

LES DEFINITIONS EN DROIT FISCAL

Par

Pierre BELTRAME

*Maître de Conférences à la Faculté de Droit et de Science Politique
d'Aix-Marseille*

R.R.I. 1986-4

LES DEFINITIONS EN DROIT FISCAL

Par

Pierre BELTRAME

*Maître de Conférences à la Faculté de Droit et de Science Politique
d'Aix-Marseille*

Il en est des définitions comme des opinions politiques dont Jean Paulhan disait qu'elles "sont toujours une manière de ne pas aller jusqu'au bout de ses idées". En effet, définir c'est toujours réduire l'exubérance du réel à une formule. Cependant, la définition correspond à une exigence consubstantielle du droit, celle de nommer et de délimiter. Le droit a besoin de certitudes, lorsqu'il ne les trouve pas, il les construit. Dans l'architecture souvent baroque des constructions juridiques, les définitions jouent le rôle des clés de voûte : elles relient les éléments et maintiennent l'équilibre de l'ensemble.

Si l'impôt est une institution fort ancienne, notre droit fiscal est loin d'avoir atteint la maturité. Pendant le XIXe siècle, protégé par le cocon de principes stables, dans un climat de paix fiscale, le droit fiscal n'a guère évolué. L'institution, en 1914, de l'impôt sur le revenu marque le début d'un processus de mutation de notre fiscalité qui va aller en s'accéléérant après la seconde guerre mondiale. En quelques décennies, les techniques fiscales se transforment, les rendements fiscaux quintuplent, les finalités de l'impôt se diversifient. On passe ainsi d'un système fiscal reposant sur des impôts spéciaux ou analytiques, à un système d'impôts généraux ou synthétiques. Les prélèvements obligatoires qui ne dépassaient pas 10 % du produit national avant 1914, atteignent près de la moitié du produit intérieur brut en 1980. A la neutralité fiscale prônée par les classiques, se substitue un interventionnisme fiscal pour lequel l'impôt sert à tout, même à financer le budget.

Ces bouleversements se sont traduits par l'élaboration de nouvelles règles dont l'examen au fond n'intéresse pas cette étude. En revanche, il est important d'avoir à l'esprit les mutations profondes qu'a connu notre système fiscal car elles affectent, ainsi que nous allons essayer de le montrer, la formulation même de notre législation fiscale.

Le passage de techniques d'imposition analytique à des techniques d'imposition synthétiques devrait se concrétiser dans la fréquence et la forme des définitions. En effet, les impôts analytiques qui frappent des produits, des biens, des actes nettement déterminés exigent des définitions précises, voire méticuleuses, qui seront le plus souvent énumératives. En revanche, les impôts synthétiques qui atteignent des valeurs ou des situations économiques prises dans leur ensemble (le revenu, le chiffre d'affaires, le patrimoine) requièrent, en principe, des définitions moins nombreuses et surtout de caractère plus globalisant. Pour reprendre la typologie de C. Cornu (1), l'impôt analytique conduirait à privilégier les définitions "terminologiques", alors que l'impôt synthétique conduirait à l'édiction de définitions "réelles".

Un survol du Code général des impôts semble confirmer ce point de vue. Les définitions énumératives sont nombreuses notamment en matière de droits indirects de consommation, impôts analytiques par excellence, mais on les trouve aussi dans les cédules de l'impôt sur le revenu qui ont un caractère analytique et conservent ainsi la diversité nécessaire à la notion de revenu, en principe globale et synthétique.

En matière de droits indirects, les définitions sont particulièrement nombreuses et précises car les taux d'imposition peuvent varier, non seulement d'un produit à l'autre, mais d'un état du produit à un autre. Ainsi, par exemple, la dénomination de "vin doux naturel" est réservée, par l'article 416 du C.G.I., aux "vins dont la production est traditionnelle et d'usage" : suivent une vingtaine de lignes qui décrivent les modalités de cette fabrication traditionnelle en partant de la qualité des cépages jusqu'aux enrichissements permis. La définition de ce produit se complique encore avec l'article 417 bis qui assimile aux vins doux naturels, certains "vins de liqueurs de qualité produits dans des régions déterminées de la Communauté économique européenne". L'intérêt fiscal de ces définitions est simple : les apéritifs à base de vin, les vermouths et les vins de liqueurs sont assimilés à des alcools et supportent un droit de 6 795 F. par hectolitre d'alcool pur, tandis que les vins doux naturels mentionnés à l'article 417 et les vins de liqueur visés à l'article 417 bis ne sont passibles que d'un droit de 54,80 F. par hectolitre. Des problèmes de définition semblables se posent pour les vins mousseux, les "pétillants de raisin", ainsi que pour la définition des métaux qui peuvent prétendre aux appellations de "plaqué", "doublé", "métal argenté" ou "vermeil" (C.G.I., art. 551). Dans ces cas l'objectif fiscal est inséparable du souci de contrôle de la production. C'est aussi le cas pour la définition de la qualité des personnes dans ce type d'impôt. Ainsi les personnes qui ont la qualité de "distillateurs de profession", au sens de l'article 332 du C.G.I., sont tenues de déclarer les boissons qu'elles possèdent dans leurs établissements.

Il n'est pas nécessaire de poursuivre des énumérations fastidieuses, ces quelques exemples montrent bien le degré de technicité et de contingence des définitions terminologiques en usage dans les droits indirects. Ces caractères sont plus atténués dans les définitions des diverses catégories de revenus, cependant celles-ci restent énumératives. Ainsi "sont considérés comme bénéficiaires industriels et commerciaux... les bénéficiaires... provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale. Il en est de même des bénéficiaires réalisés par les concessionnaires de mines, par les amodiataires et sous amodiataires..." etc. (art. 34 du C.G.I.). Cette énumération est d'ailleurs complétée par l'article 35 qui ajoute : "présentent également le caractère de bénéficiaires industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéficiaires réalisés par les personnes physiques désignées ci-après : ... Suit une liste d'une vingtaine de lignes décrivant des opérations susceptibles de dégager des bénéficiaires qualifiés fiscalement d'industriels et commerciaux. Sous des formes un peu différentes, les définitions des bénéficiaires agricoles (C.G.I. art. 63), des traitements et salaires (C.G.I., art. 79 et 80) sont aussi énumératives. A propos de ces définitions on s'est interrogé pour savoir pourquoi le législateur s'est imposé la tâche de définir des catégories d'activités professionnelles qui sont par ailleurs définies dans d'autres branches du droit (commerçants, salariés, etc.). Certains y ont vu la marque d'une "autonomie du droit fiscal" déchaînant ainsi une bataille de "tartes à la crème" qui éclabousse encore la doctrine (2). Sans entrer dans une querelle aujourd'hui dépassée mais révélatrice de la force souvent perverse des mots, on notera que

la formulation des définitions des diverses catégories de bénéficiaires relève plus de la facilité, voire du laisser-aller, que de la volonté d'élaborer un droit autonome.

La définition catégorielle des revenus correspond à la nécessité d'assurer une diversification de l'imposition en fonction de l'origine des gains du contribuable. Cependant, cette démarche s'oppose au caractère global et synthétique de l'impôt sur le revenu. Notamment, le fait de définir le revenu global imposable à partir de la sommation des revenus des différentes cédules risque de maintenir hors du champ d'application de l'impôt, les revenus "innommés" qui ne trouvent place dans aucune des catégories retenues. Le législateur a pallié cet inconvénient de la manière la plus simple, en restant dans la logique des définitions énumératives. En effet, on trouve en France, comme dans la plupart des autres systèmes d'impôt sur le revenu, une "catégorie-balai" qui permet de soumettre à l'impôt les revenus de toute nature qui ne peuvent figurer dans une autre cédule. Ainsi "sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéficiaires non commerciaux, les bénéficiaires des professions libérales, des charges et offices... et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfice ou de revenus". (C.G.I. art. 92). Les revenus des avocats et des notaires se trouvent ainsi rangés dans la même catégorie que ceux des joueurs professionnels, des prostituées et des trafiquants de toute espèce. Le législateur aurait, certes, pu éviter cette assimilation en donnant une définition synthétique du revenu imposable. Ce type de définition, que G. Cornu appelle les définitions objectives ou réelles, existe en droit fiscal. On le trouve généralement dans les impôts généraux modernes tels, précisément, que l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés. Ainsi l'article 39-5° du Code général des impôts range parmi les charges déductibles : "les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables". "Déterminante, conceptuelle, doctrinale, (la définition réelle) énonce les attributs spécifiques qui caractérisent, en son genre, l'objet défini" (3). C'est bien à cette filiation que se rattache la définition fiscale des provisions. A cela s'ajoute, comme le souligne M. Cozian, orfèvre en la matière, "une alerte sobriété" d'expression qui contraste avec le charabia du nouveau plan comptable où il est question de : "Provisions évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques et des charges que des événements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisées quant à leur objet, mais dont la réalisation est incertaine". Au siècle de Périclès les mathématiques et la poésie ne faisaient qu'un, il est triste que de nos jours l'art de compter soit aussi éloigné de l'art d'écrire. Cette sobre définition fiscale des provisions a donné naissance à toute une jurisprudence extrêmement nuancée, fondée sur l'exégèse du texte, qui fait honneur au juge fiscal et a permis une remarquable adaptation du droit aux conditions changeantes de la vie économique.

Un autre exemple de définition synthétique est constitué par l'article 109-1 du Code général des impôts : "Sont considérés comme des bénéficiaires distribués :

1° Tous les bénéficiaires ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts, non prélevées sur les bénéficiaires".

La formulation, moins concise que précédemment pour les provisions, semblerait faire référence, à une énumération de deux types de distribution. En fait, la définition de l'article 109-1 présente les deux faces d'un même et seul phénomène : le désinvestissement. Jusqu'à la réforme fiscale de 1948, une définition analytique et subjective des distributions de bénéfices prévalait. N'étaient considérées, du point de vue fiscal, comme des bénéfices distribués que les sommes réparties en vertu d'une décision prise par l'assemblée des actionnaires ou des associés. Il en résultait que l'imposition des revenus distribués dépendait avant tout de la volonté de la société distributrice, ce qui facilitait la fraude. L'article 109-1 du C.G.I. substitue au contraire, une définition réelle, objective, des bénéfices distribués en les assimilant à un désinvestissement, de sommes appartenant à la société et en identifiant les deux modalités de cette opération. Tantôt les sommes désinvesties proviennent de bénéfices sociaux, tantôt elles proviennent de valeurs sociales autres que les bénéfices. Ainsi, en droit fiscal, l'une des vertus de la définition réelle, globalisante, est d'élargir l'assiette de l'impôt et de limiter les échappatoires fiscales. Les impôts synthétiques modernes se prêtent mieux à ce type de définition, pourtant on les trouve parfois dans les anciens droits indirects. La pittoresque définition du vin, cidre et poiré en témoigne qui inclu. "tous les liquides se présentant sous les divers états par lesquels peut passer le produit du raisin, de la pomme ou de la poire depuis le moût jusqu'à la lie non parvenue à dessiccation complète" (C.G.I., art. 435). En l'occurrence c'est le contribuable qui risque de se trouver dans tous ses états quand il constatera qu'il lui faut boire la coupe fiscale jusqu'à la lie.

Mais la primauté des définitions réelles, synthétiques, est loin de se réaliser dans notre système fiscal, pourtant composé essentiellement d'impôts généraux qui sont par nature susceptibles d'être appréhendés de manière conceptuelle et objective. En effet, certains caractères de notre droit fiscal moderne tendent à bloquer ce processus de conceptualisation.

Ainsi, tout d'abord, l'élaboration de concepts synthétiques se heurte aux contingences de l'interventionnisme fiscal. La définition réelle est globalisante, uniformisante et égalitaire. L'interventionnisme fiscal tend à morceller, à différencier et à introduire des privilèges afin de faire bénéficier un groupe plus ou moins restreint de contribuables d'avantages fiscaux qui devraient les inciter à adopter certains comportements jugés souhaitables pour la réussite d'une politique fiscale déterminée. Les exemples ne manquent pas de ces définitions qui, dans un souci de particularisme, deviennent difficilement intelligibles. On les trouvaient, certes, déjà dans nos impôts d'autrefois. Ainsi, fiscalement, le bouilleur de cru n'est pas une personne qui distille le produit de sa récolte de fruits pour sa consommation personnelle. D'après l'article 315 du Code général des impôts : "sont considérés comme bouilleurs de cru les propriétaires, fermiers, métayers ou vigneronniers qui distillent ou font distiller des vins, cidres ou poirés, marcs, lies cerises, prunes et prunelles provenant exclusivement de leur récolte et qui ne se livrent pas au commerce des alcools dans le canton du lieu de distillation et les communes limitrophes de ce canton". Cette définition d'une précision analytique méticuleuse et dans laquelle l'énumération tient une grande place tend à réduire le champ d'application d'un régime jugé favorable. Mais, bien sûr, on fait bien mieux de nos jours. La fiscalité immobilière, qui déjà en tant que telle n'existe que par dérogation au droit commun, constitue une mine d'exemples. Ainsi le régime particulier du prélèvement libératoire (C.G.I., art. 235 quater) s'applique à certaines plus-values immobilières définies par cinq conditions relatives tant à la nature

des activités du bénéficiaire, qu'à la qualité et l'affectation des immeubles cédés, certaines conditions comportant d'ailleurs des exceptions qui pourront être prévues par décret. En outre, le taux du prélèvement libératoire ayant été modifié à plusieurs reprises de multiples régimes d'imposition se superposent comme des couches sédimentaires, avec les difficultés inhérentes à l'application des lois dans le temps. En définitive, l'article 235 quater qui, mystère de la codification, se rattache à un article 235 lui-même abrogé, n'occupe pas moins de deux pages des minuscules caractères des "Petits codes Dalloz" soit environ 7000 signes ! Quel exemple de concision !

L'examen de cette fiscalité dérogatoire fait apparaître un processus d'élaboration de ces textes qui rend absolument impossible l'élaboration d'une définition synthétique. Il s'agit de ce qu'on peut appeler le processus alluvionnaire. Une dérogation ayant été définie, le plus précisément possible, les groupes de pression divers vont réclamer l'assimilation à ce régime dérogatoire. Ce processus qui se traduit par des formules du type "sont également admis à bénéficier" ou "sont assimilées à" ou "sont soumis au même régime que" intervient soit durant la négociation et la discussion des textes, soit, plus tard, au gré des péripéties de la politique fiscale. En effet, les régimes d'exception se pérennisent volontiers en droit fiscal et ils tendent à se ramifier, si bien qu'il est parfois difficile de dire où commence le droit commun. Parfois même un régime que l'on croyait condamné à une mort lente, mais inexorable, reprend soudain vigueur, nouveau Lazare fiscal qui verra naître et disparaître bien des générations de fiscalités. Les avatars du privilège des bouilleurs de cru dans la loi de finances pour 1987 en fournit une belle illustration.

Un autre élément explique la raréfaction des définitions réelles dans le droit fiscal contemporain, c'est la mutabilité des textes fiscaux. La modification incessante de la législation n'est certes pas propre à la fiscalité, mais elle est particulièrement marquée dans cette matière. Chaque année une centaine d'articles du Code général des impôts sont modifiés par la loi de finances, sans parler des réformes particulières qui en cours d'année concernent tel ou tel impôt. Pris dans ce tourbillon législatif, les rédacteurs de la loi fiscale n'ont guère le loisir de peaufiner les textes concis et chargés de sens que requièrent les définitions synthétiques. A la limite, ils n'en ont pas le goût et l'intérêt d'un tel effort leur échappe. Parfois même, ils évitent soigneusement les concepts trop explicites afin de laisser le champ libre aux évolutions jugées indispensables. Ainsi, aucune législation fiscale ne donne une définition, à la fois précise et générale, de la notion de revenu imposable. En France, l'article 1er du Code général des impôts est rédigé comme suit : "Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physique désigné sous le nom d'impôt sur le revenu. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable... Ce revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes...". Pour le législateur, le revenu imposable n'est que la somme des revenus dont a disposé le contribuable durant une période donnée. Mais qu'est-ce que le revenu ? Cela n'est pas dit dans le Code. Pourtant il était possible de définir le concept de revenu. Depuis les civilistes qui voient en lui "le fruit périodique d'une source durable", jusqu'aux économistes modernes qui l'assimilent à "l'enrichissement net d'un sujet économique au cours d'une période donnée", les définitions ne manquent pas. Mais comme l'écrivait, avec une certaine candeur ou un certain cynisme, l'auteur du rapport final de la Commission royale britannique : "Aucun avantage réel ne pourrait résulter de l'introduction d'une définition générale qui aurait à couvrir un sujet aussi multiforme que le revenu taxable". Ce

point de vue est corroboré par les réflexions récentes d'un commentateur autorisé en la matière qui notait : "Sous la pression des besoins, l'Etat a choisi de saisir la matière imposable non comme un tout prédéfini mais à travers quelques grandes catégories, il n'y aura donc jamais de définition du revenu imposable dans le Code..." (4). Mais cet auteur ajoutait fort opportunément : "C'est dire également que pour les cas limites ... rien n'est encore fixé et que de nouveaux et spectaculaires revirements de jurisprudence peuvent aisément être prévus". Ainsi, cette absence de définition synthétique, pour compréhensible qu'elle soit, n'en est pas moins déplorable dans la mesure où elle nuit à la sécurité des rapports juridiques dans une matière qui requiert, de ce point de vue, un soin particulier. Le pragmatisme du législateur peut, cependant, s'expliquer par les difficultés inhérentes à la mise en oeuvre d'une définition conceptuelle. Mais dans ce cas pourquoi ne pas faire comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux, pour lesquels le législateur a édicté une double définition du bénéfice. L'article 38-1 du C.G.I. en donne, d'abord, une définition analytique : "Le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconque de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation". Puis l'alinéa suivant énonce la définition synthétique du bénéfice net qui 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'article 38-2 qui énonce la définition du bénéfice déterminé selon la théorie du bilan, n'est en fait pas intégralement appliqué. Mais il fournit une clé aux interprètes de la loi fiscale pour les difficultés qui pourraient survenir dans la mise en oeuvre des règles de calcul du bénéfice imposable. L'absence d'une notion générale et légale de revenu prive, au contraire, l'interprétation administrative ou juridictionnelle, de bases juridiques sûres (5). Cette attitude du législateur, dont la prudence confine à l'inertie, est-elle spécifique au droit fiscal comme on l'a suggéré ? Il est difficile de l'affirmer. Ce qui est sûr c'est que dans un droit dont l'application rencontre d'aussi grandes résistances que le droit fiscal (6), le législateur ne prend pas volontiers le risque d'adopter une formulation synthétique de la loi qui est susceptible de cristalliser les oppositions, alors qu'il lui est possible de parvenir quasiment au même résultat par le biais d'une formulation analytique dont le flou dissimule mieux la portée réelle des mesures édictées.

Ces quelques réflexions sur les définitions fiscales restent bien schématiques. Elles montrent, cependant, à quel point est nécessaire le travail de ré-écriture du Code général des impôts entrepris depuis quelques années. Déjà le Livre des Procédures fiscales regroupe près de 400 articles du C.G.I. et de ses annexes. Ceux-ci sont ordonnés selon un plan plus cohérent et écrits dans une forme simplifiée et allégée (7). Le même travail est envisagé pour l'ensemble du Code. S'il parvient à être réalisé dans un délai raisonnable, il représentera, comme le Livre des procédures fiscales, un progrès considérable pour la connaissance et la compréhension du droit fiscal. On peut se demander s'il ne serait pas opportun à cette occasion de s'interroger sur la portée de la codification. Ne devrait-on pas l'étendre aux textes régissant l'administration et la juridiction fiscales, voire à des dispositions générales de portée doctrinale à l'instar de la tradition qui prévaut dans la codification fiscale allemande ? Ainsi pourrait-on avoir,

en France, un code des impôts qui définisse la notion d'impôt. Même si elle n'avait pas valeur législative, son officialisation aurait certainement une vertu pédagogique. De la même manière, la taxe sur la valeur ajoutée, "la seule création fiscale du XXe siècle", pourrait accéder à la dignité qui lui est encore refusée, d'une définition conceptuelle susceptible de souligner la profonde originalité de cet impôt. Peut-être cela contribuerait-il à une meilleure acceptation de l'impôt par les contribuables car il n'est pas d'acquiescement durable sans compréhension.

NOTES

- (1) G. Cornu, "Les définitions dans la loi", Mélanges Jean Vincent, p. 77 et s.
- (2) M. Cozian, "Propos désobligeant sur une 'tarte à la crème' : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal", *Droit fiscal*, 1980, n° 41, p. 1054.
- (3) G. Cornu, *op. cit.*, p. 83.
- (4) P.F. Racine, "Réflexions sur la notion de revenu", *Revue de jurisprudence fiscale*, 1984, n° 2, p. 76 et s.
- (5) Ainsi que le soulignait déjà F. Neumark "Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung", A. Franck, Berne, 1947.
- (6) Cf. P. Beltrame, "La résistance à l'impôt et le droit fiscal", *Revue française de finances publiques*, L.G.D.J., 1984, n° 5, p. 21 et s.
- (7) J. Lamarque, Avertissement, "Livre des procédures fiscales" Dalloz, 1985, p. V.