette procédure est lourde et contraignante. Finalement, c'est la Cour de cassation, réunie une nouvelle fois en chambre mixte, qui va alléger la tâche de l'Administration dans un arrêt rendu en 2007²¹³⁵. Si la Cour de cassation ne se prononce pas sur le cas particulier du contrat d'assurance « mixte », elle juge, en revanche, que le contrat d'assurance-vie en question n'étant pas assorti d'un aléa doit être qualifié de donation indirecte soumise aux droits de mutation à titre gratuit. Au regard de la solution adoptée, cette dernière serait probablement la même pour tous les contrats d'assurance vie dont les contrats d'assurance « mixte ».

Dans l'affaire examinée en 2007 par la Cour de cassation, le souscripteur de deux contrats d'assurance-vie, atteint d'un cancer, avait désigné comme les bénéficiaires de ces contrats sa compagne, pour deux tiers des capitaux, et sa sœur. Trois jours avant sa mort, soit deux ans et un an après la souscription de ces contrats, leur signataire avait désigné comme sa légataire universelle, sa compagne. Cette dernière a fait l'objet d'un redressement, l'Administration considérant, *in fine*, qu'elle avait bénéficié d'une *donation indirecte*²¹³⁶. L'affaire a nécessité une réunion de trois chambres, première, deuxième et commerciale, de la Cour de cassation, laquelle a décidé **qu'il y avait bien une telle donation** et que les versements au profit de la compagne du défunt devaient être **assujettis aux droits de mutation à titre gratuit**. Pour la Cour, *l'acceptation de cette donation* pouvait résulter de *l'attribution du bénéfice du contrat* et le défunt avait bien eu *la volonté* de se dépouiller de manière irrévocable : compte tenu des circonstances, et en l'absence d'aléa *dans les dispositions prises*, la faculté de rachat présentait un *caractère illusoire* et il y avait donc de la part du défunt d'une « *volonté actuelle et irrévocable de se dépouiller* ». Le pourvoi, quant à

²¹³⁴ Not. R. Riche et la jurisprudence citée, note sous *Cass. ch. mixte, 21 décembre 2007*, J.C.P. 2008, éd. N., II, 1174, p. 23. Ph. Delmas Saint-Hilaire, « 2007-2008 : le droit de l'assurance-vie : entre rupture et continuité », *Dr. et patrimoine* 2009, n° 180, p. 111. Sur ces « *primes manifestement exagérées* », eu égard aux facultés du souscripteur, art. 132-13, al. 2 C. des assurances + *Cass. ch. mixte, 23 novembre 2004* (4 espèces), *op. cit.*

²¹³⁵ *Cass. ch. mixte, 21 décembre 2007*, *Dr. fisc.* 2008, n° 11, p. 35, comm. 217, note F. Deboissy ; D. 2008, p. 1314, note F. Douet ; R.T.D.civ. 2008, p. 137, obs. M. Grimaldi ; J.C.P. 2008, éd. E., II, 1265, p. 54, obs. S. Hovasse ; D. 2008, Act. juris., p. 218, obs. G. Bruguière-Fonteville ; J.C.P. 2008, éd. N., II, 1174, note R. Riche ; J.C.P. 2008, éd. G., II, 10029, note L. Mayaux ; B.I.C.C. n° 681, 1^{er} mai 2008, avis J.-D. Sarcelet. *Égal.* P. Pierre (n°s 4 à 21) et R. Gentilhomme (n°s 22 à 35), « Assurance-vie : la donation entre vifs à l'épreuve de la mort du souscripteur, À propos de *Cass. ch. mixte, 21 décembre 2007* », J.C.P. 2008, éd. N., 1222, p. 22. Plus généralement, et revenant sur les arrêts de chambre mixte de la Cour de cassation de 2004 et de 2007, A. Maurice, « L'exagération manifeste des primes versées au titre d'un contrat d'assurance vie », J.C.P. 2005, éd. N., 1197, p. 636 et suiv. S. Hovasse, « Actualité de l'assurance-vie 2006-2007 », J.C.P. 2007, éd. N., 1298, p. 24 et suiv. Ph. Delmas Saint-Hilaire, *op. cit.*, p. 106 et suiv. S. Hovasse, « Assurance-vie : attribution bénéficiaire ou donation ? Le point sur la jurisprudence récente du Conseil d'État et de la Cour de cassation », J.C.P. 2010, éd. N., 1244, p. 28 et suiv. J.-M. Ohnet, « Rapport des primes manifestement exagérées et requalification en donation », *Dr. et patrimoine* 2012, n° 218, p. 63 et suiv. M. Mignot, « L'assurance-vie, entre complexité et incohérence », *Dr. et patrimoine* 2012, n° 218, p. 78 et suiv.

²¹³⁶ Deux notifications de redressement étaient fondées sur un abus de droit (sur le recours à ce dernier et l'assurance-vie, *not.* D. Faucher, « Assurance vie et abus de droit : où est la frontière ? », J.C.P. 2002, éd. N., 1291, p. 726 et suiv. A. Maurice, « Les sanctions fiscales du dénouement par décès d'un contrat d'assurance vie », J.C.P. 2005, éd. N., 1226, p. 740 et suiv., n°s 6 et suiv.). Une troisième faisait état de la « *réunion d'un faisceau d'indices graves, précis et concordants démontrant que le versement de primes pour des montants manifestement exagérés, eu égard aux facultés du contractant, caractérise une libéralité consentie in fine au bénéficiaire exclusif des contrats* » (v. R. Riche, *op. cit.*, p. 22). La cour d'Appel avait, quant à elle, et de manière maladroite, analysé les primes versées comme une donation déguisée. Pour M. Gentilhomme (*op. cit.*, p. 27, n° 22), c'est « *l'histoire d'un acharnement procédural qui trouve un achèvement dans un désastre judiciaire* ».

lui, rejeté, considérait que l'acceptation d'un quelconque donataire n'était pas caractérisée et que le défunt avait pu exercer sa faculté de rachat jusqu'à son décès.

609. Outre la constatation d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, à savoir l'imposition de sommes, les primes d'assurance versées à un bénéficiaire d'une assurance-vie, qui ne sont pas des donations au regard de leurs caractéristiques en droit civil mais sont qualifiées comme telles en droit fiscal, cet arrêt contribue à l'émergence d'un prétendu principe général de taxation des mutations à titre gratuit, à l'origine de cette exception, dont l'existence est contestée par plusieurs commentateurs du droit fiscal²¹³⁷.

Ici, les dispositions en cause du droit civil, déformées, sont celles relatives aux conditions de fond des donations prévues à l'article 894 du Code civil selon lequel « *la donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donateur qui l'accepte* ». Les critiques et les failles de cet arrêt, sur le terrain du droit civil, justifiées, ont été amplement développées ; il convient donc de renvoyer à deux notes et à une étude, en particulier, pour un examen de leurs détails²¹³⁸. L'exception ainsi mise en évidence n'est pas justifiée, car elle n'est fondée **sur aucune règle fiscale**, notamment, prévoyant une telle dérogation au droit civil²¹³⁹. En effet,

²¹³⁷ V. *infra*.

²¹³⁸ Not. L. Mayaux, R. Riche et P. Pierre et R. Gentilhomme, *op. cit.* Ex. confusion entre une *volonté* actuelle et irrévocable de se dépouiller et le *dépouillement* actuel et irrévocable de l'article 894 du Code civil. Prise en considération de *l'attribution de la désignation du tiers bénéficiaire* pour caractériser l'acceptation - alors automatique - d'une prétendue donation à ce dernier. Recours à l'article 932 du Code civil pour fonder cette acceptation, lequel ne traite que de la forme des donations. Absence d'aléa *dans les dispositions prises* et non dans le contrat. Pas de distinction entre un changement de bénéficiaire quelques jours avant le décès et la souscription d'un contrat d'assurance-vie « sur son lit de mort ». Au moment de la souscription du contrat en cause, le décès du souscripteur, malgré sa maladie (n'est plus incurable), n'était pas prévisible - et donc à bref délai - excluant alors tout aléa ou toute faculté de rachat. *Comp. Cass. 2^{ème} civ., 6 juillet 2006*, n° 05-15409, non publié. Versements importants au profit d'une association. Dans la succession, aucun actif. Insuffisant à démontrer que les sommes versées à titre de primes d'assurance étaient manifestement exagérées eu égard aux facultés de la souscriptrice à l'époque des versements. *Cass. 1^{re} civ., 6 février 2007*, n° 05-13803, non publié. Primes manifestement exagérées. Le souscripteur s'est *intégralement* démuné de son patrimoine mobilier et immobilier. Souscription inutiles des contrats en cause pour ce dernier *dont le pronostic vital était engagé à raison des graves et multiples pathologies dont il était affecté*. D'autres placements financiers auraient présenté pour le souscripteur des perspectives identiques de revenus réguliers. *Cass. 1^{re} civ., 27 mars 2007*, n° 05-15781, non publié. Versement d'une somme importante au regard de celle provenant de la vente d'un immeuble quelques mois plus tôt. Pas de retraite au profit de la souscriptrice. Pas de recherche de l'intérêt présenté par le contrat pour cette dernière. *Cass. 1^{re} civ., 4 juillet 2007*, Bull. civ., I, p. 227, n° 258. Circonstances dans lesquelles un contrat d'assurance-vie n'en est pas un, à défaut d'aléa : émission de deux chèques de 200 000 francs au profit d'actif épargne et bénéficiant à l'épouse du souscripteur *alors à l'hôpital Laennec qu'il quitte un mois plus tard pour rejoindre une unité de soins palliatifs où il y décède un mois plus tard*. *Cass. 1^{re} civ., 17 mars 2010*, Bull. civ., I, p. 63, n° 66. Contrat d'assurance-vie souscrit en décembre 1996 au profit d'une nièce du souscripteur. Deuxième contrat d'assurance-vie souscrit en juillet 1999 en faveur du curateur de ce dernier. En août 1999, désignation du curateur comme bénéficiaire du 1^{er} contrat. Décès du souscripteur en octobre 1999. *Contrats aléatoires et pas d'absence d'aléa* dans les dispositions prises. *Pas de volonté de se dépouiller de manière irrévocable* de la part du souscripteur (propriétaire, seul ou en indivision, de 5 biens immobiliers/épargne de plus de 55000 euros). Ajouter, D. Noguéro, « Assurance-vie : défaut d'assistance du curateur et refus de qualification en donation, (À propos de Cass. 1^{re} civ., 17 mars 2010) », *Defrénois* 2010, p. 1440. Dans l'arrêt de chambre mixte de la Cour de cassation du 21 décembre 2007 (*op. cit.*), transmission de 82% du patrimoine du souscripteur. Rien n'est dit sur l'importance des 28% non transmis.

²¹³⁹ Not. Ph. Pierre et R. Gentilhomme, *op. cit.*, p. 23, n° 3 : « *dans ce débat judiciaire portée à son plus haut niveau, l'hypothèse de la fiscalisation des primes du chef de l'article 784 du Code général des impôts, s'enracinait dès l'abord à une problématique d'ordre civil, la vérification des critères de la donation s'imposant ainsi pour l'application d'un texte dont la lettre ne souffre pas la moindre discussion, et dont aucune exemption n'autorise à soutenir l'autonomie* ». M. Pierre cite, ensuite, M. Cozian rappelant que « *lorsque le législateur n'a pas prévu d'exception expresse, l'administration fiscale dans son action, le juge fiscal dans sa*

cette taxation aux droits de mutation à titre gratuit d'une supposée donation indirecte ne repose que sur un prétendu principe général de taxation des mutations à titre gratuit, l'application de ce dernier ne pouvant fonder une exclusion du droit civil dans le domaine de l'assurance-vie.

610. Il convient donc d'insister sur les motivations de la Cour de cassation et sur la manière de parvenir à la solution retenue, outre la déformation de dispositions du Code civil. Pour un commentateur du droit fiscal, la solution de la Cour de cassation de décembre 2007, procéderait d'une décision purement opportuniste²¹⁴⁰. Mais, plus encore, elle serait la manifestation de l'existence d'un « principe » général d'imposition des mutations à titre gratuit - *supra legem*²¹⁴¹ - dont l'effet serait d'étendre le champ d'application des dispositions de l'article 784 du Code général des impôts, selon lequel la valeur de donations consenties par le défunt, en particulier, aux donataires, héritiers ou légataires, doit, en principe, être ajoutée à la valeur des autres biens transmis afin de subir les droits de mutation à titre gratuit²¹⁴². M. Gentilhomme s'interroge sur l'existence d'un tel principe : « *si la soumission exceptionnelle de l'assurance sur la vie aux droits de donation ou de succession aboutit à une impasse, le juge peut-il invoquer, dans des cas qu'il considère comme exceptionnels, un principe supérieur et général qui ne laisserait aucune mutation à titre gratuit, indirecte ou déguisée, en dehors du champ de l'impôt ?* »²¹⁴³. Pour ce dernier, la Cour de cassation dans son arrêt de décembre 2007, tout comme le Conseil d'État²¹⁴⁴, ne se privent pas « *de réécrire la loi, voire d'emprunter la toge du législateur, lorsque l'une et l'autre le juge nécessaire, sans que cette violation de la séparation des pouvoirs n'émeuve particulièrement les interprètes patentés de leurs jurisprudences* »²¹⁴⁵.

611. Comparant alors cette jurisprudence de décembre 2007 avec celle adoptée en matière de *trust*²¹⁴⁶, la première ayant probablement été influencée par la deuxième, M. Gentilhomme conclut à un principe général de taxation des mutations à titre gratuit, décrété par le juge et s'il le regrette et qu'il était difficile de ne pas en prendre acte dans le cas du *trust*, les deux situations ne sont pas comparables : « *alors que la Cour de cassation s'estime autorisée à interpréter, en matière de trust le silence de la loi, ce qui est déjà en soi critiquable, elle ne peut en présence d'un texte spécifique [l'article 784 du Code général des*

jurisprudence, se doivent de respecter - ce n'est que le respect de la loi - les notions et les institutions du droit commun ».

²¹⁴⁰ R. Riche, *op. cit.*, p. 25.

²¹⁴¹ **Rappel** : « *Supra legem*. - Au-dessus de la loi. Qualifie la coutume de tradition savante, et non populaire, composée de maximes et de principes dotés d'une supralégalité, ayant autorité même en présence d'un texte dont elle étend, restreint ou modifie l'application... » (H. Roland, *op. cit.*, p. 363).

²¹⁴² Sur la nature de ce principe, R. Gentilhomme, *op. cit.*, p. 27, n° 23.

²¹⁴³ *op. cit.*, p. 29, n° 31.

²¹⁴⁴ Insistance sur l'intention libérale du souscripteur, constitutive d'une donation, de transmettre à un tiers bénéficiaire, par l'intermédiaire de contrats d'assurance-vie, des prestations d'aide sociale, compte-tenu de certaines circonstances (*ex.* importance des primes au regard du patrimoine du souscripteur). *C.E.*, 19 novembre 2004, n° 254797, Lebon p. 443 ; *Rev. contrats* 2005, p. 302, obs. A. Bénabent ; *C.E.*, 6 février 2006, n° 259385, Lebon p. 57 ; *J.C.P.* 2006, éd. G., II, 10144, note Y. Dagonne-Labbé. *C.E.*, 21 octobre 2009, n° 316881, inédit au recueil Lebon.

²¹⁴⁵ *op. cit.*, p. 29, n° 31.

²¹⁴⁶ « *En droit anglo-saxon, le trust est un mécanisme juridique en vertu duquel un settlor ou grantor - le constituant - se dessaisit de la propriété legalownership de certains biens ou droits, de façon irrévocable ou non, au profit d'un intermédiaire, le trustee. Celui-ci est investi du pouvoir et du devoir, à charge d'en rendre compte, de gérer ou de disposer, conformément à son investiture et à la loi, des biens à lui confiés, lesquels figurent à son nom sur les titres mais constituent une masse distincte qui ne fait pas partie de son patrimoine, dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou pour le compte d'un ou plusieurs bénéficiaires* » (note sous *Cass. com.*, 15 mai 2007, B.I.C.C. n° 667, 15 septembre 2007, n° 1835).

impôts relatif aux donations], *le réécrire totalement, au risque de confondre sa mission avec celle du législateur* »²¹⁴⁷. Plus précisément, les dispositions de l'article 784 du Code général des impôts visent le rapport de certaines donations à la succession du défunt. Pour déterminer si les primes d'assurance versées dans le cadre d'une assurance-vie ayant donné lieu à un arrêt de chambre mixte de la Cour de cassation du 21 décembre 2007²¹⁴⁸ étaient des donations, il convenait de confronter les premières aux caractéristiques des deuxièmes. Ces primes ne sont pas des donations au sens de l'article 894 du Code civil. **Elles auraient dû alors être exclues du champ d'application des droits de succession par une interprétation stricte du texte du Code général des impôts en cause.** Par conséquent, en l'absence de règles en droit fiscal justifiant une imposition des primes en cause, c'est en déformant des dispositions du Code civil, en étendant démesurément les dispositions de l'article 784 du Code général des impôts et en contribuant à l'application d'un prétendu principe - *supra legem* - d'imposition des mutations à titre gratuit, que le juge est parvenu à cette imposition.

612. Un développement consacré à l'imposition des transmissions de biens, droits et produits d'un capital par le biais d'un *trust* permettra de mettre en évidence la naissance d'un principe général de taxation des mutations à titre gratuit dans le seul but à l'époque de soumettre à l'imposition ces transmissions, de la nécessité de recourir à un texte pour préciser le régime fiscal de ces dernières et, par conséquent, l'absence de toute analogie entre l'imposition des transmissions en cause et celle des sommes versées dans le cadre d'un contrat d'assurance-vie requalifiées en donation indirecte, alors que les conditions de cette dernière n'étaient pas réunies.

613. **Les règles applicables aux trusts.** En droit civil, et concernant le *trust*, un problème de qualification s'est également posé. Les juges ont dû déterminer si la libéralité réalisée par l'intermédiaire d'un *trust* entre vifs était un legs ou une donation imputable, selon un ordre donné, sur la quotité disponible. La Cour de cassation a qualifié cette libéralité de *donation indirecte* « *qui, ayant reçu effet au moment du décès de la donatrice par la réunion de tous ses éléments, a donc pris date à ce jour* »²¹⁴⁹. La cour d'appel de renvoi a retenu la même qualification et considéré que la libéralité réalisée au moyen du *trust*, au moment de la constitution de ce dernier, devait s'imputer sur la quotité disponible après les donations entre vifs postérieures mais avant les legs²¹⁵⁰. En droit fiscal, la question de l'imposition des transmissions à une descendance légitime, dans le cadre d'un *trust*, irrévocable dans l'exemple choisi, a obtenu une réponse dans un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation en 2007²¹⁵¹. La cour d'Appel, dans cette affaire, avait considéré qu'il s'agissait d'une *donation indirecte*²¹⁵². Il y avait là, par conséquent, une application du droit des obligations en droit fiscal, implicite puisque le renvoi au droit civil n'était pas exprès, dans la mesure où la qualification du *trust* était identique à celle retenue en droit civil en 1996 et alors même que dans cette dernière affaire le *trust* en question était *révocable*²¹⁵³. Elle a également

²¹⁴⁷ S'agissant du *trust*, le législateur est intervenu en 2011 et les dispositions fiscales alors prises ont été codifiées sous, notamment, l'article 792-0 ter du Code général des impôts. *V. infra*.

²¹⁴⁸ *op. cit.*

²¹⁴⁹ *Cass. 1^{re} civ.*, 20 février 1996, Bull. civ., I, p. 62, n° 93 ; J.C.P. 1996, éd. G., II, 22647, note M. Behar-Touchais ; D. 1996, p. 231, chron. Y. Lequette ; R.T.D.civ. 1996, p. 454, obs. J. Patarin.

²¹⁵⁰ *Paris*, 7 avril 1999, D. 1999, p. 683, note Y. Lequette ; R.T.D.civ. 1999, p. 682, obs. J. Patarin.

²¹⁵¹ *Cass. com.*, 15 mai 2007, Bull. civ., IV, p. 147, n° 131 ; B.I.C.C. n° 667, 15 septembre 2007, n° 1835 ; D. 2007, p. 1941, note F. Douet ; D. 2007, Act. juriss., p. 1428, obs. X. Delpech. *Égal.* G. Blanluet et J.-P. Le Gall, « Le trust au pied du mur », J.C.P. 2005, éd. E., p. 1447, n° 1297. J. Thibaud-Ligier et B. Savouré, « Trust et pratique notariale : apport de l'arrêt du 15 mai 2007 », Act. prat. et strat. patrimoniale 2007, idée nouvelle, p. 1.

²¹⁵² *Rennes*, 4 mai 2005, n° 03-4727, R.J.F. 4/06, p. 359, n° 471.

²¹⁵³ *Not.* J.-P. Béraudo et J.-M. Tirard, *Les trust anglo-saxons et les pays de droit civil, Approche juridique et fiscale*, Academy et Finance, Genève, 2006, préface P. Matthews et D. Waters. Quand le *trust* est révocable, il

estimé que cette donation devait être soumise aux droits de mutation à titre gratuit, conformément aux dispositions de l'article 784 du Code général des impôts. La Cour de cassation n'a pas retenu cette qualification de donation indirecte mais elle a soumis aux droits en cause une nouvelle mutation à titre gratuit, entre le constituant et les bénéficiaires désignés, « *ayant pris effet au jour du décès du constituant et non au jour de la constitution du trust* ».

614. À la veille de cet arrêt, des discussions doctrinales ont été menées sur l'exigibilité ou non des droits de mutation à titre gratuit en cas de *trust*²¹⁵⁴. En faveur de la non-exigibilité, MM. Blanluet et Le Gall, notamment, avaient repris l'analyse proposée par M. Hatoux selon laquelle le droit de propriété étant un droit inviolable, l'atteinte portée à ce dernier par une imposition doit demeurer *exceptionnelle* et soumise à *des conditions restrictives*²¹⁵⁵ : nécessité d'intérêt public, égalité, existence d'une faculté contributive, consentement organisé, légalité. Par conséquent, seule une loi pouvait instituer une imposition et fixer les conditions d'application de cette dernière. Le juge ne peut instituer un impôt ou étendre le champ d'un impôt existant sans le support exprès de la loi. MM. Blanluet et Le Gall, après avoir constaté que dans le Code général des impôts²¹⁵⁶, seules les donations et les mutations par décès de certains biens, en fonction de la résidence du gratifiant, éventuellement du gratifié, étaient soumises à l'imposition, en avait conclu qu'il n'existait pas dans ce code de principe général d'imposition des mutations à titre gratuit²¹⁵⁷. Malgré cette conclusion, l'analyse défavorable à une imposition, qualifiée de « *radicale* », était écartée au profit d'une autre, plus « *constructive* », celle de l'exigibilité des droits de mutation à titre gratuit²¹⁵⁸.

615. Toutefois, pour parvenir à cette proposition, MM. Blanluet et Le Gall affirmaient seulement que la loi française soumettait à l'impôt les mutations à titre gratuit définies dans la documentation administrative alors applicable, soit un transfert de propriété à l'occasion du décès du gratifiant ou entre vifs et un titre gratuit²¹⁵⁹. S'agissant d'un transfert de droits ou de biens entre le constituant et le *trustee* - il y a ici un « *premier acte de mutation* » - ce dernier n'est pas un gratifié car le transfert en cause s'est réalisé sans intention libérale à son égard²¹⁶⁰. Alors, « *une mutation à titre gratuit n'est donc pas encore consommée. Aucun droit ne peut être dû en vertu de la loi française* »²¹⁶¹. En revanche, si le *trust* se termine *avant le décès du constituant*, les bénéficiaires désignés acquièrent juridiquement la propriété du bien, dès lors qu'ils ont accepté cette attribution ou ne s'y sont pas opposés. Les droits de mutation à titre gratuit deviennent exigibles²¹⁶². Si le *trust* s'achève *au décès du constituant*, le transfert de propriété s'opère à cette date et les droits de mutation à titre gratuit à cause de mort sont exigibles également à cette date²¹⁶³. Enfin, si le *trust* s'achève *après le décès du constituant*, le transfert de propriété a lieu par l'effet de la distribution ultérieure de l'actif du *trust* au

n'y a pas de dessaisissement de la part du constituant. Soit des droits de mutation par décès seront acquittés, ce type de *trust* se rapprochant d'un *trust* testamentaire (pp. 441-442, n° 515), soit des droits de donation seront perçus en cas de distribution d'actifs aux bénéficiaires ou dans l'hypothèse d'une distribution de capital par le *trustee* (p. 449, n° 527).

²¹⁵⁴ G. Blanluet et J.-P. Le Gall, *op. cit.*, p. 1449 et suiv., n°s 12 et suiv.

²¹⁵⁵ cité par MM. Blanluet et Le Gall, *op. cit.*, pp. 1449-1450, n° 12. *Égal.* B. Hatoux, « Les affres de la qualification d'un trust ou De Charybde en Scylla... », R.J.F. 10/07, p. 816, *not.* n°s 25 et suiv.

²¹⁵⁶ Art. 750 *ter*.

²¹⁵⁷ *op. cit.*, p. 1450, n° 12.

²¹⁵⁸ G. Blanluet et J.-P. Le Gall, *op. cit.*, p. 1449, n° 11.

²¹⁵⁹ *op. cit.*, p. 1450, n° 14.

²¹⁶⁰ G. Blanluet et J.-P. Le Gall, *op. cit.*, p. 1450, n° 14. En outre, il n'y a pas d'acceptation d'un donataire (P. Béraudo et J.-M. Tirard, *op. cit.*, pp. 444-445, n° 518). Hypothèse, ici, d'un *trust* irrévocable.

²¹⁶¹ G. Blanluet et J.-P. Le Gall, *op. cit.*, p. 1450, n° 14.

²¹⁶² G. Blanluet et J.-P. Le Gall, *op. cit.*, p. 1450, n° 14.

²¹⁶³ G. Blanluet et J.-P. Le Gall, *op. cit.*, p. 1450, n° 14.

bénéficiaire, rendant alors exigibles les droits de mutation à titre gratuit²¹⁶⁴. En outre, MM. Blanluet et Le Gall se référaient à un projet de loi sur la fiducie de 1992 « *qui aurait eu pour effet d'étendre au trust les dispositions sur la fiducie...* »²¹⁶⁵ et estimaient que « *cet état de droit n'a pas aujourd'hui changé* »²¹⁶⁶.

616. Pourtant, là encore, aucun fondement juridique ne justifiait d'imposer le capital transféré par l'intermédiaire d'un *trust*, de surcroît irrévocable, aux droits de mutation à titre gratuit. De plus, concernant le rapprochement opéré par MM. Blanluet et Le Gall entre la fiducie et le *trust*, il est contesté par deux autres commentateurs du droit fiscal dont il faut, là, reprendre en grande partie leurs propos à la fois prospectifs et clairvoyants²¹⁶⁷ : « *il va s'en dire que le régime fiscal proposé pour accompagner le projet de loi sur la fiducie soumis à l'Assemblée Nationale en 1992 [projet de loi visé par MM. Blanluet et Le Gall] avant d'être retiré ne peut servir de guide pour appréhender le traitement fiscal du trust pour plusieurs raisons. En premier lieu, la fiducie fondée sur une relation contractuelle aurait été une institution très différente de celle du trust. Par ailleurs, les dispositions fiscales accompagnant le projet de fiducie auraient été des dispositions spécifiques dérogeant du droit commun qui ne peuvent en aucun cas être considérées comme l'expression de principes généraux du droit fiscal susceptibles d'être appliquées au trust anglo-saxon. Dès lors que cette loi n'a pas été adoptée, le régime fiscal des trusts en France doit nécessairement continuer à être appréhendé par application des règles gouvernant les différents impôts concernés. La même remarque s'applique également à une nouvelle proposition de loi instituant la fiducie présentée au début de l'année 2005. La fiducie en cause résulterait à nouveau d'un contrat. La proposition de loi prévoit en outre que les droits mis en fiducie seraient considérés pour l'application des droits de mutation, de l'impôt sur la fortune et des droits de succession comme demeurant la propriété du constituant. En d'autres termes, la fiducie en cause serait totalement transparente sur le plan fiscal ce qui l'éloignerait encore davantage du modèle dont elle est censée s'inspirer. Les droits d'enregistrement seraient dus en cas de transfert des droits à des tiers ou au bénéficiaire de la fiducie en cas de transmission du contrat de fiducie par le constituant. Il paraît enfin opportun de rappeler que conformément au principe général en vigueur en France, en l'absence de règles spécifiques du droit fiscal, l'administration et le juge de l'impôt doivent respecter les notions et les qualifications du droit privé pour interpréter les concepts auxquels la fiscalité se réfère sans les modifier. En dehors de quelques exceptions, le droit fiscal est soumis aux principes généraux du droit. Il n'est pas possible en règle générale d'écarter les conséquences normales de ces principes au nom d'une prétendue autonomie du droit fiscal. Il ne faut d'ailleurs pas perdre de vue que lorsqu'un litige fiscal se déroule devant les tribunaux judiciaires (ce qui est normalement le cas des droits de mutation à titre gratuit...), ce sont les mêmes magistrats qui composent les tribunaux civils et fiscaux. Une application par analogie des règles fiscales régissant d'autres situations juridiques que celles résultant de la création d'un trust ne serait pas non plus appropriée. Un tel raisonnement par analogie n'est pas*

²¹⁶⁴ G. Blanluet et J.-P. Le Gall, *op. cit.*, p. 1450, n° 14.

²¹⁶⁵ La fiducie est « *l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits et des sûretés, ou un ensemble de biens, ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires* » (art. 2011 C. civ.). Puis, « *la fiducie est établie par la loi ou par contrat* » (art. 2012, al. 1^{er} C. civ.).

²¹⁶⁶*op. cit.*, p. 1450, n° 14. Était prévu la soumission de la transmission de biens mis en fiducie au profit d'une personne autre que le constituant aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire et attributaire de la fiducie identifié. Si ce dernier n'était pas identifié avant le décès du constituant, le fiduciaire aurait été le débiteur de l'impôt. Dispositions ayant vocation à s'appliquer aux *trusts*. Sur ces détails, J.-L. Pierre, « *Quelle neutralité fiscale pour la fiducie* », *Dr. et patrimoine* 2009, n° 185, p. 101.

²¹⁶⁷ J.-P. Béraudo et J.-M. Tirard, *op. cit.*, pp. 401-402, nos 451-452.

recevable qu'il s'agisse d'une assimilation avec des concepts du droit français [...] ou de droit étranger... »²¹⁶⁸. Malgré ces recommandations, MM. Béraudo et Tirard parviennent à la même conclusion que MM. Blanluet et Le Gall : le paiement par les bénéficiaires d'un capital, notamment, transmis par la voie d'un *trust*, des droits de mutation à titre gratuit²¹⁶⁹.

617. Les seuls liens à prendre en considération sont ceux unissant le *constituant* aux *bénéficiaires* de ce capital. En effet, pas plus qu'il n'y a de mutation à titre gratuit dans la relation *constituant/trustee*, il n'y a une telle mutation entre le *trustee* et le bénéficiaire du capital, si la définition de cette mutation est celle retenue par l'Administration (un transfert de propriété et un titre gratuit). En particulier, le *trustee* n'est mu par aucune intention libérale vis-à-vis des bénéficiaires du capital en cause²¹⁷⁰. De même, l'existence d'un transfert de propriété entre celui-ci et ceux-là est contestable car le droit de propriété du *trustee* est discutable²¹⁷¹. Par conséquent, si transmission imposable aux droits de mutation à titre gratuit il y a, elle s'opérerait directement entre le *constituant* et le *bénéficiaire* de ce capital. Ainsi, pour MM. Béraudo et Tirard, le *trust* irrévocable et effectué *au profit* de bénéficiaires véhicule une donation, le *constituant* étant, là, animé d'une intention libérale de transférer des

²¹⁶⁸ Égal, J. Turot, « Fiducie : être ou ne pas être neutre, voici la question », Dr. fisc. 2007, n° 16, p. 8 et suiv., comm. 433, n°s 1 et suiv. et in *Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques*, mélanges en l'honneur de J.-P. Le Gall, Dalloz, 2007, p. 179. G. Blanluet et J.-P. Le Gall, « La fiducie, une œuvre inachevée, Un appel à une réforme après la loi du 19 février 2007 », J.C.P. 2007, éd. G., I, 169, p. 11 et suiv. P. Fumenier, J. H. Miller et S. Dorin, « Le régime fiscal de la fiducie », D. 2007, p. 1364. J.-L. Pierre, *op. cit.*, p. 95 et suiv. A. Hinfrey et V. Miaillhe, « La fiducie et son régime fiscal », Gaz. Pal. 2014, 2, Doctr., p. 1577 et suiv., *not.* p. 1583 et suiv. (comparaison avec le *trust*). B. Berger-Perrin, « La fiducie à la française, un *trust* vertueux : dix ans déjà », Option finance 2017, n° 1406, p. 58. *Not.* création de la fiducie par une loi n° 2007-211 du 19 février 2007 et ouverture de la fiducie aux personnes physiques par une loi n° 2008-776 du 4 août 2008, de modernisation de l'économie, cette extension ayant nécessité une adaptation des règles fiscales aménagées depuis une ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009, « portant diverses mesures relatives à la fiducie » (J.C.P. 2009, éd. N., 1221, p. 26 et suiv. et sa note, p. 29 et suiv. et 1222, p. 34 et suiv. et sa note, p. 37 et suiv. Pour la référence des autres textes, A. Hinfrey et V. Miaillhe, *op. cit.*, pp. 1577-1578). Introduction en 2009, des règles relatives à la fiducie dans le Code civil (art. 2011 et suiv.). Neutralité fiscale. Cette dernière est atteinte « lorsqu'un impôt n'a pas d'influence sur le choix des agents économiques et les laisse ainsi libres de leurs actions ou abstentions. Le principe de neutralité de l'impôt est en effet exclusif de charge d'imposition spécifique comme de tout avantage particulier » (J.-L. Pierre, *op. cit.*, p. 95). Le *constituant* demeure fiscalement titulaire des biens et droits apportés en fiducie. Que le *constituant* agisse à titre professionnel (personnes morales et physiques) ou à titre patrimonial (personnes physiques agissant dans le cadre d'une gestion privée), deux conditions, notamment, doivent être réunies : le contrat de fiducie doit répondre à une opération conforme à l'article 2011 du Code civil et le *constituant* doit être le ou l'un des bénéficiaires désignés au contrat. Interdiction de la fiducie aux fins de libéralité (nullité du contrat. Art. 2013 C. civ.). Art. 792 bis C.G.I. : définition de l'intention libérale. Transmission dénuée de contrepartie réelle (*ex.* de contrepartie : prestation de services effectuée par le bénéficiaire) ou quand un avantage en nature ou résultant d'une minoration du prix de cession est accordé à un tiers par le fiduciaire dans le cadre de la gestion du patrimoine fiduciaire. Dans ce dernier cas, droits de mutation à titre gratuit sur la valeur de cet avantage. Si transmission dans une intention libérale de biens ou droits faisant l'objet du contrat de fiducie ou des fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits : droits de mutation à titre gratuit sur la valeur des biens, droits ou fruits ainsi transférés au taux de 60% (art. 792 bis et 777 tableau III C.G.I.) + majoration de 80% des droits élundés (art. 1729, c. C.G.I. et BOI-CF-INF-10-20-20-20170308, n° 20), soit un taux de taxation globale de 108%, droits de mutation à titre gratuit inclus (60% + 80% de 60 soit 60 + 48).

²¹⁶⁹ Pour le *trust* testamentaire, *not.* pp. 437-438, n° 506. Pour les autres (*trust inter vivos*), au moment de la constitution du *trust*, pp. 441-442, n° 515 (*trusts* révocables ; les actifs font partie de la succession) et p. 445, n° 518 et pp. 447-448, n° 524 (*trusts* irrévocables). Lors de la dissolution du *trust*, p. 527, n° 449 (*trusts* révocables) et p. 450, n° 528 (*trusts* irrévocables). Sur l'assujettissement du *trust* aux droits de mutation à titre gratuit, également F. Estienny, *La fiducie aspects juridiques et fiscaux, Contribution à l'étude du patrimoine fiduciaire*, préface Arnaud de Bissy, Defrénois, Lextenso, 2018, p. 199 et suiv., n°s 554 et suiv.

²¹⁷⁰ J.-P. Béraudo et J.-M. Tirard, *op. cit.*, p. 443, n° 516, pp. 444-445, n° 518 et p. 450, n° 528.

²¹⁷¹ J.-P. Béraudo et J.-M. Tirard, *op. cit.*, p. 443, n° 516. Le *trustee* ne jouit pas des prérogatives attachées à la propriété.

biens à des tiers²¹⁷². Mais toute assimilation entre une donation, telle qu'elle est définie en droit français, et celle découverte dans un *trust* est à exclure²¹⁷³. Ainsi, le dessaisissement du constituant s'opère antérieurement à l'acceptation des bénéficiaires, laquelle résulte des distributions opérées par le *trustee*²¹⁷⁴. Ces derniers commentateurs du droit fiscal trouvent un appui à leur démonstration dans le domaine du traitement fiscal des mutations à titre gratuit dans lequel le droit fiscal déroge le plus au droit civil, nécessitant, ici, et de la part des juges, une adaptation des règles de cette dernière matière, sans les dénaturer, à une institution étrangère inconnue, le *trust*, et la prise en considération de la finalité de ce dernier²¹⁷⁵. Ils se fondent également sur l'arrêt de la Cour de cassation qualifiant la transmission du capital de donation indirecte²¹⁷⁶.

618. Une nouvelle fois, un constat s'impose : une absence de textes justifiant alors l'imposition en cause. De plus, la Cour de cassation n'a pas repris cette qualification de donation indirecte pour ne voir dans le *trust* qu'une mutation à titre gratuit²¹⁷⁷. L'existence de fondements juridiques à l'imposition de transmissions d'un capital, en particulier, *via* le *trust* aux droits de mutation n'était finalement qu'une illusion. Si telle n'avait pas été le cas, le législateur n'aurait pas eu besoin d'intervenir pour fixer les règles d'imposition de telles transmissions. C'est pourtant ce qu'il a fait en adoptant des dispositions relatives à l'imposition des *trusts* aux droits de mutation à titre gratuit, notamment. Ainsi, l'article 14 de la première *loi de finances rectificative n° 2011-900 du 29 juillet 2011 pour 2011* a été codifié sous l'article 792-0 bis du Code général des impôts, en particulier. Dans ce dernier article, le *trust* est défini comme « *l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un Etat 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 droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé* »²¹⁷⁸. Il est également prévu que « *la transmission par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés est, pour la valeur nette des biens, droits ou produits concernés à la date de la transmission, soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire* »²¹⁷⁹. Il en résulte que les transmissions entre vifs sont des donations. Il n'y a pas d'exception, ici, à l'application du droit des obligations en droit fiscal, puisque dans cette dernière matière, la qualification de donation a été retenue pour une transmission dans le cadre d'un *trust* révocable et que l'Administration considère que tous les *trusts*, révocables ou

²¹⁷² *op. cit.*, pp. 443-444, n° 517 et p. 450, n° 528. Égal. F. Douet, *op. cit.*, pp. 1942-1943. Affirmant, dans le cas d'un *trust* irrévocable, que le bénéficiaire devient propriétaire au sens de l'article 544 du Code civil et qu'en définitive « *ce dernier reçoit à titre gratuit le ou les biens que le constituant avait confié au trustee* », ce dernier estime qu'il y a bien là une mutation à titre gratuit entre le constituant et les bénéficiaires (p. 1942), conduisant à une imposition du capital sur le fondement de l'article 750 *ter* du Code général des impôts, alors interprété largement (p. 1943). Toutefois, la Cour de cassation écarte l'application des dispositions de cet article dans son arrêt de 2007 (*op. cit.*). D'ailleurs, MM. Blanluet et Le Gall mentionne également ce dernier sans se fonder sur ses dispositions pour justifier l'imposition du *trust* aux droits de mutation à titre gratuit (*op. cit.*, p. 1450, n° 12). De plus, il n'y aurait pas toujours de mutation à titre gratuit au sens donnée de celle-ci par la documentation administrative, soit un transfert de propriété, citée par MM. Blanluet et Le Gall (*op. cit.*, p. 1450, n° 14), spécialement quand le *trust* est discrétionnaire (J.-P. Béraudo et J.-M. Tirard, *op. cit.*, p. 450, n° 528).

²¹⁷³ J.-P. Béraudo et J.-M. Tirard, *op. cit.*, p. 444, n° 517.

²¹⁷⁴ J.-P. Béraudo et J.-M. Tirard, *op. cit.*, pp. 444-445, nos 518-519 et pp. 447 et suiv., nos 524-525.

²¹⁷⁵ *op. cit.*, p. 435, n° 503 et p. 446, n° 520.

²¹⁷⁶ *Cass. 1^{re} civ., 20 février 1996, op. cit.*

²¹⁷⁷ *Cass. com., 15 mai 2007, op. cit.*

²¹⁷⁸ Art. 792-0 *ter*, I, 1.

²¹⁷⁹ Art. 792-0 *ter*, II, 1. Égal. BOI-DJC-TRUST-20121016. BOI-ENR-DMTG-20121016. Ajouter B. Gouthière, « Trusts étrangers : les nouvelles règles fiscales », *Bull. fisc. im. et enreg.* 11/11, p. 347 et suiv. F. Estienny, *op. cit.*, p. 210 et suiv., nos 584 et suiv.

non, spécialement, sont visées par ces nouvelles dispositions²¹⁸⁰. D'ailleurs, cette dernière précise que les solutions adoptées par les juges, spécialement, avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions relatives aux *trusts* sont maintenues²¹⁸¹.

619. **Conclusion.** Il résulte de tout ce qui précède que si une interprétation, ici *praeter legem* des textes²¹⁸², pouvait être admissible dans le cas d'un *trust*, à défaut de toute législation fiscale dans ce domaine, une extension d'un texte existant, en l'occurrence l'article 784 du Code général des impôts, en vertu d'un prétendu principe général de taxation des mutations à titre gratuit, dans une hypothèse où il ne pouvait y avoir de donation indirecte - celle de l'assurance-vie - conduit à une jurisprudence de la Cour de cassation inacceptable²¹⁸³. Ou bien, si « *le trust ne possède pas toutes les caractéristiques d'une donation et [que] le raisonnement par analogie n'est pas défendable sur le plan fiscal* »²¹⁸⁴, ce dernier ne l'est pas non plus quand il s'agit d'assimiler, pour les imposer aux droits de mutation à titre gratuit, des sommes versées dans le cadre d'une assurance-vie à une donation ne réunissant pas toutes les

²¹⁸⁰ BOI-DJC-TRUST-20121016, n° 40.

²¹⁸¹ BOI-ENR-DMTG-20121016, n° 1. Pour une critique très virulente de ces nouvelles dispositions législatives de 2011, F. Tripet, « Loi du 29 juillet 2011 : c'est le *trust* qu'on assassine ! », *Gaz. Pal.* 2011, 2, *Doctr.*, p. 3249. Entre autres, méconnaissance du dispositif qu'est le *trust* ; règles imposées dans le seul but de satisfaire une crainte de l'Administration d'une prétendue fraude ou évasion fiscale ; dissuasion de la création de *trusts* en France.

²¹⁸² **Rappel** : « *Praeter legem*. – À côté de la loi, au-delà de la loi. S'applique à la coutume qui est née de l'absence de texte régissant la matière, comblant ainsi un vide législatif » (H. Roland, *op. cit.*, p. 289). Égal. G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° *Praeter legem* : « expression latine signifiant « au-delà de la loi » aujourd'hui utilisée pour caractériser une coutume, un usage qui s'établit, à défaut de texte, dans le silence de la loi, pour combler une lacune de la loi écrite ». Une interprétation « *praeter legem* » vient en complément de la loi.

²¹⁸³ Pour une application des conditions de la donation prévues à l'article 894 du Code civil et une exclusion des dispositions de l'article 784 du Code général des impôts, *par ex. Rouen, 22 juin 2005, Dr. fisc.* 2006, n° 38, p. 1613, comm. 593. « C'est ajouter à loi que de reprocher au souscripteur d'avoir porté ainsi en primes exonérées de droits 65% de l'actif taxable de la succession » (*rappr.* A. Maurice, « Les sanctions fiscales du dénouement par décès d'un contrat d'assurance vie, *op. cit.*, p. 741, n° 22. S'agissant de la transmission du capital confrontée une qualification d'abus de droit, et recourant à la maxime « *ubilex non distinguit nec nos distinguere debemus* », ce dernier considère que les articles 757-B et 990 I du Code général des impôts n'excluent pas les contrats réalisant une opération de transmission patrimoniale, à titre principal ou exclusif, et la loi n'interdit pas de choisir la voie fiscale la plus avantageuse). Prise en considération des éléments constitutifs de la donation : *dessaisissement* des fonds au profit du bénéficiaire *au décès du souscripteur*, acceptation par le bénéficiaire et volonté de donner, non caractérisée en l'espèce, puisque le défunt pouvait à tout moment revenir sur l'identité des destinataires des fonds assurés. *Cass. com.*, 28 juin 2005, *Dr. fisc.* 2005, n° 42, p. 1646, comm. 702. Faculté de rachat au profit du souscripteur. Ne s'est pas dépouillé irrévocablement au sens des dispositions de l'article 894 du Code civil. *À l'inverse*, et en faveur de l'Administration, puisque seule une *présomption d'intention libérale* suffit à obtenir la requalification des contrats d'assurance-vie en cause en donation indirecte, *Cass. com.*, 1^{er} décembre 1998, *Dr. fisc.* 1999, n° 10, p. 449, comm. 198. *Dijon, 20 mai 2003, Defrénois* 2004, p. 44, note F. Douet. Enfin, depuis et surtout, *Cass. com.*, 26 octobre 2010, n° 09-70927, non publié. Donation indirecte dans une hypothèse où le souscripteur de 3 contrats d'assurance-vie en mars 1998 était atteint d'un cancer depuis 1997 *au point d'avoir cessé ses activités professionnelles à la fin du mois de février 1998* et décédé fin décembre 1998 *à la suite de l'aggravation régulière de son état*. Absence d'aléa au moment de la souscription des contrats, caractère illusoire de la faculté de rachat et volonté actuelle et irrévocable du souscripteur de se dépouiller au profit de la bénéficiaire.

²¹⁸⁴ J. Thibault et B. Savouré, *op. cit.*, p. 2. Raisonnement consistant à assimiler les sommes versées dans le cadre d'un *trust* à des donations indirectes. Le raisonnement « *a pari* » ou par analogie, « *consiste à déduire d'une ressemblance une autre ressemblance : devant l'absence de règle régissant une situation, on lui étend la règle édictée pour une situation semblable* » (J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, Dalloz, coll. « Méthodes du droit », 5^{ème} éd., 2012, p. 244, n° 232). Égal. H. Roland, *Lexique juridique des expressions latines*, 7^{ème} éd., LexiNexis, 2016, p. 34 : « *A pari*. - Par analogie. Abréviation de *a pari causa* ou *a pari ratione* (pour une cause ou une raison semblable). L'argument *a pari*, qui conduit à l'interprétation extensive d'un texte, se fonde sur une parité de motifs pour conclure à une identité de solutions ».

conditions pour être une telle donation. De même, toute analogie entre de tels versements et la transmission d'un capital, en particulier, par la voie d'un *trust* est à exclure car si l'imposition aux droits en cause relève de l'application - ou non - de l'article 784 du Code général des impôts, celle de la deuxième n'était dépendante d'aucun texte de ce code. Les juridictions civiles statuant en matière fiscale ne sont pas les seules à remettre en cause les qualifications juridiques. Il en est de même des juridictions administratives statuant elles-aussi en matière fiscale mais là, ces dernières procèdent à une confusion de qualifications juridiques.

B. LA CONFUSION DES QUALIFICATIONS JURIDIQUES

1) En droit fiscal interne

620. **Le problème posé et les divergences entre les juridictions.** La vente au preneur du terrain ou de l'immeuble sur lequel sont édifiées des constructions ou sont réalisés des travaux ou des améliorations avant la date d'expiration d'un bail à construction peut recevoir plusieurs qualifications dont les incidences fiscales sont plus ou moins lourdes pour le bailleur. Ici, une divergence perdure entre le Conseil d'État et la Cour de cassation. Après un exposé des textes applicables au bail à construction en droit civil et en droit fiscal, il conviendra de présenter les solutions des deux juridictions statuant en matière fiscale et de montrer qu'il y a encore, là, une exception, injustifiée, à l'application du droit des obligations en droit fiscal et qui ne peut s'expliquer que par une taxation du contribuable au mépris des règles du droit civil et en l'absence de toute dérogation à ce dernier dans les textes.

621. **Les textes applicables en droit civil.** L'article L. 251-1 du Code de la construction et de l'habitation définit le bail à construction comme « *le bail par lequel le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail* » (al. 1). Ce bail est conclu « *pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans* » et il ne peut se prolonger par tacite reconduction (al. 2). Selon les dispositions de l'article L. 251-2 du même code, et sauf convention contraire, le bailleur devient propriétaire des constructions en fin de bail et profite des améliorations. Enfin, l'ancien article 1300 du Code civil prévoyait que lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissaient dans la même personne, il se faisait une confusion de droit qui éteignait les deux créances²¹⁸⁵.

622. **Les textes applicables en droit fiscal.** S'agissant de l'imposition des **revenus fonciers** et d'après les dispositions de l'article 33 *bis* du Code général des impôts, « *...les loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à construction passé dans les conditions prévues par les articles L 251-1 à L. 251-8 du code de la construction et de l'habitation, ont le caractère de revenus fonciers au sens de l'article 14* ». Quant à l'article 33 *ter*, alinéa 1^{er}, du même code, il prévoit que, lorsque les constructions reviennent sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail, le revenu représenté par la valeur de ces dernières d'après leur prix de revient est imposable dans la catégorie des revenus fonciers. Toutefois, il n'y a aucune imposition lorsque la durée du bail est au moins égale à trente ans et si cette durée est inférieure à trente ans, l'imposition est due sur une valeur réduite en fonction de la durée du bail dans des conditions fixées par décret (al. 2).

²¹⁸⁵ *Auj.* art. 1349 C. civ. : « *la confusion résulte de la réunion des qualités de créancier et de débiteur d'une même obligation dans la même personne. Elle éteint la créance et ses accessoires, sous réserve des droits acquis par ou contre des tiers* » (Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »).

Concernant l'imposition d'une mutation soumise aux droits **d'enregistrement**, Il faut d'abord mentionner les termes de l'article 683, I., alinéa 1^{er} du Code général des impôts : « *les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux prévu à l'article 1594 D* ». Il faut ensuite citer l'article 1378 ter du même code selon lequel, « *les mutations de toute nature qui ont pour objet en matière de bail à construction [...], les droits du bailleur ou du preneur sont assujetties aux dispositions fiscales applicables aux mutations d'immeubles* ».

623. Ces textes ne donnent aucune information sur ces impositions dans l'hypothèse où le bail cesse avant la date d'expiration figurant dans le contrat et préalablement au transfert du terrain ou de l'immeuble appartenant au bailleur dans le patrimoine du preneur. Faut-il considérer que les constructions en question sont revenues dans le patrimoine du bailleur avant le transfert en cause, la fin du bail équivalant à sa *résiliation* et ayant pour conséquences l'imposition de revenus fonciers au profit du bailleur et la soumission aux droits d'enregistrement d'une mutation des constructions dans le patrimoine de celui-ci ou faut-il estimer qu'il y a eu une extinction du bail par *confusion* des qualités de preneur et d'acquéreur du locataire et, dans ce cas, il n'y a pas un tel retour justifiant de telles impositions. Si le droit des obligations devait s'appliquer en droit fiscal, c'est cette dernière solution qui devrait être choisie. Or, un conflit s'est élevé entre la Conseil d'État et la Cour de cassation. C'est leur jurisprudence qu'il convient maintenant d'examiner.

624. **La jurisprudence des juridictions administratives statuant en matière fiscale.** Pour commencer, il faut mentionner un jugement du tribunal administratif de Dijon²¹⁸⁶ puis un arrêt de la cour administrative d'Appel de Bordeaux confirmé par la suite par le Conseil d'État²¹⁸⁷. Dans le premier, un bail à construction avait été conclu. Au cours de ce dernier, les bailleurs avaient cédé au preneur le terrain sur lequel avaient été édifiées des constructions. Dans le contrat, il était prévu qu'en cas de résiliation amiable, notamment, les constructions en question deviendraient la propriété des bailleurs. Quant à l'acte de cession, il indiquait que les biens cédés visaient aussi bien le terrain que les constructions. Le tribunal, bien que se référant à l'article 1300 du Code civil pour préciser que le bail s'était éteint par confusion sur la même personne des qualités de preneur et de bailleur, n'en tire pas, sur le plan fiscal, les conséquences qui s'imposaient. En effet, il considère que puisque la date minimale de dix-huit ans prévue à l'article L. 251-1 du Code de la construction et de l'habitation n'avait pas été respectée, le bail en cause n'était pas un bail à construction mais un bail ordinaire. Il en résulte qu'au moment de la fin du bail, les bailleurs étaient devenus propriétaires des constructions édifiées sur le terrain leur appartenant, conformément à l'article 551 du Code civil²¹⁸⁸ et le tribunal ajoute, probablement pour se justifier, que les parties avaient entendu transmettre la propriété de l'ensemble de l'immeuble au preneur²¹⁸⁹. L'Administration pouvait donc inclure la valeur des constructions dans les revenus fonciers des bailleurs pour l'année

²¹⁸⁶ T.A. Dijon, 11 juin 2002, n° 02-2415, R.J.F. 1/03, p. 47, n° 46 ; A.J.D.I. 2003, Juillet/août, p. 525, obs. J.-P. Maublanc.

²¹⁸⁷ Bordeaux, 20 mars 2003, n° 99-1069, Dr. fisc. 2004, n° 5, p. 331, comm. 195, concl. B. Chemin ; R.J.F. 10/03, p. 781, n° 1107. Aj. S. Quilici, « Bail à construction : l'imbroglio juridique et fiscal de la cession des droits du bailleur », B.F. F. Lefebvre 3/04, p. 171, n° 5.

²¹⁸⁸ « *Tout ce qui s'unit et s'incorpore à la chose appartient au propriétaire, selon les règles qui seront ci-après établies* ».

²¹⁸⁹ Déjà, T.A. Dijon, 9 mars 1999, n° 98-5656, R.J.F. 6/99, p. 463, n° 722. En l'absence de résiliation, l'Administration est fondée à inclure dans les revenus fonciers du bailleur la valeur non contestée des constructions réputées acquises à la date à laquelle le bail a pris fin. Aj., J.-P. Maublanc, L'imposition des constructions revenant gratuitement au bailleur à l'expiration du bail, A.J.D.I. 1999, p. 899.

au cours de laquelle le bail a expiré et déterminer une plus-value sur leur cession. Ne tenant pas compte de cette cause d'extinction du bail qu'est la confusion, en y renvoyant, pourtant, le jugement, qui ne tire pas les conséquences de cette qualification sur le terrain du droit fiscal, est constitutif d'une exception, qui n'est pas ici justifiée, à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il a d'ailleurs suscité les interrogations d'un commentateur du droit fiscal : « pourquoi définir la confusion pour expliquer ensuite que le transfert de propriété a porté, en réalité, sur le sol et les constructions. De deux choses l'une, ou la cession a porté sur le terrain et le droit à accession et dans ce cas le bail s'est éteint par confusion et on en tire les conséquences fiscales ; ou la cession a porté sur le sol et les constructions, ce qui implique que l'accession a joué préalablement par le biais d'une résiliation »²¹⁹⁰.

Un an après, c'est en retenant la même solution, à savoir que la remise des immeubles au bailleur, du fait de la résiliation d'un bail, est constitutive d'une partie du prix du bail imposable dans la catégorie des revenus fonciers selon les dispositions de l'article 33 *ter* du Code général des impôts, que la cour administrative d'Appel de Bordeaux a rendu un arrêt le 20 mars 2003²¹⁹¹. En l'espèce, le président-directeur général d'une société avait conclu un bail à construction avec cette dernière. La cour administrative d'Appel considère que la convention d'apport du terrain, ici, « supposait nécessairement la résiliation amiable tacite préalable du bail traduisant en cela la commune intention des parties ». Il y a, là, à nouveau, une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal sans que ne soit justifiée l'exclusion de cette application des règles relatives à la confusion. L'arrêt a fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'État et celui rendu par celui-ci sera le début d'une succession d'arrêts maintenant la jurisprudence de la haute juridiction.

625. Le Conseil d'État avait adopté une position plus nuancée dans un arrêt de 1985²¹⁹². En effet, il avait estimé que lorsqu'un vendeur avait vendu son immeuble avant l'expiration prévue du bail, il n'avait pas eu à sa disposition les aménagements réalisés par le preneur, autrement dit il ne les avait pas acquis lui-même en fin de bail. L'attribution gratuite de ces aménagements ne constituait donc pas un revenu foncier au profit du bailleur. Ici, la haute juridiction considère que la résiliation du bail n'a pas eu lieu avant l'acquisition par un tiers acquéreur de l'immeuble du bailleur ; elle a lieu au moment où le premier a acquis le droit au bail dont était titulaire le preneur. Les aménagements ne sont alors pas rentrés dans le patrimoine du bailleur, même un instant de raison.

626. Il faut également citer un jugement rendu par le tribunal administratif de Lyon du 4 juin 2003 selon lequel et ce, par une interprétation de l'acte de vente du terrain des bailleurs au preneur, la fin du bail à construction ne résulte pas de la résiliation de ce dernier mais résulte de son extinction par la confusion des qualités de preneur en vertu du bail à construction et d'acquéreur²¹⁹³. Les constructions édifiées par le preneur ne sont pas revenues gratuitement dans le patrimoine des bailleurs. Ici, le tribunal ne se fonde pas sur l'ancien article 1300 du Code civil directement mais, en retenant le mode d'extinction du bail par la confusion, il opère un renvoi implicite à ces dispositions et en tire toutes les conséquences sur le plan fiscal. Un commentateur du droit fiscal insiste sur la volonté des parties dans un cas de fin du bail par confusion. Elle est de mettre le preneur en possession de l'ensemble

²¹⁹⁰ S. Quilici, « Bail à construction : l'imbroglio juridique et fiscal de la cession des droits du bailleur », B.F. Lefebvre 3/04, p. 170, n° 5.

²¹⁹¹ Égal. imposition de la plus-value réalisée au moment de l'apport du terrain au preneur.

²¹⁹² C.E., 3 juin 1985, n° 45.217, Dr. fisc. 1986, n° 14, p. 475, comm. 712, concl. Bissara ; R.J.F. 7/85, p. 555, n° 1060.

²¹⁹³ T.A. Lyon, 4 juin 2003, n° 00-3609, R.J.F. 22-23/04, p. 966, n° 528, note C. Masson.

immobilier constitué du sol et des constructions et d'assurer au bailleur le prix de son terrain et celui de la perte corrélative de l'espérance de l'accession immobilière que lui donnait le bail²¹⁹⁴. Ainsi, pour ce même commentateur, « *le seul bien ici objet d'un transfert de propriété est le terrain qui passe du patrimoine du bailleur à celui du preneur qui voit, du fait de cette opération, son droit de superficie temporaire sur les constructions se transformer en un véritable droit de propriété perpétuel. La conséquence de cette analyse est qu'en pareil cas, à défaut de retour des constructions dans le patrimoine du bailleur, l'imposition au titre des revenus fonciers ne peut être réclamée par l'administration fiscale* »²¹⁹⁵.

627. Cette dernière jurisprudence n'a pas, finalement, été suivie par le Conseil d'État puisque ce dernier s'est définitivement écarté des règles du droit des obligations s'agissant de la taxation du bailleur ayant conclu un bail à construction au cours duquel le terrain est acquis par le preneur²¹⁹⁶. Ainsi dans un arrêt de 2005 la haute juridiction juge-t-elle qu'en « *vertu des dispositions combinées des articles 33 bis et 33 ter, lorsque le prix d'un bail à construction consiste, en tout ou partie, dans la remise gratuite d'immeubles en fin de bail, la valeur de ces derniers, calculés d'après leur prix de revient, constitue un revenu foncier perçu par le bailleur à la fin du bail* ». Puis, pour le Conseil d'État, le contrat d'apport du terrain au preneur au cours du bail doit avoir « *au regard de la loi fiscale, les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite impliquant la remise des immeubles au bailleur, effectuée préalablement à l'apport* ». Il en est ainsi, « *alors même que les requérants, invoquant les dispositions des articles 1234 et 1300 du Code civil, faisaient valoir que le bail s'était trouvé éteint par la confusion en la personne du preneur des qualités de bailleur et de preneur* »²¹⁹⁷.

628. Le seul motif qui justifierait l'exclusion de l'application du droit civil en droit fiscal est un motif de **taxation**. Comparant la situation du bailleur qui en fin de bail récupère les constructions ou celle d'un bailleur vendant l'immeuble à un tiers sans résilier le bail avec la situation du bailleur cédant cet immeuble au preneur au cours du bail, le commissaire du Gouvernement ayant rendu ses conclusions sur cet arrêt de 2005 constate : « *parce que la présente opération serait une confusion au sens du droit civil, et alors même qu'elle conduit exactement au même résultat [la fin du bail], elle ferait échapper le prix du bail à l'impôt foncier, pour ne le soumettre éventuellement qu'à la taxation de la plus-value* »²¹⁹⁸. Par conséquent, la fin du bail par anticipation doit être assimilée à une *résiliation*²¹⁹⁹. Ce seul motif est dénoncé par M. Maublanc qui estime que « *c'est dénaturer la réalité des situations juridique que de vouloir postuler une résiliation amiable du bail alors que le terme n'a pas été employé par les parties et que l'extinction d'un bail ne saurait se réduire au seul cas de résiliation anticipée de celui-ci. Le vocabulaire utilisé à son importance, et l'analyse fiscale ne saurait occulter ou dénaturer l'analyse civiliste fondée sur la confusion des droits, au seul*

²¹⁹⁴ S. Quilici, *op. cit.*, p. 172, n° 14.

²¹⁹⁵ S. Quilici, *op. cit.*, pp. 172-173, n° 14.

²¹⁹⁶ C.E., 5 décembre 2005, n° 256916, Dr. fisc. 2006, n° 23, p. 1077, comm. 423, concl. É. Glaser ; R.J.F. 3/06, p. 212, n° 261 ; B.D.C.F. 3/06, n° 31, p. 20, concl. É. Glaser. *Égal. Bordeaux, 15 février 2007, n° 04-656, R.J.F. 7/07, p. 657, n° 808*. En outre, le jugement du tribunal administratif de Lyon du 4 juin 2003 (*op. cit.*), lequel a d'abord été confirmé par la cour administrative d'Appel de Lyon du 13 octobre 2005, a ensuite reçu un démenti de la part du Conseil d'État. C.E., 11 avril 2008, n° 287961, R.J.F. 7/08, p. 751, n° 819 ; Dr. fisc. 2008, n° 23, p. 17, comm. 360, note J.-P. Maublanc.

²¹⁹⁷ Aj. C.E., 21 novembre 2011, n° 340777, Dr. fisc. 2012, n° 13, p. 76, comm. 235, concl. L. Olléon ; R.J.F. 2/12, p. 140, n° 144. Cession dans un même acte par le bailleur et le preneur à un tiers à la fois du terrain et des constructions édifiées sur ce dernier. Résiliation amiable tacite du bail.

²¹⁹⁸ É. Glaser, *op. cit.*, p. 22. Dans l'hypothèse d'une vente de l'immeuble à un tiers, la matière imposable passe du bailleur à l'acquéreur, sans déperdition de cette dernière.

²¹⁹⁹ É. Glaser, *op. cit.*, p. 23.

fin de perception de l'impôt »²²⁰⁰. De même, pour ce commentateur du droit fiscal, assurer que la résiliation en cause serait justifiée « *au regard de la loi fiscale* », ne serait pas convainquant²²⁰¹. Et pour ce dernier, encore, « *l'allusion à l'autonomie de l'analyse fiscale ne saurait conduire à reconstruire, à des fins exclusivement fiscales et en dehors du droit commun comme du bon sens, des rapports juridiques qui ne peuvent être définis qu'au regard de la législation civile. Le droit fiscal est, selon l'expression du professeur Jean Lamarque, un droit de superposition, et il ne saurait substituer sa propre conception des rapports juridiques, aux fins de la collecte de l'impôt, que dans des hypothèses étroites, sous peine d'insécurité juridique* »²²⁰². M. Maublanc dénonce également l'existence de mutations virtuelles pour éviter une présumée fraude ou un hypothétique abus de droit en concluant que « *la matière imposable ne saurait être déduite d'un raisonnement spécifiquement fiscal fondé sur un aller-retour virtuel des constructions du patrimoine du preneur à celui du bailleur avec retour immédiat à celui du preneur, alors qu'elles n'ont jamais mué, sous prétexte que des taxations résultent d'autres hypothèses étrangères au cas d'espèce, impliquant une résiliation du bail* »²²⁰³. La critique de M. Maublanc de la jurisprudence des juridictions administratives statuant en matière fiscale vise aussi une prétendue symétrie entre les situations du bailleur et du preneur. Pour ce dernier, « *ces analogies sont artificielles et la situation du bailleur et celle du preneur sont substantiellement différentes* »²²⁰⁴.

629. La solution retenue dans l'arrêt de 2005 du Conseil d'État a été reprise dans toutes les hypothèses dans lesquelles il est mis fin au bail à construction prématurément. Il en est ainsi quand la société preneuse *absorbe* la société bailleuse²²⁰⁵. La fin du bail correspond à la résiliation amiable tacite du bail impliquant la remise des immeubles au bailleur avant la fusion. Dans cette dernière affaire, M. Glaser, le commissaire du Gouvernement, considère que l'exclusion de l'application des dispositions relatives à la confusion en droit fiscal est la confirmation, une fois de plus, d'une l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit fiscal²²⁰⁶. Toutefois, il ne s'agit, là encore, que d'une prétendue autonomie, masquant mal le seul motif d'exclusion de l'application du droit civil en droit fiscal, la taxation, celle-ci étant insuffisante à écarter une telle application²²⁰⁷.

630. Le Conseil d'État, quelques mois après, appliquait sa jurisprudence à la *cession* au cours d'un bail à construction du terrain du bailleur au preneur : « *le contrat de cession, au regard de la loi fiscale, produit les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail, et*

²²⁰⁰ Note sous *Cass. com.*, 4 décembre 2012, Dr. fisc. 2013, n° 11, p. 27, comm. 192, n° 11.

²²⁰¹ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 27, n° 11. Cette expression « au regard de la loi fiscale » est utilisée par les juridictions administratives statuant en matière fiscale pour fonder la résiliation du bail et un transfert des constructions dans le patrimoine du bailleur.

²²⁰² J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 27, n° 11.

²²⁰³ J.-P. Maublanc, *op. cit.*, p. 27, n° 13.

²²⁰⁴ *op. cit.*, p. 27, n° 14.

²²⁰⁵ *C.E.*, 7 février 2007, n° 288067, R.J.F. 4/07, p. 369, n° 441 ; Dr. fisc. 2007, n° 40, p. 19, comm. 882 ; B.D.C.F. 4/07, n° 47, p. 31, concl. É. Glaser.

²²⁰⁶ Concl., *op. cit.*, p. 33. Le réalisme du droit fiscal est aussi évoqué. V. O. Fouquet, « Le réalisme du droit fiscal appliqué au bail à construction », Rev. Adm. 2007, n° 357, p. 266. Pour une appréciation critique des motifs d'autonomie et de spécificité du droit fiscal, J.-P. Maublanc, note sous *C.E.*, 27 février 2013, n° 350653, Dr. fisc. 2013, n° 30, p. 17, comm. 278, spéc. p. 21. Pour ce dernier, le deuxième motif d'exclusion de l'application du droit civil en droit fiscal serait « *la volonté du juge d'éviter que, par le biais de la vente du terrain ou du local, le bailleur ne renonce indûment à son droit de devenir propriétaire des aménagements et constructions au terme du bail et prive l'État de son droit acquis à percevoir l'impôt* » (p. 21).

²²⁰⁷ Sur ce motif, É. Glaser, *op. cit.*, p. 33 : « *le motif fondamental qui avait justifié que vous écartiez l'analyse civiliste et tiré de ce qu'elle aurait conduit à ce que les revenus fonciers correspondant à la valeur des constructions ne fussent jamais imposées, alors qu'ils le sont à l'échéance normal du bail en cas de cession de ces constructions à un tiers, reste valable dans la présente hypothèse* ».

doit être regardé comme impliquant la remise des constructions au bailleur préalablement à la vente »²²⁰⁸. C'est une fois de plus un motif de taxation qui justifie l'exclusion de l'application du droit civil en droit fiscal²²⁰⁹. Enfin, plus récemment, le Conseil d'État a jugé, notamment, que la cession de deux terrains avant l'expiration de baux à constructions avait pour conséquence une résiliation amiable tacite des baux en cause et un retrait à l'actif du preneur de la valeur nette comptable des constructions (entrées dans le patrimoine du bailleur) et une réinscription à cet actif des mêmes constructions pour leur valeur vénale au jour de la cession (réintégration des constructions dans le patrimoine du preneur)²²¹⁰. La variation de l'actif net qui en résultait affectait le bénéfice net du preneur imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou à l'impôt sur les sociétés²²¹¹. Dans cette affaire, les effets sur le plan fiscal de la fin des baux à construction par leur résiliation sont examinés du côté du preneur et conduisent à la même conclusion : l'exclusion de l'application du droit des obligations en droit fiscal.

631. Les cours administratives d'Appel ont repris la même solution que celle adoptée par le Conseil d'État. Il en est ainsi de la cour administrative d'Appel de Douai considérant que la vente simultanée du terrain et des constructions par le bailleur et le preneur à un même acquéreur conduisait à la résiliation anticipée du bail à construction et à la remise gratuite des constructions au bailleur, la valeur de ces dernières devant être réintégrée dans les revenus fonciers de ce dernier²²¹². C'est cette même solution qui a été adoptée par le Conseil d'État plus récemment : « *En présence de plusieurs actes concomitants cédant au même acquéreur, avant le terme du bail, les biens et droits respectifs du bailleur et du preneur, la réunion des qualités de bailleur et de preneur en la même personne, alors même qu'elle constitue une cause d'extinction des obligations issues du bail par confusion des qualités de créancier et de débiteur en application des règles du droit civil, a les mêmes effets au regard de la loi fiscale que la résiliation anticipée du bail impliquant la remise des constructions au bailleur et par suite l'application à son égard des dispositions des articles 33 bis et 33 ter du Code général des impôts* »²²¹³.

632. La jurisprudence de la Cour de cassation statuant en matière fiscale. Cette dernière adopte une solution radicalement différente que celle retenue par le Conseil d'État. Toutefois, il n'en a pas toujours été ainsi et c'est l'évolution de la Cour de cassation qu'il convient maintenant de retracer. Dans un arrêt de 1997, la haute juridiction a estimé que la fin du bail à construction avant la date d'expiration de ce dernier, prévue au contrat, devait être qualifiée de *résiliation* dont les effets sont la perte du droit de propriété temporaire du preneur sur les constructions, un transfert de propriété de ces dernières dans le patrimoine du bailleur et la soumission de cette mutation aux droits d'enregistrement des mutations d'immeubles,

²²⁰⁸ C.E., 21 décembre 2007, n° 288807, R.J.F. 5/08, p. 484, n° 559 ; B.D.C.F. 5/08, n° 65, p. 28, concl. É. Glaser.

²²⁰⁹ É. Glaser, op. cit., p. 29 : « *du point de vue fiscal, la vente du terrain, objet unique du bail, a nécessairement eu pour effet la résiliation du bail avant terme et le retour, un instant de raison, des immeubles construits dans le patrimoine du bailleur. Toute autre interprétation aurait pour effet de faire échapper la valeur des constructions, dont le retour gratuit est la contrepartie de la faiblesse du loyer, et qui constitue en conséquence un revenu foncier pour le bailleur, mécanisme inhérent à la nature du bail à construction, à toute imposition* ».

²²¹⁰ C.E., 27 février 2013, n° 350653, Dr. fisc. 2013, n° 30, p. 17, comm. 278, concl. N. Escaut et note J.-P. Maublanc.

²²¹¹ Art. 38-2 C.G.I.

²²¹² Douai, 3 octobre 2006, n° 05-271, R.J.F. 10/07, p. 858, n° 1054.

²²¹³ C.E., 29 décembre 2021, n° 438856, Dr. fisc. 2022, n° 19, p. 23, comm. 216, conclusions L. Cytermann ; Construction-Urbanisme, mars 2022, n° 3, p. 37, n° 38, note N. Gonzalez-Gharbi ; Defrénois 2022, Actualités, n° 6, p. 10.

l'assiette de ces derniers étant constituée par l'indemnité due par le bailleur au preneur²²¹⁴. Cette solution a ensuite été à nouveau adoptée dans deux arrêts de la Cour de cassation de 1999 et de 2001²²¹⁵.

633. En revanche, en 2012, la Cour de cassation a procédé, contrairement au Conseil d'État, à une application du droit des obligations en droit fiscal²²¹⁶. Dans les mêmes circonstances, à savoir la conclusion d'un bail à construction et la vente du terrain par le bailleur au profit du preneur avant la fin du bail, elle a estimé que « *la confusion des droits locatifs et de propriété éteint le droit au bail sur les parcelles dont le preneur devient propriétaire* ». Elle en tire les conséquences qui s'imposent sur le plan fiscal : « *qu'ayant énoncé que la confusion en la personne de la société Rujet [le preneur] des qualités de preneur et de bailleur qui en résulte n'avait pas entraîné la résiliation anticipée du bail mais son extinction par confusion des droits au sens de l'article 1300 du code civil, de sorte qu'aucun transfert de la propriété des constructions ne s'était produit entre le patrimoine du preneur et celui du bailleur, la cour d'appel en a exactement déduit que la valeur des constructions ne pouvait entrer dans l'assiette des droits d'enregistrement* ». Ici, la Cour de cassation écarte l'autonomie du droit fiscal car l'une des critiques adressée à l'arrêt de la cour d'Appel était que « *si la vente a bien entraîné au plan civil une confusion des qualités de bailleur et de locataire dans la personne du preneur à bail à construction, le droit fiscal est autonome et les dispositions de l'article 1300 du code civil ne font pas obstacle au plan fiscal à l'application des dispositions de l'article 683, I du CGI* »²²¹⁷. Quelques mois après, la Cour de cassation a réaffirmé cette jurisprudence dans l'hypothèse d'un bail commercial, en considérant que « *l'acquisition par le preneur n'avait pas entraîné la résiliation anticipée du bail commercial mais son extinction par confusion des droits au sens de l'article 1300 du code civil et qu'aucun transfert de la propriété des constructions réalisées par le preneur ne s'était produit entre son patrimoine et celui du bailleur avant cette acquisition* »²²¹⁸. C'est également en droit fiscal international que les juridictions administratives statuant en matière fiscale ont opéré des confusions de qualifications juridiques, sans fondement, nuisant ainsi à la cohérence de l'imposition en cause²²¹⁹.

²²¹⁴ Cass. com., 24 juin 1997, R.J.F. 11/97, p. 710, n° 1064 ; Dr. fisc. 1997, n° 42, p. 1248, comm. 1095 ; R.D.imm. 1998, avr.-juin, p. 191, obs. J.-L. Bergel ; J.C.P. 1998, éd. G., II, 10059, note N. Gonzalez et P. Cornille. La Cour de cassation considère également que la résiliation du bail à construction n'a pas pour effet de le transformer en un bail ordinaire lequel ne confère au preneur qu'un droit de jouissance temporaire du bien en question contre le paiement d'un loyer.

²²¹⁵ Cass. com., 23 février 1999, R.J.F. 5/99, p. 412, n° 650 ; Dr. fisc. 1999, n° 26, p. 915, comm. 525 (même solution s'agissant de la T.V.A. immobilière. Rép. min. à M. Fossé du 24 avril 1974, J.C.P. 1974, éd. N., prat., 5742, p. 189. Bordeaux 25 mars 2003, n° 99-723, R.J.F. 7/03, p. 599, n° 825 ; Dr. fisc. 2003, n° 50, p. 1621, comm. 898). Aj. É. Mignon, « constructions sur le sol d'autrui, une zone de turbulences », R.J.F. 6/99, p. 431. J.-P. Maublanc, « L'imposition des constructions revenant gratuitement au bailleur à l'expiration du bail », A.J.D.I. 1999, p. 906. Note sous C.E., 27 février 2013, n° 350653, Dr. fisc. 2013, n° 30, p. 28, comm. 278, n° 15. Pour ce dernier, la Cour de cassation ne fait que tirer d'une résiliation amiable du bail les conséquences fiscales qui en résultent. Cass. com., 19 juin 2001, R.J.F. 10/01, p. 898, n° 1330 ; Dr. fisc. 2002, n° 40, p. 1423, comm. 893. A.J.D.I. 2002, Mars, p. 240, obs. J.-P. Maublanc ; J.C.P. 2002, éd. N., 1136, p. 316. Égal. Rép. min. à M. Delnatte du 2 octobre 2000, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 4 juin 2001, p. 3246, n° 51475.

²²¹⁶ Cass. com., 12 juin 2012, R.J.F. 10/12, p. 866, n° 958 ; Dr. fisc. 2012, n° 28, p. 37, comm. 377. Aj. J. Sollier, « Cession du terrain au preneur d'un bail à construction : divergence d'approche entre Conseil d'État et Cour de cassation », La lettre de l'Immobilier, 8 octobre 2012, Option Finance, p. 11.

²²¹⁷ Cass. com., 12 juin 2012, op. cit. C'est nous qui mettons en gras.

²²¹⁸ Cass. com., 4 décembre 2012, R.J.F. 3/13, p. 310, n° 358 ; Dr. fisc. 2013, n° 11, p. 25, comm. 192, note J.-P. Maublanc.

²²¹⁹ À noter : les contentieux en cause ont trouvé une issue, dont l'un par un arrêt du Conseil d'État, lequel a mis un terme à ce type de confusion. Toutefois, compte-tenu de l'importance de ces contentieux et notamment des solutions des juridictions du fond à propos des affaires en question, la place des développements à cet endroit précis de la thèse est maintenue.

2) En droit fiscal international

634. **L'affaire Google France.** En 2017, le tribunal administratif de Paris a rendu plusieurs jugements très commentés opposant la société Google établie en Irlande à l'Administration française. Dans le jugement ayant trait à l'impôt français sur les sociétés²²²⁰, la juridiction administrative statuant ici en matière fiscale, reprend les deux caractéristiques de l'établissement stable données par le Conseil d'État dans son arrêt dit « Zimmer » du 31 mars 2010²²²¹ : la dépendance d'une personne installée en France vis-à-vis d'une société étrangère ; l'exercice dans ce pays, et de manière habituelle, de pouvoirs permettant à la première d'engager la deuxième « *dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société* ».

En l'espèce, une telle dépendance a été admise. En revanche, des pouvoirs de nature à engager la société Google Ireland Limited n'ont pas été reconnus à la société Google France par l'intermédiaire de missions confiées à certains des salariés de cette dernière, en particulier. Ainsi, même s'il existait des stipulations contractuelles interdisant à Google France d'engager d'une façon quelconque Google Ireland Limited, le juge de l'impôt également a nié l'existence d'un pouvoir de conclure des contrats au nom de la société irlandaise « *dans les faits* ». Pour en arriver à cette conclusion, ce dernier procède à une analyse minutieuse et stricte des termes à la fois du contrat de prestations de services conclu entre les sociétés Google France et Google Ireland Limited et de certains contrats conclus avec des clients français. Concernant ces derniers contrats, notamment, le tribunal, et c'est ce qui est important dans ce jugement, bien que reconnaissant à la société Google France, via ses salariés, sa participation dans la *négociation* et la *conclusion* des contrats en cause, ne considère pas que la société Google Ireland Limited serait « *nécessairement et systématiquement* » engagée par la société française. Ce qui est, ici, mis en évidence, c'est la validation définitive de ces contrats par la société Google Ireland Limited, « *dût-elle ne constituer qu'un contrôle purement formel, matérialisé par un contreseing électronique* » mais conditionnant « *en droit l'effectivité du contrat souscrit par l'annonceur [le client]* ».

Sur ce point, le tribunal administratif suit les conclusions du rapporteur public dans lesquelles ce dernier écarte les commentaires sur l'article 5 du modèle OCDE de convention²²²². Surtout, M. Segretain estime qu'il ne peut y avoir d'engagement d'une société étrangère par la société française *sans un pouvoir accordé à cette dernière de signer les contrats en cause*²²²³. À deux reprises, M. Segretain cite l'arrêt du Conseil d'État dans lequel ce dernier a écarté la qualification d'agent dépendant à un bureau installé en France négociant, préparant et exécutant des contrats pour le compte d'une entreprise suisse, mais qui n'engageait pas cette dernière, laquelle, même si elle ne modifiait jamais les projets de contrat, signait les contrats en question²²²⁴. Pourtant, cet arrêt, il faut le rappeler, a été remis en cause plus récemment, par un arrêt du 31 mars 2017, dans lequel le Conseil d'État a

²²²⁰ T.A. Paris, 12 juillet 2017, n° 1506178, Dr. fisc. 2017, n° 39, p. 88, comm. 482, concl. A. Segretain et note R. Zaghdoun et Q. Philippe ; F.R. Lefebvre 37/17, p. 9, note É. Meier et A. Calloud ; Dr. fisc. 2017, n° 48, p. 25, comm. 557, n° 9, obs. M. Hameau. *Égal.* F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », Dr. fisc. 2018, n° 10, p. 19, comm. 209.

²²²¹ C.E., 31 mars 2010, n° 304715 et n° 308525, Dr. fisc. 2010, n° 16, p. 33, comm. 289, concl. J. Burguburu et note É. Rivière, P. Escout et É. Bonneaud.

²²²² A. Segretain, conclusions sur T.A. Paris, 12 juillet 2017, n° 1506178, *op. cit.*, p. 95, n° 13.

²²²³ *op. cit.*, pp. 95-96, n° 13.

²²²⁴ *op. cit.*, p. 94, n° 12 et p. 96, n° 16. C.E., 6 octobre 2010, n° 307680, R.J.F. 2/11, p. 141, n° 143. Cet arrêt sert également de référence à M^{me} Mielnik-Meddah ayant conclu sur l'arrêt d'appel de la cour administrative d'Appel de Paris du 25 avril 2019, n° 17PA0367, Dr. fisc. 2019, n° 125, comm. 305, p. 39, n° 7.

reconnu à une entreprise française qui négociait et concluait des contrats, un pouvoir engageant une société luxembourgeoise, malgré la signature des contrats en cause, « *exclusivement formelle* », par le gérant de cette dernière société²²²⁵. Ce jugement du tribunal administratif de Paris du 12 juillet 2017 a été confirmé par un arrêt de la cour administrative d'Appel de Paris le 25 avril 2019²²²⁶. Selon cette dernière, si la société Google France « *a le caractère d'agent dépendant [...], elle ne peut, en revanche, être regardée comme ayant disposé, au titre des années en litige, du pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société* ». Par conséquent, la société Google Ireland Limited ne possède pas, en France, d'établissement stable, la rendant passible de l'impôt sur les sociétés, notamment²²²⁷.

635. Il faut, là encore, revenir sur les critiques systématiques adressées à ces jugements et arrêtés par M^{me} Deboissy et M. Wicker dans la mesure où cette jurisprudence constituerait une exception, injustifiée, à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Pour ces commentateurs du droit fiscal, le tribunal administratif de Paris et la cour administrative d'Appel de Paris non seulement méconnaîtraient les règles relatives à la *simulation*, mais également ignoreraient une distinction existant en droit civil entre le *consentement* et la *signature* d'un contrat, s'opérant à la fois dans la simulation et la représentation²²²⁸.

636. Concernant la *simulation*, et pour M^{me} Deboissy et M. Wicker, l'Administration aurait été justifiée, pour établir l'impôt, à écarter les stipulations des contrats en question dès lors qu'elle a constaté une contradiction entre une *situation contractuelle apparente* et la *situation contractuelle réellement voulue* par les parties correspondant à leur pratique contractuelle²²²⁹. Ainsi, à partir des *pouvoirs réellement exercés* par la société Google France, l'Administration aurait été en droit de caractériser l'exercice du pouvoir de cette dernière d'engager la société Google Ireland Limited dans une relation commerciale et d'établir l'existence d'un établissement stable²²³⁰. Par conséquent, le tribunal, notamment, qui a écarté les éléments que l'Administration déduisait de la réalité contractuelle en opposant l'énoncé des termes du contrat, procède « *à une confusion entre la lettre et la substance du contrat, ou*

²²²⁵ C.E., 31 mars 2017, n° 389573 (1^{ère} espèce), Dr. fisc. 2017, n° 48, p. 65, comm. 563, concl. R. Victor, p. 67 et note F. Lugand et P. Lucas, p. 73.

²²²⁶ Paris, 25 avril 2019, n° 17PA0367 [impôt sur les sociétés], Dr. fisc. 2019, n° 25, p. 32, comm. 305, concl. A. Mielnik-Meddah et note F. Deboissy et G. Wicker ; D. IP/IT juin 2019, p. 396, note F. Douet ; Dr. fisc. 2019, n° 36, p. 23, comm. 350, obs. T. Jouno ; Fiscalité Internationale, n° 2-2019, mai 2019. 3.4, p. 127 et suiv., concl. A. Mielnik-Meddah.

²²²⁷ **À noter** : en cours d'instance devant le Conseil d'État, une transaction est intervenue entre l'État et Google pour mettre fin au litige fiscal, accompagnée d'une convention judiciaire d'intérêt public mettant fin aux poursuites engagées par le parquet national financier. Versement par la société Google d'environ 1 milliard d'euros pour solder ses contentieux judiciaires et fiscaux (500 millions d'euros dans le cadre de la convention en question et 450 millions d'euros à la Direction générale des finances publiques). Les risques pour cette société : reconnaissance par le Conseil d'État d'un établissement stable dont les conséquences fiscales auraient été plus lourdes. Création de la Convention judiciaire d'intérêt public (C.J.I.P.), dans la loi Sapin 2, promulguée en 2016. Par la suite, extension de cet outil inspiré du droit américain permettant à une entreprise d'éviter une condamnation pénale en payant une forte amende, à la fraude fiscale dans le cadre de la loi sur la fraude de 2018.

²²²⁸ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », Dr. fisc. 2018, n° 10, comm. 209, p. 22 et suiv., n° 16 et suiv. et pp. 27-28, n° 30 et suiv. Note sous Paris, 25 avril 2019, n° 17PA0367, *op. cit.*, p. 47, n° 8 et suiv.

²²²⁹ *op. cit.*, p. 22, n° 16.

²²³⁰ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, p. 23, n° 16 et 18. *Égal.* p. 28, n° 35.

encore entre la forme et le fond »²²³¹. Cette confusion est le résultat d'une interprétation contestable de la jurisprudence du Conseil d'État²²³² et de la manifestation d'une exception injustifiée à l'application du droit des obligations, ici des règles relatives à la simulation, en droit fiscal.

637. S'agissant maintenant de la distinction opérée en droit civil entre le *consentement* et la *signature* d'un contrat, M^{me} Deboissy et M. Wicker rappelle les dispositions de l'article 1109, alinéa 1^{er} du Code civil selon lequel « *le contrat est consensuel lorsqu'il se forme par le seul échange des consentements quel qu'en soit le mode d'expression* »²²³³. Il faut alors distinguer le *consentement*, d'une part, ou l'acceptation de l'engagement, ce consentement résultant de l'appréciation portée sur l'opportunité de ce dernier, autrement dit sur la conformité de l'engagement à l'intérêt de celui qui s'engage, et la *signature* du contrat, d'autre part, ne correspondant qu'à la forme par laquelle son auteur reconnaît l'existence de son consentement²²³⁴. Concernant le Code civil, la cour administrative d'Appel de Paris écarte l'application de l'article 1583 selon lequel « *elle [la vente] est parfaite entre les parties, et le propriété acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix...* » car les contrats en cause ne sont pas des contrats de vente d'espaces publicitaires mais des contrats de louage au sens de l'article 1710 du Code civil. Or, si la qualification de vente peut, ici, être écartée, il n'en demeure pas moins que les contrats concernés restent soumis à l'article 1109 du Code civil dont l'article 1583 n'est qu'une application du principe du consensualisme au contrat de vente²²³⁵. Il faut également mentionner l'article 1367, alinéa 1^{er} du Code civil qui différencie aussi le consentement à un acte (le *negotium*) de la signature de l'acte (l'*instrumentum*). D'après cet article, « *la signature nécessaire à la perfection d'un acte juridique identifie son auteur. Elle manifeste son consentement aux obligations qui découlent de cet acte...* ». Il y a donc d'un côté le consentement, et de l'autre la signature nécessaire à la perfection de l'acte en question.

638. Cette frontière tracée entre le *consentement* à un acte et la *signature* de l'acte par M^{me} Deboissy et M. Wicker a été établie par M^{me} Dauriac dans sa thèse²²³⁶. Pour cette dernière, et « *contrairement à une idée reçue et entretenue par un abus de langage fréquent, selon laquelle « signer » serait synonyme de « conclure un contrat » ou de « tester », l'intention de signer ne se confond pas avec le consentement à l'acte signé* »²²³⁷. Selon elle, tout d'abord, la volonté de signer peut exister indépendamment de toute volonté réelle de créer le « *negotium* » manifesté par l'acte instrumentaire signé²²³⁸. Il en est ainsi de la simulation. En effet, dans cette hypothèse, l'acte apparent, volontairement signé, « *constate*

²²³¹ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, p. 22, n° 16.

²²³² *Not. C.E.*, 31 mars 2010, n° 304715 et n° 308525, *op. cit.*

²²³³ « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, p. 27, n° 30.

²²³⁴ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, p. 27, n° 31.

²²³⁵ F. Deboissy et G. Wicker, note sous *Paris*, 25 avril 2019, n° 17PA0367, *op. cit.*, p. 47, n° 8.

²²³⁶ I. Dauriac, *La signature*, *not.* tome II, Université Panthéon-Assas, 1997.

²²³⁷ *op. cit.*, p. 251, n° 293. Cette distinction opérée par M^{me} Dauriac entre la *signature* et le *consentement* vaut également lorsqu'est examiné l'*objet* de cette signature, lequel n'est pas l'approbation de l'acte juridique en tant que *negotium* ou de l'engagement du signataire ; ce signataire atteste de la conformité des énonciations de l'acte instrumentaire à sa volonté, il valide cet acte, autrement dit il reconnaît l'exactitude de son contenu et avoue, par la même, son consentement à l'acte écrit (*op. cit.*, p. 275 et suiv., n°s 318 et suiv. et p. 304, n° 351).

²²³⁸ *op. cit.*, p. 264, n° 305.

un « *negotium* » auquel les signataires n'ont pas consenti ; c'est à l'acte occulte que les auteurs de la simulation consentent ». L'acte signé, ici, ne contient pas le consentement des parties qui apparaît dans l'acte simulé.

Pour M^{me} Dauriac, ensuite, et à l'inverse, le défaut de signature ne suppose pas l'inexistence ou l'inefficacité de l'intention de contracter ou de tester, alors même que celle-ci est exigée *ad solemnitatem*²²³⁹. Ainsi, s'agissant d'un prêt, la Cour de cassation a considéré que l'acte non signé par le représentant du prêteur valait *commencement de preuve par écrit*, la nullité de l'acte instrumentaire (l'acte authentique) ne s'étendant pas à l'acte juridique dont il constituait le support²²⁴⁰. De plus, si un acte est nul et de nullité absolue en tant qu'acte authentique constatant une cession de parts sociales car la co-cédante, notamment, ne l'a pas signé, il peut valoir *acte sous seing privé*, cette signature n'étant pas nécessaire à la validité de la cession²²⁴¹. S'agissant d'une signature donnée très longtemps après le décès des vendeuses, par l'acquéreur, la Cour de cassation a estimé que la vente n'étant soumise à *aucune condition de forme*, cet acquéreur pouvait avoir donné son consentement avant ce décès²²⁴². Toutefois, et toujours pour une vente, la Cour de cassation a, par la suite, prononcé la nullité non seulement de l'acte la constatant mais aussi de celui qui le rectifie, ce dernier contenant la signature des époux acquéreurs qui n'avaient pas signé le premier acte, cette nullité étant absolue²²⁴³. La Cour casse, ici, l'arrêt d'appel qui avait jugé que l'acte authentique ne faisait que prouver la vente qui existait et produisait ses effets dès lors qu'un accord était intervenu sur la chose et sur le prix. Dans ce dernier arrêt, la forme semble avoir pris le pas sur le fond. Il en est de même de l'acte solennel qu'est une donation. Le défaut de signature de l'acte de donation par l'un des co-donataires est sanctionné par la nullité absolue de l'acte, même si une rectification par acte notarié a été rédigée et notifiée à la donatrice²²⁴⁴. Cependant, même si la signature d'une donation est exigée *ad validitatem* et qu'elle ne peut faire l'objet d'une confirmation, elle peut être « refaite en la forme légale » (art. 931-1, al. 1^{er} C. civ.). Le Code civil prévoit également qu'« *après le décès du donateur, la confirmation ou exécution volontaire d'une donation par les héritiers ou ayant cause du donateur emporte leur renonciation à opposer les vices de forme ou toute autre cause de nullité* » (art. 931-1, al. 2 C. civ.). Il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que le consentement des parties peut exister alors même que l'acte authentique comporte une absence de signature et est frappé de nullité absolue. Il sera qualifié tantôt de commencement de preuve par écrit, tantôt d'acte sous seing privé. En outre, l'acte sanctionné d'une telle nullité peut faire l'objet d'une confirmation ou d'une exécution volontaire.

639. Outre une telle distinction apparaissant dans la *simulation* - entre le consentement et la signature du contrat - il y a alors, là, distorsion entre ce à quoi les parties ont consenti - la situation contractuelle réelle - et ce qu'elles font apparaître aux tiers - la situation apparente créée par le titre ²²⁴⁵, cette distinction est également patente dans la représentation,

²²³⁹ *op. cit.*, p. 264 et suiv., n^{os} 306 et suiv.

²²⁴⁰ *Cass. 1^{re} civ.*, 28 octobre 2003, Bull. civ., I, p. 169, n^o 216 ; Defrénois 2004, art. 37894, p. 372, obs. R. Libchaber ; L.P.A. 2004, n^o 203, p. 12, obs. V. Forray.

²²⁴¹ *Cass. 1^{re} civ.*, 28 septembre 2011, Bull. civ., I, p. 149, n^o 154.

²²⁴² *Cass. 1^{re} civ.*, 27 novembre 1990, Bull. civ., III, p. 143, n^o 255 ; R.T.D.civ. 1990, p. 315, obs. J. Mestre ; J.C.P. 1992, éd. G., II, 21808, note Y. Dargorne-Labbé.

²²⁴³ *Cass. 1^{re} civ.*, 12 juillet 2007, Bull. civ., I, p. 236, n^o 267 ; D. 2007, Act. juris., p. 2161.

²²⁴⁴ *Cass. 1^{re} civ.*, 28 novembre 1972, J.C.P. 1973, éd. G., II, 17461, obs. M. Dagot.

²²⁴⁵ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, p. 27, n^o 31.

notamment *quand le contrat doit être signé par le représenté*²²⁴⁶. Ainsi, si le contenu du contrat est conforme à l'intérêt du représenté, le consentement sera donné par le représentant au nom et pour le compte du représenté. Dans ce cas, le représentant peut avoir les pouvoirs nécessaires à la formation et à l'exécution du contrat et signer ce dernier. Mais les parties, ici le représentant et le représenté, peuvent aussi avoir prévu que ce dernier signerait ce contrat, le représenté pouvant alors exercer un contrôle sur la validité du contrat en question. Le décalage alors opéré entre le *consentement* et la *signature* du contrat coïncideraient avec la *formation* et l'*exécution* du contrat, celui-ci étant parfait et ne produisant ses effets qu'au moment de la signature du contrat par le représenté²²⁴⁷. Il en serait ainsi, *a fortiori*, si la signature intervenait *de façon automatique ou « routinière »* ou que le contrôle exercé par le représenté n'était que *« purement formel »*²²⁴⁸. Dans cette dernière hypothèse, le représenté ne contrôlerait pas *l'opportunité de l'engagement* définie comme la possibilité pour lui de ne pas donner suite à l'opération envisagée, sans que sa responsabilité soit engagée, car le contrat projeté n'est pas conforme à son intérêt (dans ce cas, le représentant ne recueille que le consentement du tiers contractant) ; il pourrait tout au plus procéder à un contrôle de la validité du consentement donné en son nom par son représentant²²⁴⁹.

640. Il en résulterait que c'est au mépris des règles du droit des obligations que le tribunal administratif de Paris et la cour administrative d'Appel de Paris n'auraient pris en considération que la signature des contrats par la société Google Ireland Limited, sans tenir compte, par conséquent, du consentement soit de la société Google Ireland Limited, soit de la société Google France. Cet examen de l'auteur du consentement aurait pu conduire à une autre solution. La société Google Ireland Limited ne procédant qu'à *« un contrôle purement formel »* des contrats, ceux-ci pourraient avoir été consenti par la société Google France, agissant au nom et pour le compte de la société Google Ireland Limited et ayant opéré un jugement d'opportunité des contrats en cause, autrement dit elle aurait estimé qu'il était dans l'intérêt de la société Google Ireland Limited d'être engagée. Mais cette dernière aurait la qualité de contribuable²²⁵⁰. Les bénéficiaires, en particulier, retirés de l'exécution des contrats

²²⁴⁶ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, pp. 27-28, n^{os} 32 et suiv.

²²⁴⁷ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, p. 27, n^o 32.

²²⁴⁸ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, pp. 27-28, n^o 33.

²²⁴⁹ Sur la nature de l'engagement de la société irlandaise, également note sous *Paris, 25 avril 2019*, n^o 17PA0367, *op. cit.*, p. 47, n^o 10. Soit cette société procède à un véritable contrôle de *l'opportunité* du contrat en vérifiant qu'il est dans son intérêt de contracter et sa signature est l'expression de son consentement - elle n'a alors pas d'établissement stable en France - soit elle ne contrôle que *le respect par la société française des directives qu'elle lui a données* et admet ainsi avoir été valablement engagée par les actes passés en son nom et pour son compte par cette dernière dans la mesure où celle-ci agit conformément à ses pouvoirs - elle a, par conséquent, un établissement stable en France. Il en résulte pour M^{me} Deboissy et M. Wicker que *« pour trancher la question de l'existence ou non d'un pouvoir d'engager la société irlandaise, il ne suffit pas de constater que cette société a contrôlé tous les contrats et en a rejeté d'autres ; encore faut-il s'interroger sur la nature du contrôle et les motifs des rejets éventuels »*. Enfin, ils citent la jurisprudence du Conseil d'État, laquelle n'est pas mentionnée dans les conclusions de M^{me} Mielnik-Meddah, selon laquelle une société étrangère peut être engagée par la société française quand la signature de la première des contrats négociés en France par la deuxième est *« exclusivement formelle »* (C.E., 31 mars 2017, n^o 389573 (1^{ère} espèce), Dr. fisc. 2017, n^o 48, p. 65, comm. 563, concl. R. Victor, p. 67 et note F. Lugand et P. Lucas, p. 73).

²²⁵⁰ F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité. À propos de TA Paris, 12 juillet 2017, Sté Google Ireland Ltd », *op. cit.*, p. 28, n^{os} 34-35.

concernés seraient imposés à l'impôt français sur les sociétés, la société Google Ireland Limited disposant en France d'un établissement stable, la société Google France.

641. **L'affaire Valueclick France.** À la suite des jugements rendus par le tribunal administratif de Paris, dont les critiques à leur encontre sont sérieuses, la question de l'existence d'un établissement stable en France a encore opposé une société irlandaise, la société Valueclick International Ltd, et l'Administration française²²⁵¹. Là aussi, la solution retenue est contraire aux règles du droit civil et constitutive d'une exception, injustifiée, à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En l'espèce, un contrat de services intragroupe avait été conclu entre la société Valueclick International Ltd et la société Valueclick France en exécution duquel cette dernière fournissait à la première différents services. Malgré la réalisation de missions par des salariés de la société Valueclick France, *au-delà de ce qui était prévu au contrat*, la cour administrative d'Appel de Paris, n'a pas considéré, là encore, que la société Valueclick International Ltd disposait d'un établissement stable, et plus précisément d'une *installation fixe d'affaires*, en France²²⁵². Pour la Cour, les termes utilisés dans le contrat en cause étaient suffisamment larges pour englober tout type de services accomplis par la société Valueclick France.

Dans le contrat de services, également, il était interdit à la société Valueclick France d'engager la société Valueclick International Ltd de quelque manière que ce soit. Malgré cette interdiction, les salariés et dirigeants de la société installée en France intervenaient dans la conclusion de contrats conclus avec des clients français et dans la mise au point et le suivi de programmes publicitaires. Les contrats en question étaient signés par les dirigeants de la société irlandaise de *manière automatique* et cette signature correspondait à une *simple validation de ces contrats*. De même, et s'agissant des programmes publicitaires, bien que les contrats étaient négociés et suivis par la société Valueclick France, le lancement de ces programmes ne pouvait intervenir sans une *validation* de la société étrangère. L'Administration a donc estimé, au regard d'un certain nombre d'éléments, que la société Valueclick France avait, par l'intermédiaire de ses salariés et dirigeants, le *pouvoir de conclure des contrats au nom de la société Valueclick International Ltd*. Quant à la cour administrative d'Appel de Paris, se référant à d'autres éléments ou atténuant la portée de ceux présentés par l'Administration, elle n'a pas estimé que la société française disposait de *pouvoirs d'agir pour le compte et au nom de la société irlandaise*. En particulier, et s'agissant du lancement des programmes publicitaires, elle a considéré que la validation de la part de la société irlandaise, même si elle était purement formelle, des commandes enregistrées par les salariés de la société française, « *conditionnait en droit l'entrée en vigueur du contrat souscrit par l'annonceur* ». Par conséquent, la société irlandaise ne possédait pas d'établissement stable en France, à défaut pour cette dernière d'avoir un *agent dépendant* sur le sol français.

642. Cet arrêt encourt les mêmes critiques que celles adressées au jugement puis à l'arrêt opposant la société Google Ireland Limited à la société Google France. Dans une note sous l'arrêt de 2018, M^{me} Deboissy et M. Wicker en reprennent chacun des termes pour les contester au regard à la fois des règles relatives à la représentation et des règles applicables à la formation et à l'exécution du contrat²²⁵³. Plus particulièrement, la cour confondrait, d'une

²²⁵¹ Paris, 1^{er} mars 2018, n° 17PA01538, Dr. fisc. 2018, n° 39, p. 92, comm. 408, concl. F. Platillero, note F. Deboissy et G. Wicker ; R.J.F. 6/18, p. 789, n° 600.

²²⁵² La qualification de la société française d'installation fixe d'affaires avait également été écartée par le tribunal administratif de Paris puis par la cour administrative d'Appel de Paris dans l'affaire qui opposait les sociétés Google France et Google Ireland.

²²⁵³ Note sous Paris, 1^{er} mars 2018, *op. cit.*, p. 100 et suiv., n°s 8 et suiv.

part, la *formation* des contrats négociés par la société française et, d'autre part, l'*exécution* de ces derniers. En effet, la *validité* des contrats, ici purement formel - soit un contrôle, objectif, de la régularité du contrat et non un contrôle, subjectif, portant sur l'opportunité de ce dernier - ne saurait être assimilé à l'expression d'un quelconque *consentement* aux contrats de la part de la société étrangère avec les clients, lequel est donné par la société française au nom et pour le compte de cette société étrangère²²⁵⁴. Ainsi, et pour finir, et en se référant une nouvelle fois M^{me} Deboissy et M. Wicker, « *le droit fiscal n'est pas une île et la qualité d'agent dépendant vient rappeler que l'application des règles fiscales ne saurait méconnaître les règles du droit des obligations* »²²⁵⁵.

643. L'arrêt du Conseil d'État du 11 décembre 2020. Le jugement du tribunal administratif de Paris de 2017 et les arrêts de la cour administrative d'Appel de Paris, également, de 2018 et de 2019 ne tiennent pas compte des *pouvoirs réellement exercés* par la société française dans la négociation et la conclusion de contrats et attachent de l'importance à la *signature* de ces derniers, même si cette dernière n'est qu'automatique ou une simple validation de ces contrats, à savoir un contrôle purement formel exercé sur eux. L'importance ainsi prise par la forme, au détriment du fond, en violation des règles sur la simulation, la représentation, la formation et l'exécution des contrats, est la cause d'exceptions - injustifiées - à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Elle est aussi contraire à la jurisprudence du Conseil d'État, lequel a tenu compte de ces pouvoirs exercés par une entreprise française, nonobstant la signature - exclusivement formelle - des contrats en cause par le gérant de la société étrangère²²⁵⁶. L'arrêt du Conseil d'État à la suite d'un pourvoi exercé contre l'arrêt de la cour administrative d'Appel de Paris du 1^{er} mars 2018 était donc très attendu. Il a été rendu fin 2020²²⁵⁷. Cet arrêt est intéressant à la fois sur le fond et au regard de l'interprétation des conventions fiscales internationales conclues avec la France.

²²⁵⁴ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, pp. 101-102, n^{os} 12 et suiv.

²²⁵⁵ *op. cit.*, p. 99, n^o 1. **À noter** : en matière de T.V.A., et avant même l'arrêt « Conversant » du 11 décembre 2020 (*v. infra*), le Conseil d'État, requalifiant un contrat de prestation de services en contrat de commissionnaire de transport (*C.E.*, 4 avril 2018, n^o 399884, Dr. fisc. 2019, n^o 8, p. 76, comm. 168, concl. É. Cortot Boucher), considérait que si la société PetO Ferrymasters Ltd validait le choix des nouveaux clients ou des nouveaux sous-traitants, centralisait le système informatique de réservation et de suivi des transports et gérait l'assurance de l'ensemble des biens en transit, la SAS PetO Ferrymasters accomplissait en France, pour le compte de celle-ci, l'ensemble des démarches de recherche des clients français ainsi que d'organisation matérielle des transports les concernant et elle avait la faculté de négocier tous les éléments, notamment tarifaires, des contrats passés avec les sous-traitants et avec les clients. Cette dernière disposait, à cette fin, de trois agences situées en France, dotées d'un service clientèle chargé de recevoir les commandes des clients, d'un service affrètement chargé d'organiser les transports et d'un service commercial en charge du démarchage de la clientèle. La SAS PetO Ferrymasters constituait ainsi, alors même qu'elle ne disposait en propre d'aucun moyen de transport, une structure permanente et apte, compte tenu de ses effectifs et de ses moyens matériels et logistiques, à réaliser de manière autonome l'ensemble des prestations de commissionnaire de transports litigieuses. Un établissement stable existait donc en France. Le Conseil d'État avait, dans ce domaine de la T.V.A., une conception souple de la notion d'établissement stable (la négociation de l'ensemble des éléments d'un contrat même s'il manque le pouvoir de conclure) et tenait compte de la réalité des faits, contrairement à la jurisprudence des juridictions du fond dans les affaires « Google France » et « Valueclick France » dans lesquelles l'élément déterminant était la signature des contrats. C'est à cette même réalité des faits que le Conseil d'État s'est attaché dans l'affaire « Conversant » aboutissant à une solution plus conforme aux règles du droit des obligations français.

²²⁵⁶ *C.E.*, 31 mars 2017, n^o 389573 (1^{ère} espèce), Dr. fisc. 2017, n^o 48, p. 65, comm. 563, concl. R. Victor, p. 67 et note F. Lugand et P. Lucas, p. 73.

²²⁵⁷ *C.E.*, 11 décembre 2020, n^o 420174, Dr. fisc. 2021, n^o 4, p. 46, comm. 117, concl. L. Cytermann, note F. Deboissy et G. Wicker, p. 39 et suiv. B. Gouthière, « Un agent dépendant qui décide de transactions caractérise un établissement stable même s'il ne les conclut pas formellement, À propos de *CE, plén. fisc.*, 11 décembre 2020, n^o 420174, min. c/Conversant International Limited », Dr. fisc. 2021, n^{os} 1-2, act. 1, p. 4 et suiv. F. Locatelli, « Affaire Conversant : un classicisme, qui fait encore recette », Dr. fisc. 2021, n^{os} 30-35, p. 14 et suiv.

644. Sur le fond du droit, l'arrêt du Conseil d'État, et il faut le citer intégralement, décide que « *doit être regardée comme exerçant de tels pouvoirs [pouvoirs d'une personne non indépendante située en France, lui permettant d'engager une société étrangère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres] [...], une société française qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent* »²²⁵⁸. Ainsi, « *si la société irlandaise fixe le modèle des contrats conclus avec les annonceurs pour leur ouvrir le bénéfice des services dont elle assure l'exploitation ainsi que les conditions tarifaires générales, le choix de conclure avec un annonceur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relèvent des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à valider le contrat par une signature qui présente un caractère automatique* »²²⁵⁹.

Il résulte de cet arrêt que le Conseil d'État a privilégié le fond sur la forme et a tenu compte des pouvoirs réellement exercés par la société française, dont celui de conclure les contrats et d'apprécier l'opportunité de les signer, la validation de ceux-ci par leur signature étant systématiquement accordée. C'est ce qui fait dire à M^{me} Deboissy et à M. Wicker que la solution rendue par le Conseil d'État est « *conforme aux règles du droit français des obligations* »²²⁶⁰. La réalité des faits a bien été prise en considération. Il y a une distinction opérée entre le choix de conclure un contrat, c'est-à-dire la décision de conclure un contrat, et la signature de ce même contrat. Et plus précisément, le pouvoir de décider des transactions, comme la haute juridiction le constate, signifie « *selon les notions du droit français des obligations* », le pouvoir de consentir au contrat et « *c'est ce consentement exprimé par la société française qui forme le contrat conformément au principe du consensualisme posé par l'article 1109 du Code civil* »²²⁶¹. Quant à la signature par la société irlandaise, elle « *revient simplement à attester de « la conformité des énonciations de l'acte instrumentaire à sa volonté » [citation de M^{me} Dauriac]. Autrement dit, à attester que la société française a agi conformément aux pouvoirs de représentation dont elle l'avait investie. En effet, la signature présentant un caractère purement automatique, elle ne vise pas à exprimer une appréciation de la société irlandaise concernant son intérêt à contracter destinée à déterminer sa décision : elle n'est pas un consentement. C'est dire que c'est en pleine conformité avec le droit français des obligations que le Conseil d'État conclut que « la cour a commis une erreur de droit et une erreur de qualification juridique en jugeant, au motif que les contrats avec les clients français étaient signés, dans les conditions rappelées ci-dessus, par la société irlandaise, que la société française, n'était pas, pour elle, un établissement stable... »* »²²⁶². L'entreprise étrangère disposant d'un établissement stable en France, l'arrêt d'appel de 2018 a été annulé et une exception à l'application du droit des obligations a, par conséquent, été abandonnée. Ici, le juge a mis fin à une telle exception à défaut d'une règle ou d'un principe de droit fiscal justifiant la solution adoptée par cet arrêt de 2018.

645. L'autre intérêt de l'arrêt a trait à l'interprétation des conventions fiscales internationales. Plus qu'une « *indication importante de l'interprétation la plus communément*

Aj. Paris, 8 décembre 2021, n° 20PA03971, Dr. fisc. 2022, n°s 7-8, p. 52, comm. 120, concl. J. Jimenez, note S. Dorin.

²²⁵⁸ Point 4. C'est nous qui mettons en gras.

²²⁵⁹ Point 5. C'est nous qui mettons en gras.

²²⁶⁰ *op. cit.*, p. 53 et suiv., n°s 7 et suiv., *not.* n° 11.

²²⁶¹ F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 54, n° 11.

²²⁶² F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 54, n° 11.

admise » des stipulations concernées²²⁶³, les commentaires de l'O.C.D.E. *postérieurs* à la ratification de la convention franco-irlandaise de 1968, en l'occurrence, ont été pris en considération par le Conseil d'État²²⁶⁴. C'est, ici, un revirement de jurisprudence²²⁶⁵. Toutefois, comme le remarquent M^{me} Deboissy et M. Wicker, ces commentaires ne sont pas de nouvelles règles qui viendraient modifier les stipulations de la convention franco-irlandaise ; ils se contentent de rappeler le principe général d'inopposabilité des situations apparentes contraires à la réalité²²⁶⁶.

646. Conclusion du chapitre 2. Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal fondées sur des règles destinées à assurer la cohérence de l'imposition. La théorie des créances dites « acquises » faisant coïncider la date de naissance des créances fiscales avec celle des créances civiles est battue en brèche par des règles dont certaines sont inscrites dans des textes d'origine législative (l'alignement des produits sur les charges et l'exemple des commissions de cautions versées par un emprunteur à sa caution) ou constitutionnelle (l'exemple du principe de l'égalité devant les charges publiques dans le cas d'un abandon de créances assorti d'une clause de retour à meilleure fortune) et d'autres sont issues de la jurisprudence du Conseil d'État (recours à l'équité dans l'hypothèse de l'abandon de créances assorti d'une clause de retour à meilleure fortune ; alignement des charges sur les produits et l'exemple des agios d'escompte). Dans ces cas précis, les règles en question tiennent compte de la date à laquelle sont réalisés les bénéfices²²⁶⁷ ou assurent la protection du contribuable confronté à une rédaction maladroite d'une clause contractuelle ayant pour conséquence un risque d'imposition de résultats seulement éventuels ou d'un déséquilibre entre le paiement de l'impôt et la capacité contributive du contribuable en question²²⁶⁸. Surtout, ces règles justifient l'existence d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal et garantissent aux impositions en cause leur cohérence.

À l'inverse, en l'absence de règles spéciales, c'est cette cohérence qui est remise en cause. Tantôt les *qualifications juridiques sont écartées en droit fiscal*. Il en est ainsi de l'affacturage. En effet, en droit fiscal, le paiement avec subrogation, et ses effets plus spécialement, sont ignorés puisque le Conseil d'État estime que le paiement du prix des prestations de services imposables est celui versé par le client de l'adhérent à l'affactureur et non celui acquitté entre les mains de l'adhérent. Or, les sommes versées à ce dernier

²²⁶³ S. Austray, conclusions sur *C.E.*, 20 juin 2003, n° 224407, B.D.C.F. 10/03, n° 130, p. 58.

²²⁶⁴ § 32.1 ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « la mise à jour du Modèle de convention fiscale ». § 33 ajouté à l'occasion de l'adoption du modèle de convention 1977 par le Conseil de l'O.C.D.E. le 11 avril 1977, alors numéroté § 32 (publié le 15 juillet 2005). Le premier commentaire précise l'expression de pouvoirs permettant à une entreprise de conclure des contrats au nom de l'entreprise. Il peut s'agir de contrats conclus par un agent « qui engage l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus par l'entreprise. Le fait que l'entreprise ne participe pas activement aux transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises et lorsque l'entreprise ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière ». Selon le deuxième commentaire, « une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise ou si la première personne n'a pas reçu formellement un pouvoir de représentation ».

²²⁶⁵ *C.E.*, 30 décembre 2003, n° 233894, Dr. fisc. 2004, n° 16, p. 761, comm. 427, concl. G. Bachelier ; R.J.F. 3/2004, p. 192, n° 238. Aj. L. Olléon, « Article 212 du CGI, suite et fin », R.J.F. 2-3/04, p. 83 et suiv., *not.*, p. 86.

²²⁶⁶ *op. cit.*, p., n° 16. « Ces commentaires n'ont rien créé de nouveau mais n'ont fait qu'explicitement une règle préexistante, raison pour laquelle ils ont pu être utilement mobilisés par le Conseil d'État au soutien de sa décision ».

²²⁶⁷ *Ex.* des commissions de caution et des agios d'escompte.

²²⁶⁸ *Ex.* d'un abandon de créances assorti d'une clause de retour à meilleure fortune.

correspondent bien au montant de ses créances sur ses clients et le paiement réalisé par l'affactureur met un terme aux relations entre le premier et les deuxièmes. L'affacturage n'est donc, en aucun cas, une cession de créances qui ne serait pas définitive et une simple opération de crédit. Il en résulte que la date de l'encaissement du prix des prestations imposables devrait être celle des paiements avec subrogation. En droit fiscal, également, il n'est pas tenu compte du mécanisme de la cession de créances puisque le paiement du prix des prestations de services imposables est celui du montant des créances sur les débiteurs cédés du cessionnaire au cédant. Pourtant, l'un et l'autre sont juridiquement distincts. Alors que le premier correspond aux sommes versées par le débiteur cédé au cessionnaire (versement du prix des prestations de services imposables), le deuxième est une « vente » de créances, laquelle met fin aux relations nouées entre le cédant et ses débiteurs. L'effet, ici, de ces solutions, outre des exceptions injustifiées à l'application du droit des obligations en droit fiscal, est de perturber les règles relatives à l'exigibilité de la T.V.A., autrement dit à la cohérence de cette imposition sur la dépense. Le constat est le même lorsque la Cour de cassation ne tient pas compte du régime fiscal de faveur applicable à des contrats d'assurance-vie et requalifie des sommes versées dans le cadre de ces contrats de donations indirectes, alors que ces versements ne peuvent recevoir une telle qualification, et ce, dans le seul but de les soumettre aux droits de mutation à titre gratuit.

Tantôt *les qualifications juridiques sont inexistantes* et cette absence nuit non seulement à l'exigence d'une application du droit des obligations en droit fiscal mais aussi à la cohérence de l'imposition concernée, là la T.V.A., quand le Conseil d'État détermine la date du paiement de prestations de services imposables à la T.V.A. sans avoir procédé à une analyse juridique de la situation dans laquelle les parties sont placées. Sont ici visés les versements en compte courant effectués par un dirigeant, un administrateur ou un associé ou par le fournisseur des prestations de services et le règlement de factures par un débiteur substitué à son créancier lui-même débiteur des bénéficiaires des sommes ainsi acquittées.

Tantôt, et pour finir, il existe des *confusions dans les qualifications juridiques* desservant, une nouvelle fois, l'application du droit des obligations en droit fiscal et la cohérence des impositions concernées. Ces confusions résultent du Conseil d'État quand il considère que la fin d'un bail à construction avant son terme doit être assimilée à une résiliation ayant pour effet de faire revenir, « un instant de raison », les constructions, les travaux ou les améliorations effectués par le preneur sur un terrain ou un immeuble appartenant au bailleur dans le patrimoine de ce dernier. Ici, le seul motif d'une qualification erronée de l'extinction du bail - une résiliation et non une confusion en la personne du preneur des qualités de preneur et de bailleur - est une taxation de la valeur de ces constructions, travaux ou améliorations. Elles résultaient également de la jurisprudence des juridictions du fond - tribunaux administratifs et cour administrative d'Appel -, statuant en matière fiscale, lorsque les uns et les autres ne distinguaient pas l'expression d'un consentement d'un simple contrôle de la validité de ce dernier pour exclure l'imposition en France de bénéfices réalisés par une entreprise étrangère par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans ce pays.

647. Conclusion du titre 1. Les règles spéciales de la fiscalité à l'appui d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Deux catégories de règles ont été distinguées : des règles destinées à assurer la *stabilité* de l'imposition et celles destinées à assurer la *cohérence* de l'imposition. Parmi les premières, il y a celles qui limitent la rétroactivité reportant en arrière les effets attachées à la conclusion d'une convention (les fusions de sociétés) ou excluent la remise en cause d'un contrat (l'imposition de plus-values réalisées au cours d'années ou d'exercices antérieurs à l'année ou à l'exercice de cette remise

en cause). Il s'agit des règles de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices justifiant les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Elles sont le résultat d'interprétation de textes prévus dans le Code général des impôts²²⁶⁹. Il y a ensuite les règles, prévues par des textes, qui ont été adoptées en vue de maintenir la rentabilité de l'impôt (l'exclusion de tout rétroactivité attachée à la réalisation d'une condition suspensive avant l'entrée en vigueur de l'*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ») ou de pas retarder la perception de ce dernier (pas de prise en considération d'une clause de réserve de propriété insérée dans un contrat)²²⁷⁰. Elles justifient, elles-aussi, les exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal.

Au sein des deuxièmes - les règles destinées à assurer la cohérence de l'imposition - une distinction s'opère entre celles apportant des tempéraments à la théorie des créances dites acquises (l'alignement des produits sur les charges et alignement des charges sur les produits) et les règles excluant cette théorie (l'équité et le principe de l'égalité devant les charges publiques). Elles sont alors d'origine législative²²⁷¹, jurisprudentielle²²⁷² ou constitutionnelle²²⁷³ et justifient des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Toutefois, ces règles, assurant la cohérence des impositions en cause, côtoient des hypothèses dans lesquelles de telles règles sont absentes. L'omission de règles spéciales à l'origine d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal, alors injustifiées, sont une atteinte à la cohérence d'impositions et aux qualifications juridiques qu'elles modifient. Ces dernières sont soit exclues²²⁷⁴, soit absentes²²⁷⁵, soit contrariés²²⁷⁶. Il n'est pas question ici d'autonomie ou de réalisme du droit fiscal mais d'exceptions sans fondement à l'application du droit civil en droit fiscal. Deux autres fondements justifient l'exclusion de l'application du droit civil en droit fiscal. Ils ont liés aux comportements des contribuables dont le dessein est d'échapper à l'impôt ou de réduire le montant de ce dernier. Il s'agit de la fraude et de l'évasion fiscale lesquelles sont maintenant au cœur d'une étude qui leur est consacrée.

²²⁶⁹ Art. 12 C.G.I.

²²⁷⁰ Art. 676, al. 1 et 38-2 *bis* C.G.I.

²²⁷¹ *Ex.* des commissions de caution versées par l'emprunteur à cette dernière (alignement des produits sur les charges).

²²⁷² *Ex.* des agios d'escompte (alignement des charges sur les produits). L'abandon de créances subordonné à une clause de retour à meilleure fortune (équité).

²²⁷³ *Ex.* l'abandon de créances subordonné à une clause de retour à meilleure fortune (principe de l'égalité devant les charges publiques).

²²⁷⁴ *Ex.* de l'affacturage dont le paiement avec subrogation et plus particulièrement ses effets sont méconnus ; cession de créances dans laquelle il n'est pas tenu compte de paiement du prix des prestations de services imposables par les débiteurs cédés au cessionnaire ; contrats d'assurance-vie dont les versements sont requalifiés de donation indirecte au mépris des règles applicables à cette dernière.

²²⁷⁵ *Ex.* de l'inscription en compte courant du prix de prestations imposables à la T.V.A. et de la délégation novatoire.

²²⁷⁶ *Ex.* Résiliation d'un bail à construction et non confusion des qualités de preneur et d'acquéreur du locataire. Absence de distinction entre le consentement à un contrat et un contrôle sur la validité de ce consentement.

Titre 2 – La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale

648. **Annonce.** La fraude et l'évasion fiscale sont deux notions différentes qu'il faut définir pour l'instant succinctement²²⁷⁷ : l'évasion fiscale est de « *fait de soustraire une matière imposable (revenu, capital) à l'application de la loi fiscale en général, ou d'un tarif d'impôt particulier, sans transgresser la lettre de la loi - ce qui correspondrait à la fraude fiscale - en mettant systématiquement à profit toutes les possibilités de minorer l'impôt, ouvertes soit par ses règles soit par ses lacunes* »²²⁷⁸. Cette évasion fiscale et la fraude, elle aussi fiscale, sont les reflets d'un comportement du contribuable qui a éludé l'impôt ou a simplement minoré le montant de son imposition. Ce dernier a soit simulé sa situation réelle, soit commis une fraude à la loi. Autrement dit, il a abusé de son droit. Mais la fraude et l'évasion fiscale se rencontrent également en dehors de tout d'abus de droit et notamment en matière de droit d'enregistrement. Dans tous ces cas de figure, la conséquence, en plus des sanctions prévues par les textes, est l'exclusion des actes de droit privé pris par le contribuable. Il faut donc dans un premier temps examiner l'exclusion du droit privé par la procédure de répression des abus de droit (**chapitre 1**) et dans un deuxième temps, revenir sur l'exclusion du droit privé en cas de fraude ou d'évasion fiscale hors la procédure de répression des abus de droit (**chapitre 2**).

²²⁷⁷ Plus longuement, v. *infra*.

²²⁷⁸ S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Évasion fiscale. C'est nous qui mettons en gras.

Chapitre 1 – L'exclusion du droit privé par la procédure de répression des abus de droit

649. **Propos introductifs.** Une liberté de gestion est, en principe, reconnue au contribuable²²⁷⁹. Ainsi, ce dernier pourra choisir la voie qui est la moins imposée²²⁸⁰. Il pourra également opposer à l'Administration la situation de droit privé dans laquelle il s'est placé²²⁸¹. Cette opposabilité est clairement affirmée dans un arrêt du Conseil d'État de 2006 rendu dans ce domaine particulier de l'abus de droit : « *un acte de droit privé opposable aux tiers est en principe opposable dans les mêmes conditions à l'administration tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire* »²²⁸². En revanche, si le contribuable commet un *abus de droit*, il ne pourra se prévaloir à l'égard de l'Administration de sa situation juridique, en particulier du contrat ou de la convention par lequel ou par laquelle il est engagé²²⁸³. Par

²²⁷⁹ *Par ex.* C.E., 23 janvier 2015, n° 269214, R.J.F. 4/15, p. 299, n° 300. « *Il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur l'opportunité des choix arrêtés par une entreprise pour sa gestion* ». C.E., 21 décembre 2018, n° 40226, Dr. fisc. 2019, n° 9, p. 49, comm. 176, concl. A. Bretonneau, note F. Deboissy et G. Wicker. C.E., 19 mai 2021, n° 429476, Dr. fisc. 2021, n° 38, p. 63, comm. 371, concl. C. Guibé. *Aj. C. Robbez Masson, La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, L.G.D.J., 1990, préface M. Cozian, p. 133 et suiv., n°s 150 et suiv. M. Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^{ème} éd., 1999, p. 20 et suiv., n°s 1 et suiv. P. Serlooten, « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », Dr. fisc. 2007, n° 12, p. 6 et suiv., comm. 301. Limite de cette liberté par l'abus de droit, notamment. Quand la gestion passe par la conclusion d'un contrat, la liberté de gestion se confond avec la **liberté contractuelle** (F. Deboissy, *L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels*, Rev. contrats juillet 2007, p. 1007, n° 3). *Aj. L. Cadiet*, « Remarque sur la notion fiscale d'abus de droit », in *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, pp. 50-51, n°s 27 et suiv., *not.*, p. 51, n° 29. Choix entre des techniques juridiques et de celle qui sera la moins onéreuse fiscalement. Liberté de choisir entre ces techniques juridiques : **liberté des conventions**.

²²⁸⁰ C.J.C.E., 21 février 2006, aff. 255/02, point 73, R.J.F. 5/06, p. 487, n° 648, étude O. Fouquet, p. 383 et suiv. ; B.D.C.F. 5/06, p. 62, concl. L. M. Poiars de Maduro. *Aj. Y. Sérandour*, « L'abus de droit selon la CJCE, À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02) », Dr. fisc. 2006, n° 16, p. 846 : « *il résulte de la jurisprudence que le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de la TVA. [...] Lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. [...] l'assujetti a le droit de choisir la nature de son activité de manière à limiter sa dette fiscale* ». CC, 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, L. de fin. pour 2006, Rec. Cons.const. p. 168, considérants n°s 77, 79 et 85. BOI-CF-IOR-30-20-31 janvier 2020, §. 1. « *Droit pour le contribuable de choisir le cadre juridique le plus favorable du point de vue fiscal pourvu que ce choix ou les conditions le permettant ne soient empreints d'aucune artificialité* ».

²²⁸¹ *Par ex.* M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 2022/2023, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022, p. 1025, n° 2778.

²²⁸² C.E., 27 septembre 2006, n° 260050, Dr. fisc. 2006, n° 47, p. 2038, comm. 744, concl. L. Olléon ; R.J.F. 2006, p. 1154, n° 1583 ; Option finance 2006, n° 102, p. 28, obs. L. Jaillais et p. 31, obs. P. Legentil ; Option finance 2006, n° 908, p. 33, obs. J. Delaurière ; Dr. et pat. 2006 ; Bull. Joly 2007, p. 104, note S. Reeb-Blanluet ; Banque et droit, 2006, n° 110, p. 64, obs. C. Acard et J. Ardouin ; Dr. fisc. 2007, n° 25, p. 82, comm. 631, chron. P. Collin. *Aj. 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 », J.C.P. 2006, J.C.P. 2006, éd. E., n° 50, comm. 2820, p. 2170 ; P. Bourdon et B. Leroy, « Fraude à la loi et substitution de base légale : un cocktail explosif qui met à mal la sécurité juridique du contribuable », Décideurs : stratégie, finance, droit, 2006, n° 81, p. 82. J.-M. Priol, « Principe de fictivité et de fraude à la loi et abus de droit », Lexbase Hebdo, n° 232 du 19 octobre 2006 ; O. Fouquet, « Fraude à la loi et abus de droit », Dr. fisc. 2006, n° 47, p. 1999. Sur l'impossibilité pour l'Administration de s'opposer *aux conventions des parties* au cours 19^{ème} siècle en invoquant une fraude à la loi fiscale et ne pouvant alors recourir qu'à la simulation prévue par le droit civil à l'encontre du contribuable, C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 136 et suiv., n°s 154 et suiv.

²²⁸³ Pour d'autres règles qui ne seraient que des « *formes dérivées de l'abus de droit* », ce dernier étant « *la forme la plus élaborée et la plus usitée* » de la répression des évasions « *par abus de la forme juridique* », et dont le but est de réduire « *de plus en plus les excès d'habileté des contribuables* » et de tenter « *de les circonscire à un phénomène marginal* », C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 259 et suiv., n°s 330 et suiv. Règles légales et

conséquent, le premier effet d'un tel abus, qu'il s'agisse d'une simulation ou d'une fraude à la loi, est l'exclusion des actes de droit privé, lesquels sont inopposables à l'Administration. Cette conséquence est prévue sous les articles L. 64 et L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Le contenu du premier est le suivant : « *afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public* ». La rédaction du deuxième est la suivante : « *afin d'en restituer le véritable caractère, **et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 64 du présent livre*** »²²⁸⁴.

jurisprudentielles. Pour des développements conséquents sur d'autres techniques de répression d'une autre catégorie d'évasion fiscale, celle résultant d'un choix « *extra-légal* », à savoir l'acte anormal de gestion et les techniques, « *légal* ou *jurisprudentielles, qui en constituent autant de forme dérivée et qui rassemblées, permettent au fisc de sanctionner « les mauvais usages de la liberté » de gestion dont se rendent coupables les chefs d'entreprise* », C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 289 et suiv., n^{os} 375 et suiv.

²²⁸⁴ C'est nous qui mettons en gras pour signaler les différences entre les articles L. 64 et L. 64 A du Livre des procédures fiscales. Le deuxième - l'article L. 64 A - vise ce qu'il est convenu d'appeler un « *mini-abus* » de droit. Applicable aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021 et portant sur des actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020. Alors que dans cet article c'est le motif « *principal* » du contribuable qui est pris en considération (comme dans l'article 205 A du Code général des impôts visé par cet article L. 64 A), dans l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, c'est le « *but exclusivement fiscal* » qui est retenu (*jsp. C.E. et C.J.U.E ; v. infra*). Pour M^{me} Deboissy, principal est synonyme d'*essentiel* (« *Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A)* », Dr. fisc. 2020, n^o 10, comm. 182, pp. 77-78, n^o 15). Ce motif est celui de la recherche d'une économie fiscale (*par ex.*, F. Douet, « *Abus de droit pour motif « principalement fiscal »* », J.C.P. 2019, éd. N. I., pp. 44-45, 1188. O. Debat et H. Manciet, « *Chronique de fiscalité : janvier 2018-Décembre 2018* », Dr. et patrimoine 2019, n^o 290, p. 48 et suiv. F. Deboissy, « *Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A)* », *op. cit.*, p. 70 et suiv.). Que la fraude à la loi. Sur les deux critères exigés, v. aussi BOI-CF-IOR-30-20, 31 janvier 2020, § 10. Ne donne pas lieu automatiquement au prononcé d'une sanction comme dans le cas de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (ce dernier : nature répressive). L'article s'applique à tous les impôts à l'*exception de l'impôt sur les sociétés*.

Art. 205 C.G.I. : pour les besoins de l'*impôt sur les sociétés* et les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. Transposition de la directive UE/2016/1164 du 12 juillet 2016 dite « *ATAD* » (« *Anti Tax Avoidance Directive* »). Règle anti-abus et nouvelle définition de l'abus de droit (Sur les clauses anti-abus dans le droit fiscal international, A. Laumonier, *op. cit.*, p. 339 et suiv., n^{os} 876 et suiv.). But principalement fiscal. Procédure de rectification de droit commun (art. L. 55 L.P.F.). Pénalité : pas automatique.

650. **Comparaison de l'abus de droit à d'autres notions.** L'abus de droit se distingue d'une simple *erreur*²²⁸⁵, d'une *optimisation fiscale*, laquelle est la soustraction à l'impôt sans heurter de front la législation fiscale²²⁸⁶, de l'*évasion fiscale*²²⁸⁷, de la *fraude fiscale*²²⁸⁸ et de la *dissimulation*²²⁸⁹. S'agissant plus spécialement de la distinction opérée

²²⁸⁵ *Par ex.*, M. Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, p. 52 et suiv., n^{os} 46 et suiv. Dans le cas d'une erreur, pas de volonté de tromper ou de dissimuler, contrairement à la simulation (abus de droit), laquelle - simulation - se caractérise par une telle volonté et sera sanctionnée en droit fiscal alors même que le but n'est pas exclusivement fiscal (distinction volonté de tromper ou de dissimuler et but exclusivement fiscal). D. Faucher, « Interprétation des contrats et abus de droit », *Dr. et patrimoine* 2001, n^o 97, pp. 84-85. Dans l'erreur, pas de volonté de tromper ou de dissimuler. Rectification de la qualification des contrats, de la qualification catégorielle des revenus (BIC et non revenus fonciers) ou encore de celle d'une clause d'un contrat (condition résolutoire et non suspensive). P. 86 : distinction de la rectification de la qualification juridique et de la requalification d'un acte. Pour une distinction entre l'absence de remise en cause d'un contrat (sanction de rémunérations excessives par l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion ; mauvaise interprétation d'un contrat par les parties) et la remise en cause d'un contrat en raison d'une fraude à la loi, P. Serlooten, « L'opposabilité du contrat de droit privé à l'administration fiscale », *Mélanges en l'honneur du professeur Jean Vincens*, L.G.D.J., P.U. Toulouse 1 capitole, 1998, p. 177 et suiv. *Par ex. C.E.*, 7 octobre 1987, n^{os} 49.773 et 49.774, *Dr. fisc.* 1988, n^o 5, p. 186, comm. 158, concl. B. Martin Laprade ; R.J.F. 11/87, p. 576, n^o 1085. Requalification des revenus d'un gérant (pas des traitements et salaires mais des bénéficiaires non commerciaux). Requalification d'un contrat de location-gérance en vente à tempérament (=> pas de déduction des prétendus loyers des résultats de la société débitrice).

²²⁸⁶ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, p. 1026, n^o 2781. Choix, entre plusieurs, de la voie la moins coûteuse. Exercice licite de la liberté de gestion. Plus précisément (comparaison avec l'habileté fiscale), D. Falco, *La fraude à la T.V.A.*, Dalloz, 2019, préface V. Dussart, p. 24, n^o 25 : « alors que l'optimisation traduit seulement le résultat de la gestion fiscale, l'habileté [fiscale] apporte des précisions sur la qualité du montage qui nécessite un certain degré de finesse de la part du contribuable. Par conséquent, l'utilisation du terme optimisation est plus large en regroupant l'ensemble des actions ayant pour finalité la réduction de l'impôt tandis que l'habileté concerne essentiellement la gestion intégrant une adresse particulière ».

²²⁸⁷ M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, p. 1026, n^o 2781. Fait d'échapper à l'impôt en utilisant des procédés ou des montages licites. N'est pas à proprement parler illicite mais perçue comme anormale (contrairement à l'optimisation fiscale). Sur la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale internationale, A. Laumonier, *La coopération entre États dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 2019, préface F. Deboissy, p. 364 et suiv., n^{os} 946 et suiv. Pour ce dernier, cette évasion est « l'exercice d'une liberté fiscale dont l'origine est l'inexistence de dispositifs légaux sur le point en cause » ou la « conséquence de l'absence de dispositifs légaux dans leur appréhension de certains risques ou de certaines pratiques conduisant à une fuite de la base imposable à l'étranger (là où elle sera peu ou pas imposée) ». V. p. 15, n^o 43. Mais la définition de référence est celle de M. Robbez Masson : « action individuelle, volontaire, non violente et extra-légale d'un contribuable qui, par sa mise en œuvre d'une technique juridique de sur-adaptation alternative [« habileté certaine et bonne connaissance de l'environnement juridique, tendant à l'obtention d'un résultat équivalent à celui recherché sans sacrifice ni accommodation »] fondée sur l'existence du principe de liberté de gestion, choisit de se placer indirectement dans une situation fiscale déterminée, afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché, tout en étant fiscalement plus favorable » (*op. cit.*, p. 182, n^o 219 et p. 183, n^o 221). V. *cpd.* D. Falco, *op. cit.*, pp. 27-28, n^o 29. L'évasion fiscale serait liée à la délocalisation de la matière imposable dans *les États étrangers* et ne peut être confondue avec des agissements purement internes, lesquels seraient constitutifs de dissimulation (« l'existence d'un élément d'extranéité »). *Aj.* et tout récemment, É. Coulon, *L'évasion fiscale, Essai de construction d'une catégorie juridique*, Dalloz, 2023, préface M. Collet, pp. 52-53, n^o 61 et p. 599, n^o 715 : l'évasion fiscale est le comportement formellement légal mais motivé par une intention essentiellement fiscale. Ce comportement est accompli dans le but d'obtenir un gain fiscal à l'aide d'une opération artificielle laquelle est réalisée dans un but contraire à l'intention de l'auteur du texte abusé ou aux principes de l'ordre public fiscal.

²²⁸⁸ Sur cette dernière, et *par ex.*, C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 104 et suiv., n^{os} 110 et suiv. « Un choix *contra-lem* ». Distinct du choix fiscal « *intra legem* » (p. 114 et suiv., n^{os} 124 et suiv.). D. Falco, *op. cit.*, p. 29, n^o 31 et p. 240 et suiv., n^{os} 331 et suiv. Si pas d'élément matériel (*ex.* : organisation de son insolvabilité par le contribuable ; omission de la déclaration) : uniquement optimisation fiscale. En l'absence de l'élément intentionnel : simple erreur. Délit pénal également et définition sous l'article 1741 du Code général des impôts (dans le domaine particulier de la T.V.A., v. D. Falco, *op. cit.*, p. 240 et suiv., n^{os} 331 et suiv. et plus généralement et en matière de droit fiscal international, A. Laumonier, *op. cit.*). Art. 1743, 2 C.G.I. : sanction du délit d'entremise. Art. 1742 C.G.I. : condamnation de la complicité de fraude fiscale. Définition large de la

entre une simple **erreur** et l'abus de droit au regard, notamment, de leurs conséquences, il convient de rappeler les propos du professeur Cozian dans un article de 2004 : « *il y a qualification 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 juridique. [...]. Quand elle opère un redressement en rectifiant l'erreur de qualification commise de bonne foi par le contribuable, l'administration peut s'en tenir au droit commun des procédures de contrôle. Si, à l'inverse, elle entend rejeter comme mensongère et frauduleuse la qualification qu'a retenue le contribuable, elle doit désertier la voie de droit commun et emprunter la voie étroite, strictement réglementée, de l'abus de droit (LPF, art. L 64)* »²²⁹⁰.

651. L'élargissement progressif de la procédure de répression des abus de droit.

Trois périodes doivent être distinguées : avant 1981, en 1981 et depuis 2006. Le **texte** à l'origine de l'abus de droit était l'article 44 d'une *loi du 13 juillet 1925* en matière de droits d'enregistrement²²⁹¹. Puis une *loi du 13 janvier 1941* « portant simplification, coordination et renforcement du code général des impôts directs »²²⁹² a suivi, laquelle a précédé les dispositions des articles 244 du Code général des impôts²²⁹³, 1649 *quinquies* du même code et L. 64 du Livre des procédures fiscales²²⁹⁴. Initialement, seuls certains **impôts** étaient visés, à

fraude fiscale. Preuve de l'élément intentionnel à savoir la connaissance par l'auteur de l'infraction du caractère illicite de l'acte => distinction entre la fraude fiscale et l'abus de droit par fraude à la loi. Dans cette dernière hypothèse, cet abus peut exister alors même que les objectifs des auteurs offensés par le contribuable n'étaient pas connaissables. Ainsi, il peut y avoir abus de droit par fraude à la loi sans fraude fiscale (D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, L.G.D.J., 13^{ème} éd., 2022-2023, Lextensoéditions, 2022, p. 779, n° 981, note 66). Distinction délit de fraude fiscale/délit de blanchiment de fraude fiscale (sur le blanchiment des produits issus de la fraude en matière de T.V.A. notamment, D. Falco, *op. cit.*, p. 248 et suiv., n°s 341 et suiv.). Pour une distinction par la Cour de cassation de la procédure de répression des abus de droit et des poursuites pour fraude fiscale devant les juridictions administratives, *Cass. com.*, 8 février 2006, *Dr. fisc.* 2006, n° 20, p. 1013, comm. 407. *Aj. F. Deboissy*, « Abus de droit : quel est le risque pénal ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, p. 45, comm. 623. C. Acard, N. Ginestier et G. Exerjean, « La ligne de démarcation entre risque fiscal et risque pénal. Un abus de droit peut-il être constitutif d'une fraude fiscale ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 10, p. 13, comm. 207.

²²⁸⁹ *Par ex.* F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 76 et suiv., n°s 206 et suiv. Cette dernière compare la simulation et la dissimulation qui sont deux notions distinctes, la deuxième se définissant comme le fait pour un contribuable de ne pas mentionner volontairement dans sa déclaration fiscale partie ou totalité des bases d'imposition (p. 76, n° 206 ; *réf.* à G. Cornu).

²²⁹⁰ « 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°s 44-45, p. 1594, comm. 42, n°s 1 et 2. *Aj.* Sur ce pouvoir de requalification de l'Administration, F. Deboissy, *op. cit.*, p. 1029, n° 2787, pp. 1041 et suiv., n°s 2812-2813.

²²⁹¹ Codifié sous l'article 188 du Code de l'enregistrement. Pour un exemple jurisprudentiel, *Cass. req.*, 19 avril 1932, *D.P.* 1932, 1, p. 125, note E.P. ; *D.S.* 1933, 1, p. 321, note P. Esmein : « *s'il n'est interdit par aucune loi, pour se rendre propriétaire d'un immeuble constituant le seul actif d'une société, de procéder à des achats successifs de la totalité des actions de cette société, ce qui évite le paiement des droits exigibles sur une vente d'immeuble, c'est à la condition que l'opération ainsi faite n'ait pas un caractère fictif et frauduleux ; qu'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 contrat, sans s'arrêter à la forme extérieure ou à la qualification que lui ont données les parties* ». Ici, achats successifs d'actions : fictifs. Requalification de la cession de droits sociaux déguisant une vente d'immeuble appartenant à la société. Pour une interprétation large par la Cour de cassation d'un texte plus ancien (art. 12, *L. du 22 Frimaire, an VII*), C. Robbez Masson, *op. cit.*, pp. 195-196, n°s 232 et suiv.

²²⁹² *J.O.*, 3 février 1941, p. 537 et 15 février 1941, p. 746. Codifié sous l'article 156 *quinquies* du Code général des impôts directs.

²²⁹³ Plus longuement sur ces deux derniers textes, C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 200 et suiv., n°s 243 et suiv.

²²⁹⁴ Plus de consultation préalable et obligatoire du Comité consultatif des abus de droit. Mais si pas d'avis ou avis négatif, charge de la preuve d'une dissimulation fiscale masquée sous le couvert d'un acte juridique apparent régulier : sur l'Administration. Par la suite, saisine possible par le contribuable, lequel doit être informé de cette dernière éventualité par l'Administration. Sur les origines et l'évolution de l'abus de droit, *aj. Ch. de la*

savoir l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les bénéficiaires. Puis, sont entrés dans le champ d'application de l'abus de droit la fraude à la taxe sur le chiffre d'affaires²²⁹⁵, à la taxe de publicité foncière²²⁹⁶, à l'impôt de solidarité sur la fortune²²⁹⁷ et à la taxe professionnelle²²⁹⁸. Étaient toujours exclus de ce domaine de l'abus de droit les autres impôts directs locaux et la taxe sur les salaires, en particulier. De plus, la sanction pour abus de droit ne s'appliquait qu'en cas de minoration de l'**assiette** de l'impôt. Par conséquent, toutes les opérations ayant trait à la **liquidation** de l'impôt et au **paiement** de ce dernier n'étaient pas remises en cause en raison d'un tel abus commis par le contribuable. Enfin, la dénonciation de la **simulation** était l'unique moyen de contester l'acte frauduleux et, de surcroît, dans le cadre d'un texte²²⁹⁹. Une première exception à l'application du droit civil en droit fiscal peut alors être relevée et ce, dès maintenant. Alors qu'en droit civil, la fraude à la loi était sanctionnée, il n'en était pas de même en droit fiscal, les préoccupations exclusivement fiscales n'étant pas prises en considération²³⁰⁰. La question s'est alors posée de savoir si le fraudeur dont le comportement ne relève pas de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales pouvait être puni à la suite d'un abus de droit de sa part.

652. Pour certains commentateurs du droit fiscal, il résultait d'un arrêt du Conseil d'État, alors éclairé par les conclusions du commissaire du Gouvernement sur cet arrêt, que la haute juridiction avait décidé que l'abus de droit ne pouvait être sanctionné *sans l'existence d'un texte*²³⁰¹. En effet, pour ce commissaire du Gouvernement, lequel nuance l'existence d'une autonomie du droit fiscal, il ne pouvait y avoir d'abus de droit sans un texte pour le condamner : « *dire que le droit fiscal est autonome ne doit pas conduire, en effet, à des conclusions indéfendables à notre sens, telles que prétendre que le droit privé, le droit des gens et des choses, peut être toujours délibérément ignoré dans les rapports des contribuables avec le fisc. Si le droit fiscal est autonome, c'est dans la seule mesure où des textes particuliers permettent, dans des cas précis prévus par eux, d'ignorer ou de modifier les effets généraux des actes et des situations de droit privé qui, dans toutes les autres hypothèses, s'imposent à l'Administration fiscale comme à quiconque. [...] Et l'on peut imaginer sans doute bien d'autres hypothèses dans lesquelles on puisse caractériser l'effet principal des*

Mardière, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, 1^{er} octobre 2015, date dernière mise à jour : 29 décembre 2021, fasc. 375, L'abus de droit, Textes, historique et notion, n^{os} 11 et suiv.

²²⁹⁵ Art. 41 *loi du 27 décembre 1963*, n^o 63-1316 « portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale », J.O., 29 décembre 1963, p. 11832 : droits d'enregistrement, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et taxe sur le chiffre d'affaires, soit la T.V.A.

²²⁹⁶ Art. L. 64 du Livre des procédures fiscales (*décret de codification n^o 81-859 du 15 septembre 1981* « portant création du Livre des procédures fiscales »).

²²⁹⁷ Art. 9 de la *loi n^o 81-1160 du 30 décembre 1981* de finance pour 1982 (impôt sur les grandes fortunes supprimé en 1987 ; devient l'impôt de solidarité sur la fortune - Art. 26 de la *loi n^o 88-1149 du 2 décembre 1988* de finance pour 1989). Depuis 2018, impôt sur la fortune immobilière.

²²⁹⁸ Art. 60 de la *loi n^o 2002-1312 du 30 décembre 2003* de finance rectificative pour 2003, Dr. fisc. 2005, n^o 4, p. 293, comm. 176. Impôt local.

²²⁹⁹ V. *supra*.

²³⁰⁰ Not. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 72-73, n^{os} 193-194. La poursuite d'un but exclusivement fiscal de la part du contribuable est l'une des conditions de la fraude à la loi.

²³⁰¹ Doctrine citée par le professeur Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 61, n^o 72 et M. Olléon, sur conclusions sur C.E., 27 septembre 2006, n^o 260050, Dr. fisc. 2006, n^o 47, p. 2043, comm. 744. Ce n'était pas la position de la Cour de cassation en matière de droits d'enregistrement et de recouvrement de l'impôt. V. *Cass. req.*, 19 avril 1932 (*supra*). Une opération ne doit pas présenter un caractère fictif ou frauduleux. *Cass. com.*, 5 décembre 1962, Bull. civ., IV, p. 414, n^o 503. Cession d'un bail simulé. Souhait de la part de l'Administration de faire annuler un acte de disposition destiné à faire échec au droit de poursuite du Trésor public (acte de recouvrement). Impossible en vertu de l'ancien article 244 du Code général des impôts (procédure spéciale) mais possible au regard des *règles du droit commun*. *Aj. Cass. com.*, 2 juin 1987, Rev. sociétés 1987, p. 629, obs. Y. Guyon. Création d'une société fictive pour échapper à des dettes d'impôt, notamment. Volonté de fraude de la part des associés.

*conventions passées comme une dissimulation de réalisation ou de transferts de bénéficiaires ou de revenus. Mais il reste que les contrats ou les actes régulièrement passés, dont on ne pourrait démontrer qu'ils ont un tel effet du point de vue fiscal, alors même qu'ils s'analyseraient en de simples apparences juridiques ne traduisant plus la réalité des faits, ne devraient pas, à notre estime, être compris dans le champ d'application de l'article 156 quinquies et s'imposeraient donc à l'Administration*²³⁰². [...]. *L'article 156 quinquies, qui a bien eu pour effet, sinon d'étendre, du moins de confirmer et de préciser les pouvoirs de l'Administration quant au rétablissement de la véritable nature des faits générateurs de l'impôt, tout en accordant aux contribuables, à titre de contrepartie logique, la garantie de l'avis conforme du comité consultatif recruté en dehors de l'Administration, constituait à dater de sa publication la seule source des pouvoirs de l'Administration fiscale en pareille matière. Ceux qu'elles possédaient jusqu'alors s'appuyaient seulement sur des principes généraux du droit fiscal et sur une jurisprudence fondée sur des arguments d'analogie avec les dispositions des articles 18 et 127 du Code général des Impôts directs visant les cas de rectifications d'office des déclarations des contribuables. L'article 156 quinquies a eu essentiellement pour objet de préciser une règle juridique qui ne trouvait pas jusqu'alors son fondement dans la loi* »²³⁰³. Selon le Conseil d'État : « *si antérieurement à l'intervention de ce texte [l'article 156 quinquies du Code général des impôts], l'Administration tirait déjà des pouvoirs généraux de contrôle qui lui étaient reconnus par les textes en vigueur le droit - sous le contrôle du juge de l'impôt - 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, et si les auteurs de l'article 156 quinquies, loin de vouloir limiter ce droit, ont manifestement entendu le confirmer et le préciser, il n'en résulte pas moins des termes formels du texte précité que l'exercice de ce droit est désormais subordonné à la consultation préalable du comité consultatif institué par ledit article et dont l'intervention en pareille hypothèse doit être regardée comme une garantie essentielle accordée aux contribuables en contrepartie des pouvoirs exceptionnels conférés à l'administration* »²³⁰⁴. Autrement dit, la haute juridiction décidait que « *le respect de la procédure de répression des abus de droit était obligatoire et, donc, que le redressement ne pouvait plus être fondé sur les pouvoirs généraux de contrôle de l'Administration* »²³⁰⁵. Mais alors, pour le professeur Cozian, une question se posait : « *peut-on déduire que les comportements de simulation et de fraude à la loi précédemment décrits échappent à toute sanction ?* »²³⁰⁶ (autrement dit, quand ils n'entrent pas dans le champ d'application du texte en vigueur, aujourd'hui l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales). La réponse serait positive pour une doctrine majoritaire²³⁰⁷.

653. L'interprétation de la jurisprudence par le professeur Cozian. Or, pour le professeur Cozian, encore une fois, tous les comportements abusifs du contribuable et hors du domaine d'application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, en particulier, devaient être sanctionnés conformément aux principes généraux de contrôle de l'Administration et il ne pouvait résulter de la jurisprudence du Conseil d'État que ce dernier

²³⁰² *Auj.* art. L. 64 L.P.F.

²³⁰³ Boitreaud, conclusions sur C.E., 5 novembre 1955, n° 22322, Dr. fisc. 1956, n° 1, Doctr., p. 6, 7 et 8.

²³⁰⁴ C.E., 5 novembre 1955, n° 22.322, Dr. fisc. 1956, n° 1, Doctr., p. 5, concl. Boitreaud. Cession successive et rapprochées de parts par les associés d'une société puis dissolution et liquidation de la société par l'acquéreur alors propriétaire de tous les titres. Pour l'Administration : cession de fonds de commerce et volonté de taxer la plus-value qui en résultait.

²³⁰⁵ M. Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 61, n° 74.

²³⁰⁶ *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 61, n° 72.

²³⁰⁷ *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 61, n° 72.

s'opposait à ces sanctions²³⁰⁸. Les propos du professeur Cozian sont les suivants : « [les principes régissant les sources du droit enseignent que] *la loi spéciale prévaut dans le domaine particulier qui est le sien, mais que, pour le reste, la loi générale antérieure demeure applicable : Specialia generalibus derogant. Si l'on transpose ces principes, et aucun particularisme fiscal n'interdit ici de le faire, il faut en tirer toutes les conséquences. Tout d'abord, la loi spéciale (l'article L. 64) est seule applicable dans le domaine qui est le sien. Autrement dit, dans les matières énumérées, l'administration a l'obligation d'appliquer cette loi et doit respecter la procédure de répression spécifique qu'elle instaure. L'arrêt précité du 5 novembre 1955 ne dit rien d'autre ; s'agissant de l'impôt sur les bénéficiaires, l'administration devait appliquer l'article 156 quinquies en vigueur à l'époque. Pour le reste, c'est-à-dire les matières non visées par la loi spéciale, le droit antérieur reste applicable ; il n'est nullement abrogé par la loi nouvelle. La sanction de l'abus de droit ne sera pas, en ce cas, fondée sur l'article L. 64, mais sur les principes généraux de redressement de l'administration. Conformément à ce qu'a décidé l'arrêt précité du 22 février 1966, il n'est nullement question d'appliquer la procédure du texte spécial à un impôt qu'il ne mentionne pas. Toute transposition analogique est en effet impossible. Dès lors, les pouvoirs de l'administration procèdent de deux sources distinctes, l'article L. 64 et les principes du droit fiscal »²³⁰⁹. De même, pour M. Olléon, « l'arrêt de 1955 peut très bien être lu comme affirmant seulement la volonté du législateur, chaque fois que l'Administration se trouve dans les cas qu'il a prévus, de contraindre l'administration à respecter la procédure spéciale, mais comme ne disant rien des hypothèses qui ne sont pas visées par le texte. C'est la lecture des conclusions du commissaire du gouvernement qui seule conduit à une interprétation différente, mais celle-ci ne ressort pas des motifs de l'arrêt. Et nous pouvons faire la même analyse de l'arrêt de 1966 : il exclut que la procédure spéciale s'applique à la patente, mais ne dit mot des procédés de répression dont l'administration dispose éventuellement en dehors du texte, et aucun a contrario ne nous semble pouvoir être tiré sur ce sujet »²³¹⁰.*

654. **Une deuxième étape (1981).** Avant cette année-là, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales rendait inopposables à l'Administration les actes fictifs, ou plus généralement les actes entachés de **simulation**. En 1981, la procédure de répression des abus de droit et les sanctions fiscales qui lui sont attachées ont été étendues aux actes passés par le contribuable, « *qui n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient*

²³⁰⁸ Aussi, C.E., 25 février 1966, n° 64.228, Dr. fisc. 1966, n° 12, comm. 330 : interprétation stricte du nouvel article 244 du Code général des impôts en matière d'abus de droit. Aj. C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 198, n° 239. Selon la jurisprudence constante du Conseil d'Etat, droit pour l'Administration, 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. Il y avait ainsi un « *relais pris par le Conseil d'Etat* » (à la jurisprudence de la Cour de cassation). Pour une critique de cette jurisprudence du Conseil d'Etat, C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 199 et suiv., n°s 242 et suiv. Mais, l'exercice de ce droit : *pas sans l'avis du Comité consultatif des abus de droit si l'Administration se place sur ce dernier terrain* (interprétation de la doctrine de l'époque de l'arrêt de 1955, *op. cit.*). V. C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 205, n° 250.

²³⁰⁹ *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, p. 62 et suiv., n°s 76 et suiv. Il en est ainsi quel que soit l'impôt en cause, l'article du Code général des impôts concerné et la phase d'imposition (assiette ; paiement). Égal. L. Olléon, Conclusions sur C.E., 27 septembre 2006, n° 260050, *op. cit.*, pp. 2043-2044, comm. 744. F. Deboissy, « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels », *op. cit.*, p. 1010, n° 8 : avant que l'abus de droit ne fasse l'objet d'une consécration législative et que sa répression ne soit assortie d'une procédure spéciale, possibilité pour l'Administration d'écarter une simulation ou une fraude à la loi en se fondant sur ses pouvoirs généraux de contrôle (et p. 1010 et suiv., n°s 8 et suiv.). *Précis de fiscalité des entreprises*, 2022/2023, LexisNexis, 46^{ème} éd., 2022, p. 1027, n° 2782.

²³¹⁰ Conclusions sur C.E., 27 septembre 2006, n° 260050, *op. cit.*, p. 2043, comm. 744.

supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles »²³¹¹. L'Administration pouvait désormais invoquer un abus de droit quand le contribuable était l'auteur d'un acte pris dans un **but exclusivement fiscal**.

655. **Une troisième étape (depuis 1981)**. Il faut mentionner deux arrêts très importants dans l'extension de la procédure de l'abus de droit à l'encontre du contribuable. Il s'agit des arrêts dits « *Halifax* » et « *Janfin* » de 2006. Le premier - l'arrêt dit « *Halifax* » - est un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne²³¹². Il a été rendu dans le domaine de la T.V.A. Une pratique est abusive si les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait **contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions**²³¹³. 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**²³¹⁴. La Cour pose aussi un **principe général d'interdiction de pratiques abusives**, lesquelles sont définies comme des opérations réalisées dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire²³¹⁵, ce principe étant applicable au domaine de la T.V.A.²³¹⁶. La théorie de l'abus de droit, dans sa version de *fraude à la loi*, se trouvait désormais exportée dans tous les pays de l'Union.

Le deuxième arrêt - dit « *Janfin* »²³¹⁷ - indique que la procédure de répression des abus de droit sur le fondement de l'article L. 64 L.P.F. pour remettre en cause l'utilisation, en

²³¹¹ C.E., 10 juin 1981, n° 19.079, Dr. fisc. 1981, n°s 48-49, p. 1435, comm. 2187, concl. P. Lobry ; R.J.F. 9/81, p. 429, n° 787 + Avis C.E., 8 avril 1998, n° 192539, Dr. fisc. 1998, n° 18, p. 606, comm. 398, concl. G. Goulard ; R.J.F. 5/98, p. 389, 526 et p. 429, n° 598. Aj. Cass. com., 19 avril 1988, Dr. fisc. 1988, n°s 32-38, p. 1054, comm. 1733 ; R.J.F. 2/89, p. 47, n° 250. Cass. com., 21 avril 1992, Dr. fisc. 1993, n° 8, p. 417, comm. 397 ; R.J.F. 7/92, p. 654, n° 1090. Cass. com., 30 juin 1998, R.J.F. 11/98, p. 913, n° 1365 (1^{re} espèce).

²³¹² C.J.C.E., 21 février 2006, aff. 255/02, R.J.F. 5/06, p. 487, n° 648, étude O. Fouquet, p. 383 et suiv. ; B.D.C.F. 5/06, p. 62, concl. L. M. Poiars P. Maduro. Aj. Y. Sérandour, « L'abus de droit selon la CJCE, À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02) », Dr. fisc. 2006, n° 16, p. 846.

²³¹³ Point 74.

²³¹⁴ Point 75. La Cour de justice de l'Union européennes n'attacherait aucune conséquence particulière à la distinction **but essentiel/but exclusivement fiscal** (v. A. Laumonier, *op. cit.*, p. 348, n° 902 ; D. Falco, *op. cit.*, p. 64 et suiv., n°s 73 et suiv.). Ainsi, en matière de retenues à la source, C.J.U.E. 26 février 2019, C-115/16, N Luxembourg 1 et a, point 107. Le principe d'interdiction des pratiques abusives s'applique de la même façon aussi bien quand le **but de l'opération est exclusivement fiscal** que lorsque ce **but est essentiellement fiscal (principe général d'interdiction des pratiques abusives)**. Aj. C.J.U.E. 26 février 2019, C-116/16, et 117/16, Skatteministeret c/ T Danmark et Y Denmark Aps, point 79. Les autres arrêts de la Cour se sont indifféremment référés au but essentiellement fiscal (C.J.C.E. 21 février 2008, aff. C-425/06, Dr. fisc. 2008, n° 23, comm. 366, note O. Fouquet, *not.* point 45. Pratique abusive lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but **essentiel** de l'opération ou des opérations en cause) et au but exclusivement fiscal de l'opération (C.J.C.E. 22 mai 2008, aff. C-162/07, Dr. fisc. 2008, n° 24, act. 184, note O. Fouquet, *not.* point 28. Prohibition des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économiques, effectués **à la seule fin** d'un avantage fiscal. + C.J.C.E. 20 juin 2013, aff. C-653/11, Dr. fisc. 2013, n° 36, act. 472, *not.* points 52 et 54. Exclusions des stipulations contractuelles quand elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué **à la seule fin** d'obtention d'un avantage fiscal).

²³¹⁵ Point 69.

²³¹⁶ Point 70.

²³¹⁷ C.E., 27 septembre 2006, n° 260050, Dr. fisc. 2006, n° 47, p. 2038, comm. 744, concl. L. Olléon ; R.J.F. 2006, p. 1154, n° 1583 ; Option finance 2006, n° 102, p. 28, obs. L. Jaillais et p. 31, obs. P. Legentil ; Option finance 2006, n° 908, p. 33, obs. J. Delaurière ; Dr. et pat. 2006 ; Bull. Joly 2007, p. 104, note S. Reeb-Blanluet ; Banque et droit, 2006, n° 110, p. 64, obs. C. Acard et J. Ardouin ; Dr. fisc. 2007, n° 25, p. 82, comm. 631, chron. P. Collin. Aj. 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 », J.C.P. 2006, J.C.P. 2006, éd. E., n° 50, comm. 2820, p. 2170 ; P. Bourdon et B. Leroy, « Fraude à la loi et substitution de base légale : un cocktail explosif qui met à mal la sécurité juridique du contribuable », Décideurs : stratégie, finance, droit, 2006, n° 81, p.

paiement de l'impôt sur les sociétés, d'avoir fiscaux, résultant d'opérations d'achat et de ventes de titres à proximité de la date de détachement du coupon ne peut être mise en œuvre. Mais, **hors du champ d'application des dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales**, l'Administration, peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable qui ont un *caractère fictif ou qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes, à l'encontre des objectifs poursuivis par les législateurs (soit un détournement de la loi), n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient supporter eu égard à sa situation ou à ses activités réelles*. Autrement dit, une rectification peut être fondée sur le **principe général d'inopposabilité à l'Administration fiscale des actes fictifs ou des actes frauduleux**. Ainsi, « *si un acte de droit privé est opposable aux tiers et à l'administration tant qu'il n'a pas été déclaré nul par le juge judiciaire, il appartient à l'Administration, lorsque se révèle une fraude en vue d'obtenir l'application de dispositions de droit public, d'y faire échec, même dans le cas où cette fraude revêt la forme d'un acte de droit privé. Ce principe peut conduire l'Administration à ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers. Ce principe s'applique également en matière fiscale dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient* »²³¹⁸. Donc, cet arrêt consacre un principe général de répression des abus de droit²³¹⁹. Ce dernier sera applicable aux litiges relatifs aux impositions locales et aux taxes assises sur les salaires et aux actes qui, sans conduire à une minoration de la base d'imposition, procurent néanmoins un avantage fiscal en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés (crédits d'impôt, réductions d'impôt). Il sera également applicable aux litiges relatifs au paiement de l'impôt. Il se substitue au principe général de fraude à la loi de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales à condition que les garanties de la *procédure contradictoire de droit commun* aient bien été respectées (possibilité pour le contribuable d'obtenir l'avis de la commission départementale des impôts).

Pour M^{me} Deboissy, il s'agissait d'un abus de droit à deux vitesses : l'un codifié sous l'article L. 64 du Livre des procédures fiscale, l'autre, non codifié, relevant des principes généraux du droit²³²⁰. Finalement, cet article L. 64 a été réécrit pour intégrer les acquis jurisprudentiels²³²¹. Il est désormais applicable à tous les impôts et renvoie à la créance fiscale en général qu'il s'agisse de son fait générateur, de son exigibilité, de son assiette ou de sa liquidation²³²².

656. Les limites apportées à cette étude relative à l'abus de droit en droit fiscal et à une comparaison avec le droit civil. Tout d'abord, ce sont exclusivement les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, plus anciennes, évolutives et objet d'une abondante jurisprudence et de nombreux écrits de la part de la doctrine, qui retiendront l'attention, celles de l'article L. 64 A du même code n'étant que seulement citées et

82. J.-M. Priol, « Principe de fictivité et de fraude à la loi et abus de droit », Lexbase Hebdo, n° 232 du 19 octobre 2006 ; O. Fouquet, « Fraude à la loi et abus de droit », Dr. fisc. 2006, n° 47, p. 1999.

²³¹⁸ C.E., 27 septembre 2006, n° 260050, *op. cit.*

²³¹⁹ Aj.C.E., 29 décembre 2006, n° 283314, Dr. fisc., 2007, n° 4, p. 37, comm. 87, concl. F. Séners, note O. Fouquet ; Option finance 2007, n° 915, p. 34, obs. É. Ginter ; R.J.F. 4/07, p. 319, chron. Y. Benard.

²³²⁰ « L'opposabilité à l'administration fiscale des montages contractuels », Rev. contrats juillet 2007, p. 1010, 1015, n° 16. *Précis de fiscalité des entreprises, op. cit.*, p. 980, n° 2602.

²³²¹ Art. 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finance rectificative pour 2008. Pour ce qui est de la fraude à la loi en matière de T.V.A., *not. D. Falco, op. cit.*, p. 62 et suiv., nos 70 et suiv.

²³²² M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, *Précis de fiscalité des entreprises, op. cit.*, p. 1028, n° 2786.

brèvement expliquées²³²³. Ensuite, l'étude en question pouvait être large - très large - car portant à la fois sur l'abus de droit en droit fiscal, sur le recours par l'Administration à la simulation du contribuable (a commis un abus de droit ; lutte contre la fraude fiscale²³²⁴) et sur le recours, toujours par l'Administration, à la fraude à la loi du contribuable (a également commis un abus de droit ; lutte contre l'évasion fiscale²³²⁵). Elle aurait été justifiée par la remise en cause de la liberté, notamment contractuelle ou conventionnelle²³²⁶, des contribuables (inopposabilité des contrats ou des conventions)²³²⁷ ayant commis un abus de droit. Il y aurait bien là une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal car les contrats ou conventions régis par le premier sont inopposables à l'Administration quand le contribuable a emprunté la voie de la simulation ou de la fraude à la loi. Or, le principe est l'opposabilité des situations juridiques à l'Administration. Le choix finalement opéré a été de cantonner cette étude à la notion d'abus de droit en droit fiscal et au recours par l'Administration à la simulation du contribuable. Deux raisons ont dicté ce choix. D'abord, la fraude à la loi, en droit privé, est étudiée dans les ouvrages d'introduction générale à l'étude du droit²³²⁸. Elle n'est pas donc pas une notion relevant du droit des obligations, contrairement à la simulation qui, elle, est bien soumise aux règles du droit des obligations. Par conséquent, seul le recours à la simulation du contribuable par l'Administration, conduisant à l'exclusion des actes de droit privé, sera analysé. Ensuite, et ce, même si l'abus

²³²³ V. *supra*.

²³²⁴ Ici, ce n'est pas la fraude fiscale au sens où elle a été définie dans un des précédents développements qui est visée (également délit pénal ; v. *supra*) ; il est question d'une *tromperie* du contribuable, d'un *mensonge juridique*, d'une *simulation*. Sur la simulation entendue comme une telle tromperie ou un tel mensonge, en droit civil, une fraude dans un *sens large*, J. Ghestin et H. Barbier, *Traité de droit civil, Introduction générale*, L.G.D.J., Lextensoéditions, Tome 2, 5^{ème} éd., 2020, pp. 545-546, n° 698.

²³²⁵ Fraude dans son sens le plus strict en droit civil. V. J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 545, n° 697. Sur la définition de la fraude au sens strict, de la fraude à la loi et sur les éléments constitutifs de la fraude « *stricto sensu* », mêmes auteurs et même ouvrage, p. 546 et suiv., n°s 699 et suiv. En droit fiscal, le contribuable va rechercher un *avantage fiscal* (but : exclusivement fiscal) en créant un *montage purement artificiel, dépourvu de toute substance économique*, lequel - montage - sera également la preuve de la recherche du bénéfice d'une *application littérale d'un texte à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs*. Sur ce dernier point, D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, Étude de droit fiscal*, L.G.D.J., Lextenso, 2023, p. 127 et suiv., n°s 153 et suiv.

²³²⁶ Pour la distinction contrat/conventions en droit civil, v. les articles 1101 et 1100-1, al. 1^{er} du Code civil + Rapport au Président de la République relatif à l'*ordonnance n° 2016-131 du 10 février 2016* « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations » (J.O., 11 février 2016, p. 4391, texte 25 sur 113).

Art. 1101 : « *le contrat est un accord de volonté entre deux ou plusieurs personnes destiné à créer, modifier, transmettre ou éteindre des obligations* ».

Art. 1100 - 1, al. 1^{er} : les actes juridiques « *peuvent être conventionnels ou unilatéraux* ».

Rapport au Président de la République (titre 1 - dispositions relatives au livre III du Code civil -, sous-titre 1- le contrat -, chap. 1 - dispositions liminaires -) : la convention est une notion plus large (que le contrat), « *incluant tout accord de volontés destiné simplement à produire des effets de droit* ».

Ex. de convention : la création d'une servitude par un accord de volontés.

²³²⁷ Sur cette atteinte à la liberté contractuelle déjà évoquée plus haut, v. aussi M.-A. Sabirau-Pérez, *La notion fiscale de simulation à l'épreuve du droit civil*, Gaz. Pal. 2005, 2, Doctr., p. 2. **À noter** : les actes écartés du contribuable ne sont pas seulement des contrats ou des conventions. Sur la diversité des actes susceptibles d'être remis en cause par l'Administration, au-delà même des contrats ou des conventions, *not.* C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 216 et suiv., n°s 268 et suiv. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 293 et suiv., n°s 768 et suiv. *Précis de fiscalité des entreprises, op. cit.*, pp. 990-991, n°s 2625-2626. BOI-CF-IOR-30-10 du 31 janvier 2020, § 60 : actes écrits ou non écrits et unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux. « *En pratique tout document ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit. Il s'agit bien évidemment d'un fait juridique matérialisant une volonté* ». (réf. : art. L. 64 L.P.F.). BOI-CF-IOR-30-20 du 31 janvier 2020, § 40 : même énumération (réf. : art. L. 64 A L.P.F.).

²³²⁸ *Par ex.*, J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 548 et suiv., n°s 700 et suiv.

de droit n'est pas non plus une notion du droit des obligations²³²⁹, il n'était pas concevable d'examiner un tel recours, sans avoir, au préalable, donné des précisions sur la notion d'abus de droit en droit fiscal.

657. **Le plan et le motif ayant présidé à la création d'une procédure de répression des abus de droit.** Il résulte de ce qui précède que l'examen du recours à la simulation (du contribuable et par l'Administration) conduisant à l'exclusion des actes de droit privé (**section 2**) succédera à l'étude - indispensable - de la notion d'abus de droit en droit fiscal (**section 1**). Dans chacun de ces développements, ce sont les fondements des exceptions à l'application du droit civil (et notamment du droit des obligations) en droit fiscal qui seront recherchés. Toutefois, il faut dès maintenant préciser que le motif qui a présidé à la création d'une **procédure** de répression des abus de droit est la **lutte** menée par l'Administration contre la **fraude** et l'**évasion fiscale**. Dans sa thèse, M. Robbez Masson met bien en évidence les fins poursuivies par l'Administration quand il affirme que « *par une extension jurisprudentielle constante du champ d'application de cette théorie [de l'abus de droit], il [le fisc] est parvenu en effet progressivement à passer de la répression de la fraude à la limitation de l'évasion fiscale* »²³³⁰.

Section 1 – La notion d'abus de droit en droit fiscal

658. **Annexe.** Pour le professeur Cadiet, la notion d'abus de droit, est « *l'une des notions les plus controversées en droit privé français. Dans la mémoire de tout juriste, résonne encore l'écho tumultueux de la querelle qui opposa naguère Josserand à Planiol et Ripert. Pourtant, cette vigoureuse, voire virulente dispute théorique n'a guère retenti sur la jurisprudence ni sur la législation. Depuis le siècle dernier, les tribunaux ont fait un emploi abondant de la notion d'abus de droit et cette pratique quasi-quotidienne a doté la construction prétorienne d'une stabilité remarquable que ne paraît pas avoir émoussé la dissension doctrinale. Quant au législateur, ce n'est qu'avec mesure qu'il a consacré, dans ses œuvres, la notion d'abus de droit* »²³³¹. En droit fiscal, le phénomène est inverse. Si la littérature est aussi dense sur l'abus de droit, la notion même de ce dernier n'a pas divisé les commentateurs du droit fiscal. La jurisprudence a évolué, opérant même des revirements de jurisprudence ; elle n'est donc pas marquée du sceau de la stabilité. S'agissant du législateur, il est intervenu à plusieurs reprises reprenant en dernier lieu les acquis jurisprudentiels. Mais les enjeux ne sont pas les mêmes en droit civil et en droit fiscal, la fraude puis une certaine forme d'évasion fiscale ayant pris de l'ampleur dans cette dernière matière et se manifestant par des montages mensongers ou artificiels de plus en plus nombreux et sophistiqués. Avant de revenir sur les comportements constitutifs d'une simulation du contribuable constitutive d'un abus de droit, il est donc nécessaire de s'arrêter sur la notion même d'abus de droit en examinant les caractéristiques de l'abus de droit en droit fiscal (§ 1) puis les pouvoirs de l'Administration, qui ne peut être considérée comme un simple tiers de droit privé, en cas d'abus de droit (§ 2).

²³²⁹ Comme la fraude à la loi, l'abus de droit est examiné dans les manuels d'introduction générale à l'étude du droit. *Par ex.*, J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 461 et suiv., n^{os} 617 et suiv.

²³³⁰ *op. cit.*, p. 194, n^o 228. Plus longuement, p. 214 et suiv., n^{os} 265 et suiv. (« une extension explicite du concept de fraude » [résultant de dissimulations juridiques] ; « une extension implicite et progressive de la notion d'abus de droit au concept d'évasion »). C'est nous qui mettons en gras. Les civilistes et les commentateurs du droit fiscal ne s'entendent pas sur l'interprétation à donner de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ne sanctionnant que la simulation ou condamnant à la fois cette simulation et la fraude à la loi (*v. infra*).

²³³¹ *op. cit.*, p. 33, n^o 1.

§ 1. Les caractéristiques de l'abus de droit en droit fiscal

659. Il convient tout d'abord de donner la définition de ce dernier et d'énumérer les sanctions applicables dans cette hypothèse (A) pour ensuite procéder à une comparaison avec l'abus de droit en droit privé (B).

A. LA DÉFINITION ET LES SANCTIONS

660. **La définition de l'abus de droit en droit fiscal**²³³². L'abus de droit dans cette dernière discipline est une sous-catégorie de la fraude fiscale²³³³. Il pourrait être défini comme « *une fraude consistant dans un ou plusieurs actes juridiques artificiels, en ce qu'ils utilisent, dans le but d'éluider ou d'atténuer l'impôt, une ou des règles de droit conçues pour générer d'autres effets. Par exemple, dans la **donation déguisée**, les parties font un usage frauduleux des règles de la vente, dès lors que celles-ci prévoient les conséquences produites par un contrat à titre onéreux et non à titre gratuit* »²³³⁴. Dans cet exemple, c'est la simulation qui est visée. Cette définition est précisée par son auteur, s'agissant de la *fraude à la loi* : « *si les textes fiscaux sont les premiers visés, une fraude à la loi peut également conduire le contribuable à abuser d'un texte appartenant à une autre discipline juridique. En effet, le **droit fiscal** constitue une matière de **superposition**, qui s'agrippe aux autres branches du droit, pour en extraire ce qui l'intéresse : l'argent. Ainsi **l'apport-cession** constitue avant toute chose un détournement de l'apport tel qu'il est entendu par le **droit des sociétés** : l'apporteur constitue normalement un nouvel associé et non quelqu'un dont les parts sont cédées peu de temps après les avoir investies dans l'entreprise. D'ailleurs l'article L. 64 parle de « **textes** » et non de « **textes fiscaux** »*²³³⁵. Par rapport à la simulation, qui est un **mensonge juridique**²³³⁶, dès lors que l'**intention** d'éluider ou de réduire l'impôt est l'objectif du contribuable²³³⁷, la fraude à la loi apparaît comme « **un acte régulier en soi accompli dans**

²³³² Sur les différentes définitions de l'abus de droit, D. Gutmann, « Les dix définitions de l'abus de droit fiscal », Mélanges en l'honneur du professeur Henri Hovasse, LexisNexis, coll. « Mélanges », 2016, p. 381 et suiv. *Not.*, p. 381, Définition, n° 1. F. Perrotin, « Trois définitions de l'abus de droit », P.A. 2019, n° 62, p. 4. Sur l'originalité du droit fiscal et, en particulier, de son article L. 64 du Livre des procédures fiscale, « *le seul à sanctionner nommément l'abus de droit* » L. Cadiet, *op. cit.*, pp. 33-34, n° 2.

²³³³ M. Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, p. 25, n° 15. Simulation : variété de fraude à la loi (au sens large). M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, p. 1027, n° 2781. Abus de droit : sous-catégorie de la fraude fiscale.

²³³⁴ Ch. de la Mardière, « Abus de droit - Textes, historique et notion », *J.-Cl. Proc. fisc.*, fasc. 375, 2015, mise à jour : décembre 2021, n° 108. S'agissant d'une convention, l'abus de droit consiste à « *établir une convention apparemment régulière, mais qui ne correspond pas à la volonté réelle des parties dans la mesure où elle n'a été conclue que dans le but, sinon d'échapper totalement à une imposition plus lourde, du moins d'y obvier partiellement* » (L. Cadiet, *op. cit.*, p. 34, n° 2).

²³³⁵ Ch. de la Mardière, *op. cit.*, n° 223.

²³³⁶ Dissimulation, sous une fausse apparence de l'opération juridique accomplie. V. M.-A. Sabirau-Pérez, *op. cit.*, p. 2. Et citant le professeur Malinvaud (*op. cit.*, p. 3), « *mensonge concerté entre des contractants qui dissimulent le contrat qui renferme leur volonté réelle derrière un contrat apparent* ». Aj. L. Cadiet, *op. cit.*, pp. 39-40, n° 8. A. Chappert, « L'abus de droit en matière fiscale », 1^{re} partie, Defrénois 1994, art. 35915, p. 1203 et suiv., n° 3 et suiv.

²³³⁷ La simulation mensongère se caractérise par un élément matériel et un élément intentionnel (*v. infra*). Lorsque ce dernier n'existe pas, il n'y a pas de simulation frauduleuse. Ex. une convention de prête-nom qui n'a d'intérêt que pour cacher l'identité du véritable contractant (M.-A. Sabirau-Pérez, *op. cit.*, p. 6). La conséquence fiscale de cette dernière convention est que l'Administration, qui s'en est tenue à l'acte ostensible, percevra un deuxième droit d'enregistrement sur la mutation originaire (vente originaire), laquelle produit donc tous des effets en droit fiscal (sur cet effet fiscal de la convention de prête-nom, v. BOI-ENR-DG-20-20-50, 20120912, § 110). Il en est évidemment ainsi si « *ultérieurement, il est constaté, soit par un acte civil, soit par un jugement, que l'acquéreur n'était que le « prête-nom d'un tiers demeuré dans l'ombre* » (BOI-ENR-DG-20-20-50, 20120912, § 110). Aj. pour la jurisprudence constante et contestée de la Cour de cassation tant au regard du droit

l'intention d'éluder une loi impérative ou prohibitive et qui, pour cette raison, est frappée d'inefficacité par la jurisprudence ou la loi. Ainsi définie, elle s'exprime par l'exercice de droits dont le contribuable dispose aux fins d'échapper aux conséquences fiscales »²³³⁸. L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales appartient à une section intitulée « *Procédures de rectification* » et sous une rubrique IV « *Procédure de l'abus de droit fiscal* ». Il autorise l'Administration à écarter les actes constitutifs d'un **abus de droit**, soit que l'acte est fictif, soit qu'il caractérise une fraude à la loi. Il y a donc, dans cet article une alternative et la consécration d'une conception dualiste de l'abus de droit, « *une utilisation déformée de la notion d'abus de droit* »²³³⁹. L'abus de droit avéré a pour conséquence non seulement l'inopposabilité des actes en cause à l'Administration, sanction de droit commun, mais aussi et, surtout, la condamnation du contribuable au paiement d'amendes.

661. Les sanctions fiscales. Les droits éludés sont majorés. Les taux applicables sont prévus sous l'article 1729, b. du Code général des impôts²³⁴⁰. La majoration est de 80% « *en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales* » et abaissée à 40 % quand « *il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire* »²³⁴¹. Autrement dit, la majoration de 80% s'applique si le contribuable a été soit l'initiateur, soit le principal bénéficiaire de l'opération. Le nombre des contribuables subissant cette dernière majoration a augmenté car avant l'entrée en vigueur de la *loi de finances rectificative pour 2008*²³⁴², la sanction de l'amende de 80% des droits éludés ne pouvait s'appliquer au contribuable qui n'était pas partie à l'acte. Le Conseil d'État faisait une interprétation étroite de la règle alors en vigueur de l'article 1732 du Code général des impôts²³⁴³. Dans ce dernier, seules étaient visées « les parties » à l'acte, soit les « signataires » de ce dernier. Étaient donc exclus ceux qui, sans apparaître au premier plan, étaient des organisateurs ou les inspireurs de l'abus de droit. L'accroissement des contribuables sanctionnés pour avoir commis un abus de droit va, sans conteste, de pair avec la hausse des manœuvres destinées à éluder ou à minorer les impôts versés et dont le montant est susceptible d'être remis en cause au titre de la fraude. Jusqu'en 2018, et en cas d'avis contraire du comité de l'abus de droit fiscal à la position prise par l'Administration ou si ce comité n'avait pas été saisi, la preuve du bien-fondé de la rectification, en cas de fictivité de l'acte ou d'une intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales, incombait à l'Administration. Ensuite, s'il s'y croyait fondé, le contribuable apportait la preuve de la réalité des actes contestés ou démontrait que l'opération litigieuse était justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales²³⁴⁴. À l'inverse, si l'avis du comité en question était

fiscal qu'à celui du droit civil, F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, Litec, Lextensoéditions, 2009, préface T. Schmitt et avant-propos F. Deboissy, p. 50 et suiv., n^{os} 166 et suiv. et p. 57, n^{os} 195 à 197. Une transmission de propriété des biens en cause est censée s'être réalisée du patrimoine du prête-nom (qui n'a pourtant jamais été le propriétaire des biens) dans celui du mandant. 2 droits dus, et par le prête-nom et par le mandant. Arrêt isolé : 2 mutations car le mandataire prête-nom ne représente pas son mandant.

²³³⁸ M.-A Sabirau-Pérez, *op. cit.*, p. 2. C'est nous qui mettons en gras. Aj. L. Cadiet, *op. cit.*, p. 40, n^{os} 10-11. C. Robbez Masson, *op. cit.*, pp. 17-18, n^o 9.

²³³⁹ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 37, n^o 3. Plus précisément, *v. infra*.

²³⁴⁰ Solidarité : art. 1754, V, 1^o C.G.I.

²³⁴¹ En cas d'application des articles L. 64 A du Livre des procédures fiscales et 205 du Code général des impôts, la pénalité n'est pas automatique.

²³⁴² n^o 2008-1443, 30 décembre 2008, art. 35. Punition de l'initiateur ou du bénéficiaire principal des opérations abusives.

²³⁴³ C.E., 9 novembre 1990, n^o 35185, Dr. fisc. 1990, n^o 50, p. 1734, comm. 2359, concl. N. Chahid-Nourai. C.E., 23 août 2006, n^o 262914, Dr. fisc. 2007, n^o 7, p. 32, comm. 190, concl. M.-H. Mitjavile.

²³⁴⁴ V. CE, 17 novembre 2010, n^o 314291, Dr. fisc., 2011, n^o 10, p. 58, comm. 87, concl. É. Geffray, note Ch. de la Martière.

conforme à la position adoptée par l'Administration, la charge de preuve pesait sur le contribuable. Depuis 2019, et selon les dispositions de l'article L. 192, alinéa 1^{er} du Livre des procédures fiscales, la preuve d'un abus de droit est apportée, sauf exception, par l'Administration, quel que soit l'avis rendu par le comité de l'abus de droit fiscal²³⁴⁵.

Ces sanctions, outre l'éclairage supplémentaire qu'elles donnent à la notion d'abus de droit en droit fiscal (forte répression), sont communes à la simulation et à la fraude à la loi. C'est la raison pour laquelle elles trouvent leur place à ce stade des développements. S'agissant plus spécialement de la simulation, les sanctions en question sont, au même titre que la nullité de la contre-lettre prévue sous l'ancien article 1840 du Code général des impôts, à certaines conditions et dans certaines hypothèses²³⁴⁶, une atteinte à la neutralité de cette simulation, laquelle neutralité ressortait déjà de l'ancien article 1321 du Code civil selon lequel l'acte secret produit son effet entre les parties contractantes²³⁴⁷. Elles sont, par conséquent, des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal²³⁴⁸. Cette idée - l'atteinte à la neutralité de la simulation - est clairement exprimée par le professeur Cozian dans sa préface de la thèse de M^{me} Deboissy : « *sur le plan juridique, l'article 1840 du Code général des impôts prévoit la nullité des contre-lettres portant dissimulation de prix dans les cessions d'immeubles et de fonds de commerce. Sur le plan fiscal, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales institue une procédure de répression des abus de droit à l'encontre des simulateurs, ponctuée d'une amende de 80% des droits éludés. Ces deux exemples, pris parmi d'autres, révèlent que le droit fiscal a rompu avec la neutralité exprimée par l'article 1321 du Code civil* »²³⁴⁹. Elle est développée par M^{me} Deboissy, dans sa thèse, dont les propos méritent d'être intégralement reproduits : le code général des impôts « *a rompu le pacte de non-agression du droit privé en déclarant la guerre à la simulation ; la neutralité est devenue lutte ouverte ; l'indifférence a cédé le pas à la répression. Trois séries de textes témoignent de cette attitude de combat. L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales représente sans conteste le fer de lance de la campagne menée en matière d'impôt contre la simulation. [...]. La simulation est ici réprimée sans qu'il soit nécessaire de vérifier si elle autorise une fraude fiscale : en droit fiscal, la simulation est une technique réprouvée pour elle-même et non seulement par la prise en compte de l'objectif qu'elle sert. Le second fleuron de l'arsenal fiscal résulte de l'article 1840 du Code général des impôts lequel prévoit la nullité des contre-lettres portant dissimulation de prix dans les cessions d'immeubles et de fonds de commerce : la disposition, aussi célèbre que critiquée, constitue une atteinte manifeste au principe de la validité de la simulation et traduit incontestablement le différence de sensibilité qui anime le droit privé et le droit fiscal : là où le code civil tolère la contre-lettre, le Code général des impôts l'annule quand bien même la dissimulation de prix ne serait pas l'outil d'une fraude. Enfin, la loi fiscale est jalonnée de multiples présomptions légales de simulation qui posent en postulat, souvent définitif, la fraude des contribuables. Si la technique de la présomption légale n'est pas inconnue des autres branches du droit, elle atteint en droit fiscal une ampleur jamais égalée dans les autres matières. La liaison ainsi créée entre la simulation et la fraude est révélatrice de l'esprit répressif du droit fiscal à*

²³⁴⁵ Art. 202, loi de finances n° 2018-1317, 28 décembre 2018. Exceptions sous les alinéas 2 et 3 du même article L. 192.

²³⁴⁶ V. *infra*.

²³⁴⁷ V. *infra*.

²³⁴⁸ À noter. Une objection pourrait être formulée à la présentation de la nullité de la contre-lettre comme un exception à l'application du droit civil en droit fiscal. En effet, il s'agirait plutôt d'une intrusion de ce dernier dans le premier. Toutefois, si la validité de la contre-lettre est ignorée par le droit fiscal, il y a bien là une exception à l'application du droit civil en droit fiscal. D'où l'étude des dispositions de l'ancien article 1840 du Code général des impôts dans la présente thèse (v. *infra*).

²³⁴⁹ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 5.

l'égard de la technique simulatoire. [...] La conclusion est simple : le droit fiscal, en rangeant la simulation à côté de la fraude à la loi au titre des atteintes à l'ordre public fiscal, a inversé le postulat de droit privé : il a fait de la simulation répréhensible le principe et non l'exception »²³⁵⁰. L'examen de la définition de l'abus de droit en droit fiscal et des sanctions appliquées si un tel abus a été commis doit être complété par une étude consistant à comparer cet abus avec l'abus de droit en droit privé.

B.LA COMPARAISON AVEC L'ABUS DE DROIT EN DROIT PRIVÉ

662. Il convient ici de revenir sur l'importante contribution de M. Cadiet à éclaircir l'abus de droit en droit fiscal, en le confrontant à l'abus de droit, la fraude à la loi et la simulation en droit civil²³⁵¹. Elle a pour but de mettre en évidence une nouvelle exception à l'application du droit civil en droit fiscal. Dans un premier temps, M. Cadiet fait le constat qu'il existerait une analyse dualiste de l'abus de droit en droit fiscal et de l'étonnement auquel cette analyse peut conduire chez les civilistes. Dans un deuxième temps, il détaille le contenu de la jurisprudence du Conseil d'État et de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscale en insistant sur les éléments majeurs qui s'en dégagent. Dans un troisième temps, M. Cadiet met l'accent sur les notions de « droit » et d'« abus » dans l'expression « abus de droit » en droit fiscal et les conséquences en résultant sur la théorie générale de cet abus en droit civil.

663. **Analyse critique de la notion d'abus de droit en droit fiscal.** Citant le professeur Cozian, selon lequel, et au regard de la jurisprudence, il y aurait deux variantes de l'abus de droit, l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi²³⁵², M. Cadiet s'étonne de cette analyse dualiste de l'abus de droit : « *le civiliste moyen [ou « de base »], normalement savant de l'enseignement ordinaire dispensé par ses manuels courants, ne peut manquer d'éprouver le sentiment d'une distorsion, dans la notion fiscale de l'abus de droit, entre le fond et la forme, la chose et le mot, quand on vient lui dire que la procédure de répression des abus de droit sanctionne des simulations et des fraudes à la loi*²³⁵³. Dans son esprit, la fraude à la loi et l'abus de droit sont deux techniques concurrentes permettant d'assurer « le respect des finalités du système juridique », en l'occurrence, la sauvegarde du système fiscal²³⁵⁴. Dès lors, il est porté à considérer, de deux choses l'une. Ou bien, la distorsion qu'il observe à propos de l'abus de droit en matière fiscale est de nature à remettre en cause la qualification de l'abus de droit retenue par le législateur fiscal : la procédure de l'article L. 64 LPF porterait mal son nom ; il s'agirait d'une utilisation déformée de la notion d'abus de droit. Ou bien, cette association de l'abus de droit et de la fraude à la loi est susceptible, plus radicalement, d'éclairer d'un jour nouveau la théorie générale de l'abus de droit elle-même dans les rapports qu'elle entretient avec les théories traditionnellement distinguées quoiqu'apparentées de la fraude à la loi et de la simulation. Tel est l'enjeu de l'étude de l'abus de droit »²³⁵⁵.

²³⁵⁰ *op. cit.*, p. 6, n^{os} 10 et suiv.

²³⁵¹ *op. cit.* Sur la difficulté de saisir cette notion d'abus de droit en droit civil et notamment les critères de ce dernier, É. Cornut, *Théorie critique de la fraude à la loi, Étude de droit international privé de droit de la famille*, préface H. Fulchiron, pp. 230-231, n^{os} 394-395.

²³⁵² *Les grands principes de la fiscalité des entreprises, op. cit.*, p. 25, n^o 14 et p. 25 et suiv., n^{os} 15 et suiv.

²³⁵³ Les mots « simulations » et « fraudes à la loi » : en italique dans le texte.

²³⁵⁴ Le mot « concurrentes » : en italique dans le texte.

²³⁵⁵ *op. cit.*, p. 37, n^o 3. Aj. p. 48, n^o 23. « ...on ne peut que constater, dans la notion fiscale de l'abus de droit, un hiatus entre le fond (la fraude à la loi) et la forme (l'abus de droit), le contenu de la notion et sa qualification... ». Pp. 48-49, n^o 24, et plus précisément : « ces deux techniques [la fraude à la loi et l'abus de droit], dont la fonction commune est d'assurer le respect des finalités du système juridique, obéissent à deux notions différentes. Dès lors, de deux choses, l'une. Ou la procédure fiscale de répression des abus de droit porte mal son nom ; le législateur se serait trompé de qualification : c'est d'une procédure de répression des

664. **Analyse de la jurisprudence du Conseil d'État et de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscale alors en vigueur par le professeur Cadiet.** Tout d'abord, M. Cadiet rappelle la solution résultant de l'arrêt du Conseil d'État ayant clairement indiqué qu'« à défaut » d'actes fictifs, « *les actes qui n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter ou 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* » sont aussi inopposables à l'Administration²³⁵⁶. M. Cadiet écarte la conception dualiste de la notion d'abus de droit qui résulterait de cet arrêt et l'idée selon laquelle serait abandonnée la condition de l'intention frauduleuse caractérisant la simulation, seule sanctionnée par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales²³⁵⁷. Pour M. Cadiet, l'arrêt donne seulement à la fictivité une valeur de principe et à l'acte - régulier - qui n'est motivé que dans un but exclusivement fiscal (fraude à la loi), une valeur subsidiaire (« ...ou, à défaut... »)²³⁵⁸. Cette distinction simulation/fraude à la loi ne serait justifiée que pour des raisons procédurales : dans la simulation, la preuve de l'intention frauduleuse n'est pas requise ; dans la fraude à la loi, cette preuve doit être rapportée²³⁵⁹. Mais, et surtout, l'intention frauduleuse reste, dans tous les cas de figure, une *condition d'existence* de l'abus de droit ; il n'y a donc pas non plus de remise en cause de l'exercice de la liberté des choix fiscaux²³⁶⁰. Du reste, cette *liberté* n'est pas définie comme le *droit* de frauder le fisc et n'existe qu'« à la condition que l'habillage juridique adopté ne soit pas fictif ou, du moins, artificiel. Or, cet habillage, à défaut d'être fictif, est artificiel quand il n'existe que pour éviter l'impôt normalement applicable »²³⁶¹.

Pour appuyer sa démonstration, M. Cadiet détaille les anciennes dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales en soutenant que dans ce dernier la sanction de l'abus de droit ne viserait pas seulement, ni même principalement, la simulation dont sa définition en droit civil est rappelée²³⁶². Les actes sanctionnés sont ceux qui *dissimulent* la « portée véritable » de la convention »²³⁶³ et ce qui est, ici, visé c'est l'*intention frauduleuse* du contribuable²³⁶⁴. Il n'est donc pas question d'actes fictifs, à savoir deux actes contradictoires ; un seul acte licite en apparence mais masquant l'intention coupable des parties relève de l'ancien article L. 64 du Livre des procédures fiscales²³⁶⁵. « *Tout se mêle et s'entremêle dans l'article L. 64 LPF : la fraude à la loi et la simulation, la fraude et l'évasion*

fraudes à la loi qu'il aurait dû parler. Ou, plus respectueux des sources du droit et de leur autorité, on accepte la qualification légale, auquel cas il faut en conclure que la fraude à la loi et l'abus de droit ne sont qu'une même et seule notion. Dans cette veine que nous allons exploiter, la qualification d'abus de droit ne peut manquer de retentir sur les théories générales de l'abus de droit et de la fraude à la loi telles qu'elles sont classiquement présentées en droit civil ».

²³⁵⁶ C.E., 10 juin 1981, Dr. fisc. 1981, n° 19.079, nos 48-49, p. 1435, comm. 2187, concl. P. Lobry. But exclusivement fiscal. *Aj.Cass. com.*, 19 avril 1988, Dr. fisc. 1988, nos 32-38, p. 1054, comm. 1733 ; R.J.F. 2/89, p. 47, n° 250. *Cass. com.*, 21 avril 1992, Dr. fisc. 1993, n° 8, p. 417, comm. 397 ; R.J.F.7/92, p. 654, n° 1090.

²³⁵⁷ *op. cit.*, p. 44, n° 18. Pour une présentation des arguments contre et pour la solution jurisprudentielle et son extension à la fraude à la loi, L. Cadiet, *op. cit.*, p. 41 et suiv., nos 14 et suiv. *Not.* p. 42, n° 15. Pour certains (ceux contre la solution de 1981), à la condition de l'intention frauduleuse s'est substituée la simple utilisation de la disposition fiscale la plus favorable, autrement dit l'exercice de la liberté des choix fiscaux n'engendrant qu'une évitement fiscal parfaitement licite (L. Cadiet, *op. cit.*, p. 42, n° 15).

²³⁵⁸ *op. cit.*, p. 44, n° 18.

²³⁵⁹ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 44, n° 18.

²³⁶⁰ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 44, n° 18. Liberté remise en cause par la sanction de la fraude à la loi.

²³⁶¹ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 44, n° 18.

²³⁶² *op. cit.*, pp. 44-45, n° 19.

²³⁶³ Ancienne version de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Sanction des « *actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention* ».

²³⁶⁴ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 45, n° 19.

²³⁶⁵ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 45, n° 19.

fiscale ; il y a là assurément une conception extensive très originale de l'abus de droit. Cette conception est justifiée. Il faut reconnaître cependant que cette solution remet en cause un certain nombre d'idées traditionnellement reçues tant en droit civil qu'en droit fiscal »²³⁶⁶.

Ensuite, M. Cadiet insiste sur cette originalité du droit fiscal : « la distinction de la fraude à la loi et de la simulation, dont on dit qu'elle est traditionnellement faite en droit civil, est éclairée d'un jour nouveau par la procédure de répression des abus de droit »²³⁶⁷. Ces abus, sanctionnés sous l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, sont « les habiletés fiscales constitutives d'une fraude à la loi définie comme une combinaison juridique exprimant une opération plus ou moins réelle dont l'unique motif réside dans l'intention d'éviter l'application d'une règle fiscale contraignante, qu'il y ait ou non simulation »²³⁶⁸. Cette définition, laquelle n'est pas sans rappeler celle proposée par M. de la Mardière²³⁶⁹, met en évidence la fin poursuivie par le contribuable, à savoir l'intention frauduleuse définie comme la : « volonté d'éluider la charge fiscale normalement applicable ; peu importe les moyens, simulés ou réels, de parvenir à cette fin »²³⁷⁰. Et toujours selon M. Cadiet, lequel adopte une conception large de la notion de fraude²³⁷¹, laquelle - fraude - existe bien en droit fiscal²³⁷², **la simulation n'est pas en dehors du domaine de la fraude à la loi** ; cette simulation n'est qu'un **moyen de cette fraude** comme le serait l'artifice juridique sans fictivité mais dont l'intention frauduleuse est démontrée. Plutôt que de paraphraser M. Cadiet, il convient ici de le citer : « la simulation n'est qu'un moyen de fraude. C'est très exagérément qu'une partie de la doctrine civiliste exclut la simulation du domaine de la fraude à la loi au prétexte que le moyen par lequel est éludée la règle obligatoire doit être réel. [...]. Si, comme nous le pensons, l'article L. 64 LPF fait référence aux moyens réels mais plus ou moins artificiels en raison de l'intention frauduleuse qui les animent, il n'y a aucune raison d'en séparer les moyens simulés. Au contraire, qui peut le plus peut le moins. Ce qui est en cause dans la procédure de répression des abus de droit, c'est l'artifice juridique et l'acte fictif, de ce point de vue, n'est que le plus absolu des artifices. Il n'y a là qu'une différence de degré et non point de nature. D'ailleurs, cette différence de degré affecte la simulation elle-même qui ne se réduit pas seulement aux actes fictifs : la simulation peut être créée par acte déguisé et, dans ce cas, à la différence de l'acte fictif, l'opération est bien réelle. Dès lors qu'il y a distorsion entre l'économie apparente et l'acte de volonté réelle de ses auteurs, que cet acte soit fictif ou non, il y a artifice, donc abus de droit. Le caractère fictif de l'acte ne fait qu'établir plus clairement l'artifice de l'opération, partant, l'intention frauduleuse. On en revient au sens que nous avons prêté à l'arrêt rendu par le Conseil d'État

²³⁶⁶ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 46, n° 19.

²³⁶⁷ *op. cit.*, p. 46, n° 21.

²³⁶⁸ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 46, n° 19. Par conséquent, pas de conception dualiste de l'abus de droit avec d'un côté la simulation, et de l'autre, la fraude à la loi.

²³⁶⁹ V. *supra*. « Fraude consistant dans un ou plusieurs actes juridiques artificiels, en ce qu'ils utilisent, dans le but d'éluider ou d'atténuer l'impôt, une ou des règles de droit conçues pour générer d'autres effets ».

²³⁷⁰ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 47, n° 22.

²³⁷¹ *op. cit.*, pp. 46-47, n° 21.

²³⁷² J.-C. Martinez cité par M. Cadiet (*op. cit.*, p. 47, n° 22, note 6). Référence aussi à J. Vidal (L. Cadiet, *op. cit.*, p. 47, n° 21, note 4) pour lequel il n'y a pas de fraude à la loi en droit fiscal. En effet, pour J. Vidal dans les droits d'interprétation stricte, comme le droit fiscal, soit la loi ne s'applique pas (pas de réunion de ses conditions d'application) et, dans ce cas, il n'y a pas d'obligation qui s'impose au contribuable et donc pas de fraude à la loi si cette dernière est éludée (situation du contribuable : différente de celle prévue par le texte), soit elle s'applique (réunion de ses conditions d'application) et dans cette hypothèse il existait bien une obligation à la charge du contribuable, la méconnaissance alors de la loi, et non sa soustraction, étant une violation de celle-ci et non une fraude à la loi (J. Vidal cité par F. Dournaux, *La notion de fraude en droit privé français*, Th. Paris 1, 2008, pp. 175-176, n° 197 et p. 177, n° 198).

le 10 juin 1981 »²³⁷³. Ainsi, M. Cadiet lie l'abus de droit à la fraude à la loi en estimant que cette dernière est sanctionnée au titre de l'abus du contribuable et donc que ces deux notions sont confondues. Et la simulation ne serait qu'un des moyens de la fraude.

665. Les notions de droit abusé et d'abus en droit fiscal et les conséquences en résultant sur la théorie générale de l'abus de droit en droit civil. L'analyse des comportements susceptibles de caractériser un abus de droit fiscal par M. Cadiet ne serait pas complète sans un examen des notions de droit abusé et d'abus et des incidences sur la théorie générale de l'abus de droit. S'agissant du **droit** abusé sur lequel aucune réflexion n'a été vraiment menée, il ressortirait des analyses des commentateurs de droit fiscal que l'abus de droit « résulte de « l'utilisation d'une technique de droit civil ou de droit commercial dans un but exclusivement fiscal. Le droit dont il est abusé est le « droit » de choisir, parmi les techniques juridiques, la moins onéreuse fiscalement. Autrement dit, l'abus de droit serait la limite de la liberté des choix fiscaux. Mais la liberté est une chose ; le droit en est une autre. Or, c'est un droit subjectif, au sens strict, que suppose l'abus de droit. On ne saurait donc se contenter de cette référence commode mais insuffisante à la liberté des choix fiscaux »²³⁷⁴. Puis l'étude de M. Cadiet porte sur un éventuel droit « d'option » auquel il serait porté atteinte. Distinguant les options entre des techniques *fiscales* et des techniques *juridiques*, M. Cadiet conclut que si les premières - les options fiscales - peuvent faire l'objet d'un droit, elles sont exclusives de toute possibilité d'abus²³⁷⁵. Quant aux deuxièmes, les techniques juridiques, lesquelles se confondent avec la *liberté* contractuelle, elles ne sont pas des *droits subjectifs* d'option (pas de droit proprement dit)²³⁷⁶. Délaissant le droit d'option, M. Cadiet, examine si le droit abusé pourrait être « le droit subjectif fondamental exercé par le contribuable au moyen de la technique juridique qu'il a choisie » et avance que le droit abusé serait, dans la plupart des cas, celui du droit de disposer²³⁷⁷.

Concernant plus particulièrement **l'abus**, M. Cadiet rappelle les définitions de Ripert et Josserand de l'abus d'un droit²³⁷⁸ et considère qu'en droit fiscal, l'abus a pour objet un « droit-pouvoir » (*i.e.*, un droit subjectif) ; l'abus de droit ne consiste pas en l'intention de nuire du contribuable²³⁷⁹, mais dans le détournement de la finalité du droit exercé²³⁸⁰ »²³⁸¹.

²³⁷³ *op. cit.*, p. 46 et suiv., n^{os} 21-22.

²³⁷⁴ L. Cadiet, *op. cit.*, pp. 49-50, n^o 26. Sur cette limite que serait l'abus de droit à la liberté des choix fiscaux, référence au professeur Cozian.

²³⁷⁵ *op. cit.*, pp. 50-51, n^o 28.

²³⁷⁶ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 51, n^o 29.

²³⁷⁷ *op. cit.*, p. 51, n^o 30. *Ex.* abus du droit de disposer quand une vente dissimule une donation car la première est soumise à un régime fiscal plus souple. Pour une vive critique de cette conception, M. Cottini, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français (contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale)*, Th. Aix-en-Provence, 1998, p. 356 et suiv., n^{os} 352 et suiv.

²³⁷⁸ *op. cit.*, p. 52, n^o 31. Intention de nuire pour le premier et détournement de la finalité des droits pour le deuxième.

²³⁷⁹ Déf. de l'abus de Ripert ; une intention malicieuse. Sur cette conception de l'abus de droit et sa critique, J. Ghestin et H. Barbier, *Traité de droit civil, Introduction générale*, L.G.D.J., Lextensoéditions, Tome 2, 5^{ème} éd., 2020, p. 492 et suiv., n^{os} 644 et suiv.

²³⁸⁰ Déf. de l'abus de Josserand ; détournement des droits de leur fonction sociale. Pour un exposé de cette théorie, ses critiques et les réponses à ces dernières, J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 494 et suiv., n^{os} 648 et suiv. « La conception « finaliste » ou « téléologique » des droits nous paraît, en définitive, être la plus satisfaisante » ou « ...il y a abus lorsqu'un droit n'est pas exercé conformément à sa fonction sociale... » (p. 500, n^o 651 et p. 577, n^o 729). En outre, pour MM. Ghestin et Barbier, les analyses de Josserand ne seraient pas étrangères à l'inspiration des tribunaux ; elle serait la conception dominante dans la jurisprudence (v. p. 536, n^o 688).

²³⁸¹ *op. cit.*, p. 53, n^o 32.

Il résulterait de cette recherche sur les définitions du droit abusé et de l'abus de ce droit qu'en droit fiscal, l'abus de droit existerait et se confondrait avec la fraude à la loi : « *j'abuse de mon droit* [subjectif, n'existant que dans le cadre tracé par le droit objectif ; détourné de sa finalité] *en fraudant la loi* [not. fiscale] »²³⁸². De plus, cette confusion, inexistante dans les écrits des commentateurs du droit fiscal, existerait sous la plume de privatistes²³⁸³. Enfin, et toujours pour M. Cadiet, et dans ce contexte, la simulation n'est qu'un moyen de la fraude, cette fraude à la loi pouvant alors exister en dehors de toute simulation (fraude = opération réelle mais artificielle)²³⁸⁴.

666. L'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. L'analyse de l'abus de droit en droit fiscal proposée par le professeur Cadiet aurait le mérite de concilier le droit civil et le droit fiscal et serait un exemple supplémentaire d'application du droit civil en droit fiscal²³⁸⁵. Incontestablement, l'abus de droit est une variété de la fraude à la loi (au sens large) ou une sous-catégorie de la fraude fiscale²³⁸⁶. De même, il y a bien un droit - subjectif - dont il est abusé et un abus (détournement de ce droit de sa finalité)²³⁸⁷. En outre, la simulation est aussi un *moyen* de commettre un abus de droit. Toutefois, et si l'hésitation était permise, au regard de la jurisprudence du Conseil d'État de 1981 (simulation « *ou, à défaut, ...* » une fraude à la loi) et de l'ancienne rédaction de l'article 64 du Livre des procédures fiscales (ne se référait pas seulement à la simulation selon le professeur Cadiet), qu'il n'exista « *qu'une différence de degré et non point de nature* » entre l'acte fictif et l'acte

²³⁸² L. Cadiet, *op. cit.*, p. 55, n° 34.

²³⁸³ L. Cadiet, *op. cit.*, p. 55, n° 34 : « *cette confusion logique des deux notions n'a pas été développée par les auteurs qui ont étudié la procédure de répression des abus de droit. [...]...cette identification notionnelle réalisée par le droit fiscal confirme et renforce l'opinion des auteurs qui, en théorie générale ont bien vu, déjà, que la sanction de la fraude à la loi et celle de l'abus de droit procède du même esprit et qu'il s'agit là de deux institutions de la technique juridique entre lesquelles il serait vain de rechercher des différences profondes* ».

²³⁸⁴ *op. cit.*, pp. 55-56, n° 35.

²³⁸⁵ À noter : cette application du droit civil en droit fiscal suppose que l'abus de droit et la fraude à la loi soient une seule et même notion aussi bien en droit civil (v. doctrine et jurisprudence citées par M. Cadiet, *op. cit.*, p. 55, n° 34, note 3 et J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 577, n° 729, note 11) qu'en droit fiscal (analyse du professeur Cadiet*). Il y aurait aussi une application du droit civil en droit fiscal si dans ces deux disciplines abus de droit et fraude à la loi étaient deux concepts différents (pour le droit civil, mais tout en constatant une certaine coïncidence entre l'abus de droit et la fraude, J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 577, n° 729. F. Dournaux, *La notion de fraude en droit privé français*, Th. Paris 1, 2008, p. 375 et suiv., n° 387 et suiv. Différence de domaines, de logiques et de régimes). En revanche, tel ne serait pas le cas - exception à l'application du droit civil en droit fiscal - si l'abus de droit et la fraude à la loi étaient confondues en droit civil et deux notions distinctes en droit fiscal (cas aujourd'hui ; v. *infra*).

*Aj. M. Cozian, lequel signale des hypothèses dans lesquelles sont sanctionnés comme fictifs des agissements exempts de toute simulation et qui constituent en réalité une fraude à la loi (*Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, pp. 34-35, n° 43 et suiv.).

²³⁸⁶ V. *supra*. et not. les professeurs Cozian (visant la simulation) et Deboissy.

²³⁸⁷ V. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 274-275, n° 707 et suiv. Toutefois, si intégration de la notion d'abus de droit en droit fiscal à la théorie générale de l'abus de droit, « *on se contentera de ce rapprochement très général sans pousser plus loin l'assimilation. Le concept d'abus de droit reste marqué du sceau d'une spécificité certaine, spécificité quant à sa source puisqu'il fait l'objet d'une codification légale, spécificité quant à son contenu puisqu'il fédère des comportements qui, en droit privé, ne sont pas rattachés à la théorie de l'abus de droit, spécificité enfin quant à sa sanction puisque le contentieux est totalement détaché de la cessation et de la réparation du préjudice engendré par l'abus* » (F. Deboissy, *op. cit.*, p. 275, n° 710). *Contra*, F. Dournaux, *op. cit.*, p. 183, n° 204, note 127. Critique des propos du professeur Cadiet sur l'abus d'un droit. Abus de droit et fraude ne font pas qu'un. Tout au plus convergence des notions mais pas identité. L'analyse de L. Josserand de l'abus de droit ne se serait pas imposée et ne correspondrait pas ou peu à la réalité jurisprudentielle. À noter : si l'abus de droit était caractérisé par une *intention frauduleuse*, notamment, de son auteur à l'égard de la victime, l'abus de droit en droit fiscal ne serait pas « *un rameau de la théorie de l'abus de droit* » (v. J. Untermaier, « Déqualification et requalification en droit fiscal, Réflexions à propos de la répression des abus de droit », *Annales de l'Université Jean Moulin, Lyon III*, 1974, t. 1, pp. 182-183).

artificiel²³⁸⁸, cette hésitation n'est plus permise à la lecture des nouvelles dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

En effet, en employant les mots « ...soit...,...soit... », visant très clairement, et la simulation, et la fraude à la loi, le législateur opère bien une distinction entre ces deux comportements constitutifs d'un abus de droit, lesquels ont la même valeur et sont les éléments centraux de la procédure de répression des abus de droit²³⁸⁹. Les magistrats, également, différencient simulation et fraude à la loi (v. *supra* et *infra*). Donc, la fraude à la loi ne se confond pas avec l'abus de droit et la simulation n'est pas seulement qu'un moyen de la fraude. L'une (la fraude à la loi) et l'autre (la simulation) sont les formes, les manifestations d'un abus de droit. Alors, si en droit civil, les notions de fraude à la loi et d'abus de droit ne formaient qu'une seule et même notion (conception de M. Cadiet, mais pas seulement [v. *supra*]), il n'en est pas de même en droit fiscal puisque la fraude à la loi, comme la simulation, sont sanctionnées au titre d'un abus de droit et ces trois notions sont bien différenciées.

Dès lors, au regard des nouvelles dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et de la jurisprudence les appliquant, il y a bien une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal s'agissant de la notion d'abus de droit en droit fiscal. La tentative doctrinale de M. Cadiet d'unifier les notions d'abus de droit, de fraude à la loi et de simulation ne correspond plus à la réalité du droit fiscal (loi et jurisprudence)²³⁹⁰. En outre, dans l'hypothèse où l'arrêt de 1981 aurait opéré une hiérarchie entre la simulation et la fraude à la loi, cette dernière n'ayant qu'une valeur subsidiaire, cette prétendue hiérarchie, discutable, est battue en brèche par les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. De plus, si une jurisprudence a pu confondre la fraude à la loi et la simulation, la première englobant la deuxième²³⁹¹, une autre a distingué et distingue toujours la simulation et la fraude à la loi²³⁹². La citation de la fin doit être laissée au professeur Cozian dont les propos sont encore plus pertinents aujourd'hui : « *sur le plan conceptuel, la juxtaposition de trois notions (l'abus de droit, la simulation et la fraude à la loi) n'est pas satisfaisante pour l'esprit. Le professeur L. Cadiet, dans un brillant essai, a tenté de les ramener à l'unité sous la bannière de la fraude à la loi. Selon l'auteur (op. cit., p. 46, n° 21), « l'article L. 64 a pour objet de sanctionner les habiletés fiscales constitutives d'une fraude à la loi définie comme une combinaison juridique exprimant une opération plus ou moins réelle dont l'unique motif réside dans l'intention d'éviter l'application d'une règle fiscale contraignante, qu'il y ait ou non simulation ». Malgré ce louable souci doctrinale d'unité, on s'en tiendra à la distinction entre simulation et fraude à la loi, telle qu'elle est faite en jurisprudence* »²³⁹³. Et aujourd'hui dans le livre des procédures fiscales (art. L. 64

²³⁸⁸ V. L. Cadiet, *op. cit.*, p. 47, n° 22. Pour ce dernier, l'acte fictif est le plus absolu des artifices.

²³⁸⁹ C'est probablement pourquoi il n'y a pas d'études sur la notion même d'abus de droit (sur ce constat, L. Cadiet, *op. cit.*, pp. 36-37, n° 3), voire sur le droit abusé (*égal.* sur ce constat, L. Cadiet, *op. cit.*, p. 37, n° 3 et p. 49, n° 26, n° 26). Du reste, le rôle du droit fiscal, ici, est de sanctionner des comportements frauduleux. Ce qui peut aussi expliquer pourquoi les commentateurs du droit fiscal ont surtout largement écrits sur ces derniers.

²³⁹⁰ Aj. Le constat selon lequel il n'y a pas, dans le Code civil français, de texte sanctionnant l'abus de droit de manière générale et sur l'existence, seulement, de quelques textes spéciaux de droit civil et de procédure civile, bien souvent tacites, L. Cadiet, *op. cit.*, p. 33, n° 2. *Ce texte* [l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales] *est, à notre connaissance, le seul à sanctionner nommément l'abus de droit...* ». (L. Cadiet, *op. cit.*, p. 34, n° 2).

²³⁹¹ V. Ch. de la Mardière, *op. cit.*, n°s 320 et suiv.

²³⁹² *Par ex. Cass. req., 19 avril 1932, D.P. 1932, 1, p. 125, note E.P. ; D.S. 1933, 1, p. 321, note P. Esmein.* Dénonciation des comportements fictifs et frauduleux sans s'arrêter à la forme que l'acte revêt ou à la qualification donnée par les parties.

²³⁹³ *Les grands principes de la fiscalité des entreprises, op. cit.*, p. 25, n° 15, note 10. *Égal.* Ch. de la Mardière, *op. cit.*, n°s 320 et suiv. Après avoir montré que dans la jurisprudence, la simulation a pu être englobée dans la

L.P.F.)²³⁹⁴. Cette analyse des caractéristiques de la notion d'abus de droit en droit fiscal doit être complétée par une étude sur les pouvoirs de l'Administration justifiée par des pouvoirs plus importants que ceux d'un autre tiers à l'opération contestée, apportant des éléments nouveaux sur la notion même d'abus de droit et attestant une nouvelle fois que la matière fiscale est parfois fermée à l'application du droit privé.

§ 2. Les pouvoirs de l'Administration en cas d'abus de droit

667. **Annnonce.** L'Administration est un tiers par rapport aux relations établies par les contribuables. Mais elle n'est pas un simple tiers de droit privé grâce aux pouvoirs qu'elles possèdent, lesquels sont *étendus*. En raison des sanctions importantes qui sont applicables en cas d'abus de droit, les pouvoirs de l'Administration sont aussi *encadrés* et font l'objet d'un

fraude à la loi (n^{os} 320 et suiv.) et cité un passage de l'article de M. Cadiet (n^o 325), M. de la Mardière remet en question la confusion ainsi opérée entre les deux branches de l'abus de droit : « *pourtant la distinction entre simulation et fraude à la loi est l'occasion de mieux circonvénir ces deux concepts, de manière à rendre la notion d'abus de droit plus précise, donc plus sûre et moins répressive* » (n^o 325) et insiste sur les différences entre la simulation et la fraude à la loi (n^{os} 326 et suiv. « *Nécessité de la distinction* »).

²³⁹⁴ **À noter :** en *droit civil*, et pour une certaine *doctrine*, la sanction de la fraude à la loi à l'encontre d'un contribuable ayant alors commis un abus de droit n'est pas d'origine jurisprudentielle ; d'origine légale (interprétation des anciennes dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscale ; intention du législateur de sanctionner les comportements constitutifs, et d'une simulation, et d'une fraude à la loi). V. L. Cadiet, *op. cit.* B. Poullain, « La jurisprudence de la Cour de cassation, Abus de droit, simulation et fraude à la loi », *Rev. sociétés* 2002, pp. 483-484, n^o 8 (réalisme du droit fiscal). F. Dournaux, *op. cit.*, p. 185, n^o 206, note 141.

En revanche, pour les *commentateurs du droit fiscal*, cette possibilité d'invoquer une fraude à la loi du contribuable commettant ainsi un abus de droit est née sous la plume des magistrats (1981 pour le Conseil d'État ; 1988 pour la Cour de cassation. V. *supra*. Comportements dans un « *but exclusivement fiscal* »). Vont ainsi dans ce sens, et notamment, le professeur Cozian (*ex.* : « les grands principes de la fiscalité des entreprises », *op. cit.*, p. 25, n^o 14 et p. 31 et suiv., n^{os} 37 et suiv.), J. Turot (Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant), R.J.F. 8-9/89, pp. 461-462. « *Abus de texte* »), et le professeur Deboissy (*La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 73, n^{os} 195-196. Arrêt de 1981 : « *bombe fiscale* »)*. Pour un arrêt du Conseil d'État en faveur de la seule condamnation de la simulation dans l'ancien article 1649 *quinquies* du Code général des impôts (*v. supra*), C.E., 23 février 1979, n^o 6.688, Dr. fisc. 1979, n^o 48, p. 1285, comm. 2367. V. aussi, les conclusions du commissaire du Gouvernement Lobry (sur C.E., 10 juin 1981, Dr. fisc. 1981, n^o 19.079, n^{os} 48-49, p. 1438, comm. 2187) : interprétation des dispositions alors en vigueur comme sanctionnant un abus de droit par une simulation. Aucune mention d'une quelconque volonté du législateur d'étendre cet abus à la fraude à la loi. C.E., 27 septembre 2006, n^o 260050, *op. cit.* Interprétation stricte de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (applicable en cas de simulation). « *Hommage à la lettre de la loi ? Auto-limitation du juge fiscal ? Certes non ! Car, alors coup de théâtre, le Conseil d'État passe au règlement de l'affaire au fond et sort de son chapeau un nouveau principe : la lutte contre la fraude à la loi. Nouveau principe, que soit dit en passant, l'administration n'avait pas invoqué, et pour cause, il n'avait jamais été appliqué en matière fiscale...* » (D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, p. 797, n^o 991). But exclusivement fiscal + application littérale d'un texte contraire aux objectifs poursuivis par son auteur. Puis, et en particulier, C.E., 28 février 2007, n^o 284565, Dr. fisc. 2007, n^o 14, p. 47, comm. 386, concl. L. Vallée et note O. Fouquet C.E., 5 mars 2007, 284457, Dr. fisc. 2007, n^o 20, p. 29, comm. 522, note O. Fouquet ; R.J.F. 5/07, p. 426, concl. P. Collin. Introduction dans les critères de l'abus de droit de cette application littérale d'un texte contraire aux objectifs poursuivis par son auteur. Toutefois, l'intervention du législateur : nécessaire « *pour mettre fin à cette situation* [manque d'harmonisation]. *Incité par le rapport d'une commission dirigée par O. Fouquet, le législateur prit sa plume pour aboutir au texte actuel de l'article L. 64, issu de l'article 35 de la loi de finances pour 2008. Ce faisant le législateur s'est « borné à codifier » la jurisprudence constante du Conseil d'État* » (D. Gutmann, *op. cit.*, p. 799, n^o 993).

* Le professeur Cozian nuance ses propos en affirmant que les hauts magistrats du Conseil d'État, dans l'arrêt de 1981 (*v. supra*), procède à une *extension* - alors jurisprudentielle - de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Par conséquent, l'hypothèse de la sanction d'une fraude à la loi, également, dans ce texte, serait implicitement prévue. V. aussi, en critiquant cette extension qui serait contraire à la volonté du législateur et à l'interprétation originelle du texte par l'Administration, C. Robbez Masson, *op. cit.*, p. 239, n^o 306 et p. 243, n^o 313.

contrôle aussi bien de la part des magistrats du Conseil d'État que de ceux de la Cour de cassation. Toutefois la condamnation de l'abus de droit « *rampant* » ou « *implicite* » n'est pas aussi ferme selon la juridiction compétente tantôt favorable à l'Administration, tantôt soucieuse des garanties octroyées aux contribuables²³⁹⁵. Ce constat met l'accent sur la position dominante de l'Administration par rapport aux autres tiers et de nouveaux cas d'exclusion du droit privé en droit fiscal. Après une présentation des pouvoirs étendus de l'Administration, à savoir l'inopposabilité des actes juridiques et le pouvoir de requalification (A), ce sont ces mêmes pouvoirs alors encadrés par la condamnation de l'abus de droit « *rampant* » et l'opposabilité des actes juridiques (B) qui seront examinés.

A. L'INOPPOSABILITE DES ACTES JURIDIQUES ET LE POUVOIR ÉTENDU DE REQUALIFICATION

668. **Le droit d'écarter des actes constitutifs d'un abus de droit.** Selon les dispositions de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, « ...*l'administration est en droit d'écarter comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit...* »²³⁹⁶. Ici, et concernant la simulation, il n'y a pas d'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal car un simple tiers de droit privé peut également s'opposer, sous certaines conditions²³⁹⁷, à l'application à son égard tantôt de l'acte secret, tantôt de l'acte apparent²³⁹⁸. Toutefois, cette inopposabilité vis-à-vis de l'Administration est une entorse à une règle fiscale - posée par le Conseil d'État -, à savoir l'opposabilité des situations juridiques à l'Administration²³⁹⁹, laquelle entorse doit être encadrée. Ainsi, M^{me} Deboissy rappelle que le droit de requalification « *se présente comme une exception au principe fondamental selon lequel les situations juridiques bénéficient d'une présomption de sincérité et sont en conséquence opposables au fisc. [...]. Faisant figure d'exception, le droit pour l'administration d'écarter la situation juridique servant de base à l'imposition est entouré de nombreux garde-fous...[...]. La révélation de la réalité prend donc en droit fiscal une dimension de philosophie sociale que n'aura jamais l'option du simple tiers de droit privé pour la réalité* »²⁴⁰⁰.

669. Les effets de l'inopposabilité. Concernant ces effets, la dénonciation de l'acte apparent et, par exemple, d'une vente déguisant une donation, « *l'acte continuera à se*

²³⁹⁵ Pour le mot « *rampant* », v. J. Turot, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) », R.J.F. 8-9/89, p. 458.

²³⁹⁶ C'est nous qui mettons en gras.

²³⁹⁷ V. *infra*.

²³⁹⁸ V. *infra*.

²³⁹⁹ Autrement dit, seront inopposables à l'Administration, et en particulier, les situations régies par le droit des obligations dans lesquelles le contribuable s'est placé. Sur cette inopposabilité, C.E., 24 février 1988, n° 58.913, R.J.F. 4/88, p. 273, n° 454. Ajouter, M. Cozian, « Variations fiscales sur un prix de vente (ou l'art de contester le prix déclaré) », J.C.P. 1995, Éd. N., p. 400, 3259, n° 12. C.E., 9 avril 1999, n° 137473, R.J.F. 6/99, p. 465, n° 724 ; B.D.C.F. 6-7/99, n° 66, p. 31, concl. G. Goulard. Dation en paiement. Vente d'un terrain contre la remise de locaux à construire. J.-P. Maublanc, « La rectification par l'administration ou le contribuable du prix d'un immeuble », AJ.D.I. 1999, p. 1130 et suiv. J.-J. Cappelaere, « L'opposabilité des contrats de droit privé à l'administration fiscale », Banque magazine 2003, n° 650, p. 78. C.E., 27 septembre 2006, n° 260050 (arrêt dit « Janfin »), *op. cit.* (abus de droit).

²⁴⁰⁰ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 276-277, n°s 716-717. Le « principe fondamental » auquel fait référence M^{me} Deboissy est plus précisément une règle fiscale distillée dans la jurisprudence du Conseil d'État (v. *supra*). Le droit dont il est question est plutôt celui de l'Administration de s'opposer à l'application à son égard de l'acte que les parties ont bien voulu soumettre à son examen, différent alors du pouvoir de requalification de l'Administration. Sur l'inopposabilité des actes juridiques à l'Administration entendue comme le renversement de la présomption simple de la sincérité des actes juridiques, notamment en matière d'abus de droit, aj. V. Vindard, *La qualification en droit fiscal*, Th. Rennes 1, 2014, p. 85, n° 88.

présenter comme une opération à titre onéreux au regard du droit privé aussi longtemps que la qualification ne sera pas remise en cause au moyen d'une déclaration de simulation »²⁴⁰¹. Mais, comme le précise M^{me} Deboissy, « *cette solution est logique. On peut d'abord invoquer l'autorité relative de la chose jugée au fiscal. [...]. Plus profondément, il faut y voir la marque de la technique juridique utilisée dans l'opération de requalification, à savoir l'inopposabilité. Selon le doyen Gérard Cornu, l'inopposabilité se définit comme l'inefficacité d'un acte à l'égard d'un tiers permettant à ce dernier de méconnaître l'existence de l'acte et d'en ignorer les effets. L'inefficacité de l'acte a par essence une portée relative et limite ses effets à la seule personne qui s'en prévaut. Par suite, l'inopposabilité de l'acte apparent résultant de la déqualification de l'opération au titre de l'abus de droit réserve naturellement ses effets à la seule administration fiscale. En droit privé comme en droit fiscal, la révélation de la simulation repose sur le même mécanisme juridique, l'inopposabilité de l'acte ostensible à celui qui est victime de l'apparence trompeuse ; la détermination des bases exactes d'imposition justifie la portée exclusivement fiscale de la requalification* »²⁴⁰². Il n'y a donc pas, là encore, d'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans la mesure où l'Administration, comme n'importe quel autre tiers, peut s'opposer à l'acte apparent et se prévaloir de l'acte caché. De plus, les effets de l'acte inopposable à un tiers continuent de produire ses effets à l'égard des autres tiers quel que soit le tiers à l'origine de cette constatation et tant qu'il n'a pas été remise en cause soit par l'introduction d'une action en déclaration de simulation, soit par l'Administration²⁴⁰³. La conclusion de sera pas la même s'agissant de son pouvoir de requalification.

670. Le pouvoir de requalification de l'Administration. D'abord, il convient d'insister sur le fait que l'*inopposabilité* de l'acte ne se confond pas avec ce pouvoir de *requalification*. Comme le remarque M^{me} Sabirau-Perèz, « *la procédure de l'abus de droit permet à l'administration de restituer son véritable caractère à l'opération comme le stipule l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales [« afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit... »]. Ainsi, non seulement l'opération dissimulée n'est pas opposable à l'administration, mais celle-ci doit effectuer une requalification lui permettant d'indiquer la nature de l'opération réellement conclue. En droit civil, le juge dispose d'un tel pouvoir qui s'inscrit parfaitement dans la démarche d'interprétation de la volonté des parties [art. 12, al. 2 N.C.P.C.²⁴⁰⁴]. Le droit fiscal, reconnaissant ce pouvoir de requalification, l'octroie à l'Administration. La faculté ainsi reconnue, mise en œuvre par un tiers au contrat, dont l'intérêt est certain²⁴⁰⁵, peut être qualifié de pouvoir exorbitant [...]. En matière d'abus de droit, l'administration fiscale, souvent suivie par le juge administratif, dispose de prérogatives que les civilistes qualifient de pouvoir exceptionnel, inimaginables dans les relations strictement privées* »²⁴⁰⁶. En effet, l'Administration dispose de ce pouvoir - de requalification - que ne possèdent pas les simples tiers de droit privé. Il est alors la manifestation d'une exception à l'application du droit civil en droit fiscal dans la mesure où la première est bien mieux armée que les deuxièmes face à une fraude des parties²⁴⁰⁷, et ce, en dépit de la soumission de ce pouvoir au respect de la procédure de répression des abus de

²⁴⁰¹ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 278, n° 722. C'est nous qui mettons en gras.

²⁴⁰² F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 278-279, n° 723.

²⁴⁰³ Aj. J. Untermaier, op. cit., p. 177.

²⁴⁰⁴ « Il [le juge] doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée ».

²⁴⁰⁵ En note de bas de page : « sans avoir la qualité de magistrat ».

²⁴⁰⁶ op. cit., p. 5 et p. 6.

²⁴⁰⁷ Pour les tiers de droit privé, nécessité d'engager une procédure judiciaire par l'introduction d'une action en déclaration de simulation.

droit et à son exercice sous le contrôle du juge²⁴⁰⁸. Comme le soutient M^{me} Deboissy, « le régime de l'option pour la réalité se détache d'abord des règles gouvernant l'action en déclaration de simulation du tiers de droit privé. [...]. L'administration en tant que dépositaire du pouvoir fiscal de l'État, voit son action encadrée par des règles spécifiques et peut se prévaloir de privilèges régaliens : le pas-de-deux de l'État et du contribuable ne peut être orchestré selon les mêmes principes que ceux applicables aux personnes de droit privé. La procédure et le contentieux se rattachent davantage au giron de droit administratif qu'à celui du droit privé »²⁴⁰⁹. Il en résulte des spécificités tenant à la prescription de l'action, à la spécificité de l'action et au régime de la preuve²⁴¹⁰.

671. Ensuite, il faut déterminer le fondement du pouvoir de requalification de l'Administration. « Plusieurs justifications sont avancées en doctrine pour expliquer le droit reconnu à l'administration de requalifier la situation apparente en vue d'appréhender la situation réelle. L'option pour la réalité se présente pour certains auteurs comme une prérogative exorbitante du droit commun liée à la notion fiscale de puissance publique. L'autonomie du droit fiscal suffirait donc à justifier le pouvoir de requalification du fisc. Cette opinion n'est pas défendable. Si l'option de l'Administration obéit à un régime spécifique, **le principe de la requalification n'est en rien la manifestation d'un quelconque impérialisme fiscal : n'importe quel particulier peut écarter l'acte ostensible pour faire triompher l'acte réellement voulu par les parties ; l'autonomie du droit fiscal est dépourvue de toute vertu justificative** »²⁴¹¹. M^{me} Deboissy fonde alors la faculté offerte à l'Administration de saisir la réalité sur le réalisme du droit fiscal²⁴¹².

S'il est exact d'affirmer que n'importe quel particulier peut demander qu'un acte ne lui soit pas opposable, en l'occurrence l'acte apparent, et que cette possibilité, également offerte à l'Administration n'a, par conséquent, rien d'exceptionnel en droit fiscal, cette inopposabilité ne peut se confondre avec le pouvoir de requalification de l'Administration. Si ce dernier existe c'est en vertu des pouvoirs que celle-ci tient de son pouvoir général de contrôle et de reprise ou de rectification, notamment²⁴¹³, et donc de dispositions fiscales

²⁴⁰⁸ Sur les limites imposées à l'Administration dans l'exercice de son pouvoir de requalification quand celle-ci n'est pas celle d'une simple erreur, 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^{os} 44-45, p. 1594, comm. 42. Ce dernier précise qu'aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal, il existe deux types de qualification : la rectification d'une qualification *inexacte* et celle d'une qualification *mensongère*. Mais cette distinction a « en droit fiscal un retentissement qu'elle n'a pas en droit civil ». L'Administration s'en tient au droit commun des procédures de contrôle quand la rectification porte sur une erreur de qualification commise de bonne foi. En revanche, si cette rectification a pour objet de rejeter une qualification mensongère et frauduleuse, « elle doit désertier la voie de droit commun et emprunter la voie étroite, strictement réglementée, de l'abus de droit (LPF, art. L. 64). L'improvisation n'est pas de mise... ».

²⁴⁰⁹ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 280, n^o 728. Pour M^{me} Deboissy « sile mécanisme de la requalification est identique en droit civil et en droit fiscal, le régime de la requalification accuse en matière d'impôt un caractère spécifique » (p. 280, n^o 727). En réalité, ce qui est identique en droit civil et en droit fiscal, c'est l'*inopposabilité* de l'acte apparent (v. pp. 278-279, n^{os} 722-723).

²⁴¹⁰ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 281 et suiv., n^{os} 729 et suiv. Aj. le prononcé d'une sanction particulière (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 285 et suiv., n^{os} 742 et suiv.) et les nombreuses garanties entourant l'abus de droit (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 288 et suiv., n^{os} 752 et suiv.).

²⁴¹¹ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 283-284, n^o 737. C'est nous qui mettons en gras.

²⁴¹² op. cit., p. 284, n^o 739.

²⁴¹³ Not. V. Vindard, op. cit., p. 109, n^o 125 et p. 133, n^o 157 (abus de droit « rampant » : limite au pouvoir de rectification de l'Administration. V.infra).

régissant la procédure de contrôle engagée par l'Administration²⁴¹⁴. Il n'y a alors pas d'*autonomie* du droit fiscal par rapport au droit privé mais des règles de droit fiscal permettant à l'Administration de requalifier un acte sans recourir au juge. Il n'y a pas davantage de *réalisme* du droit fiscal qui justifierait, et ce, - trop - largement, le droit d'option de l'Administration constitué et par la possibilité pour l'Administration d'écarter l'acte apparent comme n'importe quel autre tiers ayant obtenu gain de cause à la suite de son action en justice (pouvoir commun à tous les tiers à l'opération remise en cause) et par une autre, celle de requalifier l'acte en question en vertu de règles fiscales, cette requalification étant impossible par un simple tiers de droit privé (exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal). Après ces développements consacrés à l'analyse des pouvoirs - étendus - de l'Administration révélant une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal, il faut montrer que si ceux-ci sont encadrés, c'est de manière imparfaite, ce qui accentue le caractère exceptionnel des pouvoirs de l'Administration et distançant un peu plus cette dernière d'un simple tiers de droit privé.

B. DES POUVOIRS ENCADRÉS : LA CONDAMNATION DE L'ABUS DE DROIT « RAMPANT » ET L'OPPOSABILITÉ DES ACTES JURIDIQUES

672. **La protection du contribuable malgré une simulation de sa part.** Dans l'hypothèse où l'Administration a requalifié un acte, qu'elle a invoqué une intention de déguisement de la part d'un contribuable pour lui infliger des pénalités - pour mauvaise foi ou manquement délibéré²⁴¹⁵ -, mais sans se placer sur le terrain de l'abus de droit, le redressement sera annulé (décharge des impositions) car l'Administration aura dénoncé de manière implicite un tel abus (abus de droit dit « rampant »)²⁴¹⁶. L'arrêt de principe est un arrêt du Conseil d'État du 21 juillet 1989²⁴¹⁷. En l'espèce, c'est un contrat de bail à ferme qui a été dissimulé sous l'apparence d'un contrat de vente de récoltes sur pied²⁴¹⁸. En requalifiant le contrat, l'Administration a invoqué implicitement mais nécessairement l'abus de droit, à savoir une simulation. Donc, celle-ci, qui n'a pas saisi le comité consultatif des abus de droit, supporte la charge de la preuve de cet abus. Il en est de même si elle applique les sanctions de l'abus de droit sans avoir permis au contribuable de demander l'avis du comité de la répression des abus de droit (aujourd'hui, le comité de l'abus de droit fiscal)²⁴¹⁹. Cette protection du contribuable est une garantie pour ce dernier contre les pouvoirs de l'Administration dont cette dernière aurait abusé en ne suivant pas les règles relatives à la

²⁴¹⁴ En cas d'abus de droit, ce pouvoir de requalification est également prévu par un texte et se justifie alors, et aussi, par une fraude ou une évasion fiscale.

²⁴¹⁵ Art. 1729 C.G.I. Majoration de 40%.

²⁴¹⁶ Plus longuement, Ch. de la Mardière, *op. cit.*, n° 336. Détournement de procédure de la part de l'Administration. Elle procède à un redressement qui revient à reprocher au contribuable une simulation ou une fraude à la loi, mais en mettant en œuvre la procédure contradictoire prévue à l'article L. 55 du Livre des procédures fiscale, qui relève du droit commun. Or, l'accusation d'abus de droit contraint le fisc à utiliser la procédure fiscale de redressement de l'article L. 64. Si celle-ci est également contradictoire, elle contient des garanties particulières en vue de protéger le contribuable contre les lourdes sanctions encourues en cas de simulation ou de fraude à la loi. Conséquence : nullité de la procédure d'imposition.

²⁴¹⁷ n° 59970, Dr. fisc. 1990, n° 1, p. 21, comm. 28, concl. Liébert-Champagne.

²⁴¹⁸ Le contribuable déclarait ses revenus dans la catégorie des bénéficiaires agricoles. Pour l'Administration, revenus fonciers (volonté de la part de M. Benjador d'échapper aux contraintes du statut du fermage).

²⁴¹⁹ F. Deboissy, note sous C.E., 17 décembre 2010, n° 318048, Dr. fisc. 2011, n° 10, p. 57. Ch. de la Mardière, *op. cit.*, nos 354 et 417. Position nuancée de la part de ce dernier qui considère les sanctions comme de simples indices d'un détournement de procédure.

procédure de la répression des abus de droit²⁴²⁰. C'est aussi un moyen de limiter ces pouvoirs qui sont exceptionnels par rapport à ceux d'un simple tiers de droit privé.

673. La jurisprudence des juridictions administratives statuant en matière fiscale.

Toutefois, et comme le constate un commentateur du droit fiscal, « après avoir posé les fondements de l'abus de droit implicite, le Conseil d'État s'est efforcé de réduire sa portée comme peau de chagrin »²⁴²¹. Ce constat a pour effet de maintenir l'Administration dans une position de force et d'élargir les moyens d'action de cette dernière dans son combat contre la fraude au détriment du contribuable. Il en est ainsi quand l'Administration invoque un autre fondement à son redressement, comme l'*acte anormal de gestion*²⁴²². Cette jurisprudence est constante : dès lors qu'un acte fictif ou conclu dans le but d'éluider l'impôt n'a pas été retenu pour fonder les redressements de l'Administration, laquelle a invoqué un acte anormal de gestion, il n'y a pas d'abus de droit implicite²⁴²³. Ainsi, le contribuable ne pourrait dénoncer un abus de droit implicite et obtenir, éventuellement, la nullité de la procédure, si l'Administration invoquait, à l'appui de son redressement un autre fondement juridique que l'abus de droit comme cet acte anormal de gestion²⁴²⁴. Ce n'est que si un tel fondement n'était pas utilisé par cette dernière que l'Administration pourrait avoir recouru à un abus de droit implicite²⁴²⁵. C'est aussi en faveur de l'Administration que le Conseil d'État a considéré que si celle-ci n'avait pas invoqué un abus de droit, ni aucun autre fondement juridique, comme l'acte anormal de gestion, justifiant la requalification du contrat en cause, elle ne s'est contentée que d'interpréter la volonté des parties²⁴²⁶.

²⁴²⁰ V. aussi, *C.E.*, 27 juillet 2009, n° 306998, Dr. fisc. 2009, n° 46, p. 18, comm. 534 ; R.J.F. 11/09, p. 861, n° 934. Apport suivi d'une cession de parts. Pour l'Administration : dissimulation d'une cession d'exploitation. Aurait dû faire application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

²⁴²¹ Ch. de la Martinière, *op. cit.*, n°s 349 et 350 et suiv.

²⁴²² *C.E.*, 29 décembre 1999, n° 196 532, Dr. fisc. 2000, n° 24, p. 893, comm. 498, concl. J. Courtial ; R.J.F. 2/00, p. 113, n° 160 : fictivité d'un contrat de location-gérance. Or, pas d'abus de droit rampant. En l'espèce, l'Administration n'a dénoncé que l'absence de contrepartie réelle aux redevances (exclusion de la déduction de redevances qui n'avaient pas de contrepartie effective et constituaient des libéralités consenties à son dirigeant). Son redressement était fondé sur l'acte anormal de gestion.

²⁴²³ *Égal. C.E.*, 23 novembre 2001, n° 205 132, Dr. fisc. 2002, n° 13, p. 565, comm. 281, concl. J. Courtial ; R.J.F. 2/02, p. 162, n° 196 ; Bull. gestion fisc. des entreprises 1/02, p. 15, commentaire R. Beauvais. *C.E.*, 30 juillet 2003, n° 232004, Dr. fisc. 2004, n° 11, p. 581, comm. 338, concl. P. Collin. *C.E.*, 6 octobre 2010, n° 299986, Dr. fisc. 2011, n° 4, p. 24, comm. 126, concl. J. Boucher ; R.J.F. 1/11, p. 75, n° 77. Alors même que les conditions de l'abus de droit seraient remplies (acte fictif ou qui n'a pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé un tel acte, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles), il n'y aura pas d'abus de droit implicite si le redressement est justifié par un acte anormal de gestion. En l'espèce, contrat de société fictif. *C.E.*, 30 juillet 2003, n° 232004, Dr. fisc. 2004, n° 11, p. 581, comm. 328, concl. P. Collin. Contrat de sous-traitance requalifié de louage de services. Acte anormal de gestion invoqué par l'Administration (et non reconnu par le Conseil d'État).

²⁴²⁴ Pour un autre fondement juridique faisant obstacle au reproche d'abus de droit implicite, *C.E.*, 11 février 2022, n° 455794, Dr. fisc. 2022, n° 22, p. 56, comm. 239, concl. K. Ciavaldini, note F. Deboissy. Prêts par une société à une S.C.I. en vue de rembourser des avances en compte courant d'associé destinées au financement de travaux de construction et d'entretien des biens immobiliers de la S.C.I. Distributions taxables entre les mains de l'associé sur le fondement de l'article 111, a du Code général des impôts.

²⁴²⁵ V. Ch. de la Martinière, *op. cit.*, n° 354.

²⁴²⁶ *C.E.*, 17 décembre 2010, n° 318048, Dr. fisc. 2011, n° 10, p. 52, comm. 249, concl. É. Cortot-Boucher, note F. Deboissy. Requalification d'un contrat de concession en cession de fonds de commerce. Les sommes versées n'étaient pas des redevances constitutives de charges déductibles pour la société débitrice mais des éléments du prix d'achat de la clientèle et de la dénomination commerciale. Mutation secrète de clientèle et donc contrat de concession déguisant une vente. Pourtant, pas d'abus de droit implicite. Interprétation seulement du contrat en fonction de l'attitude des contractants. Donc, ici, pas d'abus de droit implicite, alors même que l'Administration ne fonde pas son redressement sur un autre fondement juridique. Réduction encore du domaine de l'abus de droit implicite. Et tout récemment, *C.E.*, 3 mai 2023, n° 434441, Dr. fisc. 2023, n° 35, p. 54, comm. 269, concl. M.-G.

674. **Les conséquences et les raisons d'une jurisprudence favorable à l'Administration.** Il résulte de cette jurisprudence un renforcement des pouvoirs de l'Administration, déjà importants, et un affaiblissement de la protection et des garanties du contribuable. Les raisons de la réticence du Conseil d'État à retenir l'existence d'un abus de droit implicite sont résumées dans une synthèse sur cet abus et visent à sanctionner le contribuable : « *l'obstacle le plus important est formé par la répugnance du juge à accorder une décharge à un contribuable auteur d'une fraude. En effet, lorsque l'Administration dénonce un abus de droit sans mettre en œuvre la procédure de l'article L. 64 du LPF, il demeure que l'intéressé s'est livré à une tromperie juridique. À ce titre, le juge ne veut pas lui faire la faveur de le soulager des droits et pénalités mis à sa charge. De plus, les juridictions sont embarrassées par la perversité de la défense du contribuable, qui, s'accuse lui-même d'une fraude, au mépris de la règle Nemo auditur. L'étude de la jurisprudence du Conseil d'État montre que celui-ci est prêt à invoquer toutes sortes de motifs pour faire échec à l'abus de droit implicite, à tel point que l'on peut s'interroger sur l'existence de celui-ci* »²⁴²⁷. Les juges du fond administratifs statuant en matière fiscale ont, quant à eux, retenu plus largement l'abus de droit implicite et sont donc plus favorables au contribuable qui a, pourtant, commis un abus de droit, que ne l'est le Conseil d'État. Il en a été ainsi à l'occasion d'une vente de métaux²⁴²⁸, de ventes fictives²⁴²⁹ ou de bail fictif²⁴³⁰.

675. **La jurisprudence de la Cour de cassation.** L'attitude du Conseil d'État consistant à sanctionner le contribuable « dissimulateur » en retenant une conception stricte de l'abus de droit implicite n'est pas celle de la Cour de cassation, alors favorable au contribuable, pourtant auteur d'un abus de droit. Cette dernière a « joué le jeu » de l'abus de

Merloz, note F. Deboissy. *Aj. O. Fouquet*, « Le recours à un contrat de « cession-bail » peut-il être constitutif d'un abus de droit ? », R.T.D.com. 2023, p. 487. En vertu de son pouvoir général de requalification de droit commun, l'Administration, dans le cadre de contrats de cession-bail, a pu requalifier les revenus tirés des contrats par la crédit-bailleresse d'intérêts (« intérêts et autres produits des obligations, bons de caisse, prêts et dépôts de toutes autres créances »). Exclusion de la qualification de « revenus de biens immobiliers ». Prise en considération des restrictions apportées à l'exercice du droit d'usufruit de la société bailleresse. Intérêts imposables en France. Pas d'abus de droit par fraude à la loi. Pas non plus, d'acte anormal de gestion. En l'espèce, et alors même que les taux d'intérêt étaient inférieurs au taux interbancaire de référence, les premiers avaient été fixés en partant d'une hypothèse d'absence d'imposition des revenus litigieux et il était prévu, dans l'éventualité d'une remise en cause de cette hypothèse, soit de résilier les contrats, soit d'appliquer des taux d'intérêts majorés. Appréciation de l'appauvrissement de la société bailleresse à des fins étrangères à son intérêt à la date de la signature des actes en question.

²⁴²⁷ Ch. de la Mardière, *op. cit.*, n° 412.

²⁴²⁸ T.A. Marseille, 20 octobre 2003, n° 98-2684, R.J.F. 5/04, p. 388, n° 512. Vente de métaux non ferreux et non d'or industriel. La déqualification de métaux non ferreux en or avait pour objet de générer de la T.V.A. déductible. Fictivité des ventes de façonnage des métaux non ferreux et d'or industriel. L'Administration n'a pas avisé le contribuable que le redressement avait pour fondement l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Abus de droit implicite. Procédure d'imposition irrégulière.

²⁴²⁹ Lyon, 13 juillet 2005, n° 99-2844, R.J.F. 01/06, p. 66, n° 75. Factures de vente et avoirs fictifs pour détourner l'interdiction de se prévaloir d'un droit à déduction de la T.V.A. Abus de droit : invoqué implicitement par l'Administration. Elle n'a pas informé le contribuable que le redressement avait pour fondement l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Elle a rayé dans la réponse aux observations du même contribuable la faculté pour ce dernier de saisir le comité consultatif pour la répression des abus de droit. Procédure irrégulière.

²⁴³⁰ Lyon, 2 mars 2006, n° 01-1962, R.J.F. 08-09/06, p. 796, n° 1074. Dénonciation par l'Administration d'un contrat de bail, les propriétaires en ayant conservé la jouissance. Faits invoqués : constitutifs d'un abus de droit. Abus de droit rampant. Puisque les contribuables n'ont pas été en mesure de saisir le comité consultatif de la répression des abus de droit, irrégularité de la procédure d'imposition. *Contra*, T.A., 14 décembre 2010, n° 06-3571, R.J.F.8-9/11, p. 865, n° 975. Pas de location d'un appartement par un contribuable qui en a conservé la jouissance. Ne pouvait donc bénéficier d'un avantage fiscal. L'Administration ne s'est pas placée implicitement sur le terrain de l'abus de droit. Le contribuable ne peut donc contester son refus de soumettre le désaccord au comité consultatif pour la répression des abus de droit.

droit implicite en retenant celui-ci à l'encontre de l'Administration, laquelle a sanctionné le contribuable sans permettre à ce dernier de bénéficier des garanties qui lui sont accordées en cas d'abus de droit²⁴³¹. Il en a été ainsi dans un arrêt de 2004²⁴³². En l'occurrence, une cession de fonds de commerce avait été dissimulée derrière un contrat de concession de licence. Le but des parties était une économie des droits d'enregistrement, à l'époque de 16,60%, pour l'acquéreur et une absence d'imposition des plus-values à la charge du cédant. Une notification de redressement de droits d'enregistrement a été notifiée à l'acquéreur condamné également à une pénalité de 40% pour mauvaise foi. L'administration aurait dû se placer sur le terrain de l'abus de droit²⁴³³. L'arrêt d'appel a été cassé. Toutefois, la Cour de cassation précise que c'est à la condition que le juge précise quelles étaient les garanties de la procédure contradictoire qui auraient été méconnues²⁴³⁴.

676. La Cour de cassation a, par la suite, confirmé sa volonté de sanctionner l'abus de droit implicite. Dans un arrêt de 2015, il était question de donations indirectes sous l'apparence de mutations à titre onéreux de l'usufruit de titres²⁴³⁵. Le prix de cession a été minoré. Pour l'Administration, il y avait une *volonté manifeste et délibérée* de la part de la contribuable d'éluder les droits dont elle était redevable. En outre, les actes en cause n'avaient que l'apparence de mutations à titre onéreux. L'Administration doit donc se placer sur le terrain de l'abus de droit lorsque pour requalifier l'acte de cession de donation, elle prouve, en plus des éléments constitutifs de cette dernière, une *intention de déguisement* (soit une « *volonté manifeste et délibérée d'éluder* » les droits de mutation à titre gratuit)²⁴³⁶. Dans cette affaire, elle s'est nécessairement placée sur le terrain de l'abus de droit mais sans se

²⁴³¹ V. Ch. de la Mardière, *op. cit.*, n° 362.

²⁴³² *Cass. com.*, 9 juin 2004, Dr. fisc. 2004, n° 37, p. 1283, comm. 682. Aj. 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°s 44-45, pp. 1594-1595, comm. 42, n°s 5 et suiv.

²⁴³³ *Comp. C.E.*, 17 décembre 2010, n° 318048, Dr. fisc. 2011, n° 10, p. 52, comm. 249, concl. É. Cortot-Boucher, note F. Deboissy. V. *supra*.

²⁴³⁴ *Paris*, 6 février 2009, R.J.F. 10/09, p. 799, n° 891 : donation indirecte sous l'apparence d'un contrat d'assurance-vie. L'Administration a retenu le but exclusivement fiscal dans cette affaire et voulu restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse, sans respecter la procédure prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Donation déguisée. Cette irrégularité entache l'entière procédure de redressement. Mais cassation. *Cass. com.*, 23 mars 2010, R.J.F. 7/10, p. 610, n° 751.

²⁴³⁵ *Cass. com.*, 23 juin 2015, Dr. fisc. 2015, n° 42, p. 56, comm. 643, note F. Deboissy ; R.J.F. 10/15, p. 805, n° 855.

²⁴³⁶ Sur la difficulté à sanctionner, en particulier, la donation indirecte et celle déguisée, F. Deboissy, note sous *Cass. com.*, 23 juin 2015, Dr. fisc. 2015, n° 42, p. 57, n°s 5 à 7, comm. 643. La première n'est pas constitutive d'une simulation car il n'y a pas d'acte apparent contredisant un acte réel. Elle n'opère ni mensonge, ni simulation. En principe, aucune requalification d'un acte. Toutefois, c'est souvent une libéralité qui est constatée dans les deux hypothèses. Ex. donation réalisée au moyen d'un acte à titre onéreux volontairement déséquilibré. Les parties pourraient avoir voulu dissimuler une libéralité sous l'apparence d'un acte à titre onéreux => exclusion de la qualification retenue par les parties (vente) pour lui substituer, à la hauteur de l'insuffisance de prix, celle de donation. Fiscalement, et en principe, là encore, la donation indirecte peut être invoquée sur le fondement du pouvoir général de requalification de l'Administration, tandis que la donation déguisée doit être débusquée sur le fondement de la procédure spéciale de l'abus de droit. Mais la donation indirecte peut aussi être taxée sur le fondement de l'abus de droit si réalisée dans un but exclusivement fiscal (fraude à la loi fiscale). En ce sens, *Cass. com.*, 13 janvier 2009, Dr. fisc. 2009, n° 17, p. 46, comm. 294. Apport à une S.C.I. de la nue-propriété d'un immeuble et donation d'un associé à un autre de la quasi-totalité de ses parts représentatives de cet apport. Pour l'Administration, dissimulation d'une donation de la propriété d'un immeuble à l'un des associés en vue d'éluder l'application d'un barème prévue par l'article 762 du Code général des impôts. La S.C.I. : pas pour objet, ni la recherche de profits, ni la réalisation d'économies, dès lors que les grosses réparations restaient à la charge du nu-propriétaire. Actif : uniquement composé d'un actif en nue-propriété. Aucun moyen financier pour assurer la gestion de son patrimoine. Apport en numéraire : insuffisant pour permettre à la société de remplir son objet social et de fonctionner réellement. Création de la société constitutive d'une donation indirecte. Fictivité. Abus de droit.

conformer à la procédure à suivre dans ce cas. Il y a alors la mise en œuvre implicite d'un abus de droit. À défaut de suivre la procédure prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la procédure de redressement et celle de recouvrement sont d'entachées d'illégalité justifiant le dégrèvement ordonné par le tribunal. La Cour de cassation confirma cette jurisprudence par la suite²⁴³⁷.

Pour finir, une remarque s'impose en cas d'*insuffisance de prix* et de requalification de la vente de donation indirecte, ce qui était le cas dans les arrêts précédemment mentionnés de la Cour de cassation de 2015 et de 2020²⁴³⁸ : la remise en cause du redressement et des pénalités infligées parce que l'Administration *n'avait respecté la procédure applicable* si elle entendait dénoncer un abus de droit peut-elle être constitutive, au fond, d'un abus de droit commis par les contribuables en cause ? Pour répondre à cette question il convient de reprendre les propos de M. Fernoux dans sa note sous l'arrêt de la Cour de cassation de 2020²⁴³⁹. Pour ce commentateur, il ne peut être question, dans cette hypothèse, de fictivité. En effet, le contribuable a acquitté un prix. Il ne peut donc lui être reproché de s'être soustrait au règlement de ce dernier ou, encore, de ne pas avoir exécuté un règlement sous d'autres formes comme une obligation de soins²⁴⁴⁰. De même, en prenant en considération les objectifs du contribuable - diminuer le montant de la plus-value imposable ou réduire celui des droits d'enregistrement -, et les deux critères de la fraude à la loi, soit l'existence d'un acte contraire aux buts poursuivis par le législateur et le but exclusivement fiscal, le premier de ces critères - un acte contraire aux intentions du législateur -, grâce à l'examen des textes en cause, ne s'appliquerait pas. En effet, s'il y eu une dissimulation du prix, le prix de cession, pour le calcul de la plus-value imposable²⁴⁴¹, serait bien le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte, alors même qu'une partie de ce prix a été dissimulé. Cette dissimulation n'entraînerait qu'une majoration du prix en question. Quant à la réduction des droits de mutation, un texte spécial prévoit ce cas de figure²⁴⁴². Ainsi, « *prétendre dès lors à un détournement des intentions du législateur paraît assez compliqué* »²⁴⁴³. S'agissant maintenant du but exclusivement fiscal, il faudrait que l'Administration démontre une intention frauduleuse de la part des parties, mais en l'absence de cette dernière, le contribuable pourrait alors prétendre, en se plaçant, par conséquent, sur le terrain procédural, que l'article L. 17 du Livre des procédures fiscales

²⁴³⁷ *Cass. com.*, 4 mars 2020, Dr. fisc. 2020, n° 23, p. 55, comm. 261, note P. Fernoux. Donations indirectes sous l'apparence de ventes immobilières. Minoration de prix. Invocation par l'Administration de la *volonté manifeste et délibérée de la société d'éviter les droits* dont elle était redevable. L'Administration s'est placée sur le terrain de l'abus de droit tout en ne respectant pas la procédure de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Les procédures de redressement et de recouvrement : entachées d'irrégularités, justifiant le dégrèvement ordonné. En revanche, pas d'abus de droit implicite quand l'Administration conteste à un contribuable sa qualité de marchand de biens et l'application d'un régime de faveur au profit de ce dernier (*Cass. com.*, 3 novembre 2004, Dr. fisc. 2005, n° 3, p. 167, comm. 96). Mais aussi, *Cass. com.*, 14 avril 2021, R.J.F. 7/21, p. 1077, n° 762. Requalification de l'acquisition d'un appartement avec les fonds du compagnon de l'acquéreuse en donation indirecte. L'application de la majoration de 40% en question ne permet pas à elle seule de déduire que l'Administration entend implicitement réprimer un abus de droit nécessitant la mise en œuvre de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Enfin, dans cette affaire, pas d'abus de droit car l'Administration n'a pas fondé son redressement sur une dissimulation d'un acte par un autre. A seulement entendu donner un effet légal aux actes et conventions en cause (ici, la donation indirecte). En l'espèce, les conditions de la donation (art. 894 C. civ.) : pas réunies (pas de dépouillement irrévocable du prêteur au profit de l'emprunteuse ; fonds avancés : remboursés).

²⁴³⁸ *V. supra*.

²⁴³⁹ P. Fernoux, note sous *Cass. com.*, 4 mars 2020, Dr. fisc. 2020, n° 23, p. 54 et suiv., comm. 261.

²⁴⁴⁰ P. Fernoux, *op. cit.*, p. 56.

²⁴⁴¹ Le prix de cession - le prix d'acquisition.

²⁴⁴² Art. L. 17 L.P.F. Possibilité pour l'Administration de prendre en considération la valeur vénale réelle du bien si le prix mentionné dans l'acte est inférieur à cette dernière.

²⁴⁴³ P. Fernoux, *op. cit.*, p. 56.

s'imposerait obligatoirement à l'Administration²⁴⁴⁴. Un dernier obstacle devrait être franchi par l'Administration, c'est la requalification de l'acte en cause de donation indirecte. M. Fernoux, reprenant les trois critères de cette donation, à savoir l'intention libérale du vendeur, le dessaisissement immédiat et irrévocable du cédant significatif de son appauvrissement et l'acceptation du bénéficiaire, et la jurisprudence civile de la Cour de cassation, démontre toute la difficulté de la preuve à rapporter, concernant spécialement le premier critère - l'intention libérale - laquelle n'existe pas si le vendeur, dans cette hypothèse d'une insuffisance de prix, trouve une compensation à cette dernière²⁴⁴⁵.

677. Conclusion de la section 1. Vers un élargissement de l'abus de droit. L'abus de droit en matière fiscale ne peut être considéré comme un « rameau » de la théorie de l'abus de droit en droit civil et, en plus, il n'est plus coloré de droit civil comme il l'était originairement. Parallèlement à une ouverture de plus en plus large de la procédure de répression des abus à tous les impôts et en cas de simulation ou de fraude à la loi, la notion s'est dilatée. La raison de cette extension est due à la croissance des comportements frauduleux et à la création de montages de plus en plus complexes. En effet, initialement, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales prévoyait que ne pouvaient être opposés à l'administration des impôts « *les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clause...qui déguise soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus...qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en raison d'un contrat ou d'une convention...* »²⁴⁴⁶. M. Cadiet, citant le professeur Cozian, rappelle que « *l'opinion [soit la sanction au regard de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales de comportements relevant du droit civil de la simulation] est partagée par de nombreux auteurs qui expliquent sans ambiguïté, que l'abus de droit en matière fiscale « n'est autre que l'expression du droit commun de la simulation » définie comme l'opération par laquelle on crée une situation juridique apparente différente de la situation juridique véritable. [...]. Les applications jurisprudentielles de l'article L. 64 LPF iraient dans le sens de cette interprétation. A consulter les décisions rendues en la matière, on constaterait que sous couvert de l'abus de droit, la jurisprudence fiscale réprimerait en réalité les trois formes traditionnelles de la simulation : la simulation par acte fictif, la simulation par acte déguisé et la simulation par interposition de personnes* »²⁴⁴⁷. Mais d'une part, l'article L. 64 du Code général des impôts de se réfère plus aux seuls « *contrats* » et « *conventions* », alors même qu'il sanctionne toujours ces mêmes actes. D'autre part, à la sanction de la simulation s'est ajoutée celle de la fraude à la loi. L'élargissement de la notion d'abus de droit sanctionnant davantage des comportements frauduleux en raison d'une fraude qui se complexifie ne peut être détaché des pouvoirs exceptionnels dont dispose l'Administration pour lutter contre cette fraude, ni d'une jurisprudence du Conseil d'État plus favorable à cette dernière dans le domaine des abus de droit implicites, malgré la jurisprudence de la Cour de cassation plus respectueuse des garanties accordés aux contribuables en cas d'abus de droit. Ce tout, constatant un durcissement du combat contre la fraude, explique les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal, lesquelles, même si elles existent aussi quand est examinée de plus près la simulation, ne remettent pas en cause le principe de cette application.

²⁴⁴⁴ P. Fernoux, *op. cit.*, pp. 56-57.

²⁴⁴⁵ P. Fernoux, *op. cit.*, pp. 57-58. *Ex.* une personne âgée peut être tentée de céder une maison individuelle difficile à entretenir pour intégrer un appartement ou une maison de retraite lui rendant la vie plus agréable et peut-être financièrement moins coûteuse. Pour atteindre cet objectif, elle peut accepter une offre inférieure au prix du marché, sans que l'insuffisance de prix ne traduise une intention libérale de sa part.

²⁴⁴⁶ C'est nous qui mettons en gras.

²⁴⁴⁷ *op. cit.*, p. 39, n° 8.

Dès lors que l'abus de droit peut se manifester par une telle simulation, c'est donc le recours à celle-ci conduisant à l'exclusion des actes de droit privé qu'il faut examiner.

Section 2 – Le recours à la simulation conduisant à l'exclusion des actes de droit privé.

678. **Annnonce.** Ce recours est celui de l'Administration et il est dirigé contre les actes du contribuable. Si l'issue de ce recours est un succès, la preuve sera rapportée d'un abus de droit commis par le contribuable au moyen d'une simulation et les actes en cause ne seront alors pas opposables à l'Administration (exclusion des actes de droit privé). Il est bien une protection contre une manière d'utiliser le droit privé pour éluder l'impôt et une parade à la fraude. Au regard du droit civil, les actes concernés sont *réguliers* mais leur *qualification* est remise en cause - actes déguisés -, ou leur *réalité* est contestée - actes fictifs. De même, l'opération peut être réelle mais le contractant *n'est pas le vrai bénéficiaire de l'acte* - il y a interposition de personnes -. Après une présentation de la simulation en droit civil (§ 1), c'est la simulation en droit fiscal qui sera examinée (§ 2), laquelle est donc une lutte contre la fraude du contribuable²⁴⁴⁸.

§ 1. La simulation en droit civil

679. En droit civil, la simulation était prévue à l'article 1321 du Code civil selon lequel « *les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes : elles n'ont point d'effet contre les tiers* ». Aujourd'hui, elle est codifiée à l'article 1201 du même code qui précise que « *lorsque les parties ont conclu un contrat apparent qui dissimule un contrat occulte, ce dernier, appelé aussi contre-lettre, produit effet entre les parties. Il n'est pas opposable aux tiers, qui peuvent néanmoins s'en prévaloir* »²⁴⁴⁹. Elle peut donc se définir comme « *un mensonge concerté entre des contractants qui dissimulent le contrat qui renferme leur volonté réelle derrière un contrat apparent. On se trouve donc en présence de deux conventions : l'une qui est ostensible mais mensongère, l'autre qui est sincère mais secrète* »²⁴⁵⁰. Deux conditions doivent être remplies pour qu'une simulation soit qualifiée comme telle. Il doit exister un élément matériel et un élément intentionnel. Le premier, spécialement, a trait au comportement simulatoire, lequel peut se manifester de quatre manières : la rédaction d'un acte fictif, l'acte apparent n'existant pas²⁴⁵¹ ; la rédaction d'un acte déguisé, l'acte apparent existant mais masquant l'acte réel qui reflète la véritable intention des parties et modifie l'acte ostensible²⁴⁵² ; la rédaction d'un acte dont l'étendue des obligations est modifiée²⁴⁵³ ; la rédaction d'un acte entre deux parties mais dont l'une des deux n'est pas le véritable bénéficiaire, ce dernier étant désigné dans l'acte secret²⁴⁵⁴. Citant le

²⁴⁴⁸ La menace d'une sanction résultant d'une *fraude à la loi* : lutte contre une *évasion fiscale* du contribuable.

²⁴⁴⁹ *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ».

²⁴⁵⁰ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, p. 823, n° 725.

²⁴⁵¹ *Not.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 825-826, n° 731. Remise en cause du consentement des parties. *Ex.* : une vente fictive.

²⁴⁵² *Not.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 826, n° 731. Absence de contrepartie. *Ex.* : une donation déguisée sous l'apparence d'une vente.

²⁴⁵³ *Not.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 826, n° 731. *Ex.* : dissimulation du montant du prix, moins élevé dans l'acte secret. En droit fiscal, il est aussi question de simulation (*not.* F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 77, n° 209), mais la notion de « *dissimulation* », dans cette dernière matière, a une autre signification (*v. supra*).

²⁴⁵⁴ *Not.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 826, n° 731. C'est l'interposition de personnes (connaissance par l'autre partie à l'acte apparent du véritable bénéficiaire). C'est le prête-nom (acte

doyen Carbonnier, M^{me} Deboissy rappelle que « *la simulation ne nuit, ni ne profite, qu'elle est un phénomène neutre. À condition de ne pas s'aggraver de fraude, elle est licite. Mieux que licite : indifférente au droit. Le droit passe et la laisse sur la route* »²⁴⁵⁵. Ainsi, et au regard maintenant de l'article 1201 du Code civil, la simulation est, en principe, licite dès lors que les exigences tenant à la validité des conventions sont satisfaites²⁴⁵⁶.

680. La simulation n'est pas opposable aux tiers qui peuvent se prévaloir soit de l'acte réel, soit de l'acte apparent²⁴⁵⁷. S'agissant de l'inopposabilité de l'acte *secret*, fondée, en particulier, sur l'idée d'apparence, elle ne vise que les tiers de bonne foi, autrement dit ceux ignorant l'acte *secret*²⁴⁵⁸. En revanche, pour les tiers connaissant l'existence de la contre-lettre, cette dernière leur sera opposable²⁴⁵⁹. Concernant l'invocation de l'acte *réel*, elle est au profit du tiers si elle lui est favorable²⁴⁶⁰.

681. Il résulte de ces développements qu'une donation déguisée, spécialement, comme celle masquée par une vente, sera valable et, bien mieux, dans ce dernier exemple, ne sera pas soumise à la formalité exigée par l'article 931 du Code civil selon lequel « *tous actes portant donation entre vifs seront passés devant notaire, dans la forme ordinaire des contrats ; et il en restera minute, sous peine de nullité* ». En effet, les conditions de forme sont celles de l'acte apparent : « *l'acte caché emprunte, en quelque sorte, la forme de l'acte apparent* »²⁴⁶¹. La vente étant un contrat consensuel, la donation qu'elle cache sera valable alors même qu'elle n'aura pas été passée devant un notaire²⁴⁶².

682. Plus particulièrement, dans un contrat de rente viagère²⁴⁶³, en cas de « *vil prix* »²⁴⁶⁴, ce contrat, alors l'acte apparent²⁴⁶⁵, encourt la nullité pour défaut d'aléa²⁴⁶⁶, lequel

secret conclu à l'insu de l'autre partie à l'acte apparent). *Ex.* cession d'un terrain à un tiers, lequel - terrain - a été acheté par un autre, le véritable acquéreur craignant que le propriétaire de ce terrain ne lui vende ce dernier plus cher. Pour certains, la convention de prête-nom ne serait qu'une des formes de l'interposition de personnes et ne devrait désigner que les cas où l'interposition est opérée à l'insu du cocontractant de l'interposé ; d'autres assimilent convention de prête-nom et interposition de personnes (sur cette distinction ou cette assimilation, F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, Litec, Lextensoéditions, 2009, préface T. Schmitt et avant-propos F. Deboissy, p. 50, n° 166).

²⁴⁵⁵ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 4, n° 5 et p. 66, n° 182. C'est nous qui mettons en gras.

²⁴⁵⁶ Exceptions en droit civil quand la simulation est **frauduleuse**. Dans ce cas, la sanction encourue peut être aussi la nullité. *Not.* art. 911, al. 1^{er} C. civ. (donation - *not.* déguisée - au profit d'un incapable). Sur la neutralité de la simulation, *v. not.*, F. Deboissy, thèse, *op. cit.*, p. 3. Cette dernière précise que la neutralité connaît des exceptions dont l'article 1840 du Code général des impôts (*v. infra*). *Aj.*, et *par ex.*, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 828, n° 734 (neutralité) et pp. 828-829, n° 736 + pp. 837-838, n° 745 (fraude). Sur la distinction opérée en droit civil entre l'action visant à débusquer l'acte réel (action en déclaration de simulation ; inopposabilité de l'acte frauduleux) et celle ayant pour objet la nullité (action en nullité), notamment, et sur leurs liens, F. Deboissy, *op. cit.*, p. 66 et suiv., n°s 182 et suiv.

²⁴⁵⁷ Art. 1201 C. civ.

²⁴⁵⁸ *Not.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 831, n° 739.

²⁴⁵⁹ *Not.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 831, n° 739.

²⁴⁶⁰ *Not.* F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 833, n° 741.

²⁴⁶¹ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 829, n° 736.

²⁴⁶² Sur la validité de la donation à l'abri d'un acte à titre onéreux à condition que la première soit la conséquence d'une intention libérale du donateur, *Cass. civ.*, 31 mai 1813, G.A.J. civ., Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, Tome 1, Introduction, Personnes, Famille, Biens, Régimes matrimoniaux, Successions, n° 130, p. 684, obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénéde. *Cass.* 3^{ème} civ., 21 mai 1979, Bull. civ. III, p. 84, n° 112. *Cass.* 1^{re} civ., 29 mai 1980, Bull. civ., I, p. 131, n° 164. *Cass.* 1^{re} civ., 27 octobre 1993, Bull. civ., I, p. 206, n° 300. D. 1994, I.R., p. 14 ; J.C.P. 1993, éd. G., IV, 2728. *Cass.* 1^{re} civ., 1^{er} octobre 1996, Dr. et patrimoine 1996, n° 44, p. 71, 1524, obs. A. Bénabent. *Cass.* 1^{re} civ., 6 novembre 2013, n° 12-23.363. *Cass.* 1^{re} civ., 7 novembre 2019, n° 18-19.415 F-D (elf.fr).

²⁴⁶³ Rente viagère : « *somme qui doit être versée périodiquement pendant toute la vie d'une personne, qui est généralement le créancier. Celui qui doit le service de cette rente est nommé débirentier, celui qui la reçoit est le*

défaut vicié donc l'acte²⁴⁶⁷, sauf si une intention libérale est démontrée chez le créancier ; dans cette dernière hypothèse, l'acte, qui était alors secret initialement, est qualifié de donation²⁴⁶⁸. Les dispositions de l'article 931 du Code civil devraient, là encore, s'appliquer à cette dernière, qu'elle soit déguisée ou indirecte, l'une et l'autre étant des donations entre vifs²⁴⁶⁹. Toutefois, la Cour de cassation a considéré que « *les donations indirectes, comme les donations déguisées, échappent aux règles de forme édictées par ce texte [art. 931 C. civ.] pour la validité des donations entre vifs* »²⁴⁷⁰.

§ 2. La simulation en droit fiscal

683. Dans sa thèse, M^{me} Deboissy pose une question, émet une hypothèse et part d'un postulat : « *quelle est la notion de simulation retenue en matière fiscale ? Si l'on veut bien admettre que l'autonomie du droit fiscal est dénuée de fondement juridique, il faut partir de l'hypothèse que la simulation est un comportement qui trouve sa définition dans les autres branches du droit. En particulier, c'est le droit civil qui, dans sa fonction normative, va préciser le substrat juridique de la simulation. On peut alors retenir à titre de postulat que le droit fiscal doit se conformer, sauf à justifier d'un intérêt légitime, à la notion privatiste de simulation* »²⁴⁷¹. S'agissant plus spécialement des *comportements simulatoires* ou des *manifestations de la simulation* (fictivité, déguisement et interposition une personne), ils ou elles existent aussi en droit fiscal²⁴⁷² et la conclusion est dépourvue d'ambiguïtés : « *l'interposition de personne ne dément pas les constats vérifiés en matière de fictivité et de déguisement : sur un plan conceptuel, le droit fiscal ne se détache pas des analyses privatistes...* »²⁴⁷³ et « *la conclusion s'impose : l'autonomie du droit fiscal est ici réduite à néant* »²⁴⁷⁴.

crédirentier. La rente donne lieu à des paiements périodiques (annuels, trimestriels ou mensuels...) qui sont appelés **arrérages**. [...]. Lorsque que c'est un contrat qui crée cette rente (...), ce contrat s'appelle une *constitution de rente viagère* » (A. Bénabent, *Droit des contrats spéciaux civils et commerciaux*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 14^{ème} éd., 2021, p. 650, n° 966). Constitution de rente viagère : en italique dans la citation.

²⁴⁶⁴ Le taux de la rente est alors dérisoire compte-tenu de la valeur du bien. Pour un exemple de « *vil prix* » dans un contrat de rente viagère, *Cass. 3^{ème} civ., 10 juin 1998*, Bull. civ., III, p. 84, n° 125.

²⁴⁶⁵ V. *infra*.

²⁴⁶⁶ Le débirentier ne court aucun risque de perte.

²⁴⁶⁷ *Par ex.*, *Cass. 3^{ème} civ., 12 juin 1996*, Bull. III, p. 95, n° 147. Contrat de rente viagère, défaut de prix réel et sérieux, caractère dérisoire du montant de la rente, absence d'aléa, certitude pour le débirentier d'obtenir un bénéfice, nullité de la vente.

²⁴⁶⁸ Pour des exemples dans lesquels l'intention libérale a été prise en considération pour qualifier l'acte de donation soit d'indirecte, soit de déguisée, *Cass. 1^{re} civ., 6 janvier 1969*, Bull. civ., I, p. 6, n° 8 (donation indirecte). *Cass. 3^{ème} civ., 7 avril 1976*, Bull. civ., III, p. 114, n° 144 (donation déguisée).

²⁴⁶⁹ V. *supra* pour les termes de l'article 931 du Code civil.

²⁴⁷⁰ *Par ex.*, *Cass. 1^{re} civ., 27 novembre 1961*, Bull. civ., I, p. 440, n° 553 (donation indirecte). *Cass. 1^{re} civ., 26 avril 1984*, Bull. civ., I, p. 178, n° 139 (donation déguisée).

²⁴⁷¹ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 22, n° 54. Sur les présomptions légales de simulation, v. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 307 et suiv., n^{os} 806 et suiv. Une, tout particulièrement, retiendra l'attention. Elle figure sous l'article 754 A du Code général des impôts. Les biens recueillis en vertu d'un pacte tontinier sont réputés transmis à titre gratuit. Cette « *présomption* » sera examinée dans l'avant dernier paragraphe de cette thèse (v. *infra*) pour deux raisons : elle est aussi un moyen de pallier une évasion fiscale du contribuable ; elle est, surtout, une véritable règle de fond : « *plus qu'une véritable présomption de déguisement, l'article 754 A du Code général des impôts pose une règle de fond, une règle d'assiette* » (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 334, n° 859).

²⁴⁷² *Par ex.* F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 83 et suiv., n^{os} 223 et suiv. M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises, op. cit.*, p. 1030, n° 2789.

²⁴⁷³ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 259, n° 683.

²⁴⁷⁴ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 261, n° 687.

684. En revanche, et toujours selon M^{me} Deboissy, quittant alors le domaine de la *notion* de simulation²⁴⁷⁵ pour entrer dans celui de son *régime*²⁴⁷⁶, les dérogations au droit civil s'avèrent nombreuses, l'une de celles-ci étant constituée par la procédure de répression des abus de droit, la simulation étant l'une des deux formes de ces derniers²⁴⁷⁷. En effet, en prenant l'exemple de la donation - déguisée - sous l'apparence d'une vente, la donation ne sera pas nécessairement frauduleuse en droit civil et donc valable entre les parties (« *neutralité* » de la simulation). Mais en droit fiscal, et même si cette donation n'est pas constitutive d'une fraude, l'Administration pourra poursuivre le contribuable en engageant la procédure de répression des abus de droit et appliquer les sanctions prévues si cet abus est démontré. En droit civil et en droit fiscal, les principes sont inversés : alors qu'en droit civil, la simulation n'est pas nécessairement frauduleuse et valable entre les parties, en droit fiscal la simulation est suspecte - frauduleuse - peu importe si d'autres motifs justifient cette simulation²⁴⁷⁸, le contribuable simulateur subissant alors les sanctions pour abus de droit. De ce point de vue, il existe une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal fondée sur la fraude du contribuable concerné. Plus précisément c'est en présence d'actes déguisés ou d'interpositions de personnes que des exceptions caractéristiques à cette application ont été trouvées. Mais, malgré une simulation en droit fiscal *a priori* suspecte, sanctionnée sévèrement si elle prouvée²⁴⁷⁹ et un domaine de prédilection des exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal, ces dernières doivent fondée juridiquement. À défaut, s'opère un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Là encore, c'est un exemple topique qui illustrera cette dernière remarque en matière d'actes fictifs. Par conséquent, après une étude sur les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans le domaine des actes déguisés et de l'interposition de personnes (A), il faudra montrer que dans celui des actes fictifs, c'est un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal (B), qui s'impose, à défaut justement de fictivité et de fraude reprochées au contribuable.

A. LES EXCEPTIONS À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL DANS LE DOMAINE DES ACTES DÉGUISÉS ET DE L'INTERPOSITION DE PERSONNES

685. L'examen des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans le domaine des actes *déguisés* (1) précédera l'étude portant sur les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans le domaine de l'*interposition de personnes* (2).

²⁴⁷⁵ V. *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 15 et suiv., n^{os} 39 et suiv.

²⁴⁷⁶ V. *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 265 et suiv., n^{os} 690 et suiv.

²⁴⁷⁷ L'autre étant la fraude à la loi.

²⁴⁷⁸ Dans la simulation l'*élément intentionnel* signifie que la création de la contradiction entre l'apparence et la réalité est volontaire, consciente ou intentionnelle. Le but est de *tromper les tiers*. Pas nécessaire de rechercher si le contribuable poursuivait une finalité autre que fiscale. V. C.E., 16 avril 1969, n^o 68.662, Dr. fisc. 1970, n^o 51, p. 12, comm. 1474, Mehl. Cass. com., 22 mars 1988, *op. cit.* Pas de prise en considération non plus des motifs en droit civil. Distinction intention de tromper les tiers/intention frauduleuse, alors même que la fraude n'est pas souvent très loin dans la simulation (*not.* F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 75-76, n^{os} 200 et suiv.). Il en est de même en droit fiscal (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 80, n^o 220 et p. 124, n^o 334). Application du droit des obligations en droit fiscal. V. Ch. de la Martinière, *op. cit.*, n^o 148 : « *qu'importe que la motivation principale du contribuable ne soit pas d'échapper à l'impôt. La règle est issue du droit civil, où, également, « les motifs de la simulation ne participent pas de sa définition* » (F. Deboissy citée, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 124, n^o 334).

²⁴⁷⁹ Aux amendes s'ajoutent des intérêts moratoires.

1) Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans le domaine des actes déguisés

686. Ce qui caractérise l'acte déguisé est que l'acte est *réel* mais l'*étiquette* est *mensongère*. Le cas fréquemment cité est la vente déguisant une donation, laquelle n'est pas opposable à l'Administration²⁴⁸⁰, comme à n'importe quel autre tiers. Mais des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal existent. Deux exemples méritent un développement. La première exception résulte d'un déguisement sur la nature du contrat (a). Son origine sera mise en évidence. Cependant, le caractère exceptionnel de la solution devra être nuancé. La deuxième exception est la conséquence d'un déguisement sur le montant du prix porté au contrat (b). Cette dernière n'existe plus en tant que telle mais la règle s'imposant, à savoir la nullité de la contre-lettre, dans certaines hypothèses, existe toujours. Là encore, le fondement de la dérogation sera recherché.

a) Le déguisement sur la nature du contrat

687. Toute exception à l'application du droit civil en droit fiscal n'est pas exclue dans ce domaine des actes déguisés²⁴⁸¹. Ainsi, en droit civil, et dans la doctrine, la question s'est posée de savoir si un tiers pouvait se prévaloir d'une donation masquée par un contrat de rente viagère dont la contrepartie financière était dérisoire et qui a donc été annulé en tant qu'acte à titre onéreux²⁴⁸². Pour les uns, dès lors que la donation remplit toutes les conditions de fond des libéralités, cette dernière est valable ; pour les autres, et parce que la donation n'a pas été rédigée devant un notaire (pas d'application de l'article 931 du Code civil), celle-ci ne peut être utilement invoquée par un tiers²⁴⁸³. La Cour de cassation, quant à elle, a considéré que l'annulation d'un contrat de rente viagère à « *vil prix* » pouvait laisser place à une donation si l'intention libérale du crédit-rentier était démontrée et ce, même si elle est sous la forme d'un acte sous seing privé²⁴⁸⁴.

688. En droit fiscal, la solution est certaine : l'Administration peut soumettre la donation en cause au régime fiscal correspondant et n'a pas à se soucier ni de la validité du contrat, ni de celle de la donation. Pour M^{me} Deboissy, il importe peu de savoir « *si l'opération est nulle en tant qu'acte à titre onéreux mais valable en tant qu'acte à titre gratuit : les discussions tenant à la nullité des actes sont étrangères au droit fiscal qui se contente de tirer les conséquences, dans le domaine qui est le sien, de la qualification réelle des opérations. Il suffit donc à l'administration de démontrer que l'acte à titre onéreux camoufle une donation pour pouvoir lui appliquer les droits de mutation à titre gratuit sans qu'elle ait à se soucier de la validité de l'acte ainsi requalifié. Cette attitude découle*

²⁴⁸⁰ C.E., 16 avril 1969, n° 68.662, Dr. fisc. 1970, n° 51, p. 12, comm. 1474, Mehl. Cass. com., 22 mars 1988, Dr. fisc. 1988, n°s 22-23, p. 735, comm. 1126. Cass. com., 7 juillet 2021, Dr. famille 2021, n° 11, p. 23, comm. 156, note B. Beignier et M. Nicod. Cessions de parts sociales au prix chacune de 1 euro. Donation déguisée. Nancy 18 février 1993, n° 91-366, Dr. fisc. 1993, n° 49, p. 1969, comm. 2377, concl. J. Felmy. Engagement verbal mais réel, conclu entre deux sociétés et déguisant sous un contrat de prestation de services, une mutation de fonds de commerce. Mais, à l'inverse, la cession d'une maison dont le prix a été également converti en une obligation de soins *particulièrement lourde* n'est pas dépourvue de contrepartie et, en l'absence d'intention libérale, ne déguise pas une donation. V. Versailles, 29 juin 2006, Dr. fisc. 2007, n° 10, p. 31, comm. 259). Aj. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 47-48, n°s 125 et suiv. Plus longuement, p. 141 et suiv., n°s 383 et suiv. (« la donation déguisée sous l'apparence d'un contrat commutatif : la vente »).

²⁴⁸¹ S'agissant des multiples points de convergence droit civil/droit fiscal, v. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 135 et suiv., n°s 373 et suiv. (« *fiscalité et déguisement* »).

²⁴⁸² Sur cette exception, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 148 et suiv., n°s 400 et suiv.

²⁴⁸³ Sur cette controverse, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 148, n° 400.

²⁴⁸⁴ V. *supra*.

directement de la **mission assignée aux autorités fiscales** et il est inutile d'invoquer à cet égard une quelconque autonomie du droit fiscal : **le juge fiscal n'est pas juge de la validité des actes** »²⁴⁸⁵. M^{me} Deboissy en conclut que le défaut d'aléa « entraîne en droit civil et en droit fiscal des conséquences différentes »²⁴⁸⁶ et plus loin que « l'appréciation de l'aléa répond à des principes de solutions identiques en droit civil et en droit fiscal même si les conséquences à en tirer divergent en raison de **la spécificité du contentieux fiscal** »²⁴⁸⁷.

C'est dans ce sens que l'Administration s'exprime : « d'après une jurisprudence constante, l'administration, dont le rôle doit être seulement fiscal, n'est pas juge de la validité des actes »²⁴⁸⁸ et « les droits dont le recouvrement appartient à l'administration sont acquis au Trésor par le seul fait de l'existence d'un acte revêtu de toutes les formes extérieures propres à constituer la convention. Par suite, il importe peu que l'opération soit entachée de nullité, relative ou même absolue : dès lors qu'elle n'a pas été annulée judiciairement avant la présentation, le droit édicté pour cette opération est exigible comme si elle était valable »²⁴⁸⁹. Plus spécialement, « en principe, les donations entre vifs doivent être constatées par des actes notariés (code civil, art. 931). Toutefois, l'administration n'étant pas juge de la validité des actes, la forme de la donation n'a aucune influence sur l'exigibilité des droits de mutation à titre gratuit. En particulier, l'impôt doit être perçu sur une donation constatée par un acte sous seing privé, en dépit de sa nullité »²⁴⁹⁰.

689. Par conséquent, il y aurait bien une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans la mesure où l'Administration peut soumettre la donation à son régime fiscal, alors même que le contrat de rente viagère est entaché de nullité et qu'*a priori* la donation encourt elle aussi la nullité au regard de l'article 931 du Code civil car elle n'a pas emprunté la forme authentique. Le fondement de cette imposition de la donation en question, malgré son vice de forme et, plus globalement, en dépit de la nullité entachant l'opération, est la règle selon laquelle l'Administration est indifférente au litige portant sur la nullité d'un acte. En revanche, et la doctrine administrative le rappelle, si la nullité de la donation a elle aussi été prononcée en justice, l'Administration ne peut contraindre le contribuable à présenter la donation à la formalité de l'enregistrement. Toutefois, dans un cas particulier, et en se référant à la jurisprudence de la Cour de cassation, la donation pourra être invoquée par le tiers de droit privé si l'intention libérale du crédit-rentier est prouvée, alors même qu'elle est conclue sous seing privé²⁴⁹¹. Donc, les solutions retenues en droit fiscal *sont identiques* mais *leur fondement ne sont pas les mêmes*. Dans un cas, une règle prévoit que

²⁴⁸⁵ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 148-149, n° 401.

²⁴⁸⁶ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 149, n° 402.

²⁴⁸⁷ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 150, n° 406. C'est nous qui mettons en gras.

²⁴⁸⁸ BOI-ENR-DG-20-20-20120912, n° 1. Quelle jurisprudence ? Réponse du Centre de documentation des finances publiques : « l'expression « d'après une jurisprudence constante (...) » est de portée générale. Elle se réfère à ce qui est communément admis par les juridictions, sans chercher à faire référence à un arrêt en particulier ». Ex. (en pièce jointe) : Cass. civ., 15 février 1854, D.P. 1854, 1, p. 51 ; Rec. gén. Lois, 1854, 1, p. 272 : « la loi ne reconnaît pas des nullités de plein droit ; que ces nullités fussent-elles absolues, les actes qu'elles vicient n'en conserve pas moins tous leurs effets, tant qu'ils n'ont pas été annulés, soit sur la demande des parties intéressées, soit dans d'autres cas, par les tribunaux prononçant d'office ou sur les réquisitions des fonctionnaires investis du droit de leur dénoncer ces actes, dans un intérêt général et d'ordre public ; attendu que ce droit n'a pas été confié à la régie de l'enregistrement ; que dans la sphère de ses attributions toutes spéciales, sa mission se borne au recouvrement de l'impôt qu'elle est chargée de percevoir ; qu'il ne lui appartient pas, sauf le cas de fraude ou de simulation, de rechercher la valeur obligatoire des actes qui, en dehors des applications de la loi fiscale dont elle doit assurer l'exécution, ne sont pas soumis à son contrôle ».

²⁴⁸⁹ BOI-ENR-DG-20-20-20120912, n° 10.

²⁴⁹⁰ BOI-ENR-DMTG-20-10-10-20120912, n° 90.

²⁴⁹¹ V. *supra*.

l'Administration n'est pas juge de la validité des actes. Dans l'autre, la jurisprudence estime qu'une donation résultant d'une intention libérale du donateur est valable même si elle n'est pas sous la forme authentique. Il en résulte qu'à défaut de cette intention, le tiers de droit privé ne pourra pas se prévaloir de la donation car les dispositions de l'article 931 ne sont pas respectées.

b) Le déguisement sur le montant du prix porté au contrat

690. Il est question, ici, d'une dissimulation du prix et de sa sanction civile²⁴⁹². Dans ce cas de figure, le prix porté à la connaissance de l'Administration est bien moins élevé que le prix réellement acquitté. La sanction de ce comportement des parties est civile puisqu'elle se manifeste par la *nullité* de la contre-lettre, nullité d'ordre public²⁴⁹³. Initialement, cette nullité était imposée par le code général des impôts et prévue sous l'article 1840 de ce code, lequel trouvait aussi sa place dans le code civil après l'ancien article 1321²⁴⁹⁴. Ce texte précisait qu'était « *nulle et de nul effet toute contre-lettre ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans le traité de cession d'un office ministériel et toute convention ayant pour but de dissimuler une partie du prix d'une vente d'immeuble ou d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle ou d'une cession d'un droit à un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble et tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientèle* »²⁴⁹⁵. Dès lors qu'il s'agissait d'une dissimulation, notamment, d'une *partie* du prix, conduisant à la nullité de la contre-lettre, la dissimulation relative à la *nature* ou au véritable caractère du contrat n'était pas sanctionnées par les dispositions fiscales examinées²⁴⁹⁶. La dissimulation en question ne supposait pas non plus, l'interprétation du texte étant stricte²⁴⁹⁷, un **but** de fraude aux droits de l'Administration (pas de prise en considération des mobiles des parties et donc des préoccupations fiscales)²⁴⁹⁸. La nullité, une fois prononcée, avait pour effet la répétition des sommes reçues par le vendeur

²⁴⁹² Sur les sanctions *fiscales* applicables aux dissimulations de prix en matière d'enregistrement (art. 1827 C.G.I.) et d'impôts directs (*not.* révision du prix de cession pour le calcul de la plus-value imposable), v. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 217 et suiv., n^{os} 565 et suiv. Pour une critique des solutions des juges refusant de soumettre à la procédure de l'abus de droit les dissimulations de prix, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 300-301, n^{os} 790 et suiv.

²⁴⁹³ V. la jurisprudence citée par F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 836, n^o 744.

²⁴⁹⁴ V. *supra*. pour les dispositions de l'ancien article 1321 du Code civil. Sur l'évolution des dispositions fiscales en question, et par exemple, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 211, n^o 552. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, pp. 835-836, n^o 744. D'abord, application du droit civil en droit fiscal (abrogation de l'ancien texte fiscal - art. 40, *L. du 22 février, an VII*) par l'ancien article 1321 du Code civil. Puis exception à cette application, d'origine jurisprudentielle (nullité de la contre-lettre), la jurisprudence ayant été, par la suite, consacrée par le législateur lequel étendit la solution à d'autres actes à titre onéreux (art. 6, *L. du 27 février 1912*, « portant réforme du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1912 », J.O., 27 février 1912, p. 1850). Enfin, codification de ces dispositions sous l'article 1840 du Code général des impôts devenu l'article 1321-1 du Code civil (abrogation des anciennes dispositions fiscales par l'article 20 de l'*ordonnance n^o 2005-1512 du 7 décembre 2005* « relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités ») et l'article 1202 de ce dernier code.

²⁴⁹⁵ Pour un examen des dispositions de l'ancien article 1840 du Code général des impôts devenu l'article 1202 du Code civil (v. *infra*), *par ex.*, M.-A. Sabirau Pérez, *op. cit.*, p. 3 et suiv.

²⁴⁹⁶ *Ex.* d'une location-gérance déguisant une gérance-vente de fonds de commerce. *Cass. com.*, 19 février 1979, J.C.P. 1979, éd. N., II, 314, concl. Robin, note D.F. Aj. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 209-210, n^{os} 547 et suiv.

²⁴⁹⁷ Sur cette interprétation et la jurisprudence y afférent, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 212-213, n^{os} 555-556.

²⁴⁹⁸ Pour un exemple où les mobiles ne sont pas pris en considération pour demander la nullité de la contre-lettre, *Cass. I^{re} civ.*, 18 mars 1981, Bull. civ., I, p. 45, n^o 61. Aj. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 206-207, n^{os} 541-542.

et donc la restitution de ces sommes si l'acquéreur la demandait, le montant des sommes en cause correspondant à la différence entre le montant reçu et le prix de vente²⁴⁹⁹.

691. Il y avait, là, une **exception** à l'application du droit des obligations en droit fiscal fondée sur la fraude aux droits de l'Administration²⁵⁰⁰. En effet, les dispositions examinées portaient atteinte à la liberté contractuelle car ce qui a été caché par les parties est avant tout ce qui a été voulu par elles²⁵⁰¹. En outre, elle remettait en cause la neutralité du comportement simulatoire puisque la contre-lettre est valable *inter partes*²⁵⁰². D'ailleurs, si les conditions imposées par l'ancien article 1840 du Code général des impôts n'étaient pas remplies, c'est le droit civil qui s'appliquait, à savoir la validité de la contre-lettre entre les parties et, donc, une impossibilité pour elles de se prévaloir de la simulation par une action en déclaration de simulation²⁵⁰³, voire pour l'acheteur de répéter ce qu'il avait payé en plus du prix porté à l'acte apparent si l'acte secret avait déjà été exécuté²⁵⁰⁴. De même, si une simulation, hors des cas prévus par cet ancien article 1840 du Code général des impôts, avait pour objectif une fraude à l'encontre de l'Administration, l'ensemble de l'opération pouvait être annulé sur le fondement de l'adage « *fraus omnia corrumpit* » ou sur celui de la cause illicite à condition que les deux parties aient participé à la fraude et que cette dernière ait été la cause impulsive et déterminante de leur engagement²⁵⁰⁵. Le retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal confirme l'existence d'un principe de cette application et le caractère d'exception à l'ancien article 1840 du Code général des impôts. Enfin, une dernière exception à

²⁴⁹⁹ Douai, 8 juillet 1992, J.C.P. 1993, éd. N.I., II, 245, note H. Lemaire. Cass. 3^{ème} civ., 5 mars 1997, Defrénois 1997, 36591, 744, n° 78, obs. Ph. Delebecque.

²⁵⁰⁰ **À noter** : 1) l'Administration disposait d'un droit de préemption pour se porter acquéreur du bien immobilier au prix déclaré majoré de 10% (art. 668 C.G.I. puis L. 18 L.P.F.), lequel - droit - pouvait être paralysé par une action exercée par le vendeur en rescision pour lésion de plus des 7/12^{ème}, l'Administration préemptant le bien pour un prix inférieur de plus des 7/12^{ème} à la valeur de l'immeuble. En effet, cette dernière n'était pas à l'abri d'une telle action, sauf s'il était établi que cette action avait été exercée dans le but d'éviter les conséquences d'une fraude fiscale (pour la jurisprudence citée, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 837, n° 744, note 5). Ici, la fraude faisant échec à une telle action en rescision du prix exercée par le vendeur servait de fondement, une nouvelle fois, au rejet de l'application du droit civil en droit fiscal. Ce droit de préemption, consistant à accorder une situation privilégiée à un tiers, en l'occurrence l'Administration, a été supprimé par l'abrogation de l'article L. 18 du Livre des procédures fiscales dans la loi de finances pour 1997 (L. n° 96-1181 du 31 décembre 1996) à la suite d'un arrêt rendu par la Cour européenne des Droits de l'Homme (C.E.D.H., 22 septembre 1994, n° 23/1993/418/497, Affaire Hentrich c/France, Dr. fisc. 1994, n° 50, p. 1789, comm. 2125, obs. J.-P. Le Gall et L. Gérard). 2) Nullité partielle (*v. infra*) et à l'égard de tous, y compris des tiers de bonne foi, à l'exception de l'Administration dans le domaine des droits de l'enregistrement ou des impôts directs.

²⁵⁰¹ Pour une critique de la nullité de la contre-lettre et non celle de l'acte apparent, alors que le véritable contrat est l'acte secret, et l'atteinte à la liberté contractuelle, J. Ghestin, cité par M^{me} Sabirau Pérez, *op. cit.*, p. 4.

²⁵⁰² Sur la nature des dispositions sous l'ancien 1840 du Code général des impôts (fiscales ou civiles ?) et la fraude à leur origine, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 211, n° 553 : « **le droit fiscal infléchi, pour des motifs qui lui sont propres, le droit commun de la simulation en limitant le jeu de l'article 1321 du Code civil. L'idée de fraude se profilant derrière la dissimulation du prix s'est imposée de façon si impérieuse au législateur qu'il a rompu avec la bienveillante neutralité qui préside d'ordinaire à la destinée de la simulation. Il est intéressant - sinon surprenant - de le constater : c'est la fraude fiscale qui a poussé le législateur à lézarder le mur de la validité de principe du comportement simulatoire** ». C'est nous qui mettons en gras. Bien que les anciennes dispositions du Code général des impôts fussent dans le code civil, elles n'en demeuraient pas moins des dispositions *fiscales*.

²⁵⁰³ *Par ex.* Cass. 1^{re} civ., 12 novembre 1998, Contrats, conc., consom. 1999, n° 3, p. 9, comm. 35, note L. Leveneur. Validité de la contre-lettre : qu'entre les parties contractantes.

²⁵⁰⁴ Sur cette impossibilité, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 836, n° 744.

²⁵⁰⁵ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 213, n° 557. Pour M^{me} Deboissy, une autre sanction aurait pu être imaginée : la survie de l'acte réellement voulu par les parties, soit la cession au prix réellement versé, malgré la nullité et de la contre-lettre et de l'acte ostensible. Sur la sanction de la nullité en droit civil en cas de simulation frauduleuse et de manière générale, F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *op. cit.*, p. 835, n° 743.

l'application du droit des obligations en droit fiscal existait. C'était la restriction de la nullité à la contre-lettre, l'acte ostensible étant maintenu²⁵⁰⁶, contrairement à l'indivisibilité des actes en question : « *la convention secrète étant la cause impulsive et déterminante de l'acte ostensible, celui-ci devrait tomber faute de cause. Rendant mieux compte de la volonté des parties, cette solution n'est pas conforme à l'intention du législateur, désireux dans un dessein de dissuasion, de donner effet au seul acte ostensible* »²⁵⁰⁷.

Désormais, les dispositions fiscales en tant que telles n'existent plus. Elles ont été codifiées sous l'ancien article 1321-1 du Code civil puis sous le nouvel article 1202 de ce dernier code, l'article 1321, quant à lui, devenant l'article 1201 du Code civil²⁵⁰⁸. Dès lors que les anciennes dispositions du Code général des impôts sont transférées sous l'article 1202 du Code civil, aujourd'hui en vigueur, il faut considérer que les nouvelles dispositions sont des dispositions civiles et non plus des dispositions fiscales²⁵⁰⁹ et sont constitutives d'exceptions à l'application du droit commun de la simulation²⁵¹⁰.

692. Si « *la perception de l'acte déguisé par le juge de l'impôt est en complète cohérence avec les solutions du droit privé, tant civil que commercial* » et que « *l'autonomie du droit fiscal est, ici encore, une illusion que l'analyse du droit positif permet de démentir* »²⁵¹¹, il n'y a donc pas d'application sans réserves du droit des obligations en droit fiscal dans ce domaine des actes déguisés. Des exceptions à cette application existent et sont justifiées soit par des règles fiscales²⁵¹², soit par la fraude du contribuable. Des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal existent aussi dans le domaine de l'interposition de personnes.

2) Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal dans le domaine de l'interposition de personnes

693. Dans cette hypothèse d'interposition de personnes, et plus précisément dans le cas d'une convention de prête-nom, l'acte réel est sincère mais le mensonge porte sur une partie à l'acte. La personne interposée est parfois nommée « *l'homme de paille* » ou « *la*

²⁵⁰⁶ *Cass. ch. mixte, 12 juin 1981*, Bull. civ., Ch. Mixte, p. 413 ; D. 1981, p. 413, note F. Cabannes ; R.T.D.civ. 1982, p. 141, obs. F. Chabas ; *Grands arrêts juris. civ.*, t. 2, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, p. 205 et suiv., n° 170, obs. H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette et F. Chénédedé. Déjà, *Cass. com.*, 8 mai et 6 novembre 1979, D. 1980, p. 283, note J. Ghestin.

²⁵⁰⁷ Pour des références à l'ancienne jurisprudence prononçant soit la nullité de l'ensemble de l'opération, soit celle de la contre-lettre et sur la continuité de la solution après l'arrêt de 1981 (v. *supra*), F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 215, n° 561. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénédedé, op. cit., pp. 836-837, n° 744.

²⁵⁰⁸ *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, op. cit. La contre-lettre a un effet entre les parties mais elle est inopposable aux tiers, lesquels peuvent, cependant, s'en prévaloir.

²⁵⁰⁹ Fusion et absorption du droit fiscal par le droit civil.

²⁵¹⁰ Ce phénomène d'incorporation se distingue de l'existence de dispositions ne perdant pas leur appartenance à un droit (ex. une règle de droit administratif) bien qu'elles figurent dans un code dont les dispositions appartiennent à une autre discipline juridique (ex. le code civil). V. not. pour le droit administratif, B. Plessix, *L'utilisation du droit civil dans l'élaboration du droit administratif*, L.G.D.J., 2003, préface J.-J. Bienvenu, pp. 29-30, n° 16. Dans dernière cette hypothèse, il n'y a pas eu un déplacement de dispositions d'un code dans un autre. Leur présence existe dès l'origine du code en cause (ex. art. 542 C. civ.) ou par l'effet de l'adoption d'une loi (ex. art. 539 C. civ.). Pour M. Plessix, citant J. Waline, les règles prévues sous les articles 539 et 542 du Code civil sont bien des règles de droit administratif (op. cit.). Rappel : il en est de même des dispositions de l'ancien article 1840 du Code général des impôts. Bien que figurant également dans le code civil, elles n'en demeuraient pas moins des dispositions fiscales.

²⁵¹¹ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 226, n° 591.

²⁵¹² Le juge fiscal n'est pas le juge de la validité des actes/l'administration n'est pas juge de cette même validité.

femme de paille »²⁵¹³. Il en est ainsi de la vente d'un immeuble à une S.C.I., d'un bail commercial conclu entre le gérant, également le principal associé de la S.C.I. et le vendeur, et du versement d'une indemnité de dépréciation de l'immeuble par le preneur (le gérant), le droit au bail étant finalement cédé à une S.A.R.L.²⁵¹⁴. En l'espèce, la S.C.I. a acquis un immeuble comprenant un local commercial pour 800 000 francs. Le gérant de cette société, qui en est le principal associé, a conclu le même jour un bail commercial à titre personnel avec le vendeur et a versé à ce dernier une indemnité de dépréciation de l'immeuble d'un montant de 700 000 francs. Quelques jours plus tard, le droit au bail était cédé à une S.A.R.L. pour un prix identique (soit 700 000 francs), laquelle a immédiatement occupé les lieux. Le but, ici, était de minimiser le montant des droits d'enregistrement sur la vente du bien immobilier. L'Administration a considéré que l'interposition du gérant était fictive et que l'opération dissimulait donc un supplément du prix de vente. Elle a augmenté le prix de cession et soumis la S.C.I. et, par conséquent, les associés au versement d'un supplément de droits d'enregistrement, notamment. Le Conseil d'État a bien considéré que dans cette affaire, il y avait eu un abus de droit. À ce recours à la réalité et à la taxation de l'auteur de l'interposition s'ajoute, en faveur de l'Administration, un recours à l'apparence et à la soumission à l'impôt de la personne interposée, du prête-nom spécialement. Pour l'un et l'autre de ces recours, ce sont les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal, les plus notables, qui seront examinées par l'intermédiaire de l'étude de leurs fondements.

694. En droit civil. D'après les dispositions de nouvel article 1201 du Code civil²⁵¹⁵, un tiers peut se prévaloir soit de l'acte apparent, soit de l'acte occulte. Des conditions doivent être remplies pour que ce tiers puisse se prévaloir de **l'apparence** créée par les parties. Il doit être de bonne foi²⁵¹⁶ ; à l'inverse, s'il avait connaissance de la simulation, il ne pourra prétendre bénéficier de l'acte apparent (opposabilité de l'acte secret)²⁵¹⁷, sauf en cas d'interposition de personnes²⁵¹⁸. Mais dans cette dernière hypothèse, et s'il a participé à la simulation, le tiers ne pourra invoquer l'acte apparent²⁵¹⁹.

695. C'est l'idée d'*apparence* qui justifierait l'inopposabilité de l'acte secret au tiers de droit privé. Quelques mots sur cette notion d'*apparence* et sur la *théorie de l'apparence* en droit privé. L'apparence peut se définir comme « *l'aspect extérieur et mensonger d'une situation juridique* »²⁵²⁰. La théorie de l'apparence est, quant à elle, une « *construction d'origine prétorienne qui recouvre un ensemble d'hypothèses dans lesquelles les magistrats jugent que la seule apparence trompeuse suffit à produire des effets de droit au profit de certaines personnes juridiques. D'abord apparue au cours du XIX^e siècle dans certains*

²⁵¹³ Sur la variété des personnes interposées et l'existence ou non d'une fraude fiscale, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 245 et suiv., n^{os} 643 et suiv.

²⁵¹⁴ C.E., 17 novembre 2010, n^o 314291, Dr. fisc., 2011, n^o 10, p. 58, comm. 87, concl. É. Geffray, note Ch. de la Martinière.

²⁵¹⁵ Ordonnance n^o 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.

²⁵¹⁶ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde et la jurisprudence citée de la Cour de cassation, op. cit., p. 831, n^o 739. Égal. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 383, n^{os} 1102-1103.

²⁵¹⁷ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, op. cit., p. 831, n^o 739. Égal. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 384-385, n^{os} 1105-1106.

²⁵¹⁸ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde et la jurisprudence citée de la Cour de cassation, op. cit., p. 832, n^o 739. Égal. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 385, n^o 1007. Le tiers, et alors même qu'il connaît l'existence d'un prête-nom, peut se prévaloir de l'acte ostensible.

²⁵¹⁹ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde et la jurisprudence citée de la Cour de cassation, op. cit., p. 832, n^o 739. Égal. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 383-384, n^o 1004.

²⁵²⁰ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 13^{ème} éd. mise à jour, 2020, V^o Apparence.

domaines du droit des biens, elle n'a cessé depuis lors de prendre de l'ampleur. À l'heure actuelle, elle colonise des pans entiers de notre droit et « il n'est guère de secteur du droit où elle n'ait été invoquée ». Elle se retrouve aussi bien en droit civil qu'en droit commercial.... »²⁵²¹. Accessoirement, une sanction à l'encontre du simulateur - soit l'inopposabilité de l'acte secret - pourrait également fonder la prévalence de l'acte ostensible²⁵²². Ainsi, quand MM. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde évoquent le fondement du choix pour l'acte apparent, cette idée d'apparence apparaît en premier, la sanction du simulateur n'étant mentionnée qu'en deuxième²⁵²³. C'est également le même fondement au choix du tiers pour l'apparence qui est mise en évidence par M. Storck : « le droit ainsi conféré aux tiers d'ignorer l'existence de la contre-lettre se justifie par la nécessité de tenir compte de l'apparence au vu de laquelle ces tiers ont négocié les conditions de leur engagement. Les tiers ne doivent avoir à souffrir des conséquences d'un acte qui leur a été dissimulé, même si le but de la simulation n'était pas frauduleux à leur égard »²⁵²⁴.

696. En droit fiscal, l'Administration étant un tiers au contrat en cause peut elle aussi se fier à la situation apparente. C'est alors la personne interposée qui sera soumise à la taxation²⁵²⁵. Elle peut également invoquer l'acte secret. Dans ce dernier cas, l'auteur de l'interposition subira les impositions dues²⁵²⁶. Mais si elle s'en tient à l'apparence, c'est grâce au Conseil d'État qui lui a permis d'y recourir. Dans une affaire de 1974, le prétendu propriétaire d'une entreprise a déclaré comme salariés de son entreprise deux ouvriers alors que l'un de ces derniers était le véritable propriétaire de l'entreprise. L'Administration a pu faire jouer la théorie de l'apparence en considérant M. Lemarchand comme ce véritable propriétaire²⁵²⁷. En revanche, si l'Administration retient la réalité, elle devra engager la

²⁵²¹ F. Durand, *L'apparence en droit fiscal*, Litec, Lextensoéditions, 2009, préface T. Schmitt et avant-propos F. Deboissy, p. 2, n° 10.

²⁵²² *Contra*, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 390, n°s 1021-1022. Responsabilité pour **risque** du simulateur. *Aj. P.* 394, n°s 1035-1036 (obligation issue de l'apparence).

²⁵²³ *op. cit.*, p. 831, n° 831. « D'autre part, l'inopposabilité peut être considérée comme une sorte de sanction frappant le bénéficiaire de l'acte secret ; il ne lui sera pas permis d'invoquer des droits qu'il a dissimulés ».

²⁵²⁴ *Jurisclassseur Notarial Répertoire*, 4 mai 2017, date dernière mise à jour : 1^{er} septembre 2020V° Contrats et obligations, fasc. 138, Contrat, Effets du contrat à l'égard des tiers, Théorie des contre-lettres, Simulation, n° 41.

²⁵²⁵ V. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 251-252, n°s 661 et suiv. Si l'Administration se prévaut de l'apparence et que le prête-nom a **acquis** un bien pour l'auteur de l'interposition, sans mandat entre eux, l'opération sera considérée comme une double vente et subira un double droit de mutation à titre onéreux. Pour la jurisprudence de la Cour de cassation mettant en évidence l'existence d'une double vente aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal et citée par M^{me} Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 235-236, n° 617. Sur les conséquences fiscales de la double vente, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 254-255, n°s 669-670. Conséquence d'une « analyse rigoureuse de la convention de prête-nom » (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 387, n° 1013). Donc application du droit des obligations en droit fiscal.

²⁵²⁶ V. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 253, n°s 665 et suiv. Il en est de même lorsqu'à la suite du décès du prête-nom, la réalité est établie. L'auteur de l'interposition est le propriétaire des biens acquis par le prête-nom ; il est donc soumis au versement de droits de mutation à titre onéreux en raison du transfert de propriété du patrimoine du prête-nom dans celui de l'auteur de l'interposition (sur la jurisprudence de la Cour de cassation et une application du droit des obligations en droit fiscal, v. F. Durand, *op. cit.*, p. 50 et suiv., n°s 166 et suiv. Sur les conséquences fiscales de l'interposition de personne vis-à-vis des **tiers de droit privé**, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 257 et suiv., n°s 677 et suiv. Pas de déduction de la T.V.A., ni de la charge de son résultat imposable. M^{me} Deboissy invoque également l'amende prévue sous l'article 1740 ter du Code général des impôts. Cet article est aujourd'hui abrogé (art. 13, *Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005* « relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation du régime des pénalités », J.O.R.F. 8 décembre 2005, en vigueur le 1^{er} janvier 2006).

²⁵²⁷ *CE*, 20 février 1974, n° 83.270, Dr. fisc. 1974, n° 30, p. 19, comm. 958, concl. D. Mandelkern R.J.F. 5/74, p. 201, n° 16.979. L'Administration a fait abstraction de la convention de prête-nom et a tenu compte de la situation apparente pour en tirer toutes les conséquences fiscales. *Aj. C.E.*, 12 mai 1976, n° 93.135, Dr. fisc. 1976, n° 42, p. 991, comm. 1480, concl. Latournerie ; Rev. sociétés 1976, p. 646, note M. Cozian. *C.E.*, 27 avril 1981, n° 17767, Dr. fisc. 1981, n° 42, p. 1159, comm. 1836 ; R.J.F. 7-8/81, p. 374, n° 680. Pour d'autres exemples plus

procédure de répression des abus de droit pour soumettre à l'imposition le contribuable à l'origine de l'interposition de personne.

697. Relativement à ce choix de l'Administration entre l'apparence et la réalité, la situation de cette dernière est plus tranchée que celle d'un tiers de droit privé. L'Administration ne peut plus invoquer l'apparence si elle a eu connaissance de la simulation contrairement au tiers de droit privé²⁵²⁸. Elle ne peut donc, sur ce point, être assimilée à ce dernier²⁵²⁹. Il y a donc une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal²⁵³⁰. Elle n'est pas la seule et la plus importante.

698. En effet, ce sont surtout les **fondements** de l'option pour **l'apparence** de l'Administration qui ont été discutés. Ils justifieraient non seulement l'*obligation* pour le simulateur de supporter une taxation au regard de cette apparence qu'il a contribué à créer mais aussi le *droit* pour l'Administration de tenir compte de l'apparence pour soumettre à l'impôt ce simulateur²⁵³¹. S'agissant du fondement de l'**obligation** pour le simulateur de supporter une taxation au regard de l'apparence, il serait une nouvelle fois le **réalisme** du droit fiscal²⁵³² et non la **peine** infligée à la personne interposée²⁵³³. Selon M^{me} Deboissy, ce

récents dans lesquels l'Administration a pu s'en tenir à l'acte apparent non seulement dans des cas d'interposition de personnes mais aussi dans des hypothèses d'acte fictif ou encore, mais plus rarement, dans des situations d'actes déguisés, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 969 et suiv., n^{os} 969 et suiv. C.E., 23 avril 2006, Dr. fisc. 2006, n^o 40, p. 1709, comm. 632 ; R.J.F. 7/2006, p. 661, n^o 886. Pas de révélation de l'appartenance du contribuable à une société de fait. Se présentait comme le salarié de l'entreprise individuelle de son père => société de fait : inopposable à l'Administration. Pas de coexploitant. **À noter** : si le recours à l'apparence est commun aux trois formes de la simulation, c'est notamment dans des hypothèses d'interposition de personnes qu'il est apparu et s'est développé (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 372, n^{os} 960-961 et p. 376, n^o 976 et p. 378, n^o 981). D'où l'examen de ce recours à cet endroit précis de la thèse.

²⁵²⁸ Not. CE, 20 février 1974, n^o 83.270, op. cit. CE, 20 février 1974, n^o 83.270. Possibilité pour l'Administration d'opter pour l'apparence dès lors que M. Lemarchand (le prête-nom) n'a pas fait état de la convention de prête-nom dans ses déclarations souscrites et adressées aux services fiscaux. Plus longuement et pour d'autres solutions jurisprudentielles, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 387 et suiv., n^{os} 1015 et suiv., p. 411, n^o 1076 et p. 413 et suiv., n^{os} 1083 et suiv.). Plus particulièrement sur les conditions de la prise en considération de l'acte qui n'aurait pas été soumis à sa publicité (différente de la formalité de l'enregistrement laquelle n'est pas, en principe, une mesure de publicité), F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 403 et suiv., n^{os} 1056 et suiv. Méconnaissance par l'Administration de l'acte non publié ; existence d'un texte soumettant l'acte à une formalité de publicité à peine d'inopposabilité absolue à tous les tiers (extension de la jurisprudence Lemarchand ; v. *supra*).

²⁵²⁹ Not. V. Vindard, *op. cit.*, pp. 106-107, n^{os} 119-120. Sur l'opposabilité de la situation réelle à l'Administration car elle a eu connaissance de la simulation, « *droit fiscal et droit privé se rejoignent* ». Sur la différence entre un tiers de droit privé et l'Administration quant aux choix offerts : « *à la vérité, l'intérêt de qualifier l'administration au sens de cet article [anc. art. 1321 C. civ.] semble stérile révélant, in fine, la fragilité du processus de pensée voulant tout rattacher et tout expliquer par le droit privé. 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 réalité occulte, soit elle en a connaissance* ».

²⁵³⁰ D'autres exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal existent (v. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 411 et suiv., n^{os} 1077 et suiv.). Not. pas de nécessité pour l'Administration d'avoir commis une erreur et donc que l'erreur soit commune, voire invincible, ou qu'elle soit une simple erreur légitime (sur ces notions d'erreur « commune ou invincible » et d'erreur « légitime », J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 596 et suiv., n^{os} 750 et suiv.). Soit l'Administration a ignoré la réalité, soit elle en a eu connaissance. Du reste, imposer à l'Administration une erreur commune n'aurait aucun sens (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 412, n^o 1079).

²⁵³¹ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 389 et suiv., n^{os} 1019 et suiv.

²⁵³² V. les commentateurs du droit fiscal cités par M^{me} Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 391, n^{os} 1025. Contribuable : lié par la position qu'il a adoptée à l'égard de l'Administration. Égal. J. Turot, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant) », R.J.F. 8-9/89, p. 458.

réalisme s'exprimerait par la prise en considération du **risque** auquel s'expose le simulateur et de la **responsabilité** qu'il encourt²⁵³⁴. Autrement dit, écartant l'idée selon laquelle ce dernier serait *puni* en lui refusant l'inopposabilité de l'acte apparent aux tiers, dans la mesure où aucune *faute* n'est commise par lui, la simulation n'étant pas illicite, M^{me} Deboissy préfère fonder cette inopposabilité sur le *risque* pris par le contractant (*responsabilité* pour risque et non pour faute) en simulant un acte et la *contrepartie* qui en résulte pour lui, à savoir *l'opposabilité de l'acte apparent par les tiers*.

Concernant le fondement du **droit** pour l'Administration de tenir compte de l'apparence pour soumettre à l'impôt le simulateur, il serait la **protection de ses intérêts** contre cette apparence ainsi créée par le contribuable²⁵³⁵, alors même que la majorité des commentateurs du droit fiscal écarte toute idée d'apparence comme fondement au choix de recourir à l'acte ostensible par l'Administration²⁵³⁶.

699. Toutefois, le réalisme du droit fiscal comme fondement à l'imposition par l'Administration du simulateur au regard de l'acte ostensible est, une nouvelle fois, discutable. Ce serait plutôt les règles gouvernant le *système déclaratif* existant en droit fiscal qui justifieraient, et l'impossibilité pour l'Administration de se prévaloir de l'apparence - quand le contribuable a fait état de la situation réelle aux services de l'Administration²⁵³⁷ -, et

²⁵³³ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 391-392, n^{os} 1023-1024.

²⁵³⁴ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 391, n^o 1026, p. 394, n^o 1037 et pp. 428-429, n^{os} 1128 et suiv. *Not.*, p. 391, n^o 1026 : « *ce que la doctrine appelle réalisme du droit fiscal rappelle fortement l'idée de responsabilité qui existe en droit privé : « c'est dire en des termes légèrement différent que le sujet de droit privé doit également souffrir la loi qu'il s'est faite ».* Même si la terminologie utilisée est différente en droit fiscal, force est de reconnaître que les idées exprimées y sont proches : « *les parties doivent en supporter les conséquences du point de vue de l'impôt* ».

²⁵³⁵ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 393, n^o 1032. **À noter** : pour M^{me} Deboissy, « *la protection due à l'apparence est prioritaire* », et donc le choix de l'acte ostensible est indifférent à l'existence d'une simulation ou à une quelconque responsabilité du simulateur (*droit* né de l'apparence et non *obligation* créée par le recours à la simulation), à cette exception près que l'acte secret révélé est toujours opposable à l'Administration (*op. cit.*, pp. 394-395, n^{os} 1037 et suiv.). Ainsi, « *... on refusera définitivement au fisc cette qualité [de tiers] au sens de l'article 1321 [ancien] du Code civil* » (F. Deboissy, *op. cit.*, p. 395, n^o 1040). **Plus longuement**, et après avoir comparé les *conditions* du jeu de l'apparence en droit privé et en droit fiscal (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 402 et suiv., n^{os} 1052 et suiv.), M^{me} Deboissy conclut qu'il n'est pas sur cette question utile de se référer à l'autonomie du droit fiscal et que « *l'écart constaté entre les solutions civiles et fiscales ne participe pas d'un mépris ou d'une ignorance du droit privé : il est le simple fruit de la spécificité de la mission d'agent taxateur du fisc* » (F. Deboissy, *op. cit.*, p. 417, n^o 1093). Là encore, il y a une exception à l'application du droit civil en droit fiscal. De même, et concernant les *effets* du jeu de l'apparence (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 417 et suiv., n^{os} 1095 et suiv.), si le droit civil et le droit fiscal se rejoignent sur la question des relations contribuable réel, contribuable apparent et Administration (F. Deboissy, *op. cit.*, p. 418 et suiv., n^{os} 1097 et suiv.), il n'en est pas de même s'agissant de la création et du montant de l'obligation fiscale, soit la date du fait générateur de l'impôt (repoussée) et la somme imposable (prise en considération d'une matière purement apparente) (v. F. Deboissy, *op. cit.*, p. 424 et suiv., n^o 1114 et suiv.). Ici, l'effet de l'apparence serait « *profondément original* » et ne trouverait pas de « *pendant en droit privé* » (F. Deboissy, *op. cit.*, p. 427, n^o 1125). En réalité, ce sont surtout des exceptions à des règles fiscales qui sont ici mises en évidence : « *l'apparence apparaît comme un correctif autorisant l'assouplissement des règles classiques : elle permet le maintien d'une procédure irrégulière ; elle influe sur le choix du redevable de l'obligation fiscale ; elle corrige la date de naissance et modifie son montant. Dans tous les cas, elle brouille les cartes du jeu fiscal traditionnel en dérogeant à des principes bien ancrés tels que la nécessité de contrôler le bon contribuable, l'interdiction d'assujettir à l'impôt un non-redevable, le principe de l'annualité de l'impôt...* » (F. Deboissy, *op. cit.*, pp. 427-428, n^o 1125).

²⁵³⁶ *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, pp. 392-393, n^o 1031. Réticence des auteurs à admettre l'idée d'une protection des intérêts du fisc. Sur la protection des droits des tiers par l'application de la théorie de l'apparence en droit civil, J. Ghestin et H. Barbier, *op. cit.*, p. 618 et suiv., n^{os} 769-770.

²⁵³⁷ Mais « *si la déclaration apparaît comme le canal privilégié de la correspondance du contribuable avec les services fiscaux, tout autre mode de révélation est acceptable dès lors que la simulation « est portée à la*

du recours de celle-ci à l'apparence²⁵³⁸. Un constat s'impose encore : pas d'application du droit des obligations en droit fiscal. Certes, l'Administration peut se prévaloir de l'apparence au même titre qu'un tiers de droit privé mais les fondements de ce recours à l'apparence pour l'une et pour l'autre ne sont pas les mêmes. En droit civil, la théorie de l'apparence, voire la punition du simulateur, justifient la possibilité du tiers de s'en tenir à l'acte ostensible. En droit fiscal, le choix pour l'apparence trouve une assise dans la déclaration d'impôt du simulateur, lequel est lié par les termes de cette déclaration.

700. C'est également le fondement de l'option pour **la réalité** de l'Administration qui a été recherché²⁵³⁹. Il résulte des propos tenus par M^{me} Deboissy dans sa thèse et il convient ici de les reprendre intégralement. Écartant le réalisme du droit fiscal *comme un corollaire direct d'un « principe » d'autonomie et à la base du pouvoir de requalification*²⁵⁴⁰, précisant que cette requalification se fonde sur les qualifications et concepts du droit commun²⁵⁴¹ et soulignant le caractère inutile et dangereux de le qualifier de « *prérogative exorbitante du droit commun* » du droit fiscal²⁵⁴², M^{me} Deboissy s'interroge : « *faut-il [...] conclure que le droit offert à l'administration est la simple transposition en droit fiscal du droit d'option pour la réalité reconnu aux tiers de droit privé par l'article 1321 [l'ancien article] du Code civil ? En d'autres termes, l'administration est-elle un tiers par rapport à l'acte ou à l'opération, disposant à ce titre de la faculté classique d'arbitrage entre l'apparence et la réalité ? Certes, la jurisprudence reconnaît au fisc le double droit de taxer la situation réelle ou la situation apparente. Est-ce suffisant pour conclure qu'à l'instar du simple tiers de droit privé, il dispose d'une alternative rigoureusement neutre ? [...]. L'administration a [...] une **vocation naturelle à saisir la réalité en faisant abstraction des constructions artificielles destinées à altérer sa juste perception de la masse imposable. Tel est le véritable sens du réalisme du***

connaissance de l'Administration » (F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 388-389, n° 1017). Quoi qu'il en soit, « *la dénonciation [de la situation apparente] doit intervenir dans tous les cas avant l'expiration du délai de déclaration. La restriction est logique. Le contribuable est réputé à l'issue de cette période avoir pris une position qui lui est opposable* » (F. Deboissy, op. cit., p. 389, n° 1017). Si l'Administration avait connaissance de la contre-lettre au cours d'un contrôle fiscal mais avant le redressement litigieux, elle perdrait là aussi le droit d'imposer la situation apparente (v. F. Deboissy, op. cit., p. 389, n° 1018). Aucune jurisprudence n'est à signaler dans cette dernière hypothèse. Il en est de même d'un acte découvert dans une procédure relatif à un impôt mais rattachable à une procédure portant sur une autre imposition (v. *jsp.* citée par M^{me} Deboissy, op. cit., p. 414, n° 1086).

²⁵³⁸ Sur le rôle important de la déclaration dans l'inopposabilité de la contre-lettre à l'Administration et la possibilité pour cette dernière de s'en tenir à l'apparence, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, op. cit., pp. 391-392, n° 1027, p. 393, n° 1032 et p. 412, n° 1081. Aj. P.-F. Racine, « *Bref retour sur la jurisprudence Lemarchand et la théorie de l'apparence* », *Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur M. Cozian*, LexisNexis, 2009, p. 147. *Not.*, « *la décision que prend, le cas échéant, l'administration de s'en tenir à l'« apparence » repose sur un fait avéré de première importance dans un système déclaratif, c'est-à-dire une déclaration comportant les éléments nécessaires à l'établissement d'une imposition* ». V. Dussart, *Réflexions sur l'apparence en droit fiscal*, in *Juge et apparences*, Colloque des 4 et 5 mai 2009, sous la direction de N. Jacquinet, Litec, P.U. Toulouse 1 capitole, 2010, p. 238 : « *le fondement de cette théorie de l'apparence est lié aux principes même du système déclaratif. Le contribuable est présumé de bonne foi lorsqu'il remplit sa déclaration. Cependant sa déclaration le lie* ». F. Durand, op. cit., p. 85, n° 293. Déjà, J.-P. Lukaszewicz, *Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal*, Th. Amiens, 1974, p. 334. Le respect des apparences juridiques par l'Administration : « *conséquence du caractère très particulier de la déclaration du contribuable, véritable décision opposable aussi bien au fisc qu'au contribuable lui-même...* ».

²⁵³⁹ *CE*, 20 février 1974, n° 83.270. Possibilité aussi pour l'Administration de tirer toutes les conséquences fiscales d'une convention occulte. Pour M. Racine, l'arrêt ne s'interprète pas seulement comme un choix pour l'apparence ou la réalité ; il prévoit une combinaison : opposabilité au contribuable de sa déclaration ; inopposabilité à l'Administration d'actes demeurés occultes (op. cit., p. 147).

²⁵⁴⁰ *La simulation en droit fiscal*, op. cit., p. 265, n° 691.

²⁵⁴¹ op. cit., p. 266, n° 692.

²⁵⁴² op. cit., p. 266, n° 693.

droit fiscal : il suffit de prendre en compte la spécificité de la mission du fisc. Point n'est besoin de brandir l'étendard de l'indépendance du droit fiscal : il suffit de prendre en compte la spécificité de la mission du fisc »²⁵⁴³. Il en résulte que le fondement de l'option pour la réalité de l'Administration est, ici aussi, le réalisme du droit fiscal.

Ensuite, M^{me} Deboissy justifie l'éventuelle opposition entre un recours à la réalité - signe d'un réalisme du droit fiscal - et le recours à l'apparence par l'Administration contraire à toute forme de réalisme, et institue un rapport de hiérarchie entre ces recours : « si l'on déroule cette idée dans ses ultimes développements, force est de reconnaître qu'elle s'accommode mal au droit prétorien offert à l'Administration de s'en tenir à l'apparence. Le paradoxe est réel : comment le réalisme du droit fiscal peut-il se concilier avec cette faculté d'option pour l'apparence ? La contradiction peut cependant être résolue si l'on veut bien admettre que tout principe, aussi fort soit-il, doit quelquefois céder devant les exigences de la logique et de l'équité. Le droit supporte mal les principes absolus ; le droit fiscal ne fait pas exception à la règle. En l'occurrence est-il concevable de forcer l'Administration à dénoncer le jeu de miroirs et d'illusions savamment orchestré par le contribuable si tel n'est pas son intérêt. Est-il acceptable de l'enfermer dans les termes de la réalité si l'apparence présente pour elle un avantage quelconque ? Le juge n'en a pas décidé ainsi et a tempéré le principe de la taxation de la situation réelle en autorisant le correctif résultant de la taxation de la situation apparente. Le choix entre l'apparence et la réalité ne peut donc être présenté comme une option dont les termes seraient de nature et de valeur équivalentes. Un rapport hiérarchique doit être instauré entre les deux branches offertes à l'Administration. Si l'imposition réelle apparaît principale et prioritaire, l'imposition de la situation apparente est au contraire exceptionnelle et secondaire »²⁵⁴⁴.

701. D'une part, évoquer, au sujet du pouvoir de requalification de l'Administration, une « spécificité de la mission du fisc », c'est aussi affirmer qu'il y a une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Toutefois, si ce pouvoir a pu être exercé après avoir invoqué une simulation, notamment, de la part du contribuable, c'est sur la base des règles relatives au pouvoir général de contrôle et de reprise ou de rectification de l'Administration²⁵⁴⁵. De plus, un tel pouvoir de requalification, en cas d'abus de droit, est prévu par un texte qui a fait l'objet d'une abondante jurisprudence tant du Conseil d'État que de la Cour de cassation, à savoir, et en particulier, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. Et ce texte, et la procédure qu'il prévoit - de répression des abus de droit - sont étroitement fondés sur la fraude et l'évasion fiscale, lesquelles ont crû au fil des années et été de plus en plus sophistiquées. Par conséquent, le réalisme du droit fiscal ne serait pas le fondement du pouvoir de requalification de l'Administration.

D'autre part, aucun « rapport hiérarchique » entre la réalité et l'apparence n'a été consacré par la jurisprudence et si l'imposition de la situation apparente s'avère « exceptionnelle et secondaire », c'est sans doute parce que la situation réelle, cachée, est plus favorable à l'Administration que ne l'est la situation apparente²⁵⁴⁶.

²⁵⁴³ *op. cit.*, pp. 266-267, n^{os} 695-696. C'est nous qui mettons en gras.

²⁵⁴⁴ *op. cit.*, p. 267, n^{os} 697-698.

²⁵⁴⁵ Sur ce pouvoir de requalification, v. *supra*.

²⁵⁴⁶ *Contra* J.-F. Racine, *op. cit.*, p. 148 et suiv. Pour ce dernier, les hypothèses selon lesquelles l'Administration s'en est tenu à la situation réelle par préférence à l'apparence sont peu nombreuses. Difficultés et risque également de faire peser le poids de l'impôt sur le contribuable réel (ex. de l'abus de droit dit « rampant »). Parmi les raisons pour lesquelles l'Administration devrait s'en tenir à la réalité, il y a l'existence d'actes civils à l'origine de cette dernière, l'Administration ayant l'obligation de tenir compte de ces derniers (J.-F. Racine, *op.*

702. En conclusion, si pour M^{me} Deboissy, « *l'interposition de personne ne dément pas les constats vérifiés en matière de fictivité et de déguisement : sur un plan conceptuel, le droit fiscal ne se détache pas des analyses privatistes* »²⁵⁴⁷, il n'en est pas de même de son régime. M^{me} Deboissy ne dit pas rien d'autre : « *s'il est important que la notion de simulation soit une, on comprend que son régime puisse obéir à des nuances particulières selon les disciplines en cause. Difficilement séparable de la fraude, la fraude connaît en matière d'impôt une évolution exponentielle. Comment alors s'étonner alors que le droit fiscal brise le mythe de la neutralité de la simulation ? Comment imaginer un instant que le fisc puisse se contenter des seules ripostes offertes au tiers de droit commun ?...* »²⁵⁴⁸ ou encore « *si la notion de simulation ne traduit aucune autonomie de la matière fiscale, force est de constater que son régime répond à des règles particulières. Sur le terrain de la réalité, la procédure de l'abus de droit comme la technique de la présomption légale de simulation rompent avec l'option du simple tiers de droit privé pour l'acte réel. Sur le terrain de l'apparence, l'inopposabilité de la contre-lettre au fisc entretient des rapports de parenté seulement lointains avec l'option du tiers pour l'apparence. La conclusion s'impose : en dépit de l'option dont elle dispose, l'administration fiscale n'a rien d'un tiers au sens de l'article 1321 [ancien] du Code civil. On ne s'en étonnera pas : la fréquence du recours à la simulation et la fraude fiscale qu'elle autorise sont autant de facteurs justifiant les armes mises à la disposition de l'administration fiscale* »²⁵⁴⁹. Dans le domaine des actes fictifs, l'application du droit des obligations en droit fiscal retrouve sa place car non seulement ce qui est fictif dans la première discipline l'est aussi dans la deuxième mais aussi un contentieux important a mis en relief la prise en considération des caractéristiques des donation-cession en droit fiscal et donc une application du droit des obligations dans cette dernière matière. Il y a donc ici un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal à défaut d'exceptions à cette application dans le domaine des actes fictifs.

B. LE RETOUR À L'APPLICATION DU DROIT DES OBLIGATIONS EN DROIT FISCAL DANS LE DOMAINE DES ACTES FICTIFS

703. L'acte fictif est celui qui ne correspond à aucune réalité. Il en est ainsi d'une *cession* de droit sociaux, laquelle n'existe pas ; la cession est alors fictive²⁵⁵⁰. Un autre

cit., p. 150). Déjà, M. Cozian, note sous *C.E.*, 12 mai 1976, n° 93.135, *op. cit.*, p. 650. Cas rare dans lequel la convention occulte a été prise en considération en droit fiscal.

²⁵⁴⁷ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 259, n° 683. C'est nous qui mettons en gras.

²⁵⁴⁸ *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 259, n° 689.

²⁵⁴⁹ *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 431, n° 1135.

²⁵⁵⁰ Plus longuement, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 112 et suiv., n°s 301 et suiv. *Ex. C.E.*, 12 juillet 1989, n° 59.088, *Dr. fisc.* 1989, n° 50, p. 1570, comm. 2381, concl. M.-D. Hagelsteen). En l'espèce, les bénéficiaires de la cession, alors étudiants n'avaient pas les rémunérations nécessaires pour acheter les parts sociales de leur tante. L'époux de cette dernière restait donc le gérant majoritaire de la société et ne pouvait être considéré comme ayant perçu des revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires. La cession n'avait aucune existence réelle. Volonté d'atténuer la charge fiscale d'un gérant d'une S.A.R.L. Abus de droit. *Égal. C.E.*, 29 décembre 2000, n° 179647, *R.J.F.* 3/01, p. 219, n° 310 ; *B.D.C.F.* 3/01, p. 18, n° 38, concl. J. Courtial. Deux actionnaires d'une société anonyme cèdent des actions leur appartenant à une société civile immobilière dont ils sont les seuls associés. Puis, la société anonyme rachète les titres en question au même prix, lesquels sont ensuite annulés. La **cession** des titres à la société civile immobilière est **fictive**. L'opération de rachat a été décidée avant la cession. Il n'y a **aucun acte constatant la cession**. Aucun prix n'a été payé. Le but de l'opération était d'éviter l'impôt sur le revenu normalement exigible. Cette opération a été **requalifiée** en un **rachat par une société de ses propres actions à ses actionnaires, personnes physiques**. Le boni de cession est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et ne peut donc être qualifié de gain net en capital relevant du régime des plus-values de cession, plus intéressant (taux proportionnel

exemple est celui d'une vente de biens fonciers qui n'a pas été payé en espèces et a été requalifiée de donation²⁵⁵¹. Il en est de même d'un *bail fictif* conclu uniquement pour obtenir la déduction d'un déficit foncier du revenu global du contribuable²⁵⁵². Dans cette hypothèse, et en vue de déduire des dépenses importantes sur un immeuble²⁵⁵³, tout en conservant l'usage de celui, le contribuable en transfère la jouissance à un tiers grâce à un bail fictif. En effet, le propriétaire continue d'occuper les lieux tandis que le locataire ne paye qu'un loyer très inférieur à la valeur locative du bien. Le contribuable déclare donc de faibles revenus alors que les dépenses sont élevées²⁵⁵⁴. C'est le cas encore d'une *société* fictive²⁵⁵⁵ ou d'un *contrat de travail* fictif²⁵⁵⁶. Enfin, est fictive une *donation* quand, finalement, le donateur ne s'est pas réellement dessaisi des biens en cause²⁵⁵⁷.

de 15% à l'époque). *Lyon*, 28 février 1996, n° 94-890, R.J.F. 6/96, p. 445, n° 771 ; B.D.C.F. 3/96, p. 50, concl. A. Bonnet. Plus-value réalisée au moment du rachat des actions. Pas de taux réduit.

Sur le boni de liquidation, v. *Mémento pratique Francis Lefebvre, fiscal*, 2019, p. 444, n° 24510. Quand une société est dissoute, les sommes qui excèdent le montant des apports réels, ou assimilés des associés sont des « boni de dissolution ». Taxables en tant que revenu distribué. Ce boni est donc, en principe, la différence entre le montant de l'actif net et le montant des apports réels ou assimilés. *Ex.* société au capital de 300 000 euros (composé en totalité d'apports) divisé en 3000 actions de 100 euros et dont l'actif net à la dissolution s'élève à 480 000 euros.

Boni de liquidation : 480 000 – 300 000 = 180 000 euros (Soit 60 euros par action ; 180 000 : 3000).

Si certains actionnaires ont acheté leur action 120 euros, le boni imposable ne sera pour eux que de 40 euros (160-120).

Ici le boni de cession est égal au prix d'acquisition des actions - le montant de l'apport remboursable, si le premier est supérieur au montant de l'apport.

²⁵⁵¹ *Cass. com.*, 21 avril 1992, R.J.F. 7/92, p. 655, n° 1091. Dans cette affaire, il incombait au contribuable d'apporter la preuve qu'un prix avait été payé par conversion en travaux au profit de la venderesse.

²⁵⁵² Plus longuement, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 108 et suiv., n°s 287 et suiv.

²⁵⁵³ V. Ch. de la Mardière, *op. cit.*, n° 158.

²⁵⁵⁴ M. de la Mardière (*op. cit.*, n° 158) rappelle que cette fraude est moins fréquente, dès lors que l'imputation des déficits sur le revenu global est limitée à 10700 euros par an (art. 156, I, 3° C.G.I.). *Par ex. C.E.*, 11 octobre 1978, n° 6.744, Dr. fisc. 1979, n° 20, p. 623, comm. 1023, concl. B. Martin Laprade ; R.J.F. 11/78, p. 328, n° 475 et chron. J.-F. Verny, R.J.F.11/78, p. 309. Il convient aussi de signaler toutes les hypothèses de fausses factures dans le but de réduire le montant de T.V.A. à reverser à l'État (D. Falco, *op. cit.*, p. 59, n° 67). *Aj. C.E.*, 6 juin 1984, n° 38039, Dr. fisc. 1985, n° 8, p. 323, comm. 407, concl. Bissara ; R.J.F. 8-9/84, p. 485, n° 923. Une S.C.I. a acquis un immeuble + bail d'un appartement aux dirigeants et propriétaires du bien qui en ont la jouissance. Travaux. Société déficitaire. Déduction du montant des travaux du revenu global du contribuable. Bail fictif. Abus de droit. *C.E.*, 8 juillet 1988, n° 76910, Dr. fisc. 1989, n° 9, p. 347, comm. 413, concl. B. Martin Laprade. *Idem* mais location d'un étang. *C.E.*, 29 avril 2002, n° 220759, Dr. fisc. 2002, n° 39, p. 1281, comm. 737 ; R.J.F. 7/02, p. 600, n° 828. 2 sociétés civiles d'exploitation ont pris à bail chacune une partie d'un domaine. Baux fictifs. Dans une dernière affaire le contribuable n'a pu arguer qu'il avait la jouissance de deux maisons louées à ses fils pour soutenir que les baux étaient fictifs (*C.E.*, 23 juin 1986, n°s 48265 et 48366, Dr. fisc. 1986, n° 49, p. 1411, comm. 2188, concl. M. de Guillenchmidt ; R.J.F. 10/86, p. 560, n° 892).

²⁵⁵⁵ *Cass. com.*, 15 mai 2007, Rev. fiscale notariale 2007, p. 46, comm. 126, note O. Debat.

²⁵⁵⁶ *C.E.*, 21 décembre 1983, n° 31394, Dr. fisc. 1984, n° 15, p. 587, comm. 771.

²⁵⁵⁷ *Rapport du Comité consultatif pour la répression des abus de droit*, n° 2012-19, Dr. fisc. 2003, n°s 22-23, p. 764, comm. 22. Donation-cession. Pas de dépouillement des parents. Donation faite dans le but exclusif d'éluider l'impôt sur la plus-value que la cession aurait générée. Abus de droit. *Rapport du Comité consultatif pour la répression des abus de droit*, n° 2007-04, Dr. fisc. 2009, n° 28, p. 15, comm. 404. Intégralité du prix de la vente : conservé par les donateurs. Pas de réelle intention libérale. *Rapport du Comité consultatif pour la répression des abus de droit*, n° 2005-08, Dr. fisc. 2007, n° 19, p. 12, comm. 486. Dans cette affaire et à l'examen des clauses et conditions assortissant l'acte de donation, pas de donation fictive. Les usufruitiers n'ont pas restreint les droits des nus-propriétaires au point d'aboutir à une réappropriation des biens précédemment donnés. *C.E.*, 14 novembre 2014, n° 361482 et et 369908, Dr. fisc. 2015, n° 11, p. 61, comm. 210, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note F. Deboissy ; R.J.F. 2/15, p. 137, n° 140. Réappropriation du prix de cession par les donateurs. Pas de dépouillement immédiat et irrévocable.

À noter : cette liste n'est pas exhaustive. D'autres contrats peuvent être qualifiés de fictifs, notamment quand ils sont relatifs à des services. V. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 117 et suiv., n°s 315 et suiv. Contrats de représentation, d'entreprise, de prêt, de travail ou encore de concession.

704. Un important contentieux, sur lequel il convient de revenir, est né dans le domaine de la donation-cession, illustrant que lorsque l'exception à l'application du droit des obligations - la fictivité constitutive d'un abus de droit - ne peut être soulevée, c'est le droit civil de la donation et de l'usufruit qui s'applique. De plus, il résulte des affaires examinées qu'un soin doit être apporté au contenu des clauses de la donation²⁵⁵⁸. Il faut, tout d'abord, mentionner un arrêt important du Conseil d'État lequel n'a pas considéré, que la donation-cession, en l'espèce, était fictive²⁵⁵⁹. Cette dernière est « *une stratégie patrimoniale consistant, plutôt que de vendre un bien pour en donner le prix, à donner d'abord ce bien, le donataire le revendant ensuite (à charge éventuellement de emploi du prix de vente), cette inversion dans la chronologie constituant en principe une simple habileté fiscale destinée à purger la plus-value de cession et donc à ne payer qu'un impôt (les droits de donation) au lieu des deux (les droits de donation et l'impôt sur la plus-value)* »²⁵⁶⁰. La « purge » des plus-values taxables est un avantage fiscal : « *alors que le donateur aurait dû payer sur la plus-value un IR (au taux progressif - jusqu'à 45% - sur les parts et actions ; au taux proportionnel de 19% sur les immeubles) et des prélèvements sociaux (au taux proportionnel de 15,5%), le donataire devra, quant à lui rien acquitter puisqu'ayant reçu les biens, juste avant de les vendre, pour une valeur de donation égale au prix de revente, il ne constatera aucune plus-value. Est ainsi mise en œuvre la règle qui veut que, lors de la cession d'un bien préalablement donné, la valeur d'entrée du bien dans le patrimoine du cessionnaire revendeur (« prix d'acquisition » ou « prix de revient ») est la valeur déclarée dans l'acte de donation* »²⁵⁶¹. Selon les dispositions de l'article 894 du Code civil, « *la donation entre vifs*

²⁵⁵⁸ Autres exemples dans lesquels les conditions de la donation ont été respectées : *Rapport du Comité consultatif pour la répression des abus de droit*, n° 2006-11, Dr. fisc. 2007, n° 19, p. 14, comm. 486. Donation-partage + cession. Absence d'intérêt fiscal. Réelle intention libérale (inversement *Rapport du Comité consultatif pour la répression des abus de droit*, n° 2006-1, Dr. fisc. 2007, n° 19, p. 13, comm. 486. Donation-partage + cession. Conservation par les parents de sommes retirées de la cession d'actions. Appropriation par les époux du produit de la vente. Abus de droit). T.A. *Versailles*, 20 novembre 2007, R.J.F. 11/08, p. 1055, n° 1231. Donation-partage + cession. Donation n'a pas été inspirée par le seul motif d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées s'il n'avait pas passé cet acte. Objet de la donation : transmission d'une partie de son patrimoine par le contribuable à ses 3 enfants.

²⁵⁵⁹ C.E., 30 décembre 2011, n° 390940, Dr. fisc. 2012, n° 11, p. 47, comm. 193, concl. N. Escaut, note R. Mortier ; R.J.F. 3/12, p. 253, n° 278 ; J.C.P. 2012, éd. N., p. 16, 137. *Aj. O. de Saint-Chaffray et L. Jaillais*, « Donation-cession, clarification », 1^{ère} partie et 2^{ème} partie, *Option finance 2012*, n° 1160, p. 20 et *Option finance 2012*, n° 1161, p. 24. R. Gentilhomme, « La donation de droits sociaux avant cession. A propos de l'arrêt du Conseil d'Etat du 30 décembre 2011 », B.F. *Lefebvre* 5/12, p. 389. P. Fernoux et M. Iwanenko, « Donation-cession : le civil tient le fiscal en l'état », Dr. fisc. 2012, n° 20, p. 23, comm. 292. Apport de titres d'une société à une holding familiale en contrepartie de titres de cette dernière. Plus-value d'apport : placée en report d'imposition. Puis **donation** de 110 actions sur 161 de cette holding (et non cession) aux enfants (finalement, pas de plus-value imposable car pas de cession ; droits de donation seulement), lesquels vendent ensuite les titres en question à une deuxième holding appartenant à leur mère (pas de fraude à la loi car la donation a par nature un objectif autre que fiscal. Intention de donner. Une donation sans cette intention n'existe pas, sauf en apparence. La purge, ici, des plus-values n'est qu'un effet parmi d'autres. Le but n'était donc pas exclusivement fiscal).

²⁵⁶⁰ R. Mortier, « La donation avant cession in extenso », Dr. fisc. 2014, n° 39, p. 9, comm. 540, n° 1.

²⁵⁶¹ R. Mortier, *op. cit.*, pp. 9-10, n° 4. **À noter** : l'impôt sur les plus-values de titres, en particulier, peut être forfaitaire : 30% (I.R. : 12,8% + prélèvements sociaux : 17,20%). Le montant de la plus-value peut-être aussi soumis au barème progressif de l'I.R. et aux prélèvements sociaux. Si la valeur du bien dans l'acte de donation est de 1000000, la plus-value qui est déterminée en retranchant au prix de cession le prix d'acquisition sera de 0 (prix de cession : 100000 ; prix d'acquisition : 100000). Sur la possibilité pour le donataire de comptabiliser une moins-value mobilière imputable sur les plus-values de même nature la même année ou des 10 ans suivantes, v. R. Mortier, *op. cit.*, p. 9, n° 5. Cette « purge » des plus-values - alors latentes - est également intéressante dans la mesure où la valeur du bien donné peut avoir accrue entre le moment où il a été acquis et celui où il est donné. Purge totale qu'en cas de donation en pleine propriété. Dans la donation avec réserve d'usufruit, seule la plus-value se rapportant à la nue-propriété est gommée. Autre avantage : seule la nue-propriété supportera les droits de donation.

est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte ». En outre, l'article 900-1 du même code prévoit qu'une clause d'inaliénabilité n'est valable que si elle *temporaire et justifiée par un intérêt sérieux et légitime*. Ainsi, elle est temporaire si elle stipulée pour la durée de la vie du donateur²⁵⁶². Elle est également justifiée par un intérêt sérieux et légitime si son but est la conservation des biens dans la famille du donateur jusqu'à son décès²⁵⁶³. Il faut également signaler un arrêt de la Cour de cassation admettant qu'un legs peut prévoir un emploi déterminé de la chose donnée, en l'occurrence la modernisation, l'aménagement ou la construction de nouveaux bâtiments dans une maison de retraite²⁵⁶⁴.

705. Dans son arrêt de 2011, était prévu dans l'acte de donation que les donataires étaient *propriétaires* des titres et en avaient la jouissance mais qu'ils ne pouvaient céder ces derniers, notamment, à titre onéreux pendant la vie des donateurs ou du survivant d'eux. Toutefois, les donataires pouvaient décider de transmettre les titres à titre gratuit à leurs enfants. Les donataires, à la première demande des donateurs, devaient apporter les actions à toute société civile familiale constituée entre les donateurs et leurs enfants dont la dissolution ne peut intervenir qu'un an après le décès des donateurs. En outre, en cas de cession des titres autorisée par les donateurs, les sommes en résultant étaient versées sur des comptes bancaires et bloquées en capital jusqu'aux 25 ans des donataires. Il n'y avait pas de retrait sans l'accord des donateurs jusqu'à leur décès. En revanche, les revenus, coupons ou intérêts seraient à la disposition des donataires à compter de leurs 25 ans. Pour le Conseil d'État, il n'y avait pas, là, une remise en cause du droit de propriété des donataires sur ces sommes, malgré la clause d'inaliénabilité la vie durant du donateur²⁵⁶⁵. Pas davantage, il n'y avait eu une réappropriation par les donateurs des sommes issues de la vente des actions et versées sur des comptes ouverts au nom des donataires et bloqués en capital jusqu'au décès des donateurs. De même, aucune des autres clauses, justifiées par « *l'intérêt légitime qui s'attachait à la volonté des requérants [les donateurs] d'organiser leur succession au profit de leurs enfants encore jeunes tout en préservant l'unité de la pérennité du patrimoine familial, n'était pas de nature à remettre en cause le constat d'un dépouillement immédiat et irrévocable des donateurs dès la signature de l'acte* »²⁵⁶⁶. La donation-partage n'était donc pas fictive²⁵⁶⁷. En l'absence de fraude derrière l'opération ici décrite, le droit des obligations s'applique en droit fiscal.

706. Ensuite, dans une autre affaire, dans laquelle était aussi concernée une donation-cession, portant alors sur la pleine propriété et la nue-propriété d'actions et la nue-propriété de

²⁵⁶² Cass. civ., 8 janvier 1975, Bull. civ. 1975, I, p. 9, n° 8 + J.C.P. 1976, II, 18240, note B. Thuillier.

²⁵⁶³ Cass. civ., 20 novembre 1985, Bull. civ., I, p. 277, n° 313.

²⁵⁶⁴ Cass. 1^{re} civ., 24 octobre 2000, n° 98-18.038, non publié.

²⁵⁶⁵ La clause d'inaliénabilité est donc temporaire.

²⁵⁶⁶ Objectif : préserver la participation de la famille dans la société familiale et notamment éviter la cession des titres à des tiers, à l'autre actionnaire de cette société, en particulier, vente qui aurait engendré une perte de contrôle par la famille.

²⁵⁶⁷ S'agissant de l'abus de droit par une *fraude à la loi*, le Conseil d'État précise qu'il n'est pas « *besoin de rechercher si l'opération de donation suivie de la cession des titres présentait dans son ensemble un but exclusivement fiscal* ». Le contribuable ne pourrait avoir commis un abus de droit que si la donation-cession est fictive (son auteur est resté propriétaire des titres). Si elle n'est pas fictive, il n'y a pas de fraude à la loi car l'intention libérale de l'auteur de la donation est bien réelle (v. Ch. de la Martière, *op. cit.*, n° 329). **À noter** : s'il est établi que la cession est intervenue avant la donation, la plus-value est imposable. Pour une hypothèse où le Conseil d'État a considéré qu'il n'était pas établi que la cession en cause était antérieure à la donation, justifiant ainsi l'imposition d'une plus-value, C.E., 19 novembre 2014, n° 370564, Dr. fisc. 2015, n° 6, p. 49, comm. 129, concl. B. Bohnert, note R. Mortier.

parts sociales²⁵⁶⁸, le Conseil d'État a, à nouveau, considéré que, notamment, la clause d'inaliénabilité durant la vie du donateur et l'obligation d'apporter, à première demande, les parts et actions reçues à neuf sociétés civiles financières créées à cette seule fin et dont les statuts octroyaient aux donateurs cogérants des pouvoirs étendus de décision, en particulier pour la distribution de bénéfices, ne remettaient pas en cause le caractère de donation au sens des dispositions de l'article 894 du Code civil, ni, s'agissant des pouvoirs des donateurs, dès lors qu'ils n'altéraient pas l'obligation de restitution de ces derniers à la fin de l'usufruit, en vertu de l'article 578 du même code, leur dépouillement immédiat et irrévocable dès la signature des actes de donation²⁵⁶⁹. Selon la haute juridiction, et après avoir cité cet article 894 du Code civil, « *dès lors qu'un acte revêt le caractère de donation au sens de ces dispositions, l'Administration ne peut le regarder comme n'ayant pu être inspiré par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que son auteur, s'il ne l'avait pas passé, aurait normalement supportées ; qu'elle n'est, par la suite, pas fondée à l'écarter comme ne lui étant pas opposable sur le fondement de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales ; qu'en revanche, l'Administration peut écarter sur ce fondement un acte, qui, présenté comme une donation, ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur* ». Il n'y avait donc pas, là aussi, d'abus de droit imputable aux donateurs.

707. Enfin, en 2017, le Conseil d'État a concilié ces mêmes dispositions du Code civil avec celles de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales et s'est référé aux dispositions des articles 587 et 601 du Code civil, pour considérer « *qu'un acte de donation-partage peut valablement contenir une clause de quasi-usufruit non assortie de caution* »²⁵⁷⁰. En l'espèce, les contribuables n'avaient pas commis un abus de droit à la suite d'une donation de titres en nue-propriété, d'une cession de ces titres et de la conclusion d'une convention de quasi-usufruit. C'est en examinant les clauses de la donation que l'Administration a estimé que ces

²⁵⁶⁸ Sur les attraits et les inconvénients de la donation avec réserve d'usufruit, R. Mortier, *op. cit.*, p. , n^{os} 18 et suiv. Maintien du droit de jouissance de l'usufruitier donateur ; taxation de la seule nue-propriété aux droits de donation ; reconstitution de la pleine propriété lors de l'extinction de l'usufruit en franchise totale d'impôt (art. 1133 C.G.I.). 2 conditions : obtenir l'accord à la cession ultérieure du bien du nu-proprétaire (une telle charge peut être prévue dans l'acte de donation) ; prévoir un report de l'usufruit : à défaut, le prix de cession sera partagé entre l'usufruitier et le nu-proprétaire, le premier devant se contenter du prix de vente de l'usufruit. Le report peut porter sur le bien acquis en remploi ou sur le prix de vente (possibilité de prévoir cette charge dans l'acte de donation). Dans cette hypothèse de report de l'usufruit sur le prix de vente : quasi-usufruit. Le quasi-usufruitier dispose du prix de vente du bien donné. De plus, au décès de ce dernier : prix de vente prélevé sur la succession pour être attribué aux quasis-nus-proprétaires au titre du remboursement de leur créance de quasi-usufruit, c'est-à-dire sans avoir à payer de droits de succession. Un inconvénient de la donation avec réserve d'usufruit : pas de purge de la plus-value sur l'usufruit, sauf purge pour durée de détention.

²⁵⁶⁹ C.E., 9 avril 2014, n^o 353822, Dr. fisc. 2014, n^o 27, p. 30, comm. 421, concl. C. Legras, note R. Vabres. Dans cette affaire, les parts des sociétés civiles reçues en échange ont fait l'objet d'un démembrement de propriété par report d'un démembrement appliqué aux titres apportés.

²⁵⁷⁰ C.E., 10 février 2017, n^o 387960, Dr. fisc. 2017, n^o 14, p. 40, comm. 239, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note R. Mortier ; R.J.F. 5/17, p. 644, n^o 460, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, p. 725, n^o 460.

. Aj. B. Lafaye, « Donation avant cession et quasi-usufruit : une combinaison abusive ? », J.C.P. 2020, éd. N.I., n^{os} 41-42, p. 43, 121. P. Fernoux, « Quasi-usufruit ou quasi-abus de droit ? », Dr. fisc. 2020, n^o 17, pp. 19-20, comm. 227, spéc. n^{os} 4 et 5. J.-J. Lubin, « Quasi-usufruit : jouir sans donner caution n'est pas un abus de droit fiscal », J.C.P. 2017, éd. N.I., n^o 18, p. 38, 1172. S. Quilici, « Donation avant cession : la stipulation d'un quasi-usufruit sur le prix de cession n'empêche pas fictivité de la donation, À propos de CE, 10 févr. 2017, n^o 387960, Fillet », Dr. fisc. 2017, n^o 12, p. 7 et suiv., comm. 178. Art. 587 C. civ. : « *si l'usufruit comprend des choses dont on ne peut faire usage sans les consommer, comme l'argent, les grains, les liqueurs, l'usufruitier a le droit de s'en servir, mais à charge de le rendre, à la fin de l'usufruit, soit des choses de même quantité et qualité soit leur valeur estimée à la date de la restitution* ». Art. 601 C. civ. : « *il [l'usufruitier] donne caution de jouir « raisonnablement », s'il n'en est dispensé par l'acte constitutif de l'usufruit ; cependant les père et mère ayant l'usufruit légal du biens de leur enfant, le vendeur ou le donateur, sous réserve d'usufruit, ne sont pas tenus de donner caution* ».

contribuables ne s'étaient pas dessaisi irrévocablement des biens donnés ni immédiatement ni à terme conduisant à une absence de véritable intention libérale. Dans l'acte de donation, il était prévu qu'en cas de vente des droits démembrés des titres donnés, ce démembrement se reporterait sur le prix de vente²⁵⁷¹. En outre, le prix devra être réemployé en l'acquisition de titres eux-mêmes démembrés à concurrence d'un certain montant. Au-delà de ce dernier, l'usufruit du donateur s'exercera sous la forme d'un quasi-usufruit dans le cadre d'une convention de quasi-usufruit. Ainsi, le donateur ne sera pas tenu de conserver les valeurs mobilières en nature et pourra en disposer dans les conditions prévues à l'article 587 du Code civil, soit comme un propriétaire sans avoir à demander l'autorisation aux donataires, mais à charge de restitution en fin d'usufruit selon certaines modalités. Les droits des nus-propriétaires seront reportés sur la contre-valeur des titres en cause en application de l'article 587 du Code civil. Enfin, les donataires dispensent expressément le donateur de fournir une sûreté pour garantir la créance de restitution. Pour le Conseil d'État, si le donateur dispose d'un quasi-usufruit sur un montant déterminé dans l'acte de donation, il « *reste redevable, à l'égard des donataires, d'une créance de restitution d'un montant équivalent. Ainsi, et alors même que cette créance n'est pas assortie d'une sûreté, dont l'article 601 du Code civil dispense expressément le donataire sous réserve d'usufruit, M. A...[le donateur] doit être regardé comme s'étant effectivement et irrévocablement dessaisi des biens ayant fait l'objet de la donation* »²⁵⁷².

708. C'est donc à une analyse civiliste de la donation et de l'usufruit que le Conseil d'État procède. Ce n'est que si le dépouillement n'est pas irrévocable et définitif et donc que l'intention libérale de la donation fait défaut que le contribuable pourra être poursuivi sur le fondement de l'abus de droit et ne pourra se prévaloir de la prétendue donation qu'il aura faite (*fictivité* de la donation). Ainsi, si la donation est bien *réelle*, le contribuable échappera aux sanctions prévues en cas d'abus de droit. En effet, il n'y aura ici, ni donation fictive, ni fraude à la loi, l'intention libérale du donateur excluant que le but poursuivi par celui-ci soit exclusivement fiscal. Si la donation est fictive, le donateur est réputé demeurer propriétaire des biens, il est réputé l'avoir ultérieurement vendu et est redevable de l'impôt sur la plus-value de cession. À titre d'exemple, il faut citer une première affaire dans laquelle une donation-partage de la nue-propriété avec réserve d'usufruit de titres effectuée par des parents, suivie de leur cession par ces derniers, n'a pas été considérée comme réelle. En effet, à défaut d'élément permettant de révéler que les enfants auraient retrouvé la contre-valeur de la nue-propriété qui avait fait l'objet de l'acte de donation, le Conseil d'État, se référant à l'article 578 du Code civil, a relevé que cet acte avait un caractère fictif²⁵⁷³. Deux ans après,

²⁵⁷¹ V. art. 621, al. 1^{er} C. civ. : « *en cas de vente simultanée de l'usufruit et de la nue-propriété d'un bien, le prix se répartit entre l'usufruit et la nue-propriété selon la valeur respective de chacun de ces droits, sauf accord des parties pour reporter l'usufruit sur le prix* ». C'est nous qui mettons en gras.

²⁵⁷² Dans cette affaire, comme dans les précédentes, le Conseil d'État n'a pas considéré que les restrictions apportées à l'exercice du droit de propriété des donataires (interdiction d'aliéner ou de nantir les titres donnés pendant la vie des donateurs, sous peine de révocation de la donation ; obligation de réemployer le prix de vente des titres à hauteur d'un certain montant en l'acquisition de titres aux fins de créer entre le donateur et ses enfants une société civile de gestion patrimoniale et dont les statuts octroyaient au donateur gérants des pouvoirs étendus de décision, notamment pour la distribution de bénéfices) suffisaient à regarder la donation intervenue comme fictive « *dès lors que la clause d'inaliénabilité durant la vie du donateur ne lui ôte pas son caractère de donation au sens des dispositions de l'article 894 du Code civil et que l'octroi des pouvoirs au donateur n'altèrent pas l'obligation de restitution en fin d'usufruit en vertu de l'article 578 du Code civil et n'est pas de nature, par lui-même à remettre en cause le constat de son dépouillement immédiat et irrévocable dès la signature des actes de donation* ».

²⁵⁷³ C.E., 27 juillet 2012, n° 327295, Dr. fisc. 2012, n° 46, p. 60, comm. 522, concl. É. Crépey, note D. Barsus et J. Béguier. Aj. P. Fernoux, « Quasi-usufruit ou quasi-abus de droit ? », Dr. fisc. 2020, n° 17, p. 20, comm. 227, not. n° 6.

dans deux affaires tranchées par le Conseil d'État, des contribuables ont été poursuivis pour abus de droit²⁵⁷⁴. Citant l'article 894 du Code civil, le Conseil d'État rappelle que si l'acte en cause a le caractère d'une donation, au sens de ces dispositions, il ne peut être reproché au contribuable un but exclusivement fiscal en faisant une donation, mais que « *l'Administration peut écarter sur ce fondement [l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales] comme ne lui étant pas opposable un acte de donation qui ne se traduit pas par un dépouillement immédiat et irrévocable de son auteur et revêt dès lors un caractère fictif ; qu'il en va notamment ainsi lorsque le donateur appréhende, à la suite de l'acte de donation, tout ou partie du produit de la cession de la chose prétendument donnée* ». L'année suivante, et toujours à propos d'une donation d'actions avec réserve d'usufruit suivie d'une cession, le Conseil d'État a encore estimé que la donation était fictive²⁵⁷⁵. Là, la donatrice avait perçu une fraction du prix de cession de la pleine propriété des titres excédant la quote-part correspondant à ses droits d'usufruitier. À la suite de cette cession, une convention de quasi-usufruit non assortie de garantie, a été consentie. Or, il était prévu dans l'acte de donation que le prix de cession des actions serait employé à la souscription ou à l'acquisition de titres eux-mêmes démembrés pour permettre à la donatrice de percevoir les fruits des titres souscrits ou acquis. Finalement, la donatrice pourrait appréhender l'intégralité du prix de cession, les donataires n'étant plus que titulaires d'un droit de créance en restitution des valeurs frappées du quasi-usufruit. Le Conseil d'État a suivi le même raisonnement, mot pour mot que celui adopté dans son arrêt d'avril 2014²⁵⁷⁶, et repris par la suite²⁵⁷⁷, et a, ici, jugé que la donatrice « *n'avait pas eu l'intention de mettre ses enfants en possession de la nue-propriété soit des actions, soit d'autres titres démembrés* » et que la donation « *ne pouvait être regardée comme irrévocablement consentie* »²⁵⁷⁸.

709. Un constat s'impose. Il n'y a pas d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal concernant la **notion** même de fictivité. L'exemple de la donation-cession en est le témoin. Il est ainsi alors même que le domaine de l'acte fictif est prolix²⁵⁷⁹. C'est dans ce sens que M^{me} Deboissy conclut dans sa thèse : « *la conclusion s'impose : la définition de la fictivité fait éclater les barrières des différentes disciplines juridiques. On doit s'en féliciter : la cohérence et la sécurité juridique ne sauraient se satisfaire de règles spécifiques à la matière fiscale* »²⁵⁸⁰ et « *on s'aperçoit ainsi qu'une notion générale et unitaire de fictivité se dégage de l'analyse jurisprudentiel. Si le droit fiscal n'est en rien original quant à la notion de fictivité qu'il retient, on reste toutefois saisi devant la multiplicité des applications qu'il fournit* »²⁵⁸¹. Toutefois, et ici c'est l'exception qui confirme la règle de l'application du droit civil en droit fiscal, l'importance de cette fictivité dans cette

²⁵⁷⁴ C.E., 14 novembre 2014, n^{os} 361482 et 369908, Dr. fisc. 2015, n^o 11, p. 61, comm. 210, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note F. Deboissy.

²⁵⁷⁵ C.E., 14 octobre 2015, n^o 374440, Dr. fisc. 2015, n^{os} 51-52, p. 35, comm. 742, concl. É. Cortot-Bouchet, note F. Deboissy.

²⁵⁷⁶ *op. cit.*

²⁵⁷⁷ *op. cit.*

²⁵⁷⁸ Aj. T.A. Châlon-en-Champagne, 10 février 2022, n^o 1902869, R.J.F. 2/33, p. 74, n^o 130. Donation-partage de titres d'un père à ses enfants, lesquels titres ont ensuite été rachetés par la société. La quasi-totalité du prix de rachat des actions a été versée sur un compte bancaire au nom des parents. Correspondrait à un prêt consenti par les enfants à leurs parents. Or, aucun remboursement avant les 82 et 80 ans des parents, rendant aléatoire l'obligation de remboursement. Ni intérêts, ni garantie. Prêt conclu dans l'intérêt exclusif des parents pour financer l'acquisition d'un bien leur appartenant en propre. Réappropriation de produit de la donation du père par les parents. Ce père ne peut être regardé comme s'étant dépouillé des sommes en cause de manière immédiate et irrévocable. Donation-partage fictive et inopposable à l'Administration.

²⁵⁷⁹ V. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 337 et suiv., n^{os} 337 et suiv.

²⁵⁸⁰ *op. cit.*, p. 124, n^o 336.

²⁵⁸¹ *op. cit.*, p. 125, n^o 340.

dernière matière a pour conséquence d'inverser l'ordre des principes. En effet, alors qu'en droit civil la simulation n'est pas, en principe, frauduleuse, il n'en est pas de même dans le domaine de la fictivité et du droit fiscal. L'acte fictif, en droit fiscal, a nécessairement pour objectif de léser un tiers, en l'occurrence l'Administration. Il en résulte, sur le plan des principes, une exception à l'application du droit civil en droit fiscal. Cette conclusion est celle de M^{me} Deboissy, qu'il faut citer une nouvelle fois : « *si la fictivité ne présente sur le plan juridique aucune particularité notable en matière fiscale, elle offre en pratique un visage original : utilisée à grande échelle, elle fait miroiter ses facettes plus ou moins travaillées sur l'ensemble du droit et distille avec profusion la ruse et l'artifice dans l'ordre juridique. Mise en corrélation, fiscalité et fictivité démentent la neutralité morale de principe qui caractérise en théorie la simulation* »²⁵⁸².

710. Conclusion de la section 2. L'exclusion des actes de droit privé par l'Administration quand cette dernière invoque la simulation du contribuable. En droit fiscal, le rôle de la simulation est de débusquer une fraude du contribuable et cette dernière justifie de ne pas tenir compte des actes pris par ce dernier, peu importe leur validité ou non en droit civil. Ainsi dans le domaine des *actes déguisés*, la nullité d'un acte en droit civil n'empêche pas l'Administration de tenir compte de ce dernier pour soumettre l'opération à l'impôt. À l'inverse, la conformité d'un acte peut aussi être remise en cause par la nullité, là de la contre-lettre, et entraîner l'application des sanctions prévues à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales. La règle selon laquelle l'Administration n'est pas le juge de la validité des actes et la fraude à l'origine de la contre-lettre en cas d'insuffisance de prix ont justifié les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Dans le domaine de *l'interposition de personnes*, si l'Administration a, comme le tiers de droit privé, le choix d'opter soit pour l'apparence, soit pour la réalité, le fondement de l'une et de l'autre n'est pas le même qu'en droit civil. Si elle s'en tient à l'apparence, l'acte secret ne sera pas opposable à l'Administration car le contribuable est tenu par la déclaration fiscale qu'il a déposée. Par conséquent la théorie de l'apparence du droit civil ne joue aucun rôle en droit fiscal ; le système déclaratif est à la base de l'opposabilité de l'acte ostensible par l'Administration au contribuable. Ce sont également des règles fiscales qui fondent l'option pour la réalité de l'Administration. Il y a d'abord la fraude du contribuable justifiant l'application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscale. Il y a ensuite les pouvoirs étendus de l'Administration. En effet, celle-ci peut passer outre l'apparence pour ne retenir que la réalité grâce à l'exercice de son pouvoir de requalification lequel n'existe pas en droit civil. Là encore des règles fiscales commandent le choix de l'apparence ou de la réalité par l'Administration. Il n'y a ni application de l'article 1201 du Code civil en ce qui concerne ce choix de l'apparence ou de la réalité, ni celle de la théorie de l'apparence motivant le recours à l'apparence en droit fiscal. Les fondements en droit fiscal sont autant d'exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal. Enfin, dans le domaine des *actes fictifs*, force est de constater un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En plus de la reconnaissance des actes fictifs en droit fiscal, les caractéristiques des actes civils sont prises en considération pour déterminer si une opération est ou non fictive.

711. Conclusion du chapitre 1. L'exclusion du droit privé par la procédure de répression des abus de droit. Cette procédure s'est élargie au profit de l'Administration et a donc pris de l'importance, en dépit des garanties auxquelles peut prétendre le contribuable. Le but est la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, massives, lesquelles se manifestent par une simulation ou une fraude à la loi de la part du contribuable. L'évolution de la procédure de répression des abus de droit a été décrite dans des propos introductifs et l'abus de droit a été

²⁵⁸² *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 136, n° 372.

distingué d'autres notions qui vont de la simple erreur à des comportements destinés à éluder l'impôt ou à en minorer le montant. D'abord, il convenait de revenir sur la notion même d'abus de droit en le définissant, en présentant ses sanctions et en le comparant avec l'abus de droit en droit privé. Il s'avère que malgré les rapprochements opérés entre ce dernier et l'abus de droit en droit fiscal, l'abus de droit en droit privé et l'abus de droit en droit fiscal sont distincts. Ainsi, la fraude à la loi ne se confond pas avec l'abus de droit et la simulation n'est pas seulement qu'un moyen de la fraude. Il y a là une exception à l'application du droit civil en droit fiscal. Ensuite, une étude poussée de la notion de simulation en droit civil a été menée. Dans ce domaine, et notamment quand l'acte est déguisé ou qu'il y a une interposition de personne, la fraude justifie les exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal. Mais d'autres règles les justifient aussi, celles relatives à la déclaration d'impôt et le pouvoir de requalification de l'Administration. En revanche, s'agissant des actes fictifs, c'est un retour à l'application du droit civil en droit fiscal qui s'opère. Si l'abus de droit est une manière de sanctionner la fraude et l'évasion fiscale (simulation et fraude à la loi), ces dernières peuvent aussi être réprimées en dehors de tout abus de droit. Dans cette hypothèse, l'exclusion des actes de droit privé se fait donc en dehors de tout abus de droit et l'exemple des droits d'enregistrement a été choisi.

Chapitre 2 – L'exclusion du droit privé en cas de fraude ou d'évasion fiscale hors la procédure de répression des abus de droit

712. **Annnonce.** Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal fondées sur la fraude du contribuable ou sur une évasion fiscale de sa part n'existent pas seulement dans le domaine de l'abus de droit et n'entraînent pas toujours des pénalités importantes à la charge de ce contribuable. De nouvelles exceptions, d'origine législative encore, permettent aussi à l'Administration de ne pas tenir compte des actes de droit privé pris par le contribuable quand ce dernier peut être à nouveau soupçonné de fraude ou d'évasion fiscale. En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, elles se manifestent soit par la non restitution de ces droits et de cette taxe en cas de remise en cause amiable d'un contrat ou pour imposer au contribuable une nouvelle taxation, soit en soumettant ce contribuable à des droits d'enregistrement plus élevés dans l'hypothèse d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun. Les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal seront mises en évidence dans deux sections. Tout d'abord, c'est l'absence de restitution des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière et une nouvelle taxation à la suite de la remise en cause amiable d'un contrat (**section 1**) qui seront examinées. Ensuite, l'accent sera mis sur l'exigence de droits plus élevés en présence d'une clause de tontine (**section 2**).

Section 1 – L'absence de restitution des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière et une nouvelle taxation à la suite de la remise en cause amiable d'un contrat (lutte contre la fraude)

713. Deux types d'effets vont se succéder : d'une part, les effets d'une nullité amiable et de la révocation par consentement mutuel (§ 1) et, d'autre part, les effets de la réalisation d'une condition résolutoire (§ 2).

§ 1. Les effets d'une nullité amiable et de la révocation par consentement mutuel

714. **Annnonce.** Deux types d'effet existent là aussi. En droit civil, l'effet d'une nullité amiable et de la révocation par consentement mutuel est rétroactif. En revanche, en droit fiscal, l'effet de la nullité amiable et de la révocation par consentement mutuel est immédiat. Il y a donc une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Seront tour à tour examinés ces effets en droit civil : l'effet rétroactif d'une nullité amiable et de la révocation par consentement mutuel (A) et en droit fiscal : l'effet immédiat d'une nullité amiable et de la révocation par consentement mutuel (B).

A. EN DROIT CIVIL : L'EFFET RÉTROACTIF D'UNE NULLITÉ AMIABLE ET DE LA RÉVOCATION PAR CONSENTEMENT MUTUEL

715. En principe, la remise en cause d'un contrat implique le retour au *statu quo ante*, le contrat n'ayant jamais existé, et la restitution des prestations effectuées. Toutefois, la portée de l'effet rétroactif de l'acte anéantissant le contrat peut être limitée et cette remise en cause peut n'avoir des effets que pour l'avenir. L'*annulation* d'un contrat ou sa *révocation* peut être *amiable*. La nullité, « *amiable* » ou « *conventionnelle* », résultant d'une imperfection

préexistante du contrat²⁵⁸³, provoque l'anéantissement de ce dernier, rétroactivement²⁵⁸⁴. Quant à la révocation « *amiable* », « *conventionnelle* » ou par « *consentement mutuel* », elle était expressément prévue à l'article 1134, alinéa 2 du Code civil, devenu l'article 1193 du même code²⁵⁸⁵. Selon ces derniers, les conventions légalement formées ne peuvent être révoquées que, notamment, du consentement mutuel des parties²⁵⁸⁶. Cette révocation est aussi appelée « *mutuus dissensus* »²⁵⁸⁷. Contrairement à la nullité d'un contrat, la révocation par *consentement mutuel* ne sanctionne pas le défaut de l'une des conditions requises pour la validité du contrat, mais met fin à un contrat *parfaitement valable*²⁵⁸⁸. Le *mutuus dissensus* se distingue également de la *résolution pour inexécution* et la *résiliation unilatérale*. En effet, la *rupture* du contrat par *mutuus dissensus* n'a de conséquence dans le passé qu'entre les parties (*inter partes*)²⁵⁸⁹, alors que l'effet rétroactif de la résolution pour inexécution se produit à l'égard de tous (*erga omnes*) et la résiliation unilatérale ne vaut que *pour l'avenir*²⁵⁹⁰. Il n'en est pas de même si le contrat rompu est un contrat à *exécution successive* car la révocation par *consentement mutuel* ne remet pas en cause le passé, sauf disposition contraire résultant de l'accord des parties, la révocation se rapprochant alors d'une résiliation²⁵⁹¹. Enfin, le *mutuus*

²⁵⁸³ Anc. art. 1117 C. civ. ; art. 1178 *nouv.* C. civ. (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations »). Aj. Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, 13^{ème} éd., 2022, p. 376, n° 407.

²⁵⁸⁴ Art. 1178 *nouv.* C. civ. Aj. F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 633-634, n^{os} 538-539.

²⁵⁸⁵ *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.* Sur les différentes expressions du « *mutuus dissensus* » dans la loi, la jurisprudence, la doctrine et la pratique, A. Siri, *Le mutuus dissensus, Notion-Domaine-Régime*, P.U.A.M., 2015, préface R. Bout, Avant-propos Ph. Stoffel-Munck, p. 425 et suiv., n° 589. Ce dernier privilégie l'expression de « *révocation conventionnelle* » (pp. 475-476).

²⁵⁸⁶ Sur le premier - l'article 1134, al. 2 -, A. Siri, *op. cit.*, p. 44, n° 11. Une telle révocation peut être tacite et résulter des circonstances de fait souverainement appréciées par les juges du fond sans qu'il soit nécessaire d'en rapporter la preuve par écrit (*Cass. 1^{re} civ., 18 mai 1994*, Bull. civ., I, p. 130, n° 175 ; Defrénois 1994, art. 35891, p. 1123, n° 116, obs. Ph. Delebecque).

²⁵⁸⁷ Extinction d'un contrat qui n'a pas encore été exécuté ou en cours d'exécution. *Par ex.* R. Vatinet, « Le mutuus dissensus », R.T.D.civ. 1987, p. 256, n° 7 et pp. 276-277, n° 32. É. Putman, « La révocation amiable », in *La cessation des relations contractuelles d'affaires*, Colloque de l'Institut de Droit des Affaires d'Aix-en-Provence (30-31 mai 1996), P.U. d'Aix-Marseille, 1997, p. 126, n° 1. J. Ghestin, Ch. Jamin et M. Billiau, *Traité de droit civil, Les effets du contrat*, Litec, 3^e éd., 2001, p. 707, n° 664. M. Fabre-Magnan, *Droit des obligations*, tome 1, P.U.F., coll. « Thémis », 3^e éd., 2012, pp. 597-598. A. Siri, *op. cit.*, p. 251, n° 314, pp. 256-257, n° 323, p. 265, n° 335, p. 394 et suiv., n^{os} 543 et suiv., p. 394 et suiv., n^{os} 543 et suiv. et p. 497 et suiv., n^{os} 698 et suiv. (contrats non exécutés ou en cours d'exécution).

²⁵⁸⁸ R. Vatinet, *op. cit.*, p. 255, n° 6. A. Siri, *op. cit.*, p. 481 et suiv., n^{os} 676 et suiv. Distinction de la révocation par « *mutuus dissensus* » et de la nullité amiable.

²⁵⁸⁹ Sur cette conséquence, *Cass. civ., 27 juillet 1892*, D.S. 1893, 1, p. 67. *Cass. com., 30 novembre 1983*, Bull. civ., IV, p. 291, n° 337 ; R.T.D.civ. 1985, p. 166, n° 5, obs. J. Mestre ; R.T.D.com. 1985, p. 148, n° 17, obs. J. Hémar et B. Bouloc. *Cass. com., 14 décembre 2010*, R.T.D.civ. 2011, p. 126, n° 4, obs. B. Fages.

²⁵⁹⁰ Sur les distinctions entre l'annulation, la résolution, la résiliation ou l'abrogation d'un contrat, J. Dupichot, « La prétendue « *résolution amiable* » peut, toutefois, opérer rétroactivement...mais seulement inter partes...comme toute résiliation », *Gaz. Pal.* 1983, 1, Doctr., p. 215. R. Vatinet, *op. cit.*, p. 277 et suiv., n^{os} 33 et suiv. É. Putman, *op. cit.*, p. 140 et suiv., n^{os} 38 et suiv.

²⁵⁹¹ *Cass. soc., 20 décembre 2006*, J.C.P. 2007, éd. G., II, 10104, note É. Treppoz ; R.T.D.civ. 2007, p. 117, n° 10, obs. J. Mestre et B. Fages ; D. 2007, p. 555, note G. Blanc-Jouvan. *Cass. com., 18 janvier 2011*, pourvoi n° 10-10683, R.T.D.civ. 2011, p. 126, n° 4, obs. B. Fages. Égal. R. Vatinet, *op. cit.*, p. 278, n° 33. J. Mestre, observations sous *Cass. com., 1^{er} février 1994*, R.T.D.civ. 1994, pp. 356-357. L'auteur constate, dans l'espèce commentée (un bail), un effacement radical de l'avenir par rapport aux mécanismes de la résolution judiciaire et de la résiliation unilatérale et, probablement, aucun effet dans le passé. Des auteurs, s'appuyant sur l'exemple du bail, notamment, nie tout effet rétroactif du « *mutuus dissensus* » entre les parties, ces dernières étant dépendantes de la matérialité des faits. *Par ex.* S. Mercoli, *La rétroactivité dans le droit des contrats*, P.U. d'Aix-Marseille, 2001, préface G. Goubeaux, p. 459 et suiv., n^{os} 439-440. A. Siri, *op. cit.*, p. 430 et suiv., n^{os} 595 et suiv. et p. 470 et suiv., n^{os} 660 et suiv. Pour ce dernier, les importantes exceptions à la prétendue rétroactivité du « *mutuus dissensus* », dont la manifestation de volonté contraire des parties ou les contrats à exécution

dissensus, contrairement à la résolution pour inexécution, judiciaire ou amiable, ou à l'application d'une clause résolutoire, n'a pas pour fonction première la sanction de l'inexécution de leurs obligations par les parties ; c'est un contrat consensuel ne supposant pas une inexécution fautive²⁵⁹².

À l'égard des tiers, surtout, et en particulier des créanciers étrangers au contrat révoqué, si la révocation par consentement mutuel leur est opposable et que les créanciers concernés peuvent s'en prévaloir, elle ne peut, en revanche, *supprimer des droits acquis* par eux, en vertu de l'ancien article 1165 du Code civil prévoyant, en particulier, que *les conventions ne nuisent point aux tiers*²⁵⁹³. Il en résulte que la remise en cause du contrat révoqué par les parties ne vaut, à leur égard, que pour l'avenir. Les anciennes dispositions de l'article 1165 du code civil s'appliquaient également en cas de nullité amiable. En effet, pour certains auteurs « *il est douteux, en droit civil, que l'effet rétroactif de la nullité convenue soit opposable aux tiers intéressés (actes d'administration ou de disposition), en raison de la relativité des conventions (art. 1199), ce qui priverait la nullité amiable d'une grande partie de son intérêt* »²⁵⁹⁴. En droit fiscal, la nullité amiable et la révocation par « *mutuus dissensus* » ont un effet immédiat. Les conséquences de l'exclusion de toute rétroactivité attachée aux actes d'annulation amiable et de révocation par consentement mutuel sont la non-restitution des droits acquittés au moment de la conclusion du contrat et la perception de nouveaux droits au moment de la nullité ou de la révocation amiable.

B. EN DROIT FISCAL : L'EFFET IMMÉDIAT DE LA NULLITÉ AMIABLE ET DE LA RÉVOCATION PAR CONSENTEMENT MUTUEL EN DROIT FISCAL²⁵⁹⁵

1) L'exclusion du remboursement des droits acquittés au moment de la conclusion de l'acte annulé, révoqué ou résolu. En droit fiscal, il n'y a pas de restitution des droits acquittés au moment de la conclusion du contrat²⁵⁹⁶. Autrement dit, dans cette discipline, la rétroactivité de l'acte remettant en cause le contrat n'opère pas et il y a donc une

successive, attestent d'un principe d'effet immédiat de la révocation par consentement mutuel (p. 467 et suiv., n^{os} 657 et suiv.).

²⁵⁹² R. Vatinet, *op. cit.*, p. 255, n^o 6. J. Ghestin, Ch. Jamin et M. Billiau, *op. cit.*, p. 707, n^o 664. A. Siri, *op. cit.*, p. 265, n^o 335, p. 466, n^o 654 et p. 486 et suiv., n^{os} 682 et suiv.

²⁵⁹³ R. Vatinet, *op. cit.*, pp. 281-282, n^{os} 38 et suiv. É. Putman, *op. cit.*, p. 145 et suiv., n^{os} 58 et suiv. J. Ghestin, Ch. Jamin et M. Billiau, *op. cit.*, p. 712, n^o 670. A. Siri, *op. cit.*, p. 234 et suiv., n^{os} 290 et suiv. et p. 563 et suiv., n^{os} 791 et suiv. *Auj. art. 1199* (effet relatif des contrats) et art. 1200 (opposabilité du contrat au tiers) du Code civil (*ordonnance n^o 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

²⁵⁹⁴ Ph. Malaurie, L. Aynès et Ph. Stoffel-Munck, *op. cit.*, p. 376, n^o 407.

²⁵⁹⁵ Pour un exemple où la qualification de *mutuus dissensus* d'un contrat **en cours d'exécution** n'a pas été retenue, *Paris, 21 juin 1994*, n^o 91.265, Dr. fisc. 1994, n^o 44, p. 1605, comm. 1893, concl. M. de Segonzac. Construction par une société d'un four à coke pour une autre. À la fin des travaux, la première s'était engagée contractuellement à l'égard de la deuxième à exécuter, gratuitement, des travaux sur une station d'épuration dont elle n'avait pas la charge de la construction. Pas de délai d'exécution. Provision du coût des travaux à exécuter au titre de l'exercice au cours duquel le contrat a été conclu. Deux ans plus tard, la société débitrice de ces travaux a invité son client à faire le nécessaire pour être en mesure d'effectuer les prestations auxquelles elle s'était engagée, à défaut de quoi elle serait libérée de son engagement à la fin de l'exercice (pas de travaux par le client qui seraient largement engagés à cette date). Pour l'Administration, c'est au titre de cet exercice que la provision aurait dû être réintégrée. La société, quant à elle, a réalisé cette opération de réintégration au cours de l'année où la prescription décennale entre commerçants était acquise et où elle était libérée de sa propre obligation. La commissaire du Gouvernement, suivie par la juridiction saisie a, s'agissant d'un contrat à durée indéterminée, **qui n'avait pas encore été exécuté**, donné raison à la société car le courrier adressé par cette dernière à son client n'avait pas obtenu de réponse et ne pouvait révéler une volonté de rompre le contrat initial. Autrement dit, il n'y avait eu ni révocation amiable ou *mutuus dissensus*, ni résiliation unilatérale du contrat.

²⁵⁹⁶ La taxe de publicité foncière ainsi que les droits d'enregistrement sont notamment perçus au moment d'une acquisition immobilière.

exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Selon les dispositions de l'article 1961, alinéa 1^{er} du code général des impôts, « *les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière lorsqu'elle donne lieu à ces droits, et la contribution prévue à l'article 879, ne sont pas sujets à restitution dès l'instant qu'ils ont été régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1183, 1184, 1654 et 1659 du Code civil* »²⁵⁹⁷. De même, l'article 1961, alinéa 2 du même code, prévoit qu'« *en cas de rescision d'un contrat pour lésion [...] et, au surplus, dans tous les cas où il y a lieu à annulation, les impositions visées au premier alinéa perçues sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée* »²⁵⁹⁸. En principe, les dispositions fiscales sont d'*interprétation stricte*. Pourtant c'est *a contrario* et *par extension* que les dispositions de l'article 1961 du Code général des impôts vont être interprétées. Ainsi, dans l'hypothèse d'une *annulation amiable*, l'absence de restitution résulte d'une interprétation *a contrario* de l'alinéa 2 de l'article 1961 du Code général des impôts. Il résulte de cet alinéa que *seuls sont restitués les droits consécutifs à une annulation judiciaire*. Par conséquent, si la nullité est amiable, les droits perçus sur l'acte annulé *ne sont pas restitués*²⁵⁹⁹. Un auteur remarque, à propos de l'alinéa 1^{er} de cet article 1961, qu'il ne vise pas les cas de *révocation* par consentement mutuel prévus à l'ancien article 1134, alinéa 2 du Code civil²⁶⁰⁰. Pourtant, il est question, dans cet alinéa, de révocations ou de résolutions par l'effet d'un texte, *mais qui sont, en même temps, la conséquence du comportement de l'un ou l'autre des contractants*²⁶⁰¹. C'est donc « *de manière prétorienne que celui-ci* [l'article 1961,

²⁵⁹⁷ *Auj.* « ...dès l'instant qu'ils ont été régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1224 à 1230, 1304 et 1304-7, 1654 et 1659 du code civil ».

²⁵⁹⁸ *Par ex. Cass. 2^{ème} civ., 4 septembre 2014, n° 10-10.929.* Restitution des droits d'enregistrement à la suite de l'annulation judiciaire d'une adjudication.

²⁵⁹⁹ R. Vatinet, *op. cit.*, p. 284, n° 44. A. Chappert, « Les incidences fiscales de l'annulation, de la modification, de la régularisation et de l'usage d'un contrat », *Defrénois* 1993, art. 35661, p. 1325, n° 7. *Par ex. Cass. Com., 27 mars 1990, R.J.F. 5/90, p. 387, n° 634.* Vente d'un fonds de commerce en novembre 1984. Prise de possession des lieux par l'acquéreur le 6 décembre 1984. Puis accord signé entre les parties prévoyant la restitution du fonds le 19 décembre 1984. « Résiliation » ensuite constatée par un jugement du tribunal de grande instance de Versailles. Demande de l'acquéreur du remboursement des droits de mutation. Refus dans la mesure où le contrat initial « *a été annulé par les parties par un acte dont la juridiction commerciale n'a fait que constater l'existence* » et non par « *un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée* » (art. 1961, al. 2, C.G.I.). Autrement dit l'*annulation* du contrat, ici *amicable*, ne donne pas lieu à restitution des droits, le jugement en question n'étant qu'un jugement de donné acte. Il est, semble-t-il, bien question d'une *annulation* du contrat car l'accord est intervenu, d'ailleurs très rapidement après la conclusion du contrat de vente, alors que le chiffre d'affaires et le bénéfice énoncés par les vendeurs ne correspondaient pas à la réalité (dol). *Aj. Cass. civ., 15 février 1854, D.P. 1854, 1, p. 51.* Renonciation par un héritier de sa demande de nullité de legs particuliers consentis à ses enfants, lesquels étaient entachés d'une substitution prohibée. De même que les parties à un acte annulé ne peuvent remettre en cause les impositions sur ce dernier, l'Administration ne peut percevoir des droits en tenant compte de la nullité de la substitution prohibée, ni demandée, ni prononcée. *Cass. civ., 26 juillet 1869, D.P. 1869, 1, p. 476.* Donation-partage de leurs biens par des parents à leurs deux enfants avec clause de réversibilité pour l'usufruit des biens donnés. Perception de droits sur la donation en nue-propriété faite aux enfants au moment de la rédaction de l'acte. Perception de droits, également, au moment du décès, sur la mutation résultant de la transmission de l'usufruit au survivant sur la partie des biens donnés par le prémourant aux enfants communs. En effet, l'acte prévoyait une donation mutuelle et éventuelle entre époux et n'était pas, comme le soutient l'épouse survivante, une dépendance et une condition de la donation aux enfants. Cette transmission n'a pas été remise en cause même si l'acte était annulable. L'annulation résulterait de la renonciation à la donation par l'épouse survivante, *avant l'ouverture de la succession*, l'acte constatant la donation en cause étant qualifié de pacte sur succession future prohibé.

²⁶⁰⁰ R. Vatinet, *op. cit.*, p. 284, n° 44. *Auj.* art. 1193 du même code (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

²⁶⁰¹ A. Chappert, *op. cit.*, p. 1346, n° 32. Révocation de donations entre vifs pour cause d'inexécution de conditions ou d'ingratitude. Réalisation d'une condition résolutoire. Résolution pour inexécution. Résolution de

alinéa 1^{er} du Code général des impôts] *a été étendu à toute rupture qui n'est pas décidée par un tribunal* »²⁶⁰². Par conséquent, s'agissant des droits versés *dès la conclusion du contrat*, ils ne sont pas, en principe, restitués et l'acte annulé ou résolu n'a aucun effet rétroactif en droit fiscal²⁶⁰³.

716. Plusieurs raisons ont été invoquées à cette exception à l'application du droit civil en droit fiscal et pour refuser toute restitution des droits alors perçus : l'application de la théorie de l'apparence²⁶⁰⁴, l'assurance de la fixité des ressources du Trésor²⁶⁰⁵, ou encore, et plus certainement, la crainte d'une fraude²⁶⁰⁶. Cette dernière pourrait consister, sous couvert de l'anéantissement du contrat de cacher une véritable mutation à titre onéreux. Un exemple serait celui d'une vente soumise à la condition résolutoire de non paiement du prix à une échéance déterminée. Dans ce cas, les parties peuvent faire croire que la condition s'est réalisée, le prix n'étant pas réglé au terme fixé, que la vente a été résolue et demander le remboursement des droits d'enregistrement acquittés, alors que le paiement a bien été effectué au terme convenu. Ce n'est que si la résolution est légale ou fondée sur un cas fortuit ou de force majeure, intervenu en dehors de toute initiative des parties, qu'elle peut conduire à des restitutions indépendamment de toute décision judiciaire ayant pour objet cette résolution²⁶⁰⁷.

la vente en raison du non paiement du prix par l'acquéreur. Exercice par le vendeur de sa faculté de rachat ou de réméré. Ces révocations et résolutions ont toutes été provoquées par le comportement de l'une des parties.

²⁶⁰² R. Vatinet, *op. cit.*, p. 284, n° 44. A. Chappert, *op. cit.*, p. 1325, n° 7. *Égal.* É. Putman, *op. cit.*, pp. 145-146, n°s 59 et suiv. J. Ghestin, Ch. Jamin et M. Billiau, *op. cit.*, p. 712, n° 670. Ces derniers auteurs rappellent, en citant l'article 1165 du Code civil (*auj.* l'article 1166 du même code), que la révocation par consentement mutuel est opposable aux tiers, mais ne leur nuit pas. En outre, « *afin de protéger certains tiers, généralement créanciers de l'un des contractants, et de rendre ainsi effective la règle en vertu de laquelle un contrat ne nuit pas à ceux qui y sont restés étrangers, la loi organise parfois l'effet de la révocation par consentement mutuel...* ». Ainsi, « *à rebours de qu'il prévoit en matière de résolution judiciaire, l'article 1961 du code général des impôts exclut que le fisc restitue les droits de mutation perçus à l'occasion de la conclusion du contrat ultérieurement révoqué, alors d'ailleurs que la révocation mutuelle, parce qu'elle est simplement constatée par le juge, donne lieu à la perception d'un droit d'enregistrement* ». *Par ex. Cass. com.*, 10 janvier 1989, Bull. civ., IV, n° 15, p. 8. Renonciation à une vente par les parties. L'acquéreur du terrain à lotir n'a pu obtenir la restitution des droits d'enregistrement perçus à la date de la réalisation d'une double condition suspensive stipulée dans un contrat de vente et réalisée avant que les parties ne renoncent à la vente. La réalisation de cette double condition, opérant transfert de propriété, a donné naissance au paiement des droits de mutation. Si l'annulation **judiciaire** peut avoir un effet rétroactif au regard des tiers, il n'en est pas de même de **l'accord ultérieur des parties** renonçant à la vente, lequel s'analyse en une rétrocession, la vente étant devenue définitive en raison de la réalisation des conditions suspensives. *Aj. Cass. com.*, 12 décembre 1989, R.J.F. 3/90, p. 220, n° 355.

²⁶⁰³ *Par ex. Cass. com.*, 10 janvier 1989, *op. cit.* Condition à l'absence de restitution des droits d'enregistrement : une mutation à titre onéreux. Si cette dernière n'existe pas, restitution des droits indûment perçus. *V. Cass. com.*, 21 novembre 2000, n° 97-21657. Ici droit dus : de partage et non des droits d'enregistrement, d'où restitution de ces derniers.

²⁶⁰⁴ R. Vatinet, *op. cit.*, p. 284, n° 44. *Égal.* B. Jadaud, observations sous *C.E.*, 16 novembre 1981, n° 16111, Defrénois 1982, p. 1453, n° 38 : « *par le seul fait de l'existence d'un acte revêtu de toutes les formes propres à lui donner l'apparence de la validité, les droits dus sont exigibles et ceux acquittés au trésor sont acquis* ».

²⁶⁰⁵ A. Lefevre, « De la restitution des droits de mutation acquittés à tort motivée par des événements postérieurs à leur paiement », p. 69. Sur l'intérêt de maintenir le texte en cause sur le seul fondement de l'assurance des finances de l'État, F. Dal Vecchio, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2014, préface T. Lambert, p. 271, n° 171. En faveur de cette justification, A. Siri, *op. cit.*, pp. 577-578, n° 809.

²⁶⁰⁶ R. Vatinet, *op. cit.*, p. 273, n° 27. A. Lefevre, *op. cit.*, p. 69. F. Deboissy, note sous *Cass. com.*, 4 décembre 2007, Dr. fisc. 2008, n° 12, p. 28, comm. 226, n°s 11-12. O. Debat, « Le principe de la restitution des droits d'enregistrement consécutivement à la résolution d'un acte juridique : présent et avenir », *Écrits de fiscalité des entreprises*, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec, 2009, p. 775. F. Dal Vecchio, *op. cit.*, pp. 271-272, n° 171. Ce dernier critique les dispositions de l'article 1961 du Code général des impôts qualifié d'« *anachronisme fiscal* » (p. 273 et suiv., n°s 172 et suiv.).

²⁶⁰⁷ BOI-ENR-DG-70-20-20120912, § 70. *Égal.* A. Lefevre, *op. cit.*, p. 69.

Il en est de même des annulations, résolutions et rescissions prononcées par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée, conformément à l'article 1961, alinéa 2 du Code général des impôts²⁶⁰⁸.

717. **Conclusion.** Alors qu'en droit civil, l'anéantissement rétroactif d'un contrat entraîne, en principe, un retour à la situation des parties au moment de la conclusion du contrat, par le biais de restitutions²⁶⁰⁹ et produit des effets, sauf exceptions, à l'égard des tiers, il n'en est pas de même en droit fiscal. Les droits proportionnels d'enregistrement, versés au moment de la conclusion du contrat anéanti, ne sont pas restitués (art. 1961, al. 1 C.G.I.)²⁶¹⁰, sauf quand l'acte annulé, résolu ou rescindé a été prononcé par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée (art. 1961, al. 2 C.G.I.)²⁶¹¹. Il y également des exceptions au principe de non-restitution des droits en cause lorsque l'annulation ou la résolution amiable intervient à la suite d'un cas fortuit ou de force majeure ou si l'annulation, la résolution ou la révocation résulte d'un texte légal²⁶¹². La justification serait donc une fraude conduisant à l'impossibilité d'obtenir la restitution des droits acquittés au moment de la conclusion du contrat. Par comparaison, si la **T.V.A.** a été perçue sur des actes ensuite *annulés* ou *résiliés*, ou sur des actes dont la créance correspondante est devenue *définitivement irrécouvrable*, son montant est *imputé sur la taxe due* ou *remboursé*²⁶¹³. S'agissant des restitutions, la jurisprudence, se prononçant dans des hypothèses de résolution judiciaire, et notamment sur son effet rétroactif et les restitutions entre les parties, a aussi précisé que le vendeur devait restituer à l'acquéreur non seulement le prix, mais aussi la T.V.A. que le deuxième avait acquittée entre les mains du

²⁶⁰⁸ Quand la décision d'annulation est le résultat de la mise en œuvre d'une voie extraordinaire (*ex. tierce opposition ; recours en révision*), les droits initialement perçus ne sont pas restituables (*par ex. Cass. civ., 19 novembre 1849, D.S. 1850, 1, p. 62*). M. Chappert rappelle (*op. cit.*, p. 1345, n° 31) rappelle une distinction entre la « véritable décision contentieuse du juge » et le jugement *de donné acte* ou *d'expédient*, ce dernier n'entraînant pas la restitution des droits (*égal. Jurisclasseur Enregistrement, Donations, Donations ordinaires, graduelles et résiduelles, Exigibilité des droits, fasc. 30, p. 25, n° 173*). La première est celle qui s'ajoute à la constatation de l'accord des parties et implique l'examen ou la vérification des causes de l'annulation ou de la résolution. Dans ce cas, « cette décision imprime à l'annulation ou à la résolution convenue le caractère judiciaire et peut motiver la restitution ». S'agissant des jugements *de donné acte*, ils ne font que constater un accord des parties, en l'occurrence sur l'anéantissement du contrat, alors que les jugements *d'expédient* sont de vraies décisions de justice, qui ont force de chose jugée, et ayant prononcé l'anéantissement du contrat, alors même que les parties étaient d'accord sur ce résultat.

²⁶⁰⁹ Pour un exemple jurisprudentiel des choses remises au même état que si les obligations nées du contrat n'avaient jamais existé, en cas de résolution pour inexécution d'un contrat synallagmatique, *Cass. com., 12 octobre 1982, Bull. civ., IV, p. 262, n° 309*.

²⁶¹⁰ Il s'agit d'exclusions en matière de restitutions des droits acquittés sur des actes annulés. A. Chappert, *op. cit.*, p. 1342, n° 28. Sur l'existence d'un principe général de non-restitution des droits antérieurement perçus et depuis l'article 1961, alinéa 1^{er} du Code général des impôts, F. Deboissy, note sous *Cass. com., 4 décembre 2007, op. cit.*, p. 28, n° 10. *Contra* O. Debat, *op. cit.*, p. 774 et suiv. Principe de restitution des droits dont les exceptions sont l'absence de restitution des mêmes droits.

²⁶¹¹ A. Chappert, *op. cit.*, p. 1342, n° 28.

²⁶¹² A. Chappert, *op. cit.*, pp. 1343-1344, n° 30. Ici, aucune fraude ne peut être invoquée.

²⁶¹³ Pour un exemple d'une créance considérée comme encore recouvrable, en raison de la mise en jeu de la garantie (paiement de créances par une société autre que celle déclarée en redressement judiciaire, la première étant alors subrogée à hauteur de ce paiement dans les droits de la société créancière), et qui n'est donc pas définitivement irrécouvrable, à la suite de la défaillance de la société débitrice déclarée en redressement judiciaire, *Lyon, 15 mai 2003, n° 97LY21357, non publié*. La taxe ne pouvait être imputée ou remboursée en application des dispositions de l'article 272 du Code général des impôts. Art. 272 1., al. 1, C.G.I. : « La taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables ». Compte tenu du caractère très général de cet article, il s'applique à toutes les résolutions, amiables, légales ou judiciaires. R. Vatinet, *op. cit.*, p. 284, n° 44. A. Chappert, *op. cit.*, p. 1412-1413, n° 47.

premier, sans attendre que le vendeur obtienne le remboursement de la taxe²⁶¹⁴. En plus de l'exclusion de tout remboursement des droits acquittés au moment de la conclusion de l'acte, ensuite annulé ou résolu, de nouveaux droits sont réclamés au moment de l'annulation ou de la résolution de cet acte.

2) Le versement de droits fiscaux au moment d'une annulation amiable ou d'une révocation par consentement mutuel de l'acte initial. Justification. Dans une thèse consacrée au « *mutuus dissensus* », son auteur fait le constat suivant : « *aucune disposition fiscale ne prévoit expressément que la convention révocatoire entraîne la perception d'une nouvelle taxation, plus particulièrement, un nouveau droit de mutation...* »²⁶¹⁵. Il en tire la conclusion suivante : « *normalement, à défaut de disposition fiscale assujettissant obligatoirement les parties à la convention de *mutuus dissensus* au paiement de droits de mutation, cette convention ne devrait pas y être soumise* »²⁶¹⁶. Ce constat et sa conclusion seraient tout aussi pertinents dans un cas de nullité amiable. Pourtant, des droits sont dus car, en droit fiscal, l'annulation amiable ou la révocation par consentement mutuel d'une vente, spécialement, est considérée comme un *nouveau contrat*, opérant un *transfert de propriété* au profit du vendeur, et cette mutation, ou rétrocession, entraîne la création d'un *nouveau fait générateur* et la perception d'un droit fiscal²⁶¹⁷. Cette nouvelle perception résulte de l'article 683 - I, alinéa 1^{er} du Code général des impôts, suivant lequel « *les actes civils ou judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à la taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement...* »²⁶¹⁸. En revanche, un tel droit

²⁶¹⁴ Cass. com., 26 juin 1990, Bull. civ., IV, n° 190, p. 129 ; R.T.D.com. 1991, p. 91, obs. B. Bouloc ; Contrats, conc., consom. 1991, n° 1, p. 3, comm. 1, note L. Leveneur. Sur la portée étendue de cet arrêt, à l'annulation et à toute autre forme de résolution, comme la condition résolutoire, L. Leveneur, *op. cit.* Cass. com., 8 janvier 2020, Dr. fisc. 2020, n° 10, p. 1, comm. 181, note S. Bradburn ; J.C.P. 2020, éd. E., 1067, p. 35, note N. Dissaux. Aj. art. 1352-6 C. civ. : « *la restitution d'une somme d'argent inclut les intérêts au taux légal et les taxes acquittées entre les mains de celui qui l'a reçue* ». Sur les conséquences de la résolution d'un contrat de prestations de services au regard de la T.V.A., v. S. Bradburn, note sous Cass. com., 8 janvier 2020, Dr. fisc. 2020, n° 10, p. 2 et suiv, n°s 16 et suiv., comm. 181. Lorsque l'utilité du contrat supposait une exécution complète du contrat de prestations de services, la créance du Trésor n'est encore jamais née (fait générateur : achèvement de la prestation). S'agissant des contrats « à utilité continue », les créances fiscales nées au fur et à mesure de l'exécution régulière du contrat n'ont pas à être remises en cause (fait générateur : expiration de la période au cours de laquelle des décomptes ou des encaissements ont été versés). Il n'en est pas ainsi des créances fiscales nées à compter de l'inexécution du contrat. Mais il arrive qu'un acompte soumis à la T.V.A. soit versé par le client (or la créance du Trésor n'est pas encore née ; exigibilité au moment de l'encaissement du prix. Dans ce cas, et en cas de remise en cause du contrat, le prestataire doit rendre l'acompte au client toutes taxes comprises et ce dernier doit restituer la T.V.A. à l'Administration qu'il a imputée sur la taxe facturée à ce client et due par lui. Quant au prestataire, possibilité pour lui de récupérer la T.V.A. versée au Trésor dans la mesure où il a fait une avance à ce dernier dont le paiement était, finalement indu.

²⁶¹⁵ A. Siri, *op. cit.*, p. 296, n° 384.

²⁶¹⁶ A. Siri, *op. cit.*, p. 296, n° 384.

²⁶¹⁷ A. Chappert, *op. cit.*, p. 1325, n° 7. É. Putman, *op. cit.*, pp. 145-146, n°s 59 et suiv. Pour les contrats d'échange et de donation, également translatifs de propriété, A. Siri, *op. cit.*, p. 298, n° 386.

²⁶¹⁸ Les dispositions antérieures, modifiées par la loi de finances pour 1999, étaient plus explicites puisque l'ancien article commençait ainsi : « *Les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, et tous autres actes civils...* ». Par ex. Cass. com., 12 décembre 1989, *op. cit.* Renonciation ultérieure à une vente dont les conditions suspensives se sont réalisées. Pas d'effet rétroactif à l'égard des tiers. Mais aussi rétrocession ou nouvelle mutation imposable comme telle. Si la renonciation avait eu lieu avant la réalisation de la condition suspensive, les droits proportionnels d'enregistrement n'auraient pas été dus ; pas de taxation ni sur cette renonciation, ni sur l'acte conditionnel (A. Chappert, *op. cit.*, p. 1325, n° 7 ; A. Siri, *op. cit.*, p. 301, n° 390, note 1241 ; Rép. min. à C. Naveau, J.O., Sénat, Débats parlementaires, Q., 30 janvier 1962, p. 20, n° 2159. Résiliation par les parties d'une promesse de vente avant la réalisation d'une condition suspensive à laquelle cette promesse était subordonnée. Pas de droits proportionnels sur la résiliation mais un droit fixe. Si, ensuite réalisation de la condition, pas de droits proportionnels non plus ni sur la promesse, ni sur sa résiliation). Égal., B. Jadaud, *op. cit.*, p. 1454, n° 38 : « *La résolution volontaire d'un acte translatif constitue une seconde mutation et rend*

n'est pas perçu si l'annulation ou la résolution est *judiciaire* ou si l'action intentée avec succès est une *action en rescision pour lésion*. En effet, selon les dispositions de l'article 1961, alinéa 3, du Code général des impôts, « *l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée, pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt, ne donne pas lieu à la perception du droit proportionnel d'enregistrement* ». Là encore, c'est par une interprétation *a contrario* de cet article que les auteurs en déduisent une nouvelle taxation au moment de la conclusion d'un « *mutuus dissensus* »²⁶¹⁹. Une telle interprétation justifierait également la perception d'un nouveau droit de mutation au moment de la nullité amiable d'un contrat. En revanche, lorsque la résolution ou l'annulation a lieu par *l'effet ou la force même d'un texte*, et non par la seule volonté des parties, il n'y a pas de nouvelle taxation²⁶²⁰.

718. L'absence de taxation au moment de l'annulation ou de la résolution du contrat serait également liée à une absence de fraude²⁶²¹. En effet, dans les cas où la remise en cause d'un contrat est décidée par les parties, en dehors de tout texte, le risque est toujours qu'une nouvelle mutation échappe à la perception de droits proportionnels d'enregistrement²⁶²². Mais si la remise en cause de l'acte est prévue par un texte, elle n'encourt aucun reproche de fraude et ne subit donc pas de droits de mutation. Dans ces hypothèses, il n'y a pas de mutation susceptible de générer la perception de nouveaux droits en raison d'un transfert de propriété. Il en est ainsi de l'exercice d'une faculté de réméré et si certaines conditions sont remplies²⁶²³. Il n'y a pas de perception de nouveaux droits au moment de la résolution²⁶²⁴. Il en est de

exigible un droit nouveau, qu'il s'agisse d'une résolution amiable ou volontaire ou d'une résolution intervenue en vertu d'une stipulation expresse ou tacite du contrat ». *Cass. com.*, 24 juin 1997, R.J.F. 11/97, p. 710, n° 1064 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 42, p. 1248, comm. 1095 ; *R.D.imm.* 1998, avr.-juin, p. 191, obs. J.-L. Bergel ; *J.C.P.* 1998, éd. G., II, 10059, note N. Gonzalez et P. Cornille ; *Defrénois* 1998, 36709, p. 57, n° 1, obs. A. Chappert. Droits d'enregistrement des mutations d'immeubles au moment de la résiliation d'un bail à construction « Accession » à la propriété des immeubles en cause par le bailleur. Versement d'une indemnité ; transfert intervenant à titre onéreux. *Cass. com.*, 23 février 1999, R.J.F. 5/99, p. 412, n° 650 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 26, p. 915, comm. 525. *Aj. J.-P. Maublanc*, « L'imposition des constructions revenant gratuitement au bailleur à l'expiration du bail », *A.J.D.I.* 1999, p. 906. *Cass. com.*, 19 juin 2001, R.J.F. 10/01, p. 898, n° 1330 ; *Dr. fisc.* 2001, n° 40, p. 1422, comm. 893 ; *A.J.D.I.* 2002, Mars, p. 240, obs. J.-P. Maublanc ; *J.C.P.* 2002, éd. N., 1136, p. 316. *Aj. É. Pornin*, « La résiliation d'un bail à construction, Revenus fonciers ou droits d'enregistrement : l'embarras du choix ? », *J.C.P.* 2002, éd. N., 1136, p. 310. Même solution pour la remise en cause, ici aussi, d'un bail à construction.

²⁶¹⁹ A. Siri, *op. cit.*, pp. 296-297, n° 384. *Par ex. Cass. req.*, 16 mars 1925, D.S. 1926, 1, p. 347 ; D.H. 1926, p. 287. L'acquéreur, renonçant à la propriété du bien vendu moyennant un prix converti en une rente viagère et annuelle, a proposé au vendeur initial de lui transmettre le bien ensuite revendu par ce dernier à un tiers. D'après la Cour de cassation, il y avait là « *une reprise de possession de sa part [du vendeur initial], et, par voie de conséquence, un déplacement de propriété, lequel est passible du droit de mutation...* ».

²⁶²⁰ A. Chappert, *op. cit.*, p. 1326, n° 8. *Jurisqueleur Enregistrement, op. cit.*, fasc. 30, p. 25, n° 170. M. Chappert constate aussi (*égal.* p. 1346, n° 33) que l'absence de nouvelle taxation ne signifie pas nécessairement *restitution* des droits *initialement perçus*. Par contre, lorsque ces derniers sont restitués en vertu d'un texte, il n'y a généralement pas de nouvelle taxation. Ainsi, si la réalisation d'une condition résolutoire ne donne pas lieu à une nouvelle taxation, elle n'a pas non plus pour effet la restitution des droits initialement perçus (A. Chappert, *op. cit.*, p. 1346, n° 33). Si l'annulation d'une vente consentie moyennant rente viagère est prononcée à la suite du décès du créditrentier dans les 20 jours de la date du contrat, lequel était atteint d'une maladie dont il est décédé, n'entraîne aucune taxation nouvelle, les droits initialement perçus au moment de la conclusion du contrat sont restitués (A. Chappert, *op. cit.*, p. 1345, n° 30).

²⁶²¹ A. Chappert, *op. cit.*, pp. 1325-1326, n° 8 et p. 1340, n° 25.

²⁶²² Pour le « *mutuus dissensus* », A. Siri, *op. cit.*, p. 300, n° 390 : « *parce que la révocation par mutuus dissensus d'un contrat comporte un risque de fraude à l'endroit des tiers, elle est traitée fiscalement aujourd'hui comme une véritable rétrocession* ». Mais pour ce dernier, c'est davantage un transfert de propriété qu'une rétrocession qui caractérise la révocation par consentement mutuel (pp. 300-301, n° 390).

²⁶²³ Sur cette faculté de rachat, v. les articles 1659 et suiv. du Code civil.

²⁶²⁴ A. Chappert, *op. cit.*, p. 1327, n° 10. *Comp. pour le droit civil, Cass. 3^{ème} civ.*, 31 janvier 1984, Bull. civ., III, n° 21, p. 15 : « *l'exercice du droit à réméré constitue l'accomplissement d'une condition résolutoire remplaçant*

même de la réalisation de la condition résolutoire prévue à l'ancien article 1183 du Code civil²⁶²⁵ ou encore de la remise en cause d'une donation pour cause de survenance d'enfant²⁶²⁶. Concernant cette dernière, et depuis une réforme issue d'une loi du 23 juin 2006, applicable le 1^{er} janvier 2007, la révocation de la donation pour survenance d'enfant n'est plus automatique, ou n'a plus lieu de plein droit, et devra donc être prévue par les parties dans l'acte de donation²⁶²⁷. Cette nouvelle mesure ne devrait pas remettre en cause le régime fiscal applicable à la révocation de ces donations car cette dernière ne résulte toujours pas de la seule volonté des parties et ne peut permettre une fraude de leur part justifiant le refus de toute restitution des droits initialement perçus et une nouvelle taxation, la survenance d'un enfant ne pouvant laisser aucun doute sur la réalisation de la condition²⁶²⁸. Enfin, il n'y a pas de perception d'un nouveau droit, lorsque l'annulation d'une vente consentie moyennant rente viagère est prononcée à la suite du décès du créancier dans les 20 jours de la date du contrat, lequel était atteint, au moment de la conclusion de ce dernier, d'une maladie dont il est décédé²⁶²⁹. Cette annulation est prononcée par le juge. Par conséquent, la non perception de droits sur l'acte annulé pourrait être fondée sur les dispositions de l'article 1961, alinéa 3 du Code général des impôts. Toutefois, quand la vente en cause est nulle, dès lors que toutes les conditions d'application du texte sont remplies, le juge, qui vérifie ces dernières, ne peut que constater la nullité et la prononcer en dehors, par conséquent, de toute appréciation de sa part et de contestation à trancher entre les parties. Mais, la nullité du contrat, même prononcée par le juge, trouve son origine dans un texte, le Code civil. En outre, l'aléa est « *objectif* » dans la mesure où l'article 1975 du Code civil s'applique, même lorsque le débirentier ignorait la maladie du vendeur au moment de la conclusion du contrat²⁶³⁰. La nullité du contrat est donc considérée comme légale, et non comme judiciaire au sens des dispositions de l'article 1961, alinéa 3 du Code général des impôts²⁶³¹.

719. **Conclusion.** Lorsque l'annulation ou la révocation est amiable, des droits proportionnels d'enregistrement sont dus, le droit fiscal qualifiant cette opération de rétrocession, constitutive d'une nouvelle mutation taxable. Il en est ainsi, alors même qu'en droit civil, le contrat est anéanti entre les parties. Quant aux droits initialement versés, ils ne

les parties dans le même état où elles se trouvaient avant la vente, sans opérer une nouvelle mutation ». L'assimilation de l'exercice de la faculté de rachat avec l'exercice d'une condition résolutoire est contestée dans la doctrine. C. Chabas, *L'inexécution licite du contrat*, L.G.D.J., 2002, préface J. Ghestin et avant-propos D. Mazeaud, p. 63 et suiv., n° 66. Pour cette dernière, la faculté de rachat accordée au vendeur n'est pas une condition ; elle est une faculté de résolution unilatérale, de repentir, en faveur du vendeur.

²⁶²⁵ A. Chappert, *op. cit.*, p. 1340, n° 25. Lorsqu'un contrat a opéré un transfert de propriété, avec promesse de porte-fort, la *ratification* par acte écrit du tiers ne donne lieu à aucun droit proportionnel. Il en est de même du *refus de ratifier*, dès lors qu'il était convenu que le porte-fort demeure le propriétaire du bien. Il n'est procédé à aucune restitution des droits initialement perçus. Il en est de même encore quand le bien vendu ou donné retourne dans le patrimoine de son propriétaire initial, sauf si l'opération s'analyse comme une rétrocession (A. Chappert, *op. cit.*, p. 1339, n° 24). Aujourd'hui, la condition résolutoire est prévue aux articles 1224 et 1230 du Code civil (*Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*).

²⁶²⁶ La révocation de la donation pour cause de survenance d'enfant (art. 953 et 960 C. civ. et suiv.) replace les parties dans la situation dans laquelle elles étaient avant la donation (art. 963 C. civ.). Sur l'absence de perception d'un nouveau droit proportionnel, A. Chappert, *op. cit.*, p. 1326, n° 8, p. 1332, n° 21 et p. 1340, n° 25.

²⁶²⁷ A. Delfosse et J.-F. Péniguel, « Présentation schématique du projet de loi n° 2427 portant réforme des successions et des libéralités », J.C.P. 2005, éd. N. I., 1378, p. 1505, fiche 8. Art. 960 C. civ. Le donateur peut également renoncer à exercer la révocation de la donation pour cause de survenance d'enfant (art. 965 C. civ.).

²⁶²⁸ En raison de la « *forte coloration légale de cette révocation strictement encadrée* », le régime fiscal antérieur ne serait pas modifié et telle serait la position de l'Administration. V. Jurisclasseur Enregistrement, *op. cit.*, p. 25, n° 170.

²⁶²⁹ Art. 1975 C. civ. Le Code prévoit que la vente ne produit aucun effet.

²⁶³⁰ *Paris, 18 février 1956, D. 1956, p. 326.*

²⁶³¹ A. Chappert, *op. cit.*, p. 1328, n° 15.

sont pas restitués. En dehors de ces hypothèses *d'annulation ou de révocation amiable*, et en particulier dans les cas *de rescision, de résolution et d'annulation « prononcées par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée »*, les solutions du droit civil et du droit fiscal sont identiques. En droit fiscal d'abord, *les droits initialement perçus sont restitués*²⁶³². Donc, les actes annulés, résolus ou rescindés ont un effet rétroactif *erga omnes*, y compris, par conséquent, à l'égard des tiers, dès lors que l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée²⁶³³. En outre, il résulte des dispositions du Code général des impôts et de la jurisprudence l'appliquant que le remboursement des droits d'enregistrement ne peut peser ni sur le vendeur, ni sur un tiers ; l'acquéreur doit solliciter le remboursement des sommes en cause auprès de l'Administration, voire du juge de l'impôt²⁶³⁴. Ainsi, lorsqu'une vente a été annulée pour erreur sur les qualités substantielles de la chose, il ne peut être jugé, pour mettre à la charge du vendeur, en conséquence de l'annulation de la vente, « *les frais de mutation et de publication* » payés par les acquéreurs, « *qu'il n'était nullement démontré que l'administration fiscale restituera à ces derniers les sommes par eux versés* »²⁶³⁵. De même, lorsqu'une vente a été également annulée sur les fondements des anciens articles 1109 (vices du consentement : erreur, violence et dol) et 1110 (nullité de la convention en cas d'erreur sur les qualités essentielles de la chose) du Code civil²⁶³⁶, il ne peut être décidé de mettre à la charge du notaire, rédacteur de l'acte annulé, les frais de mutation et de publicité foncière, en retenant qu'il avait participé à la réalisation du préjudice subi par les acquéreurs²⁶³⁷. Ensuite, en droit fiscal toujours, lorsque l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision est *prononcée* par un *jugement* ou un *arrêt, pour quelque cause que ce soit*, l'acte d'annulation, de révocation, de résolution ou de rescision *ne donne pas lieu à la perception d'un droit proportionnel d'enregistrement*²⁶³⁸. Autrement dit, s'il n'y a pas un nouvel accord des parties, considéré en droit fiscal comme un deuxième transfert de propriété, mais une décision de justice remettant les parties dans la situation dans laquelle elles étaient avant l'anéantissement du contrat, aucun droit de mutation à titre onéreux n'est acquitté. Dans le cas particulier de l'existence dans un contrat d'une condition résolutoire, c'est aussi le risque de fraude qui justifie que la réalisation de cette condition n'a pas d'effet rétroactif.

²⁶³² Art. 1961, al. 2 C.G.I.

²⁶³³ L'article 1961, alinéa 2 du code général des impôts vise, notamment, les hypothèses de « *rescision du contrat pour cause de lésion* » et « *d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés* ». Dans un cas comme dans l'autre, l'anéantissement du contrat est bien la conséquence d'une décision de justice et produit son effet sur le passé et à l'égard des tiers.

²⁶³⁴ Il n'en a pas toujours été ainsi. *Par ex.* M. Malaurie, Les restitutions en droit civil, Th. Paris II, 1990, pp. 223-224 et la jurisprudence citée. *T. com. Toulouse, 3 novembre 1953*, J.C.P. 1954, éd. N., II, 8357, obs. G. Toujas. Annulation d'un contrat pour dol. Condamnation du vendeur et du syndic de la faillite à rembourser aux acquéreurs les droits d'enregistrement. *T.G.I. Paris, 10 mars 1980*, D. 1980, I. R., p. 266. Annulation d'un contrat pour erreur sur la substance de la chose. Le préjudice correspondant aux droits d'enregistrement et de timbre est supporté par le vendeur, lequel rembourse les frais occasionnés par la conclusion du contrat. En revanche, le vendeur pourrait être contraint de rembourser à l'acquéreur les droits d'enregistrement payés par ce dernier, « *à titre de dommages-intérêts* », lorsque la résolution de la vente a été prononcée pour inexécution de son obligation par le vendeur (*Cass. req., 14 novembre 1876*, D.P. 1877, 1, p. 315). Cette possibilité trouverait application dans tous les cas où la restitution des droits d'enregistrement est proscrite (art. 1961, al. 1 C.G.I.)

²⁶³⁵ *Cass. 3^{ème} civ., 12 mars 2003*, Juris-Data n° 2003-0181184 ; *Construction-Urbanisme, juillet-août 2003*, p. 18, n° 158, obs. N. Rousseau et p. 28, n° 193, obs. N. Gonzalez-Gharbi. J.C.P. 2003, éd. N., n° 17, en bref, n° 104.

²⁶³⁶ *Auj. art. 1130 à 1134 du même code (ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.)*.

²⁶³⁷ *Cass. 3^{ème} civ., 2 février 2005*, n° 03-18991, non publié.

²⁶³⁸ Art. 1961, al. 3 C.G.I.

§ 2. Les effets de la réalisation d'une condition résolutoire

720. **Annonce.** Il conviendra ici d'examiner ces effets d'une part en droit civil (A) et d'autre part en droit fiscal (B).

A. EN DROIT CIVIL

721. En droit civil, le principe est l'effet rétroactif de la condition résolutoire. Selon les dispositions de l'ancien article 1183 du code civil, « *la condition résolutoire est celle, qui, lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation, et qui remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé. Elle ne suspend point l'exécution ; elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'événement prévu par la condition arrive* »²⁶³⁹. Depuis l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016²⁶⁴⁰, l'article 1304-7 du Code civil prévoit trois exceptions à cette rétroactivité. Outre les actes conservatoires et d'administration qui ne sont pas remis en cause au moment de l'accomplissement de la condition²⁶⁴¹, laquelle éteint rétroactivement l'obligation, elle n'a pas lieu, non plus, « *si telle est la convention des parties ou si les prestations échangées ont trouvé leur utilité au fur et à mesure de l'exécution réciproque du contrat* »²⁶⁴². Ainsi, en droit civil, si l'événement prévu dans la clause résolutoire du contrat se produit, le principe est l'anéantissement rétroactif du contrat et l'obligation de restituer ce qui a été reçu²⁶⁴³. Avant la réalisation de la condition résolutoire, le rapport d'obligation est donc né, dès la conclusion du contrat, produit tous ces effets comme s'il était pur et simple et, en particulier, l'obligation est exigible²⁶⁴⁴.

B. EN DROIT FISCAL

722. En droit fiscal, le principe est l'exclusion de l'effet rétroactif attaché à la réalisation d'une condition résolutoire. Selon les dispositions de l'alinéa 1^{er} de l'article 1961 du Code général des impôts, « *les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière lorsqu'elle donne lieu à ces droits, et la contribution prévue à l'article 879, ne sont pas sujets à restitution dès l'instant qu'ils ont été régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement [...] résolus par application des articles [...] 1183, [...] du Code civil* »²⁶⁴⁵. Ainsi, si les droits d'enregistrement dus n'avaient pas été versés, il ne peut y avoir de réclamation ultérieure de l'impôt non versé. Mais, si ces droits ont été versés à la date de la conclusion du contrat, ils ne sont pas restitués²⁶⁴⁶. L'absence de rétroactivité, en dépit de la

²⁶³⁹ Auj. art. 1304 du même code (ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, *op. cit.*).

²⁶⁴⁰ *op. cit.*

²⁶⁴¹ Art. 1304-7, alinéa 1^{er}.

²⁶⁴² Art. 1304-7, alinéa 2.

²⁶⁴³ Comme pour la condition suspensive, des exceptions existent au principe de la rétroactivité. *Not.* J.-J. Taisne, *La notion de condition dans les actes juridiques, contribution à l'étude de l'obligation conditionnelle*, Th. Lille I, 1977, t. 1 et 2, p. 451 et suiv., n^{os} 325 et suiv.

²⁶⁴⁴ F. Terré, Ph. Simler, Y. Lequette et F. Chénéde, *Droit civil, Les obligations*, Précis Dalloz, 13^{ème} éd., 2022, pp. 1492-1493, n° 1351.

²⁶⁴⁵ Auj. art. 1304 C. civ.

²⁶⁴⁶ Pour l'imposition immédiate d'une plus-value réalisée par un particulier, *C.E.*, 30 novembre 1990, n° 80567, R.J.F. 1/91, p. 45, n° 63. Prix payé et transfert des titres effectué au cours de l'année de cession des titres. Imposition due au titre de cette année, malgré les stipulations des parties qualifiant la clause selon laquelle le vendeur garantissait à l'acheteur, pour les exercices suivants, un certain niveau de bénéfices, à défaut de quoi l'acquéreur pourrait demander l'annulation de la convention, de condition suspensive. Requalification par le juge de condition résolutoire. *Aj. Lyon*, 27 août 2015, n° 14LY00085, Christian Louit, « Condition suspensive et condition résolutoire : l'art de manier les concepts », *La lettre juridique*, Lexbase, octobre 2015. Imposition d'une

résolution du contrat en vertu d'une condition résolutoire et les restitutions qui en découlent, est une exception à l'application du droit civil en droit fiscal²⁶⁴⁷. Toutefois, cette exception doit être interprétée strictement car lorsque la volonté des parties est étrangère à l'anéantissement rétroactif du contrat, les droits acquittés sont restitués²⁶⁴⁸. Le risque de fraude est écarté.

723. L'exemple de la conclusion d'une promesse de porte-fort : en droit civil, il faut le rappeler, la promesse de porte-fort est définie comme le « *nom donné à la convention (promesse ou clause de porte-fort) par laquelle une personne s'engage envers une autre (qui accepte le risque) à obtenir l'approbation d'un tiers à un acte envisagé (vente, partage) et s'expose personnellement à une indemnité pour le cas où ce tiers, comme il est libre de le faire, refuserait de ratifier l'acte (C. civ., a. 1204)...* »²⁶⁴⁹. Ainsi, le porte-fort promet le fait du tiers et s'engage à le procurer. Il n'a, en principe, ni acquis, ni vendu un bien à titre personnel. Cette promesse était prévue à l'article 1120 du Code civil selon lequel « *on peut se porter fort pour un tiers en promettant le fait de celui-ci...* ». Elle l'est aujourd'hui sous l'article 1204, al. 1^{er} du même code : « *on peut se porter fort en promettant le fait d'un tiers* »²⁶⁵⁰. Cependant, le porte-fort peut aussi s'engager, dans l'hypothèse d'une absence de ratification du tiers, à acquérir, notamment, pour son propre compte²⁶⁵¹. La substitution est alors « *obligatoire* »²⁶⁵². Le porte-fort peut aussi prévoir qu'il se réserve la possibilité de se substituer au tiers²⁶⁵³. La substitution est, là, « *facultative* »²⁶⁵⁴. Enfin, et en particulier, si le tiers ne ratifie pas le contrat conclu en son nom, ce dernier est privé de tout effet²⁶⁵⁵. La conséquence de cette absence de ratification est la condamnation du porte-fort au versement de dommages-intérêts²⁶⁵⁶.

En droit fiscal, si le porte-fort ne dit rien et a toutes les apparences d'un vendeur ou se comporte comme un acquéreur, ou encore s'engage tant en son nom qu'au nom d'un tiers ou pour son compte personnel également, les droits proportionnels d'enregistrement sont exigibles immédiatement et ne sont pas restitués en cas de nullité de la vente ou de la non-

plus-value au titre de l'année de cession (2008), alors même que les parties avaient qualifié les conditions subordonnant la vente de suspensives et prorogé la date d'effet de ces conditions l'année suivant la date de la cession (soit en 2009). Requalification de ces conditions de résolutoires (dans les stipulations contractuelles, précision que la cession de l'intégralité des actions en question est intervenue l'année de la réalisation de la plus-value - en 2008 - et prévision qu'à défaut de réalisation des conditions, la cession serait résolue de plein droit rétroactivement à la date de la cession - en 2008 -).

²⁶⁴⁷ Le refus de restituer les droits initialement acquittés réaffirmé : *Rép. min. à M. B. Gérard*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 2 juin 2015, p. 4103, n° 7691.

²⁶⁴⁸ *V. infra*.

²⁶⁴⁹ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Porte-fort. *V. aussi* J. Boulanger, *op. cit.* A. Hadj Khalifa, *op. cit.* A. Jonville, « Pratique de la promesse de porte-fort », *Dr. et patrimoine* 1998, p. 28 et suiv.

²⁶⁵⁰ *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, op. cit.*

²⁶⁵¹ *Cass. 3^{ème} civ., 6 novembre 1970, Bull. civ., III, p. 431, n° 591. Cass. com., 30 mars 1971, Bull. civ., IV, p. 92, n° 102.* L'article 1120 n'interdit pas à celui qui, par une clause de porte-fort, promet pour autrui de stipuler pour lui-même.

²⁶⁵² A. Hadj Khalifa, *op. cit.*, pp. 216-217, n° 196.

²⁶⁵³ *Cass. req., 27 juillet 1903, D.S. 1904, 1, p. 265, note E. Naquet.*

²⁶⁵⁴ A. Hadj Khalifa, *op. cit.*, pp. 217-218, n° 197.

²⁶⁵⁵ *Par ex.* A. Bénabent, *Droit des obligations*, L.G.D.J., Lextensoéditions, coll. « Domat Droit privé », 19^{ème} éd., 2021, p. 67, n° 65 : « *le contractant ne pourra jamais invoquer la théorie de l'apparence puisque la promesse de porte-fort lui a nécessairement fait connaître que son partenaire n'avait pas qualité pour conclure le contrat* ».

²⁶⁵⁶ Art. 1120 *anc.* C. civ. Art. 1204, 2 *nouv.* C. civ.

ratification par le tiers²⁶⁵⁷, cette dernière n'ayant alors *aucun effet rétroactif en droit fiscal*²⁶⁵⁸. Ce n'est que si le porte-fort a déclaré *n'avoir jamais eu l'intention d'acheter pour son propre compte* ou qu'il vend ou échange *sous réserve* de la ratification par le tiers du contrat que les droits en cause ne sont pas dus tant que cette dernière n'est pas intervenue²⁶⁵⁹. L'engagement du porte-fort d'obtenir la ratification du tiers, la propriété des biens en cause acquise par ce dernier et le paiement des droits seraient alors soumis à *une condition suspensive de la ratification de ce tiers*²⁶⁶⁰. Par conséquent les droits proportionnels d'enregistrement ultérieurement perçus, alors que le tiers n'avait pas ratifié l'acte conclu pour lui et que l'Administration avait eu connaissance du refus de ratifier de la part du tiers, sont restituables²⁶⁶¹.

724. La réalisation de la condition résolutoire est constitutive d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal. En effet, l'absence de ratification du tiers ne prive pas le contrat de tout effet. Le contrat concerné, considéré comme conclu sous la condition résolutoire de la non-ratification par le tiers, ne peut avoir pour conséquence, s'il est remis en cause par la suite (pas de ratification de la part du tiers), la restitution des droits acquittés par le porte-fort *alors propriétaire du bien* tant que la ratification du tiers n'a pas été donnée²⁶⁶². Le fondement de cette exception à l'application du droit des obligations en droit

²⁶⁵⁷ Cass. civ., 4 février 1839, D.S. 1839, 1, p. 205. Droit régulièrement perçu sur un acte complet contenant une vente qui a tous les caractères d'une vente parfaite entre les parties. Dès lors, des événements postérieurs à cause desquels la vente n'aurait pas eu d'effet ne peuvent donner lieu à la restitution d'un droit régulièrement perçu au moment de cette vente. Il en est ainsi de la non-ratification par le tiers et d'une nullité amiable du contrat conclu entre le porte-fort et l'acquéreur. Cass. req., 18 janvier 1881, D.P. 1881, 1, p. 361, rapport Voisin. Exécution immédiate du contrat et donc, dans l'intention des parties, échange définitif non soumis à une condition suspensive. Versement de droits proportionnels d'enregistrement. T. Nontron, 2 juin 1892, Journ. enr. 1894, art. 24,417. Acquisition d'un immeuble pour un mineur. La personne qui se porte fort promet la ratification du tiers. Droits non restituables si l'acquéreur désigné ne ratifie pas les engagements pris en son nom.

²⁶⁵⁸ Sur le traitement fiscal de la promesse de porte-fort, not. A. Chappet, « Les incidences fiscales de l'annulation, de la modification, de la régularisation et de l'usage d'un contrat », Defrénois 1993, art. 35661, p. 1338 et suiv., n° 24.

²⁶⁵⁹ T. Villefranche, 30 avril 1875, Journ. enr. 1877, art. 20,357.

²⁶⁶⁰ Cass. req., 18 janvier 1881, op. cit. En droit civil, en dépit des analogies entre le contrat conclu par un porte-fort et le contrat affecté d'une condition suspensive, les différences qui les séparent excluent d'assimiler le premier au deuxième. J. Boulanger, *La promesse de porte-fort et les contrats pour autrui*, Th. Caen, 1933, p. 94, n° 39. A. Hadj Khalifa, *La promesse de porte-fort*, Th. Aix-Marseille III, 1997, p. 136, n° 118. D'ailleurs, J. Boulanger suggère de recourir à la condition pour éviter d'avoir à payer immédiatement et sans retour un droit proportionnel élevé, lorsque la chose vendue est la propriété exclusive du tiers pour lequel un autre individu s'est porté fort : « Mais, encore bien que, selon nous, la ratification du verus dominus se différencie, en théorie pure, d'une condition suspensive [...] il y a un moyen très simple d'assujettir la convention au seul droit fixe, tant qu'elle n'a pas été ratifiée : il suffit de stipuler expressément que le contrat est subordonné à la condition suspensive de l'approbation de la personne dont on s'est porté fort » (p. 169, n° 80, note 3).

²⁶⁶¹ T. Villefranche, 30 avril 1875, op. cit.

²⁶⁶² A. Chappet, op. cit., p. 1339, n° 24. Quant à l'engagement du porte-fort d'acquiescer, par exemple, il est subordonné à la condition résolutoire de la ratification du tiers (T. Nontron, 2 juin 1892, op. cit.). Dans cette dernière affaire, condition suspensive vis-à-vis d'un enfant et petit-enfant, dans la mesure où il ne devenait propriétaire que s'il ratifiait l'acquisition faite en son nom et condition résolutoire vis-à-vis de ses père et mère et de son grand-père qui devenaient immédiatement propriétaires, mais devaient cesser de l'être si leur fils et petits-fils consentait cette ratification. **À noter** : Application par le droit fiscal des dispositions relatives à la *promesse de porte-fort*. L'Administration ne peut imposer le propriétaire de parts sociales sur une plus-value de cession dès lors qu'il n'a pas ratifié, expressément ou implicitement la convention dans laquelle une partie a promis son engagement, autrement dit s'est portée fort pour lui (pas de transfert de propriété en l'absence de ratification). T.A. Orléans, 8 avril 2003, n° 00-247, R.J.F. 8-9/03, p. 688, n° 976. De même, elle ne peut refuser la déduction de la totalité de frais de l'imposition d'une plus-value de cession de titres alors même que le vendeur s'était porté fort pour un autre actionnaire lequel avait bénéficié indirectement des prestations correspondant aux sommes ainsi déduites mais n'avait pas encore ratifié la vente (pas de transfert de propriété en l'absence de ratification). CAA Lyon, 4 mai 2010, n° 08-1031, R.J.F. 12/10, p. 975, n° 1171.

fiscal est l'ancien article 1961, alinéa 1^{er} du Code général des impôts prévoyant que « *les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière lorsqu'elle donne lieu à ces droits, et la contribution prévue à l'article 879, ne sont pas sujets à restitution dès l'instant qu'ils ont été régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1183, 1184, 1654 et 1659 du Code civil* »²⁶⁶³.

725. La règle de l'absence d'effet rétroactif produit par la réalisation d'une condition résolutoire et du refus de toute restitution dans cette matière serait justifiée, pour certains, par les nécessités budgétaires²⁶⁶⁴, et pour d'autres, par la crainte de la part de l'Administration d'une fraude, laquelle « *redoute que, pour éluder le paiement des droits de mutation, soit présenté sous l'apparence d'une résolution ce qui serait le fait d'un nouveau consentement* »²⁶⁶⁵. Cette dernière justification est vraisemblable car si l'anéantissement rétroactif d'un contrat résulte de la seule volonté des parties, comme c'est le cas de la réalisation d'une condition résolutoire, la restitution des droits d'enregistrement est exclue. En revanche, et conformément aux dispositions de l'alinéa 2 de l'article 1961 du Code général des impôts, ces droits sont restitués si la résolution « *a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée* ». Il en est de même d'une résolution prévue par un texte, donc légale, ou de celle fondée sur un cas fortuit ou de force majeure, l'un ou l'autre étant « *intervenue en dehors de toute initiative des parties [...] sans qu'il soit nécessaire que ces résolutions fassent l'objet d'une décision judiciaire* »²⁶⁶⁶ ; dans cette dernière hypothèse, les droits initialement perçus sont restitués. Ainsi, un auteur a-t-il pu déclarer à propos de cette justification liée à un risque de fraude, selon que l'effet rétroactif d'une résolution est ou non judiciaire, légale ou la conséquence d'un cas fortuit ou d'un événement de force majeure, que « *la preuve en est que si la sincérité de la résolution ne peut être mise en doute, l'article 1961 écarte l'exception qu'il prévoit de telle sorte que l'on en revient au principe. La résolution agissant rétroactivement, les droits payés sont restituables. Selon l'article 1963, alinéa 3 CGI, le critère de la sincérité réside dans le fait que la résolution est judiciaire ou non* »²⁶⁶⁷. Cet auteur ajoute qu'« *il serait peut-être plus judicieux d'en rester aux conséquences du droit commun fût-ce au prix pour l'administration d'avoir à prouver la fraude à la loi, l'abus de droit* »²⁶⁶⁸. Par conséquent, en dehors de tout risque de fraude, et même si la résolution ne résulte pas d'un cas fortuit ou d'un événement de force majeure, la réalisation de la condition est celle d'une condition légale si elle est indépendante de la volonté des parties. Les droits alors perçus sont restitués quand cette condition se réalise. C'est le cas de l'exercice du droit de retour des biens donnés en donation en cas de prédécès du donataire, bien qu'en droit civil, la clause de retour est qualifiée de condition résolutoire au sens de l'article 1183 du Code civil, lequel est visé par l'article 1961, alinéa 1^{er} du Code général des impôts²⁶⁶⁹.

²⁶⁶³ Les articles 1183 et 1184 du Code civil, et pour tenir compte de l'entrée en vigueur de l'Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations, ont été remplacés par les articles 1224 à 1230, 1304 et 1304-7 du Code civil. *Égal. Cass. civ.*, 4 février 1839, *op. cit.* T. Nontron, 2 juin 1892, *op. cit.* Art. 60, loi du 22 frimaire an VII.

²⁶⁶⁴ Par ex., J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, L.G.D.J., 1987, préface J. Schmidt, p. 44 et suiv., n^{os} 31 et suiv.

²⁶⁶⁵ P. Serlooten, « Le temps et le droit fiscal », R.T.D.civ. 1997, p. 184.

²⁶⁶⁶ BOI-ENR-DG-70-20-20120912, n° 70. Par comparaison, la T.V.A., acquittée au moment de la conclusion d'un contrat est également restituable ou imputable sur la T.V.A. due (*instr. du 2 février 1981*, Defrénois 1981, art. 32655). Cette restitution est prévue par un texte (art. 272, 1. C.G.I.).

²⁶⁶⁷ P. Serlooten, *op. cit.*, p. 184.

²⁶⁶⁸ P. Serlooten, *op. cit.*, p. 184.

²⁶⁶⁹ Paris, 9 décembre 2005, R.J.F. 7/06, p. 703, n° 961 ; Dr. fisc. 2006, n^{os} 30-35, p. 1473, comm. 540. Pour la cour d'Appel, l'article 1961, alinéa 1 du Code général des impôts « *ne fait qu'énumérer les exceptions au principe désormais établi de la restitution des droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus* ». Observant que « *les résolutions légales et celles qui sont fondées sur un*

726. S'agissant du bien-fondé de l'exception à la rétroactivité de la condition résolutoire en droit fiscal et si cette exception trouve son origine dans un texte et se justifie par un risque de fraude de la part des contribuables, elle n'est pas à l'abri de toutes critiques. En effet, le traitement fiscal de la condition résolutoire est bien moins intéressant que celui de la condition suspensive. Lorsque l'acte conditionnel est assorti d'une condition suspensive, les droits proportionnels d'enregistrement ne sont exigibles qu'à la date de la réalisation de la condition. Ce qui n'est pas le cas en présence d'une condition résolutoire. L'acte conditionnel est soumis à ces droits proportionnels d'enregistrement. De plus, toujours dans l'hypothèse de la réalisation de la condition résolutoire, les droits proportionnels d'enregistrement ne sont pas restitués dans la mesure où cette dernière n'a pas d'effet rétroactif. Les caractéristiques des deux conditions, résolutoire et suspensive auraient pour conséquence, en droit fiscal, de favoriser les engagements sous condition suspensive, au détriment de ceux pouvant être assortis d'une condition résolutoire²⁶⁷⁰, au point même de créer des conditions suspensives plus ou moins réelles, dans le seul but d'éviter le paiement immédiat des droits d'enregistrement dus sur l'acte conditionnel lorsque ce dernier est affecté d'une condition résolutoire²⁶⁷¹.

727. Enfin le droit fiscal tient compte de la condition résolutoire stipulée dans le contrat, et il y a donc un retour au principe de l'application du droit civil en droit fiscal dans la mesure où le contrat en question produit ses effets dès sa conclusion par l'exigibilité immédiate des droits proportionnels d'enregistrement. La créance du vendeur doit être rattachée aux produits de l'exercice de la livraison, sans tenir compte de la date de la

cas fortuit ou de force majeure intervenu en dehors de toute initiative des parties autorisent la restitution, sans qu'il soit nécessaire que ces résolutions fassent l'objet d'une décision judiciaire » et que « si le retour [des biens donnés en donation] est facultatif et trouve son origine dans la volonté des parties » et qu'il « est régi par les articles 951 et 952 du code civil, qui en définissent strictement les conditions d'application et les effets », tout risque de fraude ou de collusion est évité. En effet, le précédents, même s'il ne constitue pas « un cas fortuit ou de force majeure puisqu'il est l'objet même de la clause de retour », est « un événement aléatoire qui échappe totalement à la volonté des parties ». « Alors que l'article 1961, al. 1 du CGI ne vise pas les articles 951 et 952 du code civil, les droits d'enregistrement perçus à raison d'une donation sont restituables en cas d'exercice du droit de retour anéantissant cette donation ». Arrêt confirmé par Cass. com., 4 décembre 2007, Bull. civ., IV, p. 294, n° 256 ; Dr. fisc. 2008, n° 12, p. 25, comm. 226, note F. Deboissy. Pour cette dernière, le principe n'est pas la restitution des droits mais celui de la non-restitution des droits en cause (op. cit., p. 28, n° 10). Contra O. Debat, op. cit., p. 774 et suiv..

²⁶⁷⁰ Not., G. Marty, P. Raynaud et Ph. Jestaz, *Droit civil, Les obligations*, t. 1, Les sources, et 2, Le régime, Sirey, 2^e éd., 1987 et 1989, p. 79, n° 88 : « Cette solution ruineuse [ne pas rembourser le droit proportionnel acquitté au moment de la conclusion du contrat, en cas de réalisation de la condition] entraîne une distorsion avec le régime plus équilibré du contrat conclu sous condition suspensive puisque dans l'hypothèse d'une condition suspensive les droits de mutation ne sont pas dus dans l'immédiat et ne devront être payés qu'au cas où l'événement prévu survient. Il s'ensuit que dans la pratique la condition résolutoire est totalement inusitée en matière immobilière où seule la condition suspensive a les faveurs des contractants ». J.-J. Taisne, *La notion de condition dans les actes juridiques, contribution à l'étude de l'obligation conditionnelle*, Th. Lille I, 1977, t. 1 et 2, p. 21, n° 9 : « Le Code Général des impôts admet en effet que les droits proportionnels d'enregistrement ne sont pas dus lorsque l'acte translatif de propriété est affecté d'une condition suspensive ; leur perception n'intervient qu'au jour où se réalise la condition. Seul un droit fixe est exigible lors de la conclusion de l'acte. Le régime fiscal de l'acte sous condition suspensive [...] est aussi plus favorable que celui de l'acte sous condition résolutoire, puisqu'en ce dernier cas les droits sont immédiatement exigibles et ne sont pas restitués en cas de résolution. Cette réglementation incite donc les parties à préférer la condition suspensive à la condition résolutoire ». R. Gouyet, « Mutations sous condition et exigibilité de l'impôt », P.A. 2000, n° 100, pp. 68-69. S'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune (p. 69) : « La détermination du choix de la condition, suspensive ou résolutoire, et l'intérêt qu'il y a à privilégier l'une ou l'autre d'entre elles, varie selon la qualité des parties ». Égal. R. Gouyet, « Mutations sous condition : les critères d'un bon choix », *Les nouvelles fiscales*, 1^{er} février 2002, n° 863, p. 2.

²⁶⁷¹ J.-J. Taisne, op. cit., p. 21 et suiv., n° 9.

réalisation de la condition²⁶⁷². Le versement d'un acompte correspondant à une fraction d'une prime régionale à l'emploi peut être imputé sur les résultats des exercices suivant son versement à raison des amortissements pratiqués sur les immobilisations financées par la subvention avant même la réalisation de la condition, si cette dernière est une condition résolutoire²⁶⁷³. S'agissant de l'impôt sur la fortune et d'une mutation sous condition résolutoire, les biens objets de cette dernière doivent être déclarés par le cessionnaire ; en l'absence de réalisation de la condition, c'est ce dernier qui est le propriétaire des biens²⁶⁷⁴. Le vendeur, quant à lui, à qui ces biens n'appartiennent plus, n'a pas à les déclarer²⁶⁷⁵. Concernant l'imposition d'une plus-value, celle-ci est rattachée à l'année au cours de laquelle la vente a été conclue, malgré la stipulation d'une faculté de rachat²⁶⁷⁶, l'exercice de cette dernière correspondant, en droit civil, il faut le rappeler à la réalisation d'une condition résolutoire²⁶⁷⁷. Une plus-value est également imposée au cours de l'année de la conclusion d'une promesse synallagmatique de vente lorsque cette dernière n'est assortie d'aucune condition suspensive, peu importe le report du paiement du prix, à l'exception d'un acompte versé immédiatement, et la circonstance que l'opération n'a pas été menée à son terme²⁶⁷⁸. *En vue de favoriser certains contribuables ou certaines activités*, le législateur peut prévoir des exceptions à la perception des droits proportionnels d'enregistrement *au moment de la vente* et ne pas tenir compte des effets d'une vente valable dès la conclusion du contrat. Il en est ainsi de la vente à réméré au profit de personnes effectuant de manière indépendante des activités économiques et demandant à être exonérées des droits d'enregistrement sous réserve, notamment, de la revente de ces biens dans un certain délai²⁶⁷⁹. En droit civil, cette vente offre au vendeur une faculté de rachat ou de réméré et lui permet de reprendre, par conséquent, son bien, dans un délai maximum de 5 ans, moyennant le remboursement du prix et de frais et coûts engagés par l'acquéreur²⁶⁸⁰. Surtout, la vente à réméré est qualifiée de vente, il faut le rappeler, réalisée sous *condition résolutoire*²⁶⁸¹. En dépit de cette qualification, en droit civil, de condition résolutoire, les droits proportionnels d'enregistrement ne sont pas dus au moment de la vente, mais deviennent exigibles si l'acquéreur n'a pas rempli les conditions d'exonération ou s'il *ne peut apporter la preuve que le vendeur dans le délai de revente a exercé sa faculté de rachat*²⁶⁸².

728. **Conclusion.** Que l'anéantissement d'un acte juridique résulte d'une condition résolutoire ou de tout autre événement *né de la volonté des parties*, les droits proportionnels d'enregistrement acquittés au moment de la conclusion de l'acte en cause ne sont pas restitués. Or, en droit civil, et en principe, cet anéantissement a un effet rétroactif et les parties sont replacées dans la situation dans laquelle elles étaient au moment de la conclusion de

²⁶⁷² C.E., 24 septembre 2003, n° 237115, R.J.F. 12/03, p. 954, n° 1352 ; Dr. fisc. 2004, n° 8, p. 451, comm. 257, concl. G. Bachelier ; B.D.C.F. 12/03, n° 148, p. 1, concl. G. Bachelier. *Égal.*, Paris, 13 février 1990, Dr.fisc. 1990, n° 51, p. 1759, comm. 2390 ; R.J.F. 5/90, p. 337, n° 515. Vente assortie d'une condition résolutoire. Rattachement de la créance à l'exercice au cours duquel le contrat est conclu.

²⁶⁷³ C.E., 30 juillet 2003, n° 236945, R.J.F. 11/03, p. 868, n° 1214. Application de l'article 42 septies du Code général des impôts.

²⁶⁷⁴ BOI-PAT-ISF-30-20-40-20120912, n° 30. *Égal.* R. Gouyet, « Mutations sous condition et exigibilité de l'impôt », P.A. 2000, n° 100, p. 69.

²⁶⁷⁵ BOI-PAT-ISF-30-20-40-20120912, n° 30.

²⁶⁷⁶ C.E., 3 juillet 1957, n° 39.058, Rec. C.E., p. 29. C.E., 10 décembre 1990, n° 73.770, R.J.F. 2/91, p. 99, n° 151 ; Dr. fisc. 1991, n° 43, p. 1570, comm. 2033.

²⁶⁷⁷ Cass. 3^{ème} civ., 31 janvier 1984, Bull. civ., III, n° 21, p. 15.

²⁶⁷⁸ Nancy, 16 décembre 2004, n° 00-40, R.J.F. 8-9/05, p. 626, n° 871.

²⁶⁷⁹ Art. 1115 C.G.I.

²⁶⁸⁰ Art. 1659 et suiv. C. civ.

²⁶⁸¹ Cass. 3^{ème} civ., 31 janvier 1984, *op. cit.*

²⁶⁸² Cass. com., 2 juin 1992, Bull. civ., IV, n° 218, p. 153.

l'acte anéanti. De plus, et même s'il y a un effacement du passé en droit civil, l'acte remis en question n'ayant jamais existé, des droits proportionnels d'enregistrement sont dus au moment de son anéantissement, le droit fiscal considérant qu'il y a là une rétrocession ou une nouvelle mutation à titre onéreux. Le risque de fraude est à l'origine de ces règles fiscales puisque quand ce risque n'est pas à craindre, les droits perçus sont restitués et de nouveaux droits ne sont pas dus. Il en est ainsi lorsque l'anéantissement de l'acte est judiciaire, légal ou la conséquence d'un cas fortuit ou d'un événement de force majeure. Ainsi, les dispositions de l'article 1961 du Code général des impôts sont favorables à l'Administration. Et elles le sont encore plus, il faut le rappeler, quand la résolution est demandée, puis obtenue, par un créancier subrogé dans les droits du vendeur ou par le cessionnaire de la créance. L'Administration perçoit deux droits de mutation à titre onéreux. Un premier droit est versé au moment de la vente, et ne sera pas restitué si cette vente est résolue, cette résolution, en droit fiscal, n'ayant pas d'effet rétroactif. En effet, lorsque la résolution est obtenue pour défaut de paiement du prix, les droits régulièrement perçus sur l'opération postérieurement annulée ne sont pas restitués²⁶⁸³. Un deuxième est aussi acquitté au moment de la résolution de la vente prononcée en faveur du subrogé ou du cessionnaire de créance, en raison d'un « nouveau transfert de propriété » faisant passer le bien du patrimoine du vendeur dans celui du subrogé ou du cessionnaire de créance²⁶⁸⁴. Et tel est le cas, alors même que la résolution est *judiciaire*²⁶⁸⁵.

Section 2 – L'exigence de droits plus élevés en présence d'une clause de tontine (lutte contre l'évasion fiscale)

729. **Propos introductifs.** À titre d'exemples de dérogations législatives au droit civil qui sont les témoins d'exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal, deux peuvent être mentionnés : la présomption de déguisement d'une donation sous l'apparence d'une prestation compensatoire en capital et celle rencontrée en matière de tontine²⁶⁸⁶. Elles sont toutes les deux des *présomptions de déguisement, de donation en particulier*²⁶⁸⁷. La première - dans le domaine de la prestation compensatoire -, ne fera pas l'objet d'une étude détaillée et ne sera que brièvement résumée dans cette introduction. Il n'en sera pas de même de la deuxième, celle résultant de la prévision d'une clause de tontine dans un pacte tontinier. Quelques remarques

²⁶⁸³ Art. 1961, al. 1^{er}, C.G.I. Ce dernier vise l'article 1654 du Code civil, lequel prévoit que si l'acheteur ne paye pas le prix, le vendeur peut demander la résolution de la vente.

²⁶⁸⁴ Cass. civ., 30 novembre 1925, D.P. 1926, 1, p. 133, conclusions P. Matter ; D.S. 1926, 1, p. 65, note F.G.

²⁶⁸⁵ Cass. com., 19 novembre 1991, Bull. civ., IV, n° 349, p. 242 : « l'exonération de la taxe résultant du texte invoqué [art. 1961, al. 3. C.G.I.] n'a pas été étendue par la loi aux translations de propriété qui peuvent se produire à l'occasion de la résolution d'un contrat ; que telle est la conséquence de la résolution de la vente lorsqu'elle prononcée, non au profit du vendeur mais à la demande d'un créancier subrogé dans ses droits ou d'un créancier cessionnaire ; qu'elle fait passer dans le patrimoine de celui-ci un bien dont il n'était pas propriétaire antérieurement à l'acte résolu, qu'elle donne donc ouverture aux droits applicables aux mutations des fonds de commerce ».

²⁶⁸⁶ Certains commentateurs du droit fiscal insistent sur leur portée exclusivement fiscale. Par ex. B. Pacaud et F.-R. Pujol, *op. cit.*, p. 645, n° 6. A. Depondt, *op. cit.*, pp. 43-44. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, L.G.D.J., 1997, préface M. Cozian, p. 334, n° 859 : « elle [la présomption] est dotée d'une portée exclusivement fiscale : la présomption fiscale de gratuité n'influe pas sur la qualification à retenir en matière civile pour déterminer le régime applicable au bien recueilli en vertu de la clause tontinière » et p. 352, n° 909 : « cette déformation de l'analyse juridique ne joue que dans les rapports entre l'administration et les contribuables. Les présomptions sont dotées d'une portée exclusivement fiscale ; elles n'ont pas vocation à modifier les qualifications dans les rapports de droit privé ». Il n'en demeure pas moins qu'elles sont des exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal.

²⁶⁸⁷ Sur la tontine déguisant une donation, D. Jousset, *L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, thèse Paris 1, 2016, pp. 57-58.

sur les présomptions légales de simulation en général et en droit fiscal sont nécessaires avant l'examen de l'une d'entre elles.

730. D'abord, si elles sont des exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal elles peuvent être simples. Alors, le contribuable apporte alors la preuve qu'il n'y a pas eu de fraude et le droit commun, le droit civil en l'occurrence, s'applique²⁶⁸⁸. En outre, elles sont aussi des exceptions à la règle selon laquelle les situations de droit privé sont opposables à l'Administration²⁶⁸⁹. Ensuite, les présomptions en question, et donc ces exceptions, suppose une solide justification²⁶⁹⁰. Enfin, dès lors qu'elles ne tiennent compte ni des qualifications du droit privé, ni de la règle selon laquelle les conventions sont, en principe, sincères²⁶⁹¹, les présomptions légales de simulation sont d'interprétation stricte²⁶⁹². Il résulte de ce dernier caractère des présomptions en question que si l'Administration soupçonne une fraude de la part du contribuable dans une hypothèse qui n'est pas visée par elles, elle devra apporter une *preuve* directe de la simulation dans le cadre plus large de la *procédure de répression des abus de droit*²⁶⁹³.

731. La présomption de déguisement d'une donation sous l'apparence d'une prestation compensatoire en capital est prévue sous l'article 757 A du code général des impôts. Cet article prévoit que les versements en capital sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit pour la fraction qui excède 2700 euros par an. Or, l'article 281 du Code civil prévoit, quant à lui, que « *les transferts et abandons prévus au présent paragraphe sont, quelles que soient leurs modalités de versement, considérés comme participant du régime matrimonial. Ils ne sont pas assimilés à des donations* ». Il y a, ici, une exception à l'application du droit civil en droit fiscal car bien que n'étant pas des donations en droit civil, les versements en capital en question au titre de la prestation compensatoire seront soumis pour la part excédant 2700 euros aux droits de mutation à titre *gratuit*. Si cette prestation compensatoire sous la forme de versements en capital n'est pas examinée plus longuement, c'est parce que la fraude à l'origine de son existence est chimérique, hypothétique²⁶⁹⁴. Le véritable fondement de son existence et de son caractère irréfragable serait « *un moyen d'élargir l'assiette de l'impôt et par là même d'augmenter le rendement budgétaire. Graduellement, la règle de preuve, la présomption devient une règle d'assiette* »²⁶⁹⁵. Une telle constatation ne peut être adressée à la présomption fiscale de simulation en présence d'une clause de tontine car une des raisons pour laquelle elle a été établie trouve, en partie, son fondement dans la fraude ; elle est plus précisément

²⁶⁸⁸ V. F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 352, n° 909.

²⁶⁸⁹ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 352, n°s 910-911.

²⁶⁹⁰ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 352, n° 909. Pour cette dernière (*op. cit.*, p. 359 et suiv., n°s 930 et suiv.) et comme pour la procédure de répression des abus de droit, les présomptions légales de simulation seraient une manifestation du réalisme du droit fiscal (*not.* p. 362, n° 937). Mais les présomptions examinées ne sont que des exceptions à l'application du droit civil en droit fiscal dont le fondement est la fraude ou l'évasion fiscale. Il n'y a pas de réalisme du droit fiscal. D'ailleurs, quand M^{me} Deboissy fait référence aux diverses dérogations auxquelles ces présomptions conduisent, elle indique qu'elles « *trouvent leur justification dans cette fin légitime* » qu'est une lutte efficace contre la fraude fiscale (p. 362, n° 937).

²⁶⁹¹ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 352, n° 912.

²⁶⁹² F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 353 et suiv., n°s 913 et suiv.

²⁶⁹³ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 357, n° 923.

²⁶⁹⁴ Sur ce caractère de la fraude quand il est question d'une telle présomption, F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 362, n° 939.

²⁶⁹⁵ F. Deboissy, *La simulation en droit fiscal, op. cit.*, p. 363, n° 941. Sur le caractère irréfragable de la présomption en cause, v. F. Deboissy, *op. cit.*, p. 363, n° 940 : « *ce serait ruiner le dispositif de l'article 757 A que de permettre au contribuable d'établir que la prestation compensatoire en capital ne couvre aucune libéralité consentie à l'ex-époux. Puisque la présomption légitime volontairement le faux [pas de recherche de la vérité/de la vraisemblance], il est impensable qu'elle autorise le rétablissement du vrai* ».

considérée comme une forme d'évasion fiscale²⁶⁹⁶. L'examen de la clause de tontine débutera par une présentation des qualifications juridiques de la clause de tontine (§ 1) et s'achèvera par l'étude des conséquences fiscales de la clause de tontine (§ 2).

§ 1. Les qualifications juridiques de la clause de tontine

732. La clause de tontine est une « *clause 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* »²⁶⁹⁷. Dans une autre définition du même ouvrage, le professeur Cornu explique comment le survivant acquiert la propriété du bien, rétroactivement. Ainsi, la clause examinée est celle qui est « *insérée dans un contrat d'acquisition en commun selon laquelle la part du premier mourant doit revenir, à titre gratuit, au survivant ; clause d'acquisition de la totalité d'un bien sous condition de survie, qui permet aux acquéreurs de ce bien d'en jouir en commun leur vie durant, mais en vertu de laquelle chaque acquéreur est propriétaire sous condition résolutoire de son prédécès et propriétaire sous condition suspensive de sa survie, de telle sorte que, par l'effet de la rétroactivité de la condition, le prémourant est censé n'avoir jamais été propriétaire et le survivant l'avoir été depuis l'acquisition (fixant ainsi sur sa tête la propriété du tout)...* »²⁶⁹⁸.

733. Initialement, les coacquéreurs étaient considérés comme des *propriétaires indivis* jusqu'au premier décès²⁶⁹⁹. Au moment de celui-ci, et donc de l'extinction du droit du défunt, la part de ce dernier venait *accroître* celle du (ou des) survivant(s), en dehors de toute règle successorale²⁷⁰⁰. C'est ce qui explique la qualification initiale de la clause de tontine de clause « d'accroissement »²⁷⁰¹. Puis, la Cour de cassation estima qu'il y avait là, non pas une *augmentation* de la part du (ou des) survivant(s), mais une *mutation* à titre onéreux de propriété du bien concerné dans son (ou leur) patrimoine²⁷⁰². En 1928, la haute juridiction qualifia la clause de *pacte sur succession future*, lequel est « *une convention ayant pour objet*

²⁶⁹⁶ V. *infra*.

²⁶⁹⁷ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Assoc. Henri Capitant, P.U.F., coll. « Quadrige », 14^{ème} éd. mise à jour, 2022, V° Accroissement. Égal. S. Guinchard et T. Debard, *Lexique des termes juridiques*, 2022-2023, Dalloz, 30^{ème} éd., 2022, V° Tontine : la tontine, « *encore appelée clause d'accroissement ou de réversion, est un pacte conclu entre plusieurs personnes lors de l'acquisition d'un bien en commun et en vertu duquel seul le survivant de tous sera considéré comme propriétaire, chaque acquéreur conservant la jouissance du bien sa vie durant...* ». Pour une étude approfondie de la clause tontine et par exemple, G. Gidrol-Mistral, *De la propriété conditionnelle à la propriété collective : essai d'une relecture de la clause d'accroissement*, Th. Lyon III, 2020.

²⁶⁹⁸ *op. cit.*, V° Tontinier, ièr.

²⁶⁹⁹ Pour ce rappel historique, *not.* J.-F. Pillebout, « A propos de la tontine et de la réversion », J.C.P. 1979, éd. N., I, p. 334, n^{os} 4-5. F. Zénati, observations sous *Cass. 1^{re} civ.*, 9 février 1994, R.T.D.civ. 1995, p. 151.

²⁷⁰⁰ *Not.* N. Leblond, note sous *Cass. 1^{re} civ.*, 9 novembre 2011, Defrénois 2012, n^o 7, p. 346, n^{os} 14-15.

²⁷⁰¹ En faveur d'un retour à la qualification de la clause de tontine de clause d'accroissement pour résoudre la difficulté de consacrer la propriété privative du survivant sans nier l'appropriation commune antérieure et sans, non plus, encourir la nullité de la clause pour pacte sur succession future, V. Mikalef-Toudic, « Clause de tontine ou clause d'accroissement : une nouvelle jeunesse », Actu-juridique.fr, 27 mai 2016, n^{os} 26 et suiv. Pas de mutation du droit de propriété mais une réelle augmentation d'un droit préexistant. Existence d'une indivision avant le décès d'un des tontiniers.

²⁷⁰² *Cass. civ.*, 19 novembre 1851, D. 1851, 1, p. 328. *Cass. civ.*, 15 décembre 1852, D.P. 1852, 1, p. 336. *Cass. civ.*, 26 avril 1854, D.P. 1854, 1, p. 264. *Cass. civ.*, 14 décembre 1870, D.P. 1871, 1, p. 88. Au moment de la vente du bien, perception de droits de mutation à titre onéreux et à chaque décès des coacquéreurs, perception à nouveau de ces droits calculés sur la valeur des parts transmises. Donc, pas de transmissions du bien à titre gratuit et transmission ayant sa source dans le contrat et non le prédécès de chaque acquéreur. **Certes, il s'agit, là, des conséquences fiscales de la conclusion d'un pacte tontinier. Mais la référence de ces arrêts à ce stade des développements est justifiée par la qualification que va donner ensuite la haute de juridiction à ce type de pacte (v. *infra*).**

de créer des droits ou de renoncer à des droits sur tout ou partie d'une succession non encore ouverte ou d'un bien en dépendant. [...]...de tels pactes ne sont licites que dans les cas et sous les conditions prévus par la loi... »²⁷⁰³. Sa prohibition résultait de l'ancien article 1130, alinéa 2 du Code civil selon lequel on ne pouvait « renoncer à une succession non ouverte, ni faire aucune stipulation sur une pareille succession, même avec le consentement de celui de la succession duquel il s'agit »²⁷⁰⁴. Finalement, et en raison d'un soin apporté à la rédaction des clauses en question par les notaires, lesquels introduisirent dans les stipulations de celles-ci une condition suspensive de survie d'un acquéreur, la Cour de cassation ne remit plus en cause la validité de ces clauses dès lors qu'elles ne pouvaient être qualifiées de pacte sur succession future²⁷⁰⁵.

734. Ainsi, la clause de tontine permet au survivant d'être le propriétaire d'un bien acheté en commun à la suite du décès du ou des coacquéreurs, avec rétroactivité à la date d'acquisition de ce bien²⁷⁰⁶. En effet, chacun des acquéreurs est propriétaire de la totalité du

²⁷⁰³ S. Guichard et T. Debard, *op. cit.*, V° Pacte sur succession future. *Aj. G. Cornu, op. cit.*, V° Pacte sur succession future. *Cass. req.*, 24 janvier 1928, D.P. 1928, 1, p. 157, rapport Célice ; D.S. 1929, 1, p. 137, note H. Vialleton ; Defrénois 1928, n° 21686 ; R.T.D.civ. 1928, p. 458, obs. R. Savatier ; R.T.D.civ. 1929, p. 1127, obs. R. Savatier. *Égal.* M. Nast, « De l'acquisition conjointe d'un immeuble avec clause d'accroissement au profit du survivant », Defrénois 1928, n° 21759. Acquisition par 2 couples indivisément et en commun d'un domaine rural, avec clause d'accroissement au profit des survivants, « de telle façon que, lors des décès successifs de chacun des acquéreurs, la part des prédécédés dans le bien commun devraient revenir aux survivants et que le dernier de ceux-ci serait propriétaire de la totalité » (c'est nous qui mettons en gras). Stipulation ayant pour objet la disposition d'un droit privatif - là un droit de propriété - sur une succession non ouverte (droit futur et simplement éventuel). Ne peut produire aucun effet. Pour les commentateurs de cet arrêt, pas de remise en cause des clauses de tontine. Solution due à une mauvaise rédaction de cette dernière. Nécessité d'introduire une condition pour écarter le caractère illicite de la clause (*not.* M. Nast, *op. cit.*, pp. 420-421 et pp. 425-426 et R. Savatier, R.T.D.civ. 1928, *op. cit.*, pp. 459-460).

²⁷⁰⁴ Article abrogé par l'ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ». Aujourd'hui le pacte sur succession future est autorisé sous certaines conditions mais reste interdit en droit des successions (*v. infra*).

²⁷⁰⁵ *Cass. civ.*, 3 février 1959, Defrénois 1960, art. 27953 ; J.C.P. 1960, éd. G., II, 11823, obs. P. Voirin ; D. 1960, p. 592, note E.S. de la Marnière ; R.T.D.civ. 1960, p. 692, obs. R. Savatier. « *Le contrat litigieux, tel qu'il est analysé par l'arrêt attaqué, conférerait au survivant la propriété de l'immeuble tout entier à partir du jour de son acquisition sous condition suspensive de survie ; que, dès lors, une telle convention ne pouvait tomber sous la prohibition des pactes sur succession future* ». *Aj. Cass. ch. mixte*, 27 novembre 1970, D. 1971, p. 81, concl. R. Lindon ; Defrénois 1971, art. 29786, concl. R. Lindon et note G. Morin ; J.C.P. 1971, éd. G., II, 16823, obs. H. Blin : « *loin de constituer, comme le soutient le pourvoi, une clause attribuant au survivant un droit privatif sur une partie de la succession du prémourant, le contrat litigieux, tel qu'il est analysé par l'arrêt attaqué, conférerait à chacun des acquéreurs la propriété de l'immeuble tout entier à partir du jour de son acquisition, sous condition de prédécès de son cocontractant ; que dès lors, une telle convention ne pouvait tomber sous la prohibition des pactes sur succession future* ». Pour une critique de cette condition comme un moyen d'éviter la qualification du pacte tontinier de pacte sur succession future et sur les autres méthodes assurant la validité de la clause de tontine au regard de ce dernier pacte, Q. Guiguet-Schiélé, « Réforme des contrats spéciaux : la réponse à la consultation publique sur la tontine, *Gaz. Pal.* 2023, 2, Doctr., p. 43.

²⁷⁰⁶ *Ex. Cass. 3^{ème} civ.*, 5 décembre 2012, Bull. civ., III, p. 173, n° 181 ; J.C.P. 2013, éd. N., 1066, p. 33, note L. Leveneur. Acquisition en commun d'une maison d'habitation, avec clause de tontine, par un couple dont l'un de ses membres a assassiné l'autre avant de se donner la mort. Clause conférant à l'acquéreur dernier vivant (ici, l'époux meurtrier) la propriété de l'immeuble tout entier à partir du jour de son acquisition. Donc, pas dans les rapports entre les parties de débiteur d'obligation et de créancier et pas d'application de l'ancien article 1178 du Code civil (« *la condition est réputée accomplie lorsque c'est le débiteur, obligé sous cette condition, qui en a empêché l'accomplissement* »). Autrement dit, les héritiers (de l'épouse, en l'espèce) ne sont pas contraints de transmettre la propriété du bien au survivant (ou à ses héritiers, de l'époux assassin, en l'occurrence). Sur la rétroactivité du pacte tontinier, *aj.* art. 1981, al. 1^{er} de l'avant-projet de réforme du droit des contrats spéciaux, Commission présidée par le professeur Ph. Stoffel-Munck, juillet 2022, p. 155 : « *la tontine est le contrat par lequel, lors de la cession d'un bien à deux ou plusieurs personnes en commun, il est prévu que le survivant des cessionnaires est réputé seul cessionnaire depuis le jour de la conclusion du contrat* ». C'est nous qui mettons en gras. Sur la déchéance du bénéfice de la tontine, *v.* l'article 1981, alinéa 3 du même avant-projet de réforme :

bien sous la *condition suspensive* du décès de l'un ou des autres ou de sa propre survie et sous la *condition résolutoire* de son propre prédécès²⁷⁰⁷. C'est donc grâce à ce mécanisme de la condition et à une rédaction rigoureuse de la clause que la Cour de cassation a pu considérer que le pacte tontinier échappait à la qualification de pacte sur succession future, qui reste, aujourd'hui interdit, en droit civil, sauf dérogations législatives, en vertu des dispositions de l'article 722 du Code civil²⁷⁰⁸. En conséquence, la période précédant chaque décès, date à laquelle les conditions se réalisent, n'est pas une période d'*indivision* en propriété, chacun des coacquéreurs n'ayant que la *jouissance* du bien en cause (indivision en jouissance)²⁷⁰⁹. Il en résulte une impossibilité pour un créancier de l'un des acquéreurs de l'immeuble grevé d'une clause de tontine de saisir le bien par le moyen d'une saisie²⁷¹⁰. En droit civil, enfin, le pacte

« le tontinier qui a commis envers l'autre l'un des actes visés aux articles 726 et 727 est déchu du bénéfice de la tontine. Les dispositions des articles 727-1 à 729-1 lui sont applicables en tant que de raison ». Commentaire sous l'article : « l'alinéa 3 vient pour sa part régler la difficulté résultant de l'assassinat d'un tontinier par un autre. [...] un texte spécifique était nécessaire. Celui-ci renvoie aux différentes causes d'indignité successorale, afin de ne pas traiter différemment la succession tontinière de la succession légale. Quant au régime de la déchéance du tontinier indigne, il est soumis mutatis mutandis aux dispositions du Code civil regardant la procédure et les effets du prononcé de l'indignité de l'héritier légal ».

²⁷⁰⁷ Auj. v. l'article 1981, al. 1 et 2 de l'avant-projet de réforme du droit des contrats spéciaux, *op. cit.*, p. 155 : « la tontine est le contrat par lequel, lors de la cession d'un bien à deux ou plusieurs personnes en commun, il est prévu que le survivant des cessionnaires est réputé seul cessionnaire depuis le jour de la conclusion du contrat. Elle prend fin au décès du premier des cessionnaires ou, s'ils sont plusieurs, de l'avant-dernier ». Commentaire sous l'article : « les alinéas 1 et 2 de la disposition proposée donnent une définition de ce contrat, évidemment débarrassée de toutes références aux mécanismes de la condition suspensive et de la condition résolutoire qui servirent un temps aux juges à décrire et valider les pactes tontiniers ... ».

²⁷⁰⁸ « Les conventions qui ont pour objet de créer des droits ou de renoncer à des droits sur tout ou partie d'une succession non encore ouverte ou d'un bien en dépendant ne produisent effet que dans les cas où elles sont autorisées par la loi ». Aj. Versailles, 4 décembre 1997, *jurisdata*, n° 1997-048496 ; R.T.D.civ. 1998, p. 432, obs. J. Patarin. Clause de tontine stipulée 4 ans suivant l'acquisition indivise d'un bien immobilier par des concubins. Pacte sur succession future. Nullité de la clause. Si les concubins, au jour de la rédaction de la clause de tontine, prévoyant que chaque acquéreur serait propriétaire indivis sous condition résolutoire de son prédécès et propriétaire privatif sous condition suspensive de sa survie, ont voulu instaurer une rétroactivité parfaite depuis le jour de l'acquisition indivise du bien, ils n'ont pu effacer le fait qu'une quote-part indivise du bien a fait partie du patrimoine de chacun du jour de l'acquisition jusqu'à la stipulation de la clause de tontine organisant le transfert de la propriété des parts indivises figurant dans la succession du prédécédé au bénéfice du survivant.

²⁷⁰⁹ Il n'y a pas d'indivision car il n'y aura finalement qu'un seul titulaire du droit de propriété du bien. Pas de droit au partage en conséquence. *Not. Cass. 1^{re} civ.*, 27 mai 1986, J.C.P. 1987, éd. G., II, 20763, obs. M. Dagot ; J.C.P. 1987, éd. N., II, p. 166, obs. J. G. Raffray et J.-P. Sénéchal ; D. 1987, p. 139, note G. Morin ; Defrénois 1987, I, 33888, note G. Morin ; R.T.D.civ. 1987, p. 382, obs. J. Patarin. *Cass. 1^{re} civ.*, 9 février 1994, J.C.P. 1995, éd. G., I, 3876, p. 411, n° 10, obs. R. Le Guidec ; D. 1994, p. 417, rapport J. Thierry ; R.T.D.civ. 1995, p. 151, obs. F. Zénati et p. 159, obs. J. Patarin ; D. 1995, somm. p. 51, obs. M. Grimaldi. *Cass. 1^{re} civ.*, 9 novembre 2011, Bull. civ., I, p. 195, n° 199 ; Dr. famille 2012, p. 37, comm. 10, note B. Beignier ; Defrénois 2012, n° 7, p. 343, note N. Leblond, « Clause d'accroissement et indivision, Ou le jeu du chat et de la souris ». Précision ici : dès lors qu'un seul a la jouissance exclusive du bien, ce dernier doit une indemnité à l'autre partie cotitulaire du droit de jouissance. Également, et *pendente conditione*, la clause de tontine est accompagnée d'une clause d'inaliénabilité si la clause est insérée dans un acte à titre gratuit (v. *jsp.* Cour de cassation citée par M^{me} Mikalef-Toudic, *op. cit.*, n° 15, note 22. Aujourd'hui, les signataires du pacte tontinier ne sont toujours pas en indivision. V. l'article 1983 de l'avant-projet de réforme du droit des contrats spéciaux, *op. cit.*, p. 156 : « pendant toute la durée du contrat, les tontiniers ont, sur le bien acquis, les droits et les devoirs de propriétaires indivis. Nul d'entre eux toutefois ne peut provoquer le partage ni, sauf convention contraire, céder ses droits dans la tontine ». Pour une critique de l'exclusion de toute indivision entre les co-signataires de la clause de tontine et de l'interdiction d'un droit au partage (serait éventuellement possible à l'issue d'un délai de 5 ans), Q. Guiguet-Schiélé, *op. cit.*, pp. 44-45.

²⁷¹⁰ Nullité du commandement. V. *Cass. 1^{re} civ.*, 18 novembre 1997, Bull. civ., I, p. 214, n° 315 ; Defrénois 1998, 36761, p. 377, note H. Mazon ; J.C.P. 1998, éd. G., II, p. 605, 10051, n° 14, note É. du Rusquec ; R.T.D.civ. 1998, p. 432, obs. J. Patarin. Si la condition suspensive de survie n'est pas réalisée à la date de délivrance du commandement, le débiteur n'est pas titulaire d'un droit privatif de propriété sur le bien immobilier ou partie du bien et le droit de gage général des créanciers ne peut donc s'exercer sur ce bien. **À noter** : si la clause de tontine

tontinier est un *contrat aléatoire*, aléa qui tient à l'ordre des décès, et, par conséquent, à *titre onéreux*²⁷¹¹, sauf - et le pacte n'est donc pas aléatoire -, s'il est démontré que les parties ont entendu conclure un véritable acte à titre gratuit sous couvert de ce pacte tontinier²⁷¹².

§ 2. Les conséquences fiscales de la clause de tontine

735. Sous réserve de l'habitation **principale commune à deux acquéreurs** dont la valeur globale est **inférieure à 76 000 euros**²⁷¹³, ce qui est un montant très faible, les autres biens recueillis en vertu d'un pacte tontinier sont *réputés*, selon les dispositions de l'article 754 A, alinéa 1^{er} du Code général des impôts, *transmis à titre gratuit* à chacun des bénéficiaires de l'accroissement et la valeur de cet accroissement est assujettie aux droits de succession sans avoir à prouver l'existence d'une simulation par acte déguisé²⁷¹⁴.

est, en principe, licite, elle ne peut avoir pour effet de permettre *une fraude aux droits des créanciers*. Cette fraude a pour sanction l'inopposabilité de la clause. V. *par ex.* Paris, 10 septembre 1993, J.C.P. 1994, éd. E., II, 584, note B.-H. Dumortier ; Dr. sociétés 1994, comm. 25, note T. Bonneau.

²⁷¹¹ Art. 1108 C. civ., *not.* al. 2 (*ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, *op. cit.* Anc. art. 1104 du même code). Cass. civ., 3 février 1959, *op. cit.* La clause en question confère « à chaque contractant la chance de devenir seul propriétaire du bien acquis » contre le risque correspondant de ne le devenir jamais ; qu'une telle convention constitue non une libéralité mais un contrat aléatoire à titre onéreux ». Cass. 1^{re} civ., 14 décembre 2004, Bull. civ., I, p. 262, n° 313 ; D. 2005, jur., p. 2263, note C. Le Gallou et p. 2122, obs. M. Nicod ; J.C.P. 2005, éd. G., I, 187, p. 2161, n° 8, obs. R. Le Guidec ; Defrénois 2005, art. 38142, p. 617, obs. R. Libchaber. Là encore, acquisition d'un bien avec une clause « d'accroissement » : contrat aléatoire et non libéralité, alors même que l'acquisition a été financée intégralement par un seul des tontiniers (pas de remise en cause de l'aléa, le risque de décéder en premier étant le même pour les acquéreurs). Aj. art. 1964 de l'avant-projet de réforme du droit des contrats spéciaux, *op. cit.*, p. 148 : « sont aléatoires par essence les contrats dans lesquels chacune des parties court une chance de gain en même temps qu'un risque de perte, dépendant en leur totalité d'un évènement incertain. Tels sont [...] la tontine »

²⁷¹² Montpellier, 13 novembre 2001, Bull. inf. C. cass., 1^{er} mars 2002, p. 27, n° 224. Le pacte en question n'était pas aléatoire en raison de la différence d'âge de 29 ans existant entre une mère et fille. Une telle clause dissimulant une libéralité constitue une donation déguisée dès lors que c'est la mère qui a intégralement financé l'acquisition. En outre, la mention de l'acte notarié selon laquelle « l'acquéreur » a payé le prix ne signifie pas que les coacquéreurs ont versé le prix mais signifie seulement que le prix a été payé par « l'acquéreur » sans indication du nom duquel des deux s'est réellement acquitté du prix. Cette clause est valable jusqu'à concurrence de la quotité disponible. Cass. 1^{re} civ., 10 mai 2007, Bull. civ., I, p. 155, n° 173 ; D. 2007, pan., p. 2134, obs. M. Nicod ; Rev. contrats 2007, p. 1165, obs. A. Bénabent ; R.J.P.F. 2007, 9/31, p. 28, note S. Valory. Financement du capital d'une S.C.I. + augmentation de ce dernier par un seul des tontiniers. Santé défaillante de celui-ci, lequel est également plus âgé que l'autre associée. Ici aussi, aucun aléa. Libéralité.

²⁷¹³ Art. 754 A, al. 2 C.G.I. Dans cette hypothèse, et en droit fiscal, il est tenu compte de la qualification du pacte tontinier en droit des obligations. En droit civil, le pacte tontinier est un contrat conclu à titre onéreux. En droit fiscal, la valeur de la part dont bénéficie l'acquéreur survivant, au décès du co-acquéreur, est passible des droits de mutation à titre *onéreux* (droits moins élevés que les droits de mutation à titre gratuit). Quatre conditions doivent être remplies : une acquisition du bien en commun par deux personnes, l'acquisition d'un immeuble, une habitation principale commune aux deux acquéreurs au jour du décès du prémourant et une valeur globale de l'immeuble, au jour du décès aussi, inférieure à un certain montant (76000 euros). V. BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10-20120912, § 210. Option possible pour l'application des droits de mutation par décès (BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10-20120912, § 210). Intérêt de l'option : pas de paiement de droits de succession si les co-acquéreurs étaient mariés ou pacsés (art. 796-0 *bis* C.G.I. + BOI-ENR-10-20-10-20180619, § 1. Pour les personnes pacsées, v. BOI-ENR-DMTG-10-10-10-10-20120912, § 300).

²⁷¹⁴ Article 754 A, alinéa 1^{er} du Code général des impôts : « les biens recueillis en vertu d'une clause insérée dans un contrat d'acquisition en commun selon laquelle la part du ou des premiers décédés reviendra aux survivants de telle sorte que le dernier vivant sera considéré comme seul propriétaire de la totalité des biens sont, au point de vue fiscal, réputés transmis à titre gratuit à chacun des bénéficiaires de l'accroissement ». Pour un cas dans lequel le comitè de l'abus de droit fiscal a considéré que la clause d'accroissement en cause ne présentait aucun aléa (économique et vital), était entachée de simulation et caractérisait une donation déguisée de biens présents à terme soumise aux droits de mutation à titre gratuit, *avis Comité de l'abus de droit fiscal*, n° 2021-08, Séance du 6 mai 2021, commenté par l'Administration (C.A.D.F./A.C. n° 4/2021). En l'espèce, l'époux avait en grande partie financé le bien et était atteint d'une grave maladie dont il ne pouvait ignorer

736. Ainsi, la *transmission* de ces biens est taxée *au décès du co-acquéreur* et soumise aux *droits de mutation à titre gratuit*, alors même que des droits de mutation à titre onéreux avaient déjà été perçus au moment de leur acquisition²⁷¹⁵ et que ces derniers ne donnent lieu ni à restitution, ni à imputation sur les droits exigibles lors du décès du prémourant²⁷¹⁶.

De même, la solution adoptée en droit fiscal implique que le survivant n'est pas censé avoir toujours été le propriétaire des biens en vertu de la rétroactivité résultant de la réalisation des conditions suspensive de survie et résolutoire du prédécès, l'accroissement de sa part ayant créé un transfert de propriété et le prémourant pouvant être considéré comme le propriétaire de la part transmise²⁷¹⁷. Il y aurait alors une propriété indivise *pendente conditione*²⁷¹⁸. La présomption prévue par le Code général des impôts a donc pour effet d'écarter l'effet rétroactif attaché à la réalisation des conditions en considérant que le décès d'un acquéreur constitue une nouvelle mutation soumise à des droits d'enregistrement.

Et, plus gravement encore, cette présomption, en soumettant la valeur des biens en cause aux droits de mutation par décès, conduit aussi à confondre le pacte tontinier et le pacte sur succession future et à remettre en question la qualification retenue en droit civil du pacte

l'issue, étant médecin (décès deux mois après la signature de l'acte d'acquisition du bien en question). Donation examinée au regard des règles du droit civil. L'Administration : fondée à mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

²⁷¹⁵ Ex. d'imposition (v. A. Chappert, « Le traitement fiscal d'une clause de tontine et de la renonciation à une telle clause », Defrénois 2002, art. 37494, pp. 291-292) : en année N, 3 amis, Jacques, Pierre et Jean, non-parents, acquièrent en commun un immeuble pour un prix de 150 000 euros, acquisition financée pour chacun d'eux à concurrence de 50 000 euros. Année N+3 : Jacques cède ses droits à Pierre pour le prix de 50 000 euros. Année N+4 : décès de Jacques. Valeur de l'immeuble : 180 000 euros. N+9 : décès de Pierre. Valeur de l'immeuble : 200 000 euros.

Année N : L'acte d'acquisition donne ouverture aux droits de mutation à titre onéreux au taux global de 5,80% => $150\,000 \times 5,80\% = 8700$ euros.

Année N+3 : cession des droits de Jacques à Pierre. Paiements de droits de mutation à titre onéreux par Pierre au taux global de 5,80% => $50\,000 \times 5,80\% = 2900$ euros.

Année N+4 : décès de Jacques. Même si Pierre est propriétaire conditionnel des 2/3 de l'immeuble, il est fait abstraction de la cession intervenue en N+3. Application de la clause tontinière. Tous les droits de Jacques sont considérés comme fiscalement acquis par Pierre et Jean. Ils sont donc réputés propriétaires conditionnels, chacun pour moitié, de l'immeuble sur le plan fiscal. Pierre et Jean sont imposés chacun à versés les droits de succession suivants sur la moitié du tiers de 180 000, soit 1/2 de 180 000 = 90 000 et 1/3 de 90 000 = 30 000 euros. Si l'abattement est de 1500 euros et de taux d'imposition de 60%, les droits dus sont égaux à $30\,000 - 1500 = 28\,500$ et $28\,500 \times 60\% = 17\,100$ euros. En outre, l'actif de la succession de Jacques est majoré de l'incidence de la tontine sur l'assiette du forfait mobilier, soit de 5% => $60\,000 \times 5\% = 3000$ euros (forfait si la déclaration de succession ne mentionne aucun meuble meublant).

Année N+9 : décès de Pierre. Jean devient le propriétaire de l'immeuble. Il est alors imposé sur la moitié de l'immeuble qui est réputée lui être transmise par le défunt, soit $200\,000 : 2 = 100\,000$. Droits dus : $100\,000 - 1500 = 98\,500$ et $98\,500 \times 60\% = 59\,100$ euros. Incidence de la tontine sur l'assiette du forfait mobilier, soit de 5% => $100\,000 \times 5\% = 5000$ euros.

²⁷¹⁶ Doctrine constante. Doc. adm., 7 C 131, 1^{er} octobre 2001, n° 23. BOI-ENR-DMTOI-10-10-30-10-20120912, § 220. *Aj. Rép. Pujol*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 28 janvier 1978, pp. 315-316 ; Defrénois 1978, n° 31695. Combinaison des articles 1961 alinéa 1^{er} (pas de restitution des droits régulièrement perçus sur les actes ultérieurement résolus) et 676 (pas d'effet rétroactif de la condition + deux mutations distinctes : celle du bien et l'accroissement => pas d'imputation des droits perçus initialement sur ceux exigibles lors du décès du prémourant) du Code général des impôts.

²⁷¹⁷ V. aussi, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière, l'article 968 bis du Code général des impôts : « *les actifs mentionnés à l'article 965 acquis en commun dans les conditions prévues à l'article 754 A sont inclus dans le patrimoine de chacun des contractants au prorata des sommes investies par chacun des survivants dans le contrat* ». **Rappel : en droit civil, rétroactivité des conditions en cause.**

²⁷¹⁸ **Rappel : en droit civil, pas d'indivision *pendente conditione*.**

tontinier de contrat aléatoire et donc à titre onéreux²⁷¹⁹. En effet, les dispositions de l'article 754 A, alinéa 1^{er} du Code général des impôts prévoient la soumission de toute convention à ces droits, dès qu'une clause insérée dans un contrat d'acquisition en commun permet à l'acquéreur survivant aux autres d'être le propriétaire de la totalité du bien, ces dispositions visant donc indifféremment les deux sortes de conventions que sont le pacte tontinier et le pacte sur succession future²⁷²⁰. Or, en droit civil, ces pactes sont deux pactes distincts. Surtout, le texte en visant une clause « *selon laquelle la part du ou des premiers décédés reviendra au survivant* » et en imposant la valeur du bien ainsi recueilli par le « *bénéficiaire de l'accroissement* » aux droits de mutation à titre gratuit, suppose que le bien a figuré dans la succession du prémourant, que la clause en question renferme bien un pacte sur succession future, que la transmission doit être imposée en conséquence et que la mutation ainsi réalisée ne l'est pas à titre onéreux mais l'est à titre gratuit.

737. Il n'en a pas toujours été ainsi. En effet, la valeur des biens objets de contrats dans lesquels était stipulée une clause de tontine et conclus jusqu'au 5 septembre 1979 était soumise au seul régime des droits de mutation à titre *onéreux*²⁷²¹. Ces droits étaient perçus à chaque décès. Ils l'étaient, en dépit, déjà, de droits préalablement acquittés au moment de l'acquisition initiale et non remboursés ou imputés par la suite sur les nouveaux droits exigibles²⁷²². La taxation au moment de l'acquisition des biens en question et au décès de chaque tontinier était, déjà aussi, la conséquence de l'application des dispositions de l'article 676 du Code général des impôts lequel conduit toujours à faire abstraction de l'effet rétroactif attaché à la réalisation de la condition suspensive et à l'imposition d'une nouvelle transmission²⁷²³. Toutefois, à l'époque, il n'y avait pas, en droit fiscal, de remise en cause des qualifications du droit civil, la transmission concernée étant non pas une transmission réalisée à titre gratuit mais une transmission effectuée à titre onéreux supportant, par conséquent, les droits correspondants. Pourtant, si le pacte tontinier conservait, en droit fiscal, son caractère onéreux, cette nouvelle mutation taxable aux droits d'enregistrement faisait apparaître la stipulation tontinière comme un pacte sur succession future, le prémourant ayant cédé un bien sur sa succession non ouverte au moment de la conclusion du pacte²⁷²⁴. Enfin, la législation applicable avait pour effet de

²⁷¹⁹ Une autre objection, tirée de l'incompatibilité entre l'*accroissement* de la part du survivant et un quelconque *transfert de propriété* du pré-mourant au survivant, a été formulée par F. Zenati (*op. cit.*, pp. 154-155), au regard de dispositions du Code civil (art. 556 et 1406), lesquelles font référence à un *accroissement* dans d'autres circonstances, et de la situation d'*indivision* dans laquelle se trouveraient les co-acquéreurs. L'*accroissement* de la part du survivant ne résulte pas d'un transfert de la part du prémourant de son patrimoine dans celui du premier, mais d'une extension spontanée ou automatique de la part du survivant par l'extinction du droit du prémourant sur le bien. L'auteur rappelle que c'est cette conception de la tontine qui avait été retenue à l'origine, alors exclusive de tout transfert de propriété, et que c'est en droit fiscal qu'un tel transfert est apparu dans le mécanisme de la tontine (p. 151 et p. 155). **Rappel : en droit civil, interdiction du pacte sur succession future sauf exceptions d'origine législative.**

²⁷²⁰ B. Pacaud et F.-R. Pujol, « La clause d'acquisition au profit du survivant des acquéreurs et les acquisitions croisées : analyse fiscale », Defrénois 1991, art. 35045, p. 645, n° 6.

²⁷²¹ *Par ex. Cass. civ.*, 26 avril 1854, *op. cit.* La transmission prend sa source dans le contrat même, et non dans le prédécès de l'un des acquéreurs, lequel n'a fait qu'en déterminer la date.

²⁷²² *Rép. Pujol*, J.O., A.N., Débats parlementaires, Q., 28 janvier 1978, pp. 315-316 ; Defrénois 1978, n° 31695.

²⁷²³ En réalité, et **rappel**, combinaison des articles 1961 alinéa 1^{er} du Code général des impôts selon lequel les droits régulièrement perçus sur des actes ensuite résolus par application de l'ancien article 1183 du Code civil (*auj.* sur la condition résolutoire, art. 1304 et 1304-7 C. civ. ; *Ordonnance n° 2016-131, du 10 février 2016*, « portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ») ne sont pas restitués et 676 du même code, d'après lequel la réalisation de la condition suspensive ne produit pas d'effet rétroactif. Autrement dit, l'accomplissement de la condition est une nouvelle opération juridique, distincte de l'acquisition initiale, les droits en résultant n'ont pas la même cause que les précédents et, en conséquence, ces derniers ne peuvent être imputés sur les droits exigibles à chacun des décès successifs.

²⁷²⁴ J.-F. Pillebout, *op. cit.*, p. 334, n° 6.

favoriser, surtout, les acquisitions réalisées entre des personnes sans lien de parenté, comme les concubins ou entre collatéraux, dans la mesure où elle aboutissait à un résultat identique à celui d'une libéralité sans les inconvénients fiscaux puisque les droits de mutation à titre onéreux étaient bien moins élevés que ceux par décès²⁷²⁵.

738. C'est au regard de l'augmentation abusive des clauses de tontine dans les acquisitions immobilières, clauses motivées par des préoccupations fiscales, de l'enrichissement des survivants, soit par le paiement d'un seul de l'acquisition du bien concerné, soit par la disparition du risque créé par l'aléa, au moment de l'acquisition, l'espérance de vie de l'un étant moins élevée que celle de l'autre, et de l'impossibilité pour l'Administration de requalifier ces clauses de donations déguisées que le législateur serait intervenu²⁷²⁶. Une autre raison, moins évidente, mais sans doute plus vraisemblable, et plus contestable, pourrait avoir poussé le législateur, influencé par « *sa mauvaise fée* » l'Administration, à intervenir pour freiner cet engouement pour la tontine : couper court à l'*évasion fiscale* licite que permettait le procédé²⁷²⁷.

739. Afin de permettre au dernier acquéreur d'être le propriétaire du bien à un moindre coût des solutions ont été recherchées et trouvées. Mais il faut y recourir avec prudence. L'une de ces solutions, et la seule mentionnée ici, est l'insertion de la clause de tontine dans un *contrat de société* (type S.C.I.)²⁷²⁸. Les dispositions de l'article 754 A du Code général des impôts ne vise que les « *contrats d'acquisition en commun* ». Par conséquent, toute clause insérée dans une convention qui n'est pas un contrat d'acquisition en commun ne doit pas entraîner l'application des droits de mutation à titre gratuit²⁷²⁹. Ainsi, puisque le contrat de société n'est pas un contrat d'acquisition en commun²⁷³⁰, une interprétation stricte des

²⁷²⁵ B. Pacaud et F.-R. Pujol, *op. cit.*, p. 644, n° 4.

²⁷²⁶ Sur l'opportunité d'un texte comme un frein à une prolifération excessive des clauses de tontine pour bénéficiaire d'un régime fiscal moins lourd, ces clauses devant en principe rester exceptionnelles, M. Dagot, observations sous *Cass. 1^{re} civ.*, 27 mai 1986, J.C.P. 1987, éd. G., II, 20763. *Aj. A.* Depondt, « Les applications du pacte tontinier », *Dr. et patrimoine* 1995, n° 14, p. 43. F. Deboissy, *op. cit.*, pp. 333-334, n° 858. Le texte : article 69 de la *loi de finances pour 1980* (n° 80-30 du 18 janvier 1980), J.O., 19 janvier 1980, p. 147, codifié sous l'article 754 A du Code général des impôts.

²⁷²⁷ Sur cette justification, M. Cozian, « La clause tontinière », *Dr. et patrimoine* 1994, n° 20, p. 23. F. Deboissy, thèse, *op. cit.*, p. 334, n° 859. F. Dal Vecchio, *L'opposabilité des conventions de droit privé en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2014, préface T. Lambert, p. 304, n° 194. Aujourd'hui, il est toujours question de lutter contre l'évasion fiscale. V. BOI-ENR-DMTG-10-10-10-20120912, § 260, alinéa 3 : « pour limiter l'évasion fiscale résultant du recours accru à ce genre de stipulation, qui constituait un moyen d'éviter le paiement des droits de succession, l'article 754 A du CGI (modifié par l'article 33 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009) assujettit aux droits de succession les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun ». *Aj. Rép. Taittinger, J.O., Sénat*, 8 décembre 1988, p. 1394 et Q., J.O., Sénat, 22 septembre 1988, p. 1038. Dans la réponse à la question sur la possibilité de donner à nouveau à la tontine son attrait fiscal, en raison de la disparition d'une telle clause dans la pratique, le ministre de l'Économie répondit que l'abrogation de l'article 754 A du Code général des impôts n'était pas souhaitable dès lors qu'elle ne manquerait pas de susciter les mêmes abus que ceux constatés par le passé et justifiait les dispositions de cet article par l'ampleur que prenait cette forme d'*évasion fiscale*.

²⁷²⁸ Sur la licéité d'une clause de tontine dans les rapports existants entre les associés, *Paris*, 10 septembre 1993, J.C.P. 1994, éd. E., II, 584, note B.-H. Dumortier ; *Dr. sociétés* 1994, comm. 25, note T. Bonneau.

²⁷²⁹ *Par ex.*, B. Pacaud et F.-R. Pujol, *op. cit.*, p. 645, n° 6. Doctrine constante : doc. adm., 7 G 2121, 20 décembre 1996, n° 25 et 7 C 131, 1^{er} octobre 2001, n° 20. BOI-ENR-DMTG-10-10-10-20120912, § 280. « Les dispositions de l'article 754 A précité ne sont pas applicables aux biens recueillis en vertu d'une clause de tontine qui ne serait pas insérée dans un contrat d'acquisition en commun ».

²⁷³⁰ *Par ex.* J. G. Raffray, « Tontine et société », J.C.P. 1988, éd. G., I, 3327, n° 8. B. Pacaud et F.-R. Pujol, *op. cit.*, pp. 653-654, n° 17. B.-H. Dumortier, *op. cit.*, p. 130, n° 3. G. Hublot, « La tontine : de nouvelles vertus fiscales ? », *Les nouvelles fiscales*, 15 février 2001, n° 842, p. 30. G. Baffroy, « L'usage de la tontine en droit des sociétés », J.C.P. 2003, éd. E., I, 276, p. 307. F. Deboissy, chronique sur *Chambéry*, 18 juin 2002, R.T.D.com. 2003, p. 192. J.-J. Caussin, F. Deboissy et G. Wicker, chronique sur *Chambéry*, 18 juin 2002, J.C.P.

dispositions de l'article 754 A du Code général des impôts impose d'exclure ce contrat de son champ d'application²⁷³¹. Cependant, malgré les avantages que la société procure, à savoir, et notamment, évincer les héritiers des associés prédécédés, les associés concernés ne sont pas à l'abri d'une requalification opérée par l'Administration et de la mise en œuvre de l'article L. 64 du Code de procédure fiscale pour abus de droit²⁷³².

740. En conclusion de ces derniers développements consacrés à la clause de tontine, l'exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal est matérialisée par une taxation de la valeur des parts remises aux tontiniers au moment du décès de l'un d'entre eux aux droits de mutation à titre gratuit, malgré le caractère onéreux du pacte tontinier. Et cette exception a été justifiée par un risque élevé d'évasion fiscale.

741. Conclusion du chapitre 2. L'exclusion des actes de droit privé en cas de fraude ou d'évasion fiscale hors la procédure de répression de l'abus de droit. Ce nouvel examen de l'exclusion des actes de droit privé avait pour but de montrer que ces actes n'étaient pas seulement écartés quand le contribuable avait commis un abus de droit. La fraude commise par ce dernier est également à l'origine d'exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal quand en droit civil un contrat est l'objet d'une nullité amiable, d'une révocation par consentement mutuel ou encore en cas de réalisation d'une condition résolutoire. En effet, dans certaines hypothèses, quand la remise en cause amiable d'un contrat ne dépend que de la volonté des parties, l'effet rétroactif en découlant est ignoré en droit fiscal. Et les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière ne sont pas restitués ou sont dus. L'ignorance de l'effet rétroactif attaché à la réalisation de la condition résolutoire se manifeste aussi par une absence de restitution des droits d'enregistrement versés à la date

2003, éd. E., I, 627, p. 712. *Chambéry, 18 novembre 2003*, n° 02-926 : l'article L. 754 A du Code général des impôts « ne peut s'appliquer à une disposition statutaire, la clause n'étant insérée dans un contrat d'acquisition en commun ».

²⁷³¹ *Rép. Rufenacht*, J.O., A.N., Débats parlementaires, 8 septembre 1979, p. 7151, n° 12029. *Chambéry, 18 juin 2002*, cité dans les articles de M^{me} Deboissy et de MM. Caussin et Wicker, *op. cit.* L'arrêt se fonde sur les dispositions de l'article L. 80 A du Code de procédure fiscale qui prévoit sous son alinéa 2 que « lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ». *Chambéry, 18 novembre 2003*, n° 02-926.

²⁷³² *Par ex.* J. G. Raffray, *op. cit.*, n°s 8-9 et n° 16. B. Pacaud et F.-R. Pujol, *op. cit.*, p. 654, n° 17. A. Depondt, *op. cit.*, p. 45 (pour les contrats d'assurance-vie, pp. 46-47). G. Hublot, *op. cit.*, pp. 30-31. G. Baffrui, *op. cit.*, p. 307. F. Deboissy, chronique sur *Chambéry, 18 juin 2002*, R.T.D.com. 2003, *op. cit.*, pp. 193-194. Pour M^{me} Deboissy, si la question de la requalification de l'opération en mutation à titre gratuit n'a pas été soumise au juge, de nombreux éléments permettaient de qualifier cette opération de donation et supprimaient tout aléa caractérisant le pacte tontinier (*spéc.*, p. 193) : l'existence de liens de famille (parents-enfants), l'âge des tontiniers (76 et 77 ans pour les parents), le décès certain des parents avant celui des enfants (un an et deux ans après la conclusion du pacte) et un financement largement assuré par les parents (des immeubles apportés par les parents d'une valeur alors de 4 319 000 et 4 442 000 francs et des apports en numéraire par les trois enfants d'un montant à l'époque de 1000 francs par enfant). J.-J. Caussin, F. Deboissy et G. Wicker, *op. cit.*, p. 712. Ces auteurs insistent aussi sur un aspect de l'espèce (pp. 712-713) qui est l'insertion de la clause de tontine dans les statuts de la société, en *cours de vie sociale*, et sur les risques d'une qualification de pacte sur succession future, et contestent le fondement traditionnellement proposé pour écarter cette qualification de pacte sur succession future à la tontine, la *rétroactivité* de la condition, pour en suggérer un autre, celui de *l'indisponibilité immédiate* du bien par son propriétaire pendant la période d'incertitude, et conclure que la date à laquelle la clause de tontine est insérée dans le pacte social est indifférente. *AVIS Comité de l'abus de droit fiscal*, n° 2021-08, Séance du 6 mai 2021, commenté par l'Administration, C.A.D.F./A.C. n° 4/2021. En outre, si la clause porte sur l'intégralité des parts, il y a un risque que la société soit déclarée nulle, car considérée rétroactivement comme ayant été constituée par un seul associé (sur ce point, M. Nicolas, *Famille et fiscalité*, Dalloz, coll. « Nouvelle bibliothèque de thèse », 2023, préface Ch. Goldie-Genicon et R. Le Guidec, p. 289, n° 274).

de la conclusion du contrat. L'évasion fiscale, quant à elle, est à l'origine d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal en cas d'insertion d'une clause de tontine dans un contrat d'acquisition en commun. Des dispositions fiscales encore, et au-delà d'une valeur du bien de 76 000 euros, prévoient le versement de droits de mutation à titre gratuit bien qu'en droit civil le survivant est considéré comme ayant toujours été le propriétaire du bien en cause.

742. **Conclusion du titre 2. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.** Dans une étude consacrée à cette lutte, un constat s'impose. C'est le législateur qui, à chaque fois, a prêté main-forte à l'Administration. Tout d'abord, l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, notamment, prévoit une procédure de répression des abus de droit visant à sanctionner la simulation (fondée sur une **fraude** du contribuable) et la fraude à la loi (en raison d'une **évasion fiscale**). Ensuite l'article 1961 du Code général des impôts refuse au contribuable, dans certains cas, et parce qu'il sera soupçonné de **fraude**, la restitution des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière ou lui impose le paiement de nouveaux droits d'enregistrement. Ainsi, ne seront pas restitués les droits régulièrement perçus sur des actes ou contrats ultérieurement révoqués, résolus, annulés ou rescindés.

Sont visés la révocation de donations entre vifs pour cause d'inexécution des conditions ou pour cause d'ingratitude, la révocation d'une convention en raison de la réalisation d'une condition résolutoire, la résolution d'un contrat synallagmatique pour le cas où l'une des parties ne satisfait pas à son engagement, la résolution d'une vente pour défaut de paiement de prix, l'exercice de la faculté de rachat ou de réméré au profit du vendeur, les annulations amiables par lesquelles les parties reconnaissent elles-mêmes l'existence d'un vice qui a entraîné dès le début la nullité de la convention en cause, la rescision d'un contrat pour cause de lésion et l'annulation d'une vente pour cause de vices cachés. Dans tous ces cas de figure, la résolution, l'annulation, la révocation et la rescision du contrat ou de l'acte n'ont pas d'effet rétroactif ; elles sont des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il n'en serait pas de même si ces motifs de remise en cause d'un contrat ou d'un acte avaient donné lieu à un jugement ou à un arrêt passé en force de chose jugée. En outre, malgré ces motifs de remise en cause d'un contrat ou d'un acte, de nouveaux droits d'enregistrement sont perçus sauf, là encore, quand les remises en cause d'un contrat ou d'un acte sont prononcées à la suite d'un jugement ou d'un arrêt.

Enfin, les dispositions de l'article 754 A, alinéa 1^{er} du Code général des impôts soumettent le contribuable à des droits de mutation à titre gratuit en cas d'insertion d'une clause de tontine dans un contrat d'acquisition en commun d'un bien dont la valeur est supérieure à 76 000 euros. Il s'agit, ici aussi, d'une exception à l'application du droit des obligations en droit fiscal fondée non plus sur une fraude commise par celui-ci mais justifiée par une **évasion fiscale** de sa part. En effet, en droit fiscal, la circonstance selon laquelle la clause de tontine permet au survivant, à la suite du décès du ou des coacquéreurs, d'être le propriétaire du bien acheté en commun *avec rétroactivité* à la date d'acquisition de ce bien, n'est pas prise en considération. Par conséquent, ces interventions législatives et les raisons de ces interventions, à savoir la fraude et l'évasion fiscale du contribuable, légitiment des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

743. **Conclusion de la 2^{ème} partie. Les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal.** Deux types de fondement ont été proposés : les règles spéciales de la fiscalité et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. S'agissant des premières, certaines ont pour mission d'assurer la **stabilité** de l'imposition. Il en est ainsi de la règle de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices. Il en est de même de celles qui assurent la rentabilité et la perception de l'impôt. C'est le cas de la règle écartant l'effet rétroactif attaché à la réalisation d'une condition suspensive. C'est aussi l'hypothèse des règles imposant une taxation dès la remise matérielle d'un bien dans le cadre d'un contrat de vente assorti d'une clause de réserve de propriété. D'autres règles sont destinées à assurer la **cohérence** de l'imposition. Quand elles existent, elles justifient les solutions contraires au droit civil. À l'inverse, si elles n'existent pas les solutions contraires au droit civil sont critiquables et devraient être supprimées. Une remise en cause des qualifications juridiques porte atteinte, ici, à la cohérence de l'imposition.

Concernant la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, des développements importants ont été consacrés à l'abus de droit fiscal sanctionnant la simulation du contribuable ou une fraude à la loi commise par ce dernier. Mais cette procédure de répression des abus de droit n'est pas le seul moyen pour l'Administration de sanctionner le contribuable soupçonné de fraude ou d'évasion fiscale. En matière de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière, tantôt les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière ne sont pas restitués et une nouvelle taxation est perçue (lutte contre la fraude), tantôt des droits plus élevés sont exigés en présence d'une clause de tontine (lutte contre l'évasion fiscale).

CONCLUSION GENERALE

744. Un certain nombre d'observations sont nécessaires pour clore cette étude sur l'examen de l'application du droit des obligations en droit fiscal. Dans la première partie relative à la **consécration d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal**, il a été démontré que ce principe existe et qu'il tend à se renforcer. D'abord le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal ne se confond pas avec une règle de principe, laquelle n'existe que par l'exception à laquelle elle est rattachée²⁷³³. Seront ainsi qualifiées de règles de principe des règles du droit des obligations exclues du droit fiscal. Ensuite, le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal n'est pas non plus une directive d'interprétation, ni un principe « normatif », ni un principe « instrumental » ou « pont » *au sens du droit privé*. Il n'en demeure pas moins qu'il est un principe ayant un caractère normatif dans la mesure où l'application du droit des obligations s'applique en droit fiscal sauf si une règle fiscale conduit à écarter cette application. N'appartenant à aucune des catégories de principes existantes, l'application du droit des obligations en droit fiscal est un principe « *sui generis* ».

745. Une fois ces précisions apportées, l'étude de **l'existence du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal** pouvait être entreprise. Les manifestations du principe supposaient un détour par ses **origines** et, en particulier, sur l'autonomie et le réalisme du droit fiscal qui ont tant divisé la doctrine²⁷³⁴. Ni l'une, ni l'autre ne doivent être considérés comme un principe ou une directive d'interprétation ou comme un fondement aux exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal²⁷³⁵. D'abord le droit fiscal est un droit de superposition²⁷³⁶. Par conséquent, sauf une exception fondée sur une règle de droit fiscal, le droit des obligations s'applique dans cette dernière discipline. Il en résulte bien l'existence d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal. Ensuite, si l'interprétation stricte du droit fiscal²⁷³⁷ est fréquente et a pour conséquence, en principe, une application du droit des obligations en droit fiscal, elle n'est pas la seule à assurer l'existence du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il en est de même de l'interprétation extensive de ce dernier. Ainsi, l'exclusion de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal et les caractéristiques de ce dernier concourent à la formation d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal. Ces développements relatifs aux origines du principe ont été complétés par ses **manifestations**²⁷³⁸. Le juge en droit fiscal non seulement renvoie aux définitions du droit civil²⁷³⁹, mais aussi aux qualifications de ce dernier²⁷⁴⁰. Les renvois sont tantôt explicites (*ex.* aux notions de délivrance ou de commissionnaire ; la qualification juridique de la T.V.A. ou des sommes imposables à la taxe), tantôt implicites (*ex.* la notion de prix ; la qualification juridique des sommes imposables à la T.V.A.).

746. En plus d'exister, le principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal se déploie aussi bien dans la législation que dans la jurisprudence. En effet, **l'expansion**

²⁷³³ Introduction de la première partie.

²⁷³⁴ Première partie, p. 16 et suiv.

²⁷³⁵ V. deuxième partie, les fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal.

²⁷³⁶ Première partie, p. 27 et suiv.

²⁷³⁷ Première partie, p. 31 et suiv.

²⁷³⁸ Première partie, p. 65 et suiv.

²⁷³⁹ Première partie, p. 67 et suiv.

²⁷⁴⁰ Première partie, p. 124 et suiv.

du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal est aussi bien d'origine législative que jurisprudentielle²⁷⁴¹. S'agissant des **expansions d'origine législative**, les exemples proposés ont porté sur la subrogation personnelle²⁷⁴² et sur le versement d'intérêts moratoires²⁷⁴³. S'agissant de ces exemples et sur le terrain de l'interprétation des textes fiscaux, le constat a été qu'une interprétation stricte ne conduit pas nécessairement à une application du droit des obligations et, à l'inverse, qu'une interprétation large des textes peut avoir pour conséquence une application du droit des obligations. Il en résulte que l'interprétation stricte du droit fiscal n'est pas la seule à permettre une application du droit civil. Concernant les **expansions d'origine jurisprudentielle**, là encore deux exemples ont été choisis. Ces expansions du principe de l'application du droit des obligations en droit fiscal ont été la conséquence de solutions contraires au droit civil à défaut de principes du droit fiscal pertinents²⁷⁴⁴ ou en l'absence de tels principes²⁷⁴⁵. Les renvois dans le domaine des expansions d'origine jurisprudentielle, à la suite de revirements de jurisprudence, étaient implicites mais certains. En outre l'interprétation stricte d'un texte n'a pas eu le résultat prétendu, à savoir une application du droit des obligations.

747. Si la preuve d'une consécration d'un principe d'application du droit des obligations en droit fiscal a été établie, il n'en demeure pas moins que des exceptions à cette application existent. L'intérêt de cette deuxième partie est l'examen des **fondements des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal**. Deux types de fondements ont été trouvés : **les règles spéciales de la fiscalité** en dehors de celles de la fraude et de l'évasion fiscale²⁷⁴⁶ et **la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale**²⁷⁴⁷. **Les règles spéciales de la fiscalité** sont destinées tantôt à assurer la stabilité de l'imposition, tantôt à assurer la cohérence de l'imposition. Ce qu'il faut retenir des développements consacrés aux règles destinées à assurer la stabilité de l'imposition justifiant des exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal est que ces exceptions peuvent être assorties d'atténuations²⁷⁴⁸ ou ne plus exister quand les raisons pour lesquelles elles ont été créées ont disparu²⁷⁴⁹. Il s'opère alors un retour à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Quant aux développements portant sur les règles destinées à assurer la cohérence de l'imposition, elles sont tantôt d'origine législative²⁷⁵⁰, tantôt d'origine constitutionnelle²⁷⁵¹, tantôt d'origine jurisprudentielle²⁷⁵². En l'absence de ces règles, c'est la cohérence de l'imposition qui est remise en cause. Ainsi, soit les qualifications juridiques sont écartées²⁷⁵³, soit elles sont inexistantes²⁷⁵⁴, soit des confusions existent entre elles²⁷⁵⁵. Ces solutions sont critiquables.

²⁷⁴¹ Première partie, p. 176 et suiv. Les expansions d'origine législative, p. 177 et suiv. Les expansions d'origine jurisprudentielles, p. 232 et suiv.

²⁷⁴² Première partie, Les expansions d'origine législative, La subrogation personnelle, p. 177 et suiv.

²⁷⁴³ Première partie, Les expansions d'origine législative, Les intérêts moratoires, p. 212 et suiv.

²⁷⁴⁴ Première partie, Les expansions d'origine jurisprudentielle, à défaut de principes de droit fiscal pertinents, p. 232 et suiv.

²⁷⁴⁵ Première partie, Les expansions d'origine jurisprudentielle, en l'absence de principes de droit fiscal, p. 243 et suiv.

²⁷⁴⁶ Deuxième partie, p. 260 et suiv.

²⁷⁴⁷ Deuxième partie, p. 398 et suiv.

²⁷⁴⁸ V. les développements relatifs aux règles de l'annualité de l'impôt et de l'indépendance ou de la spécialité des exercices et, spécialement, p. 271 et suiv.

²⁷⁴⁹ Ex. de la condition suspensive. V. p. 294 et suiv.

²⁷⁵⁰ L'alignement des produits sur les charges.

²⁷⁵¹ Le principe de l'égalité devant les charges publiques.

²⁷⁵² L'équité ; l'alignement des charges sur les produits.

²⁷⁵³ V. l'affacturage.

²⁷⁵⁴ Ex. de la détermination de la date du paiement de prestations de services imposables à la T.V.A.

²⁷⁵⁵ Il en est ainsi de la qualification de résiliation de la fin d'un bail à construction.

748. **La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale** se caractérise par une exclusion du droit privé. L'abus de droit, d'abord étudié, est une procédure de répression dont les sanctions fiscales sont une majoration des droits éludés et le versement d'intérêts moratoires. En vue de combattre la fraude et l'évasion fiscale, la simulation a été complétée par la fraude à la loi. Mais, la simulation, en particulier, n'est pas la seule fraude sanctionnée en droit fiscal et justifiant les exceptions à l'application du droit des obligations en droit fiscal. Il existe également dans cette discipline - le droit fiscal - des cas d'exclusion du droit privé en cas de fraude ou d'évasion hors la procédure de répression des abus de droit. C'est patent dans le domaine des droits d'enregistrement. Outre la perception de nouveaux droits au moment de la remise en cause amiable d'un contrat, les droits initialement perçus ne sont pas restitués malgré l'effet rétroactif de cette remise en cause (révocation par consentement mutuelle ou nullité amiable ; condition résolutoire). Il s'agit, ici, de lutter contre la fraude. C'est aussi dans l'hypothèse d'une évasion fiscale que le droit fiscal exige des droits plus élevés. L'illustration est celle de la clause de tontine.

749. Dès lors que le droit fiscal est un droit de superposition ou de mise en œuvre, dans la mesure où il s'applique à des situations déjà régies par d'autres disciplines juridiques, il existe un principe d'application de ces dernières sauf si le droit fiscal a prévu une règle spéciale dont certaines sont le résultat d'une fraude ou une évasion fiscale commise par le contribuable. Dans cette hypothèse, les exceptions à l'application du droit en cause sont justifiées. L'autonomie ou le réalisme du droit fiscal ne font pas partie de ces règles ; l'une et l'autre n'existe pas ni comme directive d'interprétation, ni comme un fondement aux exceptions. Le constat d'une exception sans fondement convie le législateur à la supprimer.