

« Le droit de propriété et l'impôt au travers de la doctrine privatiste », in *Par le droit immobilier et au-delà. Mélanges en l'honneur de Daniel Tomasin*, Paris, Dalloz, 8 déc. 2022, pp.221-233.

# Le droit de propriété et l'impôt au travers de la doctrine privatiste

par Fabrice Bin

*Maître de conférences, Université Toulouse 1 Capitole, IRDEIC*

Le professeur Daniel Tomasin (1943-2022) était un spécialiste du droit de propriété, aussi bien sous tous les aspects pratiques de la copropriété que par ses réflexions de fond. Il a notamment dirigé un colloque tenu à Toulouse en 2005 autour du « phénomène de l'appropriation », dont les actes ont été publiés<sup>1</sup>. Cette stimulante recherche collective avait ainsi pour objet d'étudier un « phénomène éternel et humain qui se double aujourd'hui d'une recherche de reconnaissance juridique et entraîne une multitude de nouvelles questions » avec comme « projet de revisiter la propriété pour en redécouvrir les éléments et la nature à travers leur analyse et leur expérience. Le défi était donc lancé de réfléchir sur la genèse de la propriété<sup>2</sup> ». En guise d'hommage, cette contribution a pour objet de prolonger ces travaux en s'intéressant à un phénomène ancien et très particulier d'appropriation, l'impôt, phénomène « éternel et humain » dans sa dimension politique et qui pose depuis l'origine le problème de sa transformation juridique.

Le professeur Plagnet avait déjà participé à cette recherche collective en traitant de la façon magistrale qui lui est habituelle le « point de vue du fiscaliste » sur les relations entre impôt et droit de propriété<sup>3</sup>. La présente contribution se limite à un autre aspect que celui du droit positif si bien traité par Bernard Plagnet : le discours sur le droit positif des auteurs de doctrine. Doctrine au sein de laquelle D. Tomasin s'est notamment illustré par son rôle de transmission en assurant avec bonheur de

---

<sup>1</sup> D. Tomasin (dir.), *Qu'en est-il de la propriété ? L'appropriation en débat*, Toulouse, PUSST, coll. « Les travaux de l'IFR », t. 5, 2007, 334 p.

<sup>2</sup> D. Tomasin, in *ibid.*, p. 11-12.

<sup>3</sup> B. Plagnet, « Le point de vue du fiscaliste », in D. Tomasin (dir.), *ibid.*, p. 49-58.

nombreuses responsabilités : directeur de thèse, directeur de centre de recherches (l'IEJUC), directeur de diplôme et de revue (*Droit et ville*)<sup>4</sup>.

L'occasion s'étant déjà présentée d'étudier principalement la doctrine publiciste en matière de droit fiscal, la présente analyse sera concentrée sur les auteurs privatistes, à l'origine qualifiés de civilistes. Comme plusieurs auteurs affairistes seront cités, le terme plus large de privatiste sera privilégié. Pour autant, au travers de la remarquable continuité depuis les analyses développées au XIX<sup>e</sup> siècle par des auteurs éminemment civilistes, cette étude est l'occasion de mettre en valeur l'unité et le renouvellement de la doctrine privatiste en matière fiscale.

Pourquoi partir spécialement du droit de propriété ? Parce que tous les auteurs s'y réfèrent quand il s'agit d'identifier les caractéristiques majeures de l'impôt et, partant, dans la démarche normativiste actuelle, la façon dont la loi fiscale doit être conçue (par la doctrine) et appliquée. En se fondant sur la Déclaration des droits de l'homme (article 17) et sur la doctrine depuis l'Antiquité, plusieurs auteurs principalement privatistes défendent le droit de propriété contre l'impôt et en tirent plusieurs conséquences juridiques quant au statut des lois fiscales. On ne saurait leur donner tort pour ce qui est de la conception fondamentale du droit fiscal sur laquelle reposent leurs analyses : le droit fiscal moderne a été construit pour protéger le contribuable, et plus particulièrement sa propriété, contre l'emprise de l'État. Le professeur Bienvenu avait ainsi remarqué que « s'il n'a pas échappé au réformisme révolutionnaire et impérial, le droit fiscal, au contraire des autres branches du droit, a résisté à la rationalisation<sup>5</sup> » or « la fiscalité est inconcevable sans juridisme. S'immisçant dans la sphère de la fortune privée et de la liberté individuelle elle doit offrir les garanties d'une certaine fixité de ses règles fondamentales et d'une transparence suffisante de ses techniques<sup>6</sup> ». Les difficultés longtemps posées par la légalité fiscale s'expliquent notamment par le fait que « les sources constitutionnelles du droit fiscal ont été longtemps négligées et suscitent un certain intérêt depuis l'apparition en France du contrôle de constitutionnalité<sup>7</sup> ».

Notre thèse est que la doctrine fiscaliste s'est quelque peu divisée avec la naissance au tournant du XX<sup>e</sup> siècle d'une science moderne du droit fiscal, principalement illustrée par des auteurs publicistes. Le droit fiscal de ce point de vue a suivi le droit

---

<sup>4</sup> V. l'hommage qui lui a été rendu en ligne par maître Poulichot : « Daniel Tomasin et l'importance des lignages doctrinaux », consultable sur [https://www.legavox.fr/blog/thierry-poulichot/daniel-tomasin-importance-lignages-doctrinaux-31876.htm]. V. aussi J.-F. Giacuzzo et F. Bayard-Jammes, « Hommage à Daniel Tomasin », *Droit et ville* 2021/2, n° 92, p. 3-4.

<sup>5</sup> J.-J. Bienvenu, *Droit fiscal*, Paris, Puf, 1987, p. 14.

<sup>6</sup> *Ibid.*, p. 15.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p. 21.

administratif, caractérisé par une analyse centrée sur l'administration<sup>8</sup>. En droit fiscal, cela a pour conséquence de concevoir la matière comme un droit certes d'exorbitance mais un droit spécifique de l'État, ce qui légitime le pouvoir d'imposer. Cela n'a jamais empêché les auteurs publicistes de critiquer l'usage fait par le législateur de sa compétence, ni par le juge fiscal de la sienne, mais la perspective est tout de même différente. Après avoir plus particulièrement étudié l'apport des publicistes sur ces questions qui touchent fondamentalement à la légitimité du pouvoir d'imposer au travers des analyses juridiques qu'elle suscite<sup>9</sup>, le présent hommage au professeur Tomasin est l'occasion d'approfondir l'étude des auteurs privatistes depuis le XIX<sup>e</sup> siècle, unis sur ce point par leur formation de civilistes.

La défense par les civilistes du droit de propriété face à l'impôt s'illustre notamment par une conception particulière de la loi fiscale et de son interprétation, au sens aussi bien théorique que juridiquement pratique. Il faut ici observer à la fois la remarquable continuité chez plusieurs auteurs depuis les spécialistes de l'enregistrement au XIX<sup>e</sup> siècle, continuité qui remonte en réalité à l'Antiquité (I) et le renouvellement des critiques privatistes de la loi fiscale, tout simplement lié à la modernisation des analyses juridiques, sans doute sous l'aiguillon de la prépondérance publiciste au XX<sup>e</sup> siècle dans la matière (II).

## I. - PERMANENCE CHEZ LES PRIVATISTES D'UNE CONCEPTION RESTRICTIVE DE L'INTERPRETATION DES LOIS FISCALES REMONTANT A L'ANTIQUITE

L'interprétation de loi fiscale pourrait être considérée comme un dossier clos en théorie du droit en ce début de XXI<sup>e</sup> siècle. Il n'en est rien. Une partie de la doctrine privatiste maintient une théorie restrictive en la matière (A) même après que plusieurs

---

<sup>8</sup> Le droit administratif est caractérisé par « une analyse prioritairement centrée sur l'administration. Ce trait est indéniablement le plus ancien [...]. Il est même sans doute aussi ancien que le droit administratif (au sens de discipline académique) lui-même. On s'en convaincra sans grande peine en lisant ou relisant les "pères fondateurs" de la discipline, qui étaient des praticiens et qui ont donc logiquement étudié et présenté la discipline en se plaçant du point de vue qui leur était familier », F. Melleray, « Marcel Waline et la manière française contemporaine de faire du droit administratif », *RFDA* 2014. 147.

<sup>9</sup> Nous nous permettons de renvoyer à F. Bin, « À l'ombre du positivisme : quelle place pour une doctrine de la justice fiscale propre aux juristes fiscalistes (XIX<sup>e</sup>-XX<sup>e</sup> siècle) ? », in C. Glineur, E. de Crouy-Chanel et C. Husson-Rochcongar (dir.), *La justice fiscale (X<sup>e</sup>-XXI<sup>e</sup> siècle)*, Bruylant, 2020, p. 133-151, et « L'invocation de la Déclaration des droits de l'Homme en droit fiscal », in *Des racines du droit et des contentieux. Mélanges en l'honneur du professeur J.-L. Mestre*, Paris, éd. l'Épitoque, coll. « Académique », vol. IX, mars 2020, t. 2, p. 25-34.

auteurs publicistes éminents en aient démontré la vacuité sur le plan du droit positif (B).

A. - UNE THEORIE TRADITIONNELLE REVIVIFIEE  
DANS LA DOCTRINE CIVILISTE DU XIX<sup>È</sup> SIECLE

Comme l'a souligné le doyen Trotabas, la théorie de l'interprétation restrictive, ou littérale, de la loi fiscale remonte à l'Antiquité<sup>10</sup>. L'œuvre de Modestin, jurisconsulte romain de la première moitié du III<sup>e</sup> siècle, pose les bases de cette théorie qui repose sur une assimilation de la loi fiscale à la loi pénale, considérées comme exorbitantes, et donc exigeant d'être strictement encadrées. Elle est traduite par deux formules répétées depuis : *Odia sunt restringenda* et surtout *in dubio contra fiscum*.

Trotabas cite le doyen Eustache Pilon<sup>11</sup>, qui reprend sur ce point un ouvrage antérieur d'un siècle publié par deux avocats à la Cour, Paul Lucas-Championnière et Esprit Rigaud. Ils écrivaient: « C'est une conséquence du caractère rigoureux et restrictif des lois fiscales, qu'elles ne peuvent être appliquées par analogie, c'est-à-dire, en étendant les dispositions d'un cas expressément prévu à un autre cas non formellement indiqué<sup>13</sup>. » Le rejet de l'interprétation par analogie des lois fiscales est une des conséquences fondamentales de la théorie de l'interprétation littérale. Mais leur ouvrage est d'autant plus intéressant qu'il montre d'abord la continuité de la doctrine depuis l'Antiquité en passant par de grands auteurs de l'Ancien Régime et ensuite par le fait que cette continuité n'empêche pas les controverses. Ils énoncent en effet que « Tel est le caractère des lois fiscales, qu'elles doivent être interprétées selon les règles les plus rigoureuses de la logique, quelle que soit la conséquence à laquelle on est conduit. On ne rencontre pas dans son application, de ces considérations prises dans les circonstances, ou dans la position des personnes, qui portent le juge à faire fléchir le sens incertain du texte : s'il s'en présentait, elles devraient être écartées. Mais ce n'est point s'éloigner du texte ni de l'esprit de la loi que de décider, dans le doute, en faveur des contribuables ; c'est, au contraire, en faire une juste application. C'est une règle de tous les tems [sic] que "dans le doute, la convention s'interprète contre celui qui a stipulé, et en faveur de celui qui a contracté l'obligation" (C. civ., art. 1162). Cette maxime s'étend à l'interprétation des lois, et notamment des lois fiscales. C'est par une espèce de convention entre l'état et les citoyens, que les impôts sont établis : l'état est le créancier, les citoyens sont débiteurs ; si la loi constitutive de l'impôt n'explique pas clairement les droits qui sont dus, la faute en est au premier, *in cuius erat*

---

<sup>10</sup> L. Trotabas, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de François Geny*, t. III, Paris, Sirey, 1934, p. 102 et 103.

<sup>11</sup> E. Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, Paris, Dalloz, 1929, t. 1, n<sup>os</sup> 39 s.

<sup>13</sup> P. Lucas-Championnière et E. Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque et des contraventions de la loi du 25 ventôse an XI*, Paris, Au bureau du contrôleur de l'enregistrement, 1839, t. 1, n<sup>o</sup> 39, p. 36.

*potestate legem apertius dicere*. Aussi, l'on a toujours reconnu que, dans les cas douteux, le juge devait prononcer contre le fisc : *Non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contrit fiscum jacile responderit*, porte la loi 10 au digeste *de jure fisci*. Cette décision n'est point fondée sur la maxime *odiosa restringenda*, comme plusieurs l'ont enseigné (2), car ni les impôts qui sont nécessaires à l'état, ni le fisc qui les recueille, n'ont rien d'odieux ; les droits sont une dette légitime, mais la règle précédente est une application d'une autre plus générale, suivant laquelle le demandeur, qui ne prouve pas la légitimité de sa demande, ne peut rien obtenir : *actore non probante, qui convenitur, et si nihil ipse praestat, obtinebit. L. L. in fin. C. de edendo*. Aussi, c'est sur cette loi que Domat appuie ce qu'il dit dans son traité du Droit public, tit. 5, sect. 6, n° 18, que : "En toutes sortes de contributions, s'il arrive des difficultés qui rendent douteuse la cause du fisc, de sorte que son droit paraisse incertain, c'est qu'il ne se trouve pas assez établi, ou que le droit étant assez établi, il y eut du doute pour la qualité du droit, ou d'autres semblables difficultés ; ces sortes de doutes doivent se résoudre en faveur des particuliers, contre le fisc."<sup>14</sup>. »

Chez Gabriel Demante, autre grand auteur spécialiste des droits d'enregistrement au XIX<sup>e</sup> siècle, la défense du contribuable passe par la défense du droit de propriété face à la loi fiscale. Dans son ouvrage de référence, comme membre de l'exégèse, il se contente d'analyser article par article la loi du 22 frimaire an VII. Mais dès le premier article, il expose sa conception de l'impôt. Comme Thiers<sup>15</sup>, il défend l'utilité de l'impôt mais en exige un étroit contrôle : « Certains économistes ont dit : "L'impôt est un mal nécessaire"<sup>[16]</sup>. » Je n'aime pas cette formule. Tout mal est un désordre ; or l'impôt, ou, pour mieux parler, la contribution de chacun dans les charges publiques, est une condition nécessaire d'ordre et de sécurité. Il ne convient donc pas de l'appeler un mal. Toutefois, il reste vrai de dire que la franchise des personnes et des choses demeure comme principe général. Il suit de là que l'impôt ne peut être perçu qu'en vertu d'une loi expresse, que les lois d'impôts doivent recevoir une interprétation stricte, et que le doute sur le sens de ces lois doit profiter aux contribuables. [...] Tout le monde est d'accord sur la généralité de ces principes<sup>17</sup>. » Il n'y a donc pas de discussion sur cette théorie d'après Demante.

---

<sup>14</sup> *Ibid.*, n° 37, p. 34-35.

<sup>15</sup> V. *infra*. La théorie de l'interprétation stricte est une « traduction » de la doctrine libérale : P. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Paris, Economica, 1980, p. 164.

<sup>16</sup> H. Passy dans le *Dictionnaire d'économie politique* de Guillaumin.

<sup>17</sup> G. Demante, *Principes de l'enregistrement*, 4<sup>e</sup> éd., Paris, Cotillon-Delamotte, 1888, t. 1, p. 7.

Comme le remarque très justement G. Dedeurwaerder, cette théorie traduit la domination du droit civil sur le droit fiscal jusqu'au début du XX<sup>e</sup> siècle<sup>18</sup>. Elle a pourtant subsisté malgré la « publicisation » du droit fiscal.

B. - *UNE THEORIE TOUJOURS VIVANTE*  
*MALGRE LES CRITIQUES DE LA DOCTRINE PUBLICISTE*

Après Trotabas, plusieurs publicistes ont démontré au XX<sup>e</sup> siècle l'inexistence de la théorie de l'interprétation littérale des lois fiscales, non seulement sur le plan de la jurisprudence<sup>19</sup> – dont le pouvoir créateur, pourtant indéniable, est justement refusé par les tenants de la théorie de l'interprétation restrictive – mais aussi de façon plus théorique sur le plan de son inadéquation : une interprétation littérale peut aussi bien être défavorable que favorable au contribuable et à la protection de son droit de propriété<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Paris, Dalloz, coll. « Nouvelle bibliothèque des thèses », 2010, p. 204.

<sup>19</sup> V. C. Gour, J. Molinier et G. Tournié, *Droit fiscal*, Paris, PUF, coll. « Thémis les grandes décisions de la jurisprudence », 1977, p. 44-51, qui citent plusieurs décisions qui n'appliquent pas une telle théorie. Si la jurisprudence affirme en harmonie avec la doctrine que « le caractère des lois qui créent l'impôt est de ne pouvoir être ni étendues, ni restreintes, mais d'être littéralement appliquées et exécutées » (Civ. 25 janv. 1836, *S.* 1836. I. 96), les auteurs remarquent qu'en adoptant le complément doctrinal classique de l'interprétation littérale (« Que les lois d'impôt dont le sens est clair et précis doivent être appliquées à la lettre et qu'il n'est pas permis d'y introduire, sous prétexte d'interprétation, des distinctions qu'elles n'ont pas faites » : Civ. 6 avr. 1887, *Maugard*, *DP* 1887. 1. 504) la Cour de cassation laisse ouvert la possibilité d'une interprétation (puisque le sens des lois fiscales peut n'être ni clair, ni précis), et, partant, de différentes méthodes en la matière. D'ailleurs, comme le soulignent les auteurs, le juge fiscal a toujours utilisé plusieurs méthodes d'interprétations de la loi fiscale. Ainsi, « l'analyse de la jurisprudence ne permet pas de dégager une règle uniforme d'interprétation en matière fiscale. La Cour de cassation met en œuvre tantôt une interprétation restrictive de la loi, tantôt une interprétation extensive (v. note Pilon sous Cass. req. 11 fév. 1925 et Cass. Civ. 10 fév. 1926, *DP* 1927, 1, 17 : Cass. réun. 9 mars 1927 et 16 juin 1933, *S.* 1934, I, 241, note Esmein [...]) sans qu'il soit d'ailleurs possible de mettre en évidence un critère indiscutable. Il en va de même du Conseil d'État qui n'hésite pas, ainsi qu'a pu l'écrire un annotateur, à "s'élever, par un effort d'interprétation qui saisit l'esprit de toute une législation (fiscale), au-dessus des prescriptions rigides de la loi écrite, du mot à mot d'un texte" (note P.-L. J. sous CE 16 juill. 1926, deux arrêts : Pagès et Rémond, *DP* 1927, 3, 6 [...]). » et « Le caractère étroit ou large des solutions auxquelles cette recherche aboutit se trouve découler de la volonté du législateur ou bien encore dicté par des considérations d'équité ou d'opportunité, toutes choses susceptibles d'évoluer dans le temps et de varier en fonction des cas d'espèces » (C. Gour *et al.*, *ibid.*, p. 46). Pour J.-J. Bienvenu, toute théorie prescriptive de l'interprétation juridictionnelle est ainsi vaine : *ibid.*, §. 53, p. 52. Ses co-auteurs maintiennent fort logiquement cette pénétrante analyse : J.-J. Bienvenu, Th. Lambert et L. Vapaille, *Droit fiscal*, Paris, PUF, 5<sup>e</sup> éd., 2021, §. 98, p. 89.

<sup>20</sup> V. L. Trotabas, *ibid.*, p. 104. .

Il faut pourtant constater la permanence de la théorie, même formulée en des termes souvent mesurés (mais les ouvrages du XIX<sup>e</sup> siècle ne manquaient pas toujours de nuances). Ph. Marchessou ne pouvait ainsi que constater son « importance doctrinale disproportionnée<sup>21</sup> ».

Comme exemple de fidélité aux conceptions critiques à l'égard de la loi fiscale il faut citer F. Goré et B. Jadaud, auteurs d'un précis de droit fiscal des affaires. Ils y reprennent intégralement la théorie traditionnelle de l'interprétation stricte de la loi fiscale : « les lois fiscales doivent être interprétées strictement » précisant qu'il y a ici « analogie avec la règle “*nulla pœna sine lege*”<sup>22</sup> », assimilant comme on l'a vu loi fiscale et loi pénale. Cette assimilation repose intellectuellement sur un parallélisme quant au but philosophique du droit : défendre le corps du justiciable contre l'État pénal et son bien, donc son droit de propriété, contre l'État fiscal.

Leur successeur dans la collection est d'un avis proche, exprimé sans reprendre les formulations classiques (et sous la réserve « généralement ») : « L'interprétation nécessaire d'un texte ambigu ou insuffisant se fait généralement en respectant un autre principe fondamental d'interprétation, celui de l'interprétation restrictive des lois fiscales. Ce principe d'expression très ancienne, trouve son fondement dans la règle de la légalité des impôts. L'obligation fiscale ne peut résulter que de la loi et il serait dangereux d'abandonner au juge le pouvoir d'étendre le domaine de l'impôt<sup>23</sup>. »

Cette approche est d'autant plus constante, et discutable, que le juge de l'impôt est parfois un remarquable défenseur des analyses civilistes classiques. Une des meilleures démonstrations en fut au XX<sup>e</sup> siècle la question de l'imposition des plus-values. Si le législateur a dû intervenir en 1941 (loi du 13 janvier) pour les entreprises et en 1976 (loi du 19 juillet) pour les particuliers, c'est en raison de la farouche résistance du juge fiscal à l'adoption de la théorie dite de l'enrichissement en lieu et place de la théorie civiliste des fruits pour définir ce qu'est un revenu<sup>24</sup>. En effet, la loi de 1917 ne précisait pas ce qu'il fallait entendre par revenu. L'administration fiscale défendait une conception extensive intégrant l'enrichissement constaté comptablement des entreprises à l'occasion de cessions des actifs mais le juge fiscal s'en tenait à la définition civiliste reposant sur la notion de fruit civil, lequel « revient périodiquement

---

<sup>21</sup> Ph. Marchessou, « Le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux », *Dr. fisc.* 1981, p. 947.

<sup>22</sup> F. Goré et B. Jadaud, *Droit fiscal des affaires*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, Dalloz, coll. « Précis », 1984, § 14, p. 10.

<sup>23</sup> P. Serlooten et O. Debat, *Droit fiscal des affaires. 2022/2023*, 21<sup>e</sup> éd., Paris, Dalloz, coll. « Précis », 2021, p. 25-26.

<sup>24</sup> V. notamment l'exposé de toute la controverse entre l'administration, le juge et le législateur par B. Plagnet, « La consécration par le droit fiscal de la définition économique du revenu ? », in H. Isaïa et J. Spindler (dir.), *Histoire du droit des finances publiques, vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'état textes à l'appui*, Paris, Economica, coll. « Finances publiques », 1987, p. 189-206.



et ne diminue pas la substance du capital<sup>25</sup> ». L'administration suscita, pour obtenir gain de cause, l'article 46 de la loi du 28 février 1933 et l'article 7 du décret-loi du 20 juillet 1934. Ce fut peine perdue. Il fallut également la loi précitée de 1941, mais là encore, l'infléchissement de la jurisprudence fut limité. Dans une décision rendue en 1941<sup>26</sup>, le Conseil d'État suit le commissaire du gouvernement Maxime Letourneur<sup>27</sup> qui lui avait proposé de retenir qu'il y a « revenu non seulement lorsqu'un profit est périodique en fait mais aussi lorsqu'un profit est susceptible d'être périodique, de se renouveler sans altérer la substance de la source<sup>28</sup> ». Notons que la volonté des juges était manifestement de conserver l'approche civiliste même si, en la faisant évoluer, ils ont contribué à son dépassement. Malgré une autre jurisprudence vingt ans plus tard<sup>30</sup>, le législateur finit par étendre spécifiquement la notion de revenu en l'élargissant aux plus-values des particuliers par la loi de 1976.

Au fond, l'interprétation littérale de la loi a été longtemps écartée par le juge au profit de la théorie civiliste du revenu. Quel meilleur exemple de la défense par le juge fiscal de la doctrine civiliste du droit de propriété?

Le développement du droit fiscal au XX<sup>e</sup> siècle, et son éloignement des droits d'enregistrement qui n'en forment plus qu'un aspect restreint, ont cependant amené la doctrine privatiste du droit fiscal à évoluer, pour permettre sa continuité. Au fond, il n'a pas fallu que tout change pour que rien ne change.

## II. - RENOUELEMENT DE LA DEFENSE DU DROIT DE PROPRIETE FACE A L'IMPOT

Au XX<sup>e</sup> siècle, avec le développement de la science moderne du droit fiscal, la doctrine privatiste soucieuse de défendre le droit de propriété face à l'impôt rejette certaines conceptions nouvelles des publicistes, comme la théorie de l'autonomie du droit fiscal de Trotabas (A) et renouvelle la formulation de la défense du droit de propriété en se servant de bases juridiques positives comme la Déclaration des droits de l'homme (B).

---

<sup>25</sup> J. Carbonnier, *Droit civil. Les biens*, t. II, Paris, Puf, coll. « Thémis », 1980, p. 92.

<sup>26</sup> CE 20 oct. 1941, req. n° 68.711, *Lebon* 174.

<sup>27</sup> Il a publié une synthèse des évolutions du CE : « L'évolution de la jurisprudence fiscale du Conseil d'État depuis 1940 », *JCP* 1945. I. 461, n° 20. Il y défendait son analyse : « trésor de complication pour certains, d'ingéniosité selon nous ». M. Chrétien observait qu'en cherchant à conserver l'approche civiliste et donc à freiner l'application de la théorie du bilan à l'imposition des bénéficiaires, il « s'est efforcé d'interpréter très restrictivement le texte fiscal » : « Chronique de jurisprudence fiscale », *Rev. sc. législ. fin.* 1940-1946, p. 204. ».

<sup>28</sup> Conclusions sur CE 20 oct. 1941, req. n° 68.177, *S.* 1942. III. 23.

<sup>30</sup> CE, sect., 28 juin 1963, req. n° 53.796, *Lebon* 404, *Dr. fisc.* 1963, n° 47, Doctrine, concl. Ducamin.

A. - LE RENOUVELLEMENT DES COMBATS DOCTRINAUX  
AUTOUR DE LA LOI FISCALE

Si Trotabas a contribué aux *Mélanges Gény* à propos de la théorie de l'interprétation littérale, c'est parce qu'il avait suscité une controverse avec ce dernier à propos de sa théorie de l'autonomie du droit fiscal. Il s'agit là en quelque sorte de la cristallisation de l'opposition entre les nouveaux auteurs publicistes qui développent le droit fiscal comme matière scientifique au XX<sup>e</sup> siècle, et les privatistes, tenants d'une approche critique traditionnelle de la loi fiscale. En effet l'autonomie de la loi fiscale est une théorie diamétralement opposée aux conceptions traditionnelles des civilistes. En schématisant, elle postule une autonomie des fins du droit fiscal (appliquer les droits de l'État créancier tels que formulés par le législateur). C'est par rapport à ces fins propres que la loi fiscale doit être interprétée.

François Gény, pourfendeur de l'autonomie du droit fiscal<sup>31</sup>, présente une remarquable continuité avec les auteurs du XIX<sup>e</sup> siècle<sup>32</sup>. Il avertit qu'en « matière de fiscalité, les individus sont aux prises avec l'État<sup>33</sup> ». À propos du droit fiscal : « aucun privilège ne paraît justifié à son profit. On serait plutôt porté à en restreindre la puissance, suivant l'adage : *Odia sunt restringenda*<sup>34</sup> ». Sa vision de la justice fiscale est assez circonspecte : « Comme toutes les autres disciplines juridiques, le droit fiscal a sa base essentielle dans une justice supérieure, correspondant à la notion traditionnelle du droit naturel, et qu'on peut, eu égard à son caractère spécifique, qualifier du nom de "justice fiscale". À vrai dire, cette "justice fiscale", aspect particulièrement fuyant de la justice sociale [justice légale d'Aristote], est extrêmement difficile à déterminer en soi, parce qu'elle tire, avant tout, sa raison d'être des besoins de la Communauté, qu'il s'agit de satisfaire, en tenant compte des facultés de chacun, et qu'aucun principe de justice commutative ne peut fixer cette proportion<sup>35</sup>... » Bref, il faut s'en remettre au législateur limité par la seule « superlégalité constitutionnelle » comprenant une « idée d'égalité » ou un « principe de propriété »<sup>36</sup>. Nous retrouvons ainsi le droit de propriété.

Il faut souligner que cette continuité chez Gény est d'autant plus forte qu'elle constitue paradoxalement une limite infranchissable à l'application de sa propre

---

<sup>31</sup> F. Gény, « Le particularisme du droit fiscal », *RTD civ.* 1931. 797-833. Repris aux *Mélanges Carré de Malberg*, Sirey, 1933, p. 193-230.

<sup>32</sup> Nous n'avons pu consulter la contribution de L. Bernardeau, « François Gény et la fiscalité », non publiée aux actes d'O. Cachard *et al.* (dir.), *La pensée de François Gény*, Dalloz, 2013.

<sup>33</sup> *Mélanges Carré de Malberg, op. cit.*, p. 198.

<sup>34</sup> *Ibid.*, p. 204.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 204-205.

<sup>36</sup> *Ibid.*, p. 206.

théorie de la libre recherche scientifique. V. Vindard a ainsi remarqué qu'est « préconisé *in fine* l'emploi du droit naturel pour corriger les imperfections de la règle de droit. Cependant, Gény refuse toute transposition de la libre recherche scientifique à la matière fiscale en raison du risque d'arbitraire du juge<sup>37</sup>. Seul le législateur est à même d'édicter des normes en raison du principe de légalité. Tout pouvoir créateur est dénié au juge fiscal<sup>38</sup> ».

Après Gény, un autre auteur considérable s'est illustré contre cette théorie à la fin du XX<sup>e</sup> siècle. Ce fut Maurice Cozian, auteur d'une étude, très célèbre chez les fiscalistes, dénonçant la prétendue autonomie du droit fiscal<sup>39</sup>. En relançant la controverse, elle a donné l'occasion au doyen Trotabas de montrer comment sa théorie avait en pratique techniquement servi de justification-légitimation à l'impôt décidé par le législateur, ce qui montre bien la différence de conception de la légalité fiscale chez les publicistes. Ainsi, dans une lettre adressée par le doyen à M. Cozian en 1983, il lui a exposé comment la théorie naquit pour appuyer la position du ministère des finances dans les dossiers de contentieux de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les bénéfices de guerre qui lui avaient été confiés en tant qu'avocat<sup>40</sup>. La logique de cette théorie consistait à défendre l'autonomie de la loi fiscale par rapport aux traditionnelles analyses de droit civil défendues, on l'a vu, par les privatistes depuis le XIX<sup>e</sup> siècle en circonscrivant la loi fiscale de manière à protéger le droit de propriété. Cette théorie fut en réalité le moyen de défendre la naissance du droit fiscal comme matière autonome. Maintenant qu'il est une matière scientifique autonome, le doyen Trotabas constate le caractère évidemment excessif de la controverse.

En ne simplifiant pas les points de vue, il est évidemment possible d'identifier les particularismes du droit fiscal comme de toutes les autres spécialités juridiques. Ainsi, certains privatistes contemporains défendaient et défendent donc encore les conceptions classiques des spécialistes de l'enregistrement. Il faut noter que des auteurs sont plus ouverts à l'autonomie du droit fiscal mais restent quand même réservés quant à la portée des lois fiscales. Il faut donc aussi remarquer le ralliement

---

<sup>37</sup> F. Gény, *Science et technique en droit privé positif*, t. IV, Sirey, 1924, p. 42.

<sup>38</sup> V. Vindard, *La qualification en droit fiscal*, thèse Rennes 1, 2014, p. 452.

<sup>39</sup> M. Cozian, « Propos désobligeants sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. fisc.* 1980, p. 1054 avec une actualisation parue à *Dr. fisc.* 1999, p. 530 à 535 ; étude reprise en ouverture de ses *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4<sup>e</sup> éd., Paris, Litec, 1999, p. 3 s. Il a d'ailleurs convaincu des publicistes : v. C. de la Martinière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Écrits de fiscalité des entreprises. Études à la mémoire du professeur M. Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 139-144.

<sup>40</sup> V. *RFFP* 1994, n° 48, p. 259-261 avec une présentation de M. Cozian p. 257. M. Cozian en fait aussi état dans la mise à jour préc. de son étude de 1980 parue à la revue *Dr. fisc.* en 1999.

d'auteurs considérables à la théorie de l'autonomie du droit fiscal. Comme exemple, mesuré, citons le doyen Roblot qui précise dans l'édition du *Traité de droit commercial* intégrant la réforme fiscale de 1959 : « La théorie de l'autonomie du droit fiscal a été vivement discutée, mais le phénomène est incontestable. Certains auteurs ont défendu la conception d'un simple particularisme du droit fiscal (Fr. Gény [...]), mais il ne s'agit que d'une querelle de mots. D'autres ont tenté une critique de fond. Si le droit fiscal méconnaît par exemple l'effet rétroactif voulu par les parties, ou décidé par le législateur, la raison en serait que la loi fiscale prend en considération une situation de fait ou de droit existant à une date déterminée, en négligeant les événements qui peuvent survenir ultérieurement (Lasry, *Le Conseil d'État, juge de l'impôt. Études et documents du Conseil d'État*, 1955, p. 58, partic. p. 63 [...]). Mais on ne saurait, mieux que par cet exemple, reconnaître l'autonomie du droit fiscal. La soumission du droit fiscal aux règles du droit privé obligerait en effet à effacer rétroactivement la situation qui a donné lieu au paiement de l'impôt. »

« Il demeure seulement de cette controverse que le législateur et, plus encore, la jurisprudence doivent faire preuve de prudence avant d'adopter une conception différente de celle du droit commercial. L'autonomie des différentes branches du droit paraît une nécessité inéluctable à l'époque contemporaine [...]. Elle n'en crée pas moins un certain trouble, par la relativité qu'elle introduit dans l'ordre juridique<sup>41</sup>. »

Au-delà de la controverse autour de l'autonomie du droit fiscal, la doctrine privatiste a profondément renouvelé sa défense du contribuable face au droit fiscal, notamment en s'appuyant sur la théorie moderne des droits fondamentaux.

---

<sup>41</sup> G. Ripert, P. Durand et R. Roblot, *Traité élémentaire de droit commercial*, t. 2, 4<sup>e</sup> éd., Paris, LGDJ, 1961, § 2959, p. 20. Les professeurs Goré et Jadaud adoptent une analyse comparable (qui n'est donc pas incompatible pour eux avec l'interprétation littérale) : « L'interprétation de la loi fiscale, est, en outre, dominée par le principe fondamental de l'autonomie du droit fiscal. Le fisc n'est pas lié dans l'application de l'impôt par les définitions juridiques générales telles qu'elles sont établies en droit commun » et ils précisent que « Ce particularisme du droit fiscal est souvent justifié et s'explique par les exigences spéciales de l'application de l'impôt : la loi fiscale [...] suit une morale d'efficacité [Corneille, concl. CE, 21 janv. 1921, *DP* 1922, 3, 34]. Le droit fiscal devrait éviter cependant d'utiliser le vocabulaire du droit privé lorsqu'il en modifie le sens ; sinon c'est une source de confusion. Il a pris également trop de libertés avec la comptabilité [...]. Il n'en reste pas moins que certaines notions fiscales mériteraient d'être introduites en droit privé, en particulier en droit commercial. Sous la pression des besoins financiers de l'État, le droit fiscal est souvent plus proche de la réalité pratique », *ibid.*, § 15, p. 10-11.

B. - LE RENFORCEMENT DES SOURCES  
DOCTRINALES CLASSIQUES PAR LA DÉCLARATION DE 1789

La Déclaration du 26 août 1789 montre un lien très profond entre le droit de propriété et l'impôt. Jean-Jacques Bienvenu a quant à lui démontré de façon définitive que, dans l'esprit de la Déclaration, l'impôt est très intimement lié au droit de propriété : il constitue la rémunération des services rendus aux propriétaires qui ont seuls la prérogative de son consentement<sup>42</sup>.

La doctrine privatiste des spécialistes de l'enregistrement s'identifie à cette vision de la fiscalité appuyée sur la Déclaration de 1789 et tout entière liée à la défense du droit de propriété<sup>43</sup>. Elle est ainsi proche des conceptions de Thiers, juriste très attaché au système fiscal révolutionnaire contre l'impôt sur le revenu. Significativement, son grand essai fiscal s'intitule *De la propriété* (1848)<sup>44</sup>.

Même si plusieurs auteurs peuvent être critiques sur la portée des principes de la Déclaration<sup>45</sup>, celle-ci a été intégrée dans l'argumentaire de défense fiscale du droit de propriété. B. Plagnet avait ainsi remarqué que « certains auteurs estiment que l'imposition est une exception à une prohibition de principe fondée sur l'article 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme (le droit de propriété considéré comme un droit inaliénable et sacré) et qu'il ne peut donc être appliqué que sur disposition expresse de la loi<sup>46</sup> ». Cette analyse de Bernard Hatoux, répétée à plusieurs reprises, notamment à propos du trust<sup>47</sup>, est elle-même diffusée par les professeurs Le Gall et Blanluet<sup>48</sup>.

Elle mérite d'être citée intégralement tant du point de vue de sa base que de ses conséquences tant le doyen Hatoux est particulièrement explicite : « Notre thèse : L'impôt est une exception à une prohibition de principe. La matière fiscale est régie

---

<sup>42</sup> J.-J. Bienvenu, « Impôt et propriété dans l'esprit de la déclaration », *Droits* 1988, n° 8, p. 134-142.

<sup>43</sup> V. J.-J. Bienvenu, « Impôt et propriété dans l'esprit de la déclaration », *Droits* 1988, n° 8, p. 134-142.

<sup>44</sup> V. l'étude fondamentale de R. Schnerb, « La politique fiscale de Thiers », in *Deux siècles de fiscalité française XIX<sup>e</sup>-XX<sup>e</sup> siècle*, Mouton, 1973, p. 158-220 ; P. Beltrame, in *L'impôt*, MA éditions, 1987, p. 173-174 et J.-C. K. Dupont, « De la "Paix sociale" à l'État de Droit. La "proportionnalité" de l'impôt (1815-1920) », in T. Berns *et al.* (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 105-132.

<sup>45</sup> Ainsi le professeur Maurice Cozian observe qu'en France, malgré le principe constitutionnel d'égalité (art. 1<sup>er</sup> de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen), « dans la réalité, comme chacun sait, certains sont plus égaux que d'autres... Les privilèges subsistent donc. Certains esprits cyniques prétendent même que le privilège est la forme française de l'égalité » : « Sociologie de la fiscalité. Les nouveaux privilèges fiscaux de la noblesse et du clergé », *L'Année sociologique* 1999, 49, n° 2, p. 497.

<sup>46</sup> B. Plagnet, *op. cit.*, § 24.

<sup>47</sup> B. Hatoux, « Les affres de la qualification d'un trust ou De Charybde en Scylla », *RJF* 10/07. Étude 813, § 25, p. 813-817.

<sup>48</sup> G. Blanluet et J.-P. Le Gall, « Régime fiscal du trust. Le trust au pied du mur », *Dr. fisc.* 2005, Étude 27, § 12. Étude citée par le professeur Plagnet

par les dispositions de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, insérée en préambule dans la Constitution de 1958 et qui ont valeur de normes constitutionnelles, et par l'article 34 de la Constitution. L'impôt porte, par nature, une atteinte sans juste indemnisation à la propriété, droit patrimonial inviolable, pouvant aller jusqu'au recouvrement forcé sur les biens du redevable. Il est donc illégitime au regard de l'article 17 de la Déclaration. Mais les articles 13 et 14 dérogent à cette illégitimité dans des conditions strictes. L'impôt se trouve ainsi légitimé, mais les conditions sont à souligner : nécessité d'intérêt public, égalité, existence d'une faculté contributive, consentement organisé, légalité. Elles doivent être remplies en permanence, d'où il suit que la loi fiscale ne peut jamais être interprétée ni appliquée contrairement aux conditions de légitimité de l'impôt, à peine de perdre cette légitimité. Les engagements internationaux de la France vont dans le même sens, en particulier la convention européenne des droits de l'Homme (article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel). La Cour européenne contrôle la proportionnalité de l'atteinte portée par l'impôt au patrimoine des particuliers<sup>49</sup>. »

La théorie du doyen Hatoux montre la permanence dans la doctrine privatiste des inquiétudes face à l'impôt des défenseurs du droit de propriété. Notons toutefois que paradoxalement, comme nous le soulignons dans une précédente étude<sup>50</sup>, plusieurs auteurs du XIX<sup>e</sup> siècle, comme Demante, ne citent pas la Déclaration, sans doute parce qu'elle n'était plus un texte de droit positif.

\*\*

\*

En conclusion, il faut observer que beaucoup de privatistes contemporains défendent aussi en droit fiscal le principe de neutralité<sup>51</sup> ou celui de sécurité juridique<sup>52</sup> qui passe notamment par une non-rétroactivité de la loi fiscale<sup>53</sup> (principe non

---

<sup>49</sup> B. Hatoux, *ibid.*, § 25 et 26, p. 816.

<sup>50</sup> F. Bin, « L'invocation de la Déclaration », *op. cit.*, p. 26.

<sup>51</sup> V. P. Serlooten, « La neutralité fiscale : un principe obsolète ? », in *Mélanges dédiés à L. Boyer*, Toulouse, PUSS, 1996, p. 701-715.

<sup>52</sup> V. dans une vaste littérature, notamment doctorale, le dossier paru à la *RFFP* 2015, n° 130 ; B. Hatoux, « L'insécurité juridique érigée en principe ? ou l'abus d'abus est dangereux », *RJF* 2007, p. 710 et, du même auteur, « Le juge judiciaire, agent de sécurité fiscale des entreprises », in *Mélanges J.-P. Le Gall*, Paris, Dalloz, 2007, p. 375-395 ; Y. Sérandour (dir.), « L'insécurité fiscale des entreprises : France-UE-USA », colloque Rennes 29 mars 2013, *Dr. fisc.* 2013, ét. 266 à 273.

<sup>53</sup> Sur cet aspect v. not. L. Philip (dir.), « La rétroactivité de la loi fiscale face au principe de la sécurité juridique », Actes du colloque du Sénat, *Dr. fisc.* 1996, n° hors-série, 55 p. ; « Loi fiscale, rétroactivité et sécurité juridique : quelle conciliation ? », compte rendu du colloque organisé par le CEFEP au Sénat

consacré en droit fiscal positif), autant de formes modernes de la défense juridique de la propriété contre l'impôt. Ils sont cependant rejoints par plusieurs auteurs publicistes, de même qu'en ce qui concerne la dénonciation des impôts confiscatoires, tout simplement parce que la jurisprudence, notamment celle du Conseil constitutionnel, a posé de nombreuses limites au législateur afin d'entraver ces impôts confiscatoires. Le droit de propriété reste une question centrale du droit fiscal, comme la doctrine privatiste le défend depuis deux siècles.

---

le 2 mars 1999, *Dr. fisc.* 1999, p. 622-629. Notons que les professeurs Goré et Jadaud affirment comme principe que « les lois fiscales ne sont pas rétroactives », *ibid.*, § 16, p. 11.