



Droit public financier et droit fiscal : une famille à recomposer ?

Thierry Lambert

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2016/1 N° 133 , PAGES 111 À 120
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.133.0111

Date de mise en ligne : 20/08/2025

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2016-1-page-111?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Droit public financier et droit fiscal : une famille à recomposer ?

Thierry LAMBERT*

Une définition du droit par un juriste, ce serait une espèce de profession de foi. Je ne livre ici qu'une confession. D'agnostique ? peut être ; de sceptique ? sûrement pas. Car si je sais mal ce qu'est le droit dans une société, je crois savoir ce que serait une société sans droit.

Georges VEDEL, « Indéfinissable mais présent »,
Droits, 1990, 11, pp. 67-71.

RÉSUMÉ

Aujourd'hui le périmètre et le contenu des finances publiques sont incertains. L'idée qu'il s'agisse d'une science carrefour est largement répandue. Le droit fiscal ne se résume pas à quelques principes généraux et au consentement de l'impôt. Il doit être pris en compte dans toute sa complexité juridique, ce que ne parvient pas à faire la science des finances publiques. Rien ne permet de penser qu'il en aille autrement demain avec le droit public financier qui est naissant.

Today scope and content of public finances are uncertain. The idea that this is a crossroads science is widespread. Fiscal law is not a few general principles and consent of the tax. It should be taken into account

* Professeur à Aix-Marseille Université.

in all its legal complexity, That fails to make the science of public finances. There is nothing to suggest that to be otherwise tomorrow with financial public law which is growing.

Les promoteurs du droit public financier, au contenu non encore défini, ont pour projet semble-t-il, outre de cultiver le droit budgétaire, d'intégrer un certain nombre de considérations notamment économiques et financières dans leurs dimensions communautaires et mondiales. Dans ce nouveau chantier, la problématique du rôle de l'État¹, que l'on ne discute guère aujourd'hui considérant que le cadre et les contraintes communautaires s'imposent comme une évidence à l'heure de la mondialisation, doit être de nouveau questionnée. Il est surprenant par exemple d'examiner, de belle manière, la « règle d'or » uniquement sous l'angle de savoir si celle-ci doit être inscrite dans la Constitution ou dans une loi organique sans s'interroger sur son utilité², ce qui évidemment nous renverrait à des débats relatifs au rôle de l'État. L'approche technique a remplacé la réflexion politique, certes beaucoup plus clivante.

La préoccupation n'est pas tout à fait nouvelle.

Concernant la « science des finances », Gaston Jèze affirmait « qu'il faut étudier les phénomènes financiers en tenant compte de tous les facteurs, non seulement des facteurs financiers, économiques, mais aussi des facteurs politiques, sociaux, juridiques, etc. »³ et il ajoutait que « la science des finances doit mettre en plein relief le rapport qui doit exister entre les institutions financières d'un État, les buts sociaux visés et la situation économique générale du pays »⁴. Le doyen Louis Trotabas quant à lui présentant « la science des finances publiques » considérait « qu'il est indispensable de connaître le régime constitutionnel de l'État, son organisation, les services publics qui déterminent directement le budget. Mais il faut connaître aussi le droit privé, car l'impôt et l'emprunt produisent leurs effets sur les biens soumis aux règles du droit privé. Et comme

1. Concernant les contours de ce nouveau modèle étatique complexe lire Jacques CHEVALLIER, *L'État post-moderne*, LGDJ, coll. Droit et société, 2003, 225 pages.

2. Consulter les actes d'un excellent colloque, organisé les 27 et 28 mars 2014, Gestion & finances publiques, 2015, 1-2.

3. Gaston JÈZE, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, présentation Gilbert ORSONI, Réédition, Édition La Mémoire du Droit, 2013, pp. 7-8.

4. *Idem.*, p. 16.

la matière première des finances est toujours la monnaie, on ne peut approfondir les problèmes de finances publiques sans une forte culture économique »⁵.

Aujourd'hui les « finances publiques » ont supplanté, au moins dans le monde éditorial⁶, la « science et législation financières »⁷, le « droit budgétaire et comptabilité publique »⁸ ou encore les « finances publiques et politiques publiques »⁹. Les finances publiques, aujourd'hui entendues, couvrent les finances de l'État, celles des collectivités locales, les finances sociales et les finances communautaires au minimum. L'approche proposée est, pour l'essentiel, celle du droit¹⁰ laissant ainsi penser qu'existerait un « droit budgétaire » ou, plus précisément un « droit des finances publiques »¹¹ que la jurisprudence du Conseil constitutionnel¹² viendrait en quelque sorte sanctifier. Il est vrai qu'actuellement assez peu de place est laissée aux analyses économiques sauf quand elles émanent d'économistes, ou aux considérations historiques, sans parler de la prise en compte d'éléments de finances publiques comparées qui est trop souvent ignorée¹³. Penser la complexité du monde suppose de repenser le contenu des finances publiques.

Dans ces conditions l'examen de la relation entre les finances publiques, peut être dénommées demain le droit public financier, et le droit fiscal suppose de savoir de quoi l'on parle, ce qui semble encore obscur concernant le droit public financier, et de bien vouloir considérer que le droit fiscal est un droit comme tant d'autres.

5. Louis TROTABAS, *Précis de science et législation financières*, Dalloz, coll. Petits Précis Dalloz, 8^e éd., 1944, p. 1.

6. Chaque éditeur a un manuel de « finances publiques » à proposer.

7. Gilbert ORSONI, *Science et législation financières*, Economica, coll. Corpus droit public, 2005, 753 pages.

8. Louis TROTABAS, Jean-Marie COTTERET, *Droit budgétaire et comptabilité publique*, Dalloz, coll. Précis, 4^e éd., 1991, 545 pages.

9. Jean-Baptiste TOULOUSE, Jean-Frédéric DE LEUSSE, Yves ROLLAND, Xavier PILLOT, *Finances publiques et politiques publiques*, Economica, 1987, 650 pages.

10. Franck WASERMAN, *Les doctrines financières publiques en France au XIX^e siècle. Emprunts économiques, empreinte juridique*, LGDJ, coll. Bibliothèque finances publiques et fiscalité, 2012, 412 pages.

11. Aurélien BAUDU, *Droit des finances publiques*, Dalloz, coll. HyperCours, 2015, 841 pages.

12. Loïc PHILIP, *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, coll. Finances publiques poche, 1995, 112 pages.

13. Gilbert ORSONI (dir.), *Les finances publiques en Europe*, Economica, coll. Finances publiques, 2007, 532 pages.

I. – DE QUOI PARLE-T-ON ?

Aujourd'hui tout le monde parle de fiscalité et chacun semble avoir un avis sur le point de savoir comment réduire le prélèvement fiscal, ou encore comment faire payer ceux qui y échappent. Les poncifs les plus éculés tiennent lieu d'arguments notamment quand ceux qui les présentent revendiquent, comme argument d'autorité, le bon sens. Le plus souvent le discours est simpliste, revendicatif, juridiquement peu argumenté et au regard des techniques comme du droit fiscal très faible. Ce discours de comptoir, qu'il conviendrait d'analyser plus avant, montre que la fiscalité s'invite dans le débat public sans pour autant qu'un lien soit établi avec les finances publiques conçues comme « instrument qu'utilisent les gouvernants pour mener leur action, qu'il s'agisse de politiques (plutôt) structurelles (...) ou de politiques (plutôt) conjoncturelles (...) »¹⁴.

Les économistes ont un discours beaucoup plus construit et certains d'entre eux abordent « le système fiscal » comme élément constitutif des prélèvements obligatoires. Quand l'approche économique de l'impôt est privilégiée cela conduit à analyser les distorsions qui peuvent être engendrées par l'impôt, le degré de progressivité du système fiscal ou encore la question relative à la redistribution¹⁵. D'une façon générale les économistes se soucient assez peu de considérations juridiques. Ce dont il est question pour eux c'est du rôle des finances publiques dans l'économie, ce qui conduit à considérer que l'impôt est un instrument parmi d'autres.

A. De politiques fiscales

La notion de politique fiscale peut être comprise au moins de deux façons. « Au sens large, l'expression recouvre l'ensemble des choix qui concourent à fixer les caractéristiques d'un système fiscal. (...). En un sens plus étroit, la politique fiscale désigne l'utilisation faite de l'impôt à des fins économiques ou sociales »¹⁶. Définies ainsi les politiques fiscales trouvent toute leur place dans les finances publiques, au même titre que les subventions, les fonds de concours, l'emprunt ou la monnaie, qui participent au financement des politiques publiques. Il a été montré que tous ces outils pouvaient être mobilisés ensemble,

14. Jean-Luc ALBERT, *Finances publiques*, Dalloz, coll. Cours, 9^e éd., 2015, p. 119.

15. Florence HUART, *Économie des finances publiques*, Dunod, coll. Cours, 2012, pp. 93 s.

16. Bernard CASTAGNÈDE, *La politique fiscale*, PUF, coll. Que sais-je ?, 2008, p. 3.

par exemple dans le domaine de la culture pour le financement de la production cinématographique¹⁷ comme pour celui du patrimoine culturel¹⁸.

Les politiques fiscales sont conçues comme des dispositifs d'accompagnement. Il n'existe pas par exemple de politique publique en matière de logement sans un dispositif financier, d'ailleurs généralement complexe, et quelques dispositions fiscales incitatives et favorables à l'investissement. De la même manière, une politique publique agricole ou de formation professionnelle n'est jamais pensée sans son dispositif financier dont la fiscalité est l'un des éléments. Cette façon de procéder conduit à une instrumentalisation de la fiscalité jusque dans le détail, le législateur allant jusqu'à cibler les bénéficiaires d'un avantage.

Il y a plus de dix ans le Conseil des impôts a montré que les dérogations en matière fiscale, les niches fiscales, étaient le plus souvent des dispositifs nombreux, d'un coût mal maîtrisé, d'une utilité rarement démontrée et facteur de complexité tant pour les entreprises que pour les particuliers¹⁹. Plus récemment, il a été affirmé que « ces dépenses fiscales partent toutes de l'hypothèse qu'une incitation financière est susceptible d'influer sur le comportement escompté. Or, ce présupposé n'est pas toujours vérifié »²⁰.

À cela s'ajoute le fait que les dispositions fiscales, dont on a du mal à considérer qu'il s'agisse d'une politique s'inscrivant dans une perspective globale et cohérente, sont le plus souvent soumises à des modifications incessantes au motif qu'il convient de les adapter à une multitude de cas particuliers au point qu'il est parfois possible de se demander si des principes de portée générale existent encore.

S'il ne semble pas faire de doute que la politique fiscale s'inscrit dans le périmètre des finances publiques, peut-être ne faut-il pas la confondre avec la technique et le droit fiscal qu'il convient de maîtriser si l'on veut avoir un avis autorisé sur la politique fiscale.

17. Xavier CABANNES, *Le financement de la production cinématographique, Le financement de la culture* (Gilbert ORSONI, dir.), Economica, coll. Finances publiques, 2007, pp. 113-126.

18. Vincent DUSSART, *Les instruments budgétaires de financement du patrimoine culturel, Le financement de la culture* (Gilbert ORSONI, dir.), *op. cit.*, pp. 197-208.

19. Conseil des impôts, 21^e rapport au président de la République, *La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales*, Éd. Journaux officiels, 2003, 220 pages.

20. Katia WEIDENFELD, *À l'ombre des niches fiscales*, Economica, coll. Pratique du droit, 2011, p. 65.

B. De techniques fiscales

Il est toujours surprenant de rencontrer des universitaires, voir des juristes installés à l'université, traiter ceux qui maîtrisent la technique fiscale, et qui sont aussi des juristes comme les autres²¹, avec condescendance. Ce sont généralement les mêmes qui ont un discours sur les politiques fiscales, empreint de certitudes, tout en ignorant les ressorts certes complexes des techniques comme du droit fiscal. Cette situation ne lasse pas d'étonner...

Nous partageons le point de vue selon lequel « le droit fiscal présente une grande technicité et, si l'on ne fait pas l'effort de passer par la technique, le débat tourne rapidement autour de quelques grands principes, mais qui ne mènent pas très loin, du style « les impôts sont trop lourds », « il faut faire payer les riches ». Il ne faut évidemment pas réduire la fiscalité à une technique, mais il ne faut pas tomber dans l'excès inverse, en rejetant systématiquement la technique pour se réfugier dans les grands principes »²².

Le législateur vote des textes qui semblent parfois donner satisfaction à une poignée de contribuables et l'administration, avec l'arsenal réglementaire, vient encore en réduire le nombre ou en préciser les bénéficiaires. Dans ces conditions comment le droit fiscal ne se complexifierait-il pas ? C'est cette complexité qu'il convient de maîtriser à la fois pour mettre en oeuvre les dispositifs mais aussi pour en dégager le sens et la portée notamment au regard des politiques publiques et des finances publiques. Par exemple, ce n'est qu'après avoir examiné très précisément et dans le détail les revenus fonciers, et notamment les régimes spéciaux et les cas particuliers, qu'il est possible de répondre à la question de savoir s'il existe une politique fiscale en la matière. Procéder autrement ne peut que nous renvoyer à des a priori et à des affirmations qui peuvent s'avérer sans fondement.

Aujourd'hui par exemple les transferts intragroupes, par la technique des prix de transfert, représentent plus de la moitié du commerce mondial. L'OCDE, à la demande du G20, a mis à l'ordre du jour la lutte contre les transferts de bénéfices qui visent à déplacer la matière imposable vers des territoires à fiscalité privilégiée²³. La perte de

21. Thierry LAMBERT, « Le fiscaliste, un juriste comme les autres », *Gestion & Finances publiques*, 2014, 3-4, pp. 12-20.

22. Bernard PLAGNET, « Le Conseil des impôts a-t-il une doctrine ? », *Droit fiscal*, 2006, 24, pp. 1139-1141.

23. Thierry LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Montchrestien, coll. Grands colloques, 2011, 227 pages.

recettes fiscales pour certains États affecte leur développement. On peut traiter cette question d'un point de vue budgétaire et en rester là. Mais, pour comprendre les mécanismes juridiques utilisés par ces entreprises, et les combattre, mieux vaut maîtriser les notions de surcapitalisation de filiales étrangères, de déduction de charges fictives ou de redevances. Autant de questions qui ne sont techniques qu'en apparence car, elles sont fondamentalement juridiques et politiques. Si cet effort de compréhension n'est pas fait, alors on en restera au niveau d'un discours très général mais qui n'a pas véritablement d'intérêt.

Il est indispensable que les juristes en général, et les spécialistes de finances publiques ou de droit public financier en particulier, fassent l'effort de s'approprier les techniques comme le droit fiscal. Dans une démocratie, ceux qui les maîtrisent et qui sont capables de les inscrire dans leur environnement budgétaire doivent être au service du décideur politique et non l'inverse.

II. – SI L'ON PARLAIT DE DROIT ?

Le droit fiscal ne se résume pas à l'énoncé de quelques principes même si, au fil du temps, il s'est constitutionnalisé, ce qui n'est pas sans influence sur le législateur, l'administration et le juge de l'impôt²⁴. La prégnance de la jurisprudence constitutionnelle est parfois contestée par une partie de la doctrine qui considère que « le Conseil constitutionnel n'a pas seulement réduit la liberté d'action fiscale des élus du peuple et donc, plus généralement, restreint leur capacité à définir la politique économique du pays. Il a également redessiné l'équilibre des pouvoirs qui caractérise notre système institutionnel et en détermine la nature »²⁵. Le débat est d'importance dans une société démocratique, notamment au regard de ses finances publiques, mais le droit fiscal ne se réduit pas à sa constitutionnalisation.

La spécialisation du droit fiscal, qui n'est pas seulement le produit de sa complexité, conduit à sa déclinaison sous la forme du droit fiscal des affaires, du droit fiscal international, des droits d'enregistrement ou encore des procédures fiscales pour ne retenir que les domaines les plus connus. Chaque branche du droit fiscal ne se réduit pas à quelques techniques particulières, elle est organisée et régie par le droit. Rien

24. Loïc PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel. Évolution d'une jurisprudence*, Economica, coll. Finances publiques, 2014, 154 pages.

25. Martin COLLET, *L'impôt confisqué*, Odile Jacob, coll. Corpus, 2014, p. 19.

n'est plus juridique qu'un abus de droit, un acte anormal de gestion ou la définition d'un établissement stable. La tentation, notamment pour ceux qui sont certes juristes mais qui ne maîtrisent pas le droit fiscal, est de considérer que tout ceci se réduit à quelques techniques. C'est une vision alchimique du droit fiscal.

A. Un droit non soluble

Le droit fiscal immobilier, le droit fiscal des sociétés, ou encore le droit fiscal des personnes publiques, par exemples, ne nous semblent pas être dans le périmètre des finances publiques, ou du droit public financier, sauf par l'intermédiaire des dispositifs fiscaux nourrissant chacun de ces droits qui peuvent être inclus dans la loi de finances, mais qui peuvent l'être aussi dans des textes autres que financiers, et sous l'angle du rendement budgétaire. Ces branches du droit fiscal sont gouvernées par des principes et des logiques juridiques qui leur sont propres.

Ainsi qu'il a été dit, « le droit fiscal est une discipline juridique ayant sa logique propre, ses principes, ses exceptions, ses méthodes d'interprétation, sa dialectique. La tâche de l'apprenti fiscaliste est de s'en pénétrer, d'apprendre à comprendre et à raisonner, non d'encombrer sa mémoire des derniers gadgets, aussi complexes qu'éphémères, que crée rituellement chaque loi de finances »²⁶. Il importe au fiscaliste de savoir notamment maîtriser, et d'intégrer, le droit des sociétés, le droit des obligations ou encore le droit des contrats. Il se doit aussi de connaître le droit comptable²⁷ qui, lui aussi, ne peut pas être réduit à une technique.

On peut douter, par exemple, que les droits d'enregistrement appartiennent pleinement et exclusivement aux finances publiques. Les principes qui les régissent ont été fixés pendant la période révolutionnaire, et trouvent leur source dans l'Ancien régime, ils sont à la fois une formalité juridique et un impôt. En effet, l'enregistrement donne date certaine à un acte sous seing privé, ce qui le rend opposable à l'égard des tiers. C'est également un préalable obligatoire à l'accomplissement de la formalité de publicité. Enfin l'enregistrement peut constituer une

26. Maurice COZIAN, Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 38^e éd., 2014, p. IX.

27. Consultez deux excellents ouvrages : Maurice COZIAN, Pierre-Jean GAUDEL, *La comptabilité racontée aux juristes*, Litec, coll. Litec fiscal, 2006, 549 pages ; Arnaud DE BISSY, *Comptabilité et fiscalité. Du résultat comptable au résultat fiscal*, LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2013, 586 pages.

condition de validité de l'acte²⁸. Si les droits d'enregistrement ont un intérêt au regard de la sécurité juridique, certains se sont interrogés sur le point de savoir s'il fallait parler d'un « requiem pour les droits d'enregistrement ? »²⁹. À l'évidence les droits d'enregistrement ne sont pas, ou plus exactement ne sont plus, une question centrale de nos finances publiques. Il n'en reste pas moins que les droits d'enregistrement sont une question de droit fiscal tout à fait essentielle dans la vie des affaires comme dans la vie ordinaire. On imagine mal que les droits d'enregistrement, dans toute leur complexité juridique, soient demain un élément constitutif du droit public financier.

Aucune déclinaison du droit fiscal général, les droits d'enregistrement comme le reste, n'est complètement soluble dans des finances publiques transformées en droit public financier, même si certains peuvent être tentés par une conception hégémonique de la matière.

B. Un droit construit

Loin de nous l'idée d'ouvrir, à nouveau, un débat relatif à l'autonomie et au réalisme du droit fiscal dont il a été affirmé qu'il s'agissait d'une « tarte à la crème », considérant que « le jour où les juristes auront la curiosité de mieux suivre la fiscalité et où les fiscalistes auront la même curiosité à l'égard des autres branches du droit, on s'apercevra que le droit fiscal est moins particulariste, moins autonome, moins réaliste qu'on le prétend »³⁰.

Les sources constitutionnelle et législative du droit fiscal sont l'expression juridique du consentement à l'impôt. Mais chacun sait que la loi fiscale n'est pas toute entière dans la loi de finances, des dispositifs fiscaux pouvant se nicher dans des lois ordinaires. Il est même arrivé qu'une loi de finances faute d'avoir été votée dans les délais oblige le législateur à adopter une loi ordinaire autorisant la perception des impôts et taxes existants, dès lors que le dispositif constitue un élément détaché, préalable et temporaire de la loi de finances de l'année³¹. Chacun sait aussi que les sources réglementaires,

28. Article 1589-2 du Code civil.

29. Pierre BELTRAME, « Les paradoxes des droits d'enregistrement », RFFP 1993, 42, pp. 7-12.

30. Maurice COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd., 1999, p. 12.

31. CC n° 79-111 du 30 décembre 1979, *Actualité juridique de droit administratif*, 1980, 6, note Claude FRANCK, pp. 357-361.

et notamment la doctrine administrative, occupent une place de choix dans ce qu'il est convenu d'appeler la légalité fiscale.

C'est sur ce socle, celui de la légalité fiscale³², que rien ne peut réduire et dont aucune autre discipline que le droit ne peut rendre pleinement compte, que les régimes d'imposition et les procédures, notamment, sont élaborés. Pour ne retenir qu'un exemple, en matière de TVA, la définition d'un fait générateur, de l'exigibilité mais aussi celle d'un assujetti partiel ou encore d'une opération à caractère onéreux sont des questions juridiques tout à fait fondamentales pour qui veut comprendre les ressorts, la logique implacable de la TVA, et qui ne se réduisent pas à des énoncés aussi rapides que superficiels.

Les logiques contentieuses qui se dégagent de la jurisprudence rendent parfaitement compte du fait que le droit fiscal a une logique, des principes et des classifications. Le juge administratif remplit d'ailleurs parfaitement son office se livrant tout à la fois à des constructions prétoriennes ainsi qu'il le fait dans d'autres domaines, devant le vide laissé parfois par le législateur et sachant souvent se montrer protecteur des droits du contribuable³³.

Aujourd'hui les finances publiques, telles qu'exprimées dans beaucoup de manuels, ne rendent pas compte pleinement de la complexité du droit fiscal. La présentation qui en est faite se résumant à l'énoncé de quelques principes généraux et du système fiscal, avec une description sommaire des prélèvements. Demain, il semble difficile qu'il en soit autrement avec le droit public financier car le droit fiscal est un droit parfaitement construit.

Que conclure ?

Au-delà de quelques principes, justifiant juridiquement le consentement à l'impôt, les finances publiques et le droit fiscal n'ont jamais été une famille fusionnelle. Qu'en sera-t-il demain avec un droit public financier en gestation ? Nous pouvons raisonnablement penser que nous resterons dans la situation qui est celle d'aujourd'hui, c'est-à-dire un concubinage stable et notoire mais laissant aux partenaires beaucoup de libertés.

32. Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, coll. Droit fondamental, 4^e éd., 2010, pp. 19 s.

33. Thierry LAMBERT, *Les constructions jurisprudentielles de la juridiction administrative, Le contentieux fiscal en débats*, LGDJ, coll. Grands colloques, 2014, pp. 123-138.