

Fiscalité
et entreprise :
politiques
et pratiques

mélanges
en l'honneur de

*Jean-Pierre
Le Gall*

DALLOZ

L'IMPÔT, OBJET D'OBLIGATION CIVILE

Philippe DEROUIN

Avocat, Linklaters

1.— L'impôt n'est pas toujours une fatalité pour celui qui y est assujéti. Il est de multiples situations dans lesquelles le contribuable — c'est-à-dire le redevable légal d'un impôt ou celui qui l'acquitte — est fondé à en faire supporter, en tout ou partie, la charge à une autre personne, que cette dernière soit coobligée à la dette fiscale, cocontractant ou tiers.

Le caractère d'ordre public de la loi fiscale — qui exclut notamment que la perception des impôts puisse être la matière d'un contrat¹ — ne concerne que l'établissement et le recouvrement de l'impôt, c'est-à-dire la relation entre le contribuable et l'administration des impôts. Il n'empêche ni l'attribution conventionnelle de la charge d'impôt ni la réparation d'un préjudice représenté par un impôt.

Il est de principe que les parties à un contrat sont libres de régler entre elles la contribution de chacune à la charge de l'impôt. La solution découle de la loi elle-même en matière de droits d'enregistrement pour lesquels l'article 1712 du CGI, comme l'article 1593 du Code civil sur les frais d'acte de vente, ne posent qu'une règle supplétive de la volonté des parties. Le premier de ces textes énonce en effet que les droits des actes translatifs de propriété ou d'usufruit sont supportés par les nouveaux possesseurs et ceux des autres actes par les parties auxquelles ces actes profitent lorsque, dans ces divers cas, il n'a pas été stipulé de dispositions contraires. Pour tous les autres impôts, la jurisprudence a affirmé, en l'absence de texte, l'autonomie de volonté des parties et posé des règles supplétives de cette volonté, y compris par référence aux usages².

1. Civ. 13 mars 1895, *Dreyfus Frères et Cie*, S. 1895.1.465.

2. Com. 19 janv. 1981, *Mme Lotz c/ Bottscheller*, RJF 4/82, n° 360, et 9 janv. 2001, *Sté*

Contribution pécuniaire obligatoire dépourvue de contrepartie directe, l'impôt est une charge ou une dépense dont les dispositions relatives aux régimes matrimoniaux règlent la contribution des époux. Une telle charge est aussi susceptible de constituer un préjudice, de sorte qu'en matière de responsabilité civile et d'assurances de dommages, la jurisprudence a fixé les règles relatives tant à l'incidence de la fiscalité sur la réparation des dommages qu'aux conditions dans lesquelles une charge d'impôt est un préjudice réparable.

Autrement dit, détachée des relations de droit public et d'ordre public qui gouvernent les relations entre le contribuable et l'administration, la charge de l'impôt est une charge pécuniaire comme une autre, ou presque, susceptible de faire l'objet d'obligations civiles ou commerciales de toutes natures. Il en va de même des crédits d'impôt qui sont des biens dont le bénéfice est susceptible d'être transféré ou dont la perte peut donner lieu à réparation ou à garantie.

2.— Ces principes valent pour tous les impôts et d'abord les impôts indirects et taxes sur le chiffre d'affaires qui grèvent les livraisons de biens et les prestations de services. Généralement établis au nom des fournisseurs de biens et prestataires de services, ces impôts ont vocation à être répercutés sur les acquéreurs pour lesquels ils constituent une charge, temporaire si l'impôt, tel que la TVA, est récupérable, définitive s'il ne l'est pas. De ce fait, la taxe non déductible est susceptible de constituer un élément de préjudice réparable.

Il en va de même des droits d'enregistrement qui grèvent les mutations de biens, à titre onéreux ou à titre gratuit, qui peuvent être pris en charge par l'une ou l'autre partie à la transaction, avec des conséquences variables sur l'économie de l'opération elle-même. Ces droits de mutation sont également susceptibles d'être un élément de préjudice réparable s'ils sont la conséquence directe du fait générateur du dommage.

La solution n'est pas différente pour les impôts directs locaux, principalement assis sur la valeur locative des biens, qui constituent des charges de la propriété de ces biens ou de l'exploitation d'une entreprise à la date du fait générateur de l'impôt. Ils peuvent être pris en charge totalement ou partiellement par un cocontractant, acquéreur ou preneur à bail du bien en question, sans que de véritables usages se soient établis dans ce domaine.

On a parfois douté qu'il puisse en aller de même pour les impôts directs sur les revenus des personnes physiques ou sur les bénéfices des sociétés qui ont un caractère personnel³. Ce doute est entretenu par les dispositions spé-

Méditerranée Poids Lourds, Bull. civ. IV, n° 8, p. 6 sur l'usage, entre commerçants, de stipuler des prix hors taxes; Soc. 14 nov. 1995, n° 94-41.098, *Syndicat de copropriété « Les Verchères »* sur l'usage relatif à la prise en charge de la taxe d'habitation des gardiens d'immeubles par leur employeur.

3. CA Paris 28 oct. 1983, *Caisse nationale de prévoyance des ouvriers du bâtiment et des travaux publics (CNPO)*, D. 1984.175, concl. J. Sauvel et, sur pourvoi, Com. 20 nov. 1985, Bull. civ. IV, n° 278, p. 235.

ciales qui, dans certains cas, interdisent la prise en charge de l'impôt retenu à la source par le débiteur du revenu. Mais à la lumière des travaux du Professeur Le Gall⁴, on verra que ces dispositions sont d'interprétation stricte et leur portée encore incertaine. Hors de leur domaine, il est loisible de contracter sur l'attribution, le partage ou la garantie de la charge de l'impôt, laquelle est susceptible de constituer un préjudice réparable.

Tout cela est vrai non seulement des impôts en principal mais aussi des intérêts de retard, majorations et autres pénalités qui en sont l'accessoire sans que le principe de la personnalité des peines puisse y faire obstacle⁵. L'essentiel est de déterminer l'existence et l'étendue des obligations contractuelles afférentes à la charge de l'impôt ou le lien de causalité entre celle-ci et le fait générateur du dommage.

Dans tous les cas, il y a lieu de prendre en considération tous les éléments qui déterminent la naissance de l'obligation fiscale, tant au fond (assiette, fait générateur, causes d'exonération et, le cas échéant, droit à déduction d'impôt) que dans la forme (obligations déclaratives et comptables, notifications de redressement ou, désormais, propositions de rectification, mise en recouvrement).

3.- Naturellement, le juge du contrat civil, commercial voire administratif comme le juge de la responsabilité, à quelque ordre de juridiction qu'il appartienne, est compétent pour examiner et, le cas échéant trancher, les questions fiscales incidentes qui sont nécessaires au règlement d'un litige relevant de sa compétence⁶. Ainsi que l'ont montré les travaux du Professeur Le Gall en la matière, il en va de même pour les arbitres⁷.

La jurisprudence est désormais bien établie en ce sens et l'existence d'un contentieux fiscal sur l'impôt en question n'y fait pas obstacle⁸. Ce n'est que si la question fiscale incidente pose une difficulté sérieuse qu'il appartient au juge du contrat ou de la responsabilité de saisir d'une question préjudicielle la juridiction compétente pour l'impôt en question⁹ voire la Cour de Justice des Communautés européennes¹⁰. Si cette faculté n'est évidemment pas ouverte aux juridictions arbitrales, les difficultés sérieuses nécessitant une question préjudicielle sont relativement rares et les juges du contrat et de la responsabilité tranchent de nombreuses questions fiscales incidentes dont certaines ne sont pas dépourvues d'intérêt.

4. J.P. Le Gall, « L'interdiction pour le débiteur de prendre à sa charge le prélèvement fiscal sur les revenus du créancier est-elle compatible avec la détaxe des intérêts dans la pratique bancaire? » in *Fiscalité et exportation*, Feduci-LGDJ 1984, p. 87-109.

5. CE 9 janv. 1995, n° 96517, *SMICTOM*, *RJF* 2/95, n° 181.

6. T. confl. 1^{er} juill. 2002, n° C3321, *Préfet de région Midi-Pyrénées*.

7. J.P. Le Gall, « Fiscalité et arbitrage », *Rev. arb.* 1994, n° 1, p. 3; J.P. Le Gall, « Rapport de synthèse, Arbitrage et fiscalité », Colloque de Dijon du 6 octobre 2000, *Rev. arb.* 2001, n° 2, p. 371; voir aussi M. Cozian « Arbitrage et fiscalité des garanties de passif », *JCP E* 1998, n° 26, p. 1033.

8. Com. 3 mars 2004, *LC4 cl Patout*, *RJF* 6/04, n° 620.

9. Com. 11 févr. 1992, *Lesage*, *Bull. civ.* IV n° 69 p. 51, *RJF* 6/92 n° 916.

10. CJCE 20 mai 1976, aff. 111/75, *Mazzalai*, *Rec. p.* 657, pour l'interprétation d'une directive fiscale requise dans un litige contractuel.

L'indépendance du juge de l'obligation contractuelle ou quasi délictuelle par rapport au juge de l'impôt est d'autant plus justifiée que la chose jugée par l'un n'a pas d'autorité sur l'autre. La raison en est simple : si la question litigieuse peut être, au moins en partie, commune, il n'y a ni identité de parties – administration fiscale et contribuable d'un côté, cocontractants ou victime et auteur d'un dommage de l'autre – ni identité d'objet du litige – légalité de l'impôt et des pénalités d'un côté, exécution d'une obligation contractuelle ou réparation d'un dommage de l'autre. Corrélativement, la mise en cause du cocontractant ou de l'auteur du dommage, dans un litige fiscal, est pratiquement exclue devant le juge administratif de l'impôt ; elle est plus aisément admise devant le juge judiciaire lorsque celui-ci est à la fois juge du contrat ou de la responsabilité et juge de l'impôt.

4. – Bien qu'inopposable à l'administration pour l'établissement de l'impôt à l'égard du contribuable désigné par la loi fiscale, le transfert à autrui – et spécialement au cocontractant – de la charge d'impôt est souvent susceptible d'affecter l'assiette de l'impôt lui-même. Cela résulte parfois des dispositions expresses de la loi fiscale elle-même comme, naguère, l'article 117 du CGI pour l'imposition des distributions occultes ou, indirectement, de l'interdiction de prise en charge de certaines retenues à la source. Mais en l'absence de toute disposition, le Conseil d'État a jugé qu'il en allait ainsi de toute imposition sur le revenu prise en charge par le débiteur du revenu tel qu'un impôt de plus-value pris en charge par l'acquéreur du bien vendu¹¹, y compris lorsque l'imposition est prélevée à la source indépendamment de toute interdiction de prise en charge¹².

À l'inverse, en matière de TVA, la stipulation d'un prix toutes taxes comprises implique l'établissement de la TVA « en dedans » puisque l'assiette de la TVA est constituée par le prix, à l'exclusion de la TVA elle-même. Il en va de même pour les droits de mutation à titre onéreux

. En revanche, tel n'est pas le cas des droits de mutation à titre gratuit qui, selon une pratique administrative et une jurisprudence séculaires, peuvent être pris en charge par le donateur sans qu'il en résulte un supplément de donation soumis aux droits.

La difficulté vient de ce que les solutions administratives ou la jurisprudence fiscale ne prennent pas toujours parfaitement en considération les dispositions de droit civil ou commercial applicables. C'est ainsi qu'en matière de TVA, en l'absence de stipulation contractuelle, le prix est présumé toutes taxes¹³ sans égard pour l'usage constant entre

11. CE 12 janv. 1977, n° 97013 et 97014, *RJF* 3/77 n° 151.

12. CE 13 mars 1996, n° 148038, *Clappier*, *RJF* 5/96 n° 586 ; Avis 27 avr. 2004, n° 370005, *RJF* 12/04 n° 1246.

13. CE 14 déc. 1979, n° 11798, *Comité de propagande de la banane*, *Grands arrêts*, thème 44, p. 613 obs. O. Fouquet, *RJF* 2/80 n° 99.

commerçants, reconnu par la Cour de cassation, qui présume le prix hors taxe, ce qui est susceptible de donner lieu à des solutions contradictoires ou surprenantes, voire à des effets d'aubaine pour les acquéreurs de biens ou les preneurs de services¹⁴. En matière de contribution au paiement des impôts sur le revenu et les bénéfices, l'administration a pris, voire maintenu, des positions qui se sont révélées infondées – telles que l'affirmation selon laquelle l'impôt sur le revenu serait une charge du mariage – ou contestables telles que ses propositions relatives à la répartition de l'impôt sur les sociétés dans le régime d'intégration fiscale.

Ces prescriptions ou recommandations n'ont, en elles-mêmes, aucune force obligatoire et ne sont susceptibles d'avoir d'effet que sur l'assiette de l'impôt mais non pas sur la validité ou la portée de l'obligation civile elle-même, qui n'est atteinte que lorsqu'elle se heurte directement à l'ordre public fiscal, c'est-à-dire qu'elle constitue l'instrument de la fraude fiscale.

5.– Ainsi, au fil des années, un corps de jurisprudence cohérent a confirmé que l'impôt est susceptible d'être l'objet d'obligations contractuelles (I) ou quasi délictuelles (II) dans un domaine si étendu que, sauf disposition expresse de la loi, il couvre toutes les causes d'obligations, sauf l'hypothèse, exceptionnelle, de l'illicéité (III).

I. – L'ATTRIBUTION CONVENTIONNELLE DE LA CHARGE D'IMPÔT

6.– L'attribution conventionnelle de la charge d'impôt est essentiellement affaire de volonté des parties et d'interprétation des conventions, ou plus généralement des actes tels que des jugements¹⁵. À défaut, la question est régie par les dispositions supplétives de la loi, telles que l'article 1712 du CGI en matière de droits de mutation, l'article 1593 du Code civil en matière de frais de vente ou par les usages s'il en existe et dans le domaine qui est le leur.

Le plus souvent, la clause contractuelle vise l'impôt né du contrat ou à naître de son exécution (A). Mais l'impôt peut également constituer l'objet principal de l'obligation contractuelle (B).

14. CE 29 juin 2005, n° 268681, *SA Éts Louis Mazet*, R/JF 11/05 n° 1016; 22 nov. 2006, n° 286699, *Cofroute*, R/JF 2/07, n° 138.

15. Civ. 25 avr. 2006, *Bull. civ. I* n° 200 p. 176.

A. — L'IMPÔT : OBJET ACCESSOIRE
DE L'OBLIGATION CONTRACTUELLE

7.— Historiquement, c'est en matière de libéralités que la jurisprudence a énoncé que la prise en charge des droits par le donateur ne constitue pas une libéralité additionnelle. La solution est constante pour la liquidation des droits de mutation eux-mêmes¹⁶ et il n'en résulte aucune donation indirecte susceptible d'être rappelée lors de la succession du donateur¹⁷. Sur le plan civil, bien qu'on énonce parfois qu'il s'agirait d'un avantage sujet à rapport ou à réduction¹⁸, la solution est loin d'être évidente.

En matière de vente, la jurisprudence est bien fixée en ce sens que, d'une part, les frais d'acte et autres accessoires que l'article 1593 du Code civil met à la charge de l'acheteur incluent notamment les droits d'enregistrement¹⁹ mais non pas la TVA²⁰ et, d'autre part, ces dispositions comme celles de l'article 1712 du CGI ont un caractère supplétif. Les parties peuvent donc l'écarter en mettant les droits de mutation à la charge du vendeur, c'est la clause « *contrat en main* ». Elles peuvent en étendre la portée en mettant à la charge de l'acheteur d'autres impôts que les frais d'acte, tels que les impôts directs locaux, le cas échéant par une clause de répartition *pro rata temporis* des taxes foncières et taxe professionnelle dont le fait générateur est la propriété de l'immeuble ou l'exercice de la profession le 1^{er} janvier de l'année d'imposition²¹, voire d'autres impôts afférents à la chose vendue, telle que la taxe locale d'équipement dont le fait générateur est la délivrance du permis de construire²².

La TVA n'étant pas un accessoire du prix de vente mais une imposition qui grève le prix d'une opération imposable, la charge définitive de cet impôt relève de l'accord des parties, à défaut duquel elle doit être supportée par celle d'entre elles qui en est le redevable selon la loi fiscale²³, sauf entre commerçants où, selon un usage constant, les prix s'entendent hors taxes sauf convention contraire²⁴. En réalité, depuis plus d'un quart de siècle que la TVA a été étendue aux professions non commerçantes, on peut se demander si l'usage ne prévaut pas désormais entre tous les professionnels.

16. Com. 28 févr. 2006, *Bull. civ. IV* n° 51, p. 52, *D.* 2006.1349, note F. Douet.

17. TGI Paris 30 avr. 1990, *Colonna de Giovellina*, *RJF* 10/91, n° 1311, *Dr. fisc.* 1991.670.

18. Y. Lequette, « Du paiement des droits de mutation par le donateur » in *Mélanges Catala*, Litec 2001, p. 437.

19. Com. 6 déc. 1994, *Sié DEC*, *Bull. civ. IV* n° 369, p. 304, *RJF* 3/95 n° 413.

20. Civ. 21 mai 1990, *Perrin*, *Bull. civ. I* n° 119 p. 85.

21. Com. 20 nov. 1990, *Coopérative de la Champagne-Picardie farine*, *Bull. civ. IV* p. 199 n° 286.

22. Com. 2 juill. 2002, n° 99-13457 *MMAD*.

23. Com. 28 févr. 1989, *Huart*, *Bull. civ. IV* n° 74, p. 48, *RJF* 8-9/89, n° 947.

24. Com. 9 janv. 2001, *Sié Méditerranéenne Poids Lourds*, précité.

La TVA étant déductible par tout assujetti, le crédit de TVA peut également être l'objet de convention²⁵.

En matière de bail, les parties sont également libres, par une clause exorbitante du droit commun, de mettre à la charge du locataire des impôts incombant normalement au bailleur tels que la taxe foncière, qui constituent alors un supplément de loyer²⁶. Les contrats administratifs, notamment de concession, stipulent couramment que les impôts afférents à l'ouvrage concédé sont à la charge du concessionnaire²⁷. Le contrat de travail peut également comporter la prise en charge par l'employeur de la taxe d'habitation sur le logement de fonction²⁸.

8.— La prise en charge contractuelle des impôts directs d'État sur les revenus est moins fréquente. S'il arrive qu'elle résulte indirectement des dispositions de la loi elle-même — comme en matière de régimes matrimoniaux ou de donation de biens professionnels — elle est prohibée par des dispositions spécifiques. Elle n'en relève pas moins de la volonté des parties et l'on en trouve des exemples notamment en matière de contrats de travail dans les entreprises opérant à l'étranger ou dans les groupes multinationaux de sociétés qui pratiquent l'« *égalisation fiscale* » de manière que les salariés exerçant à l'étranger n'aient pas à supporter une charge fiscale supérieure à celle qui auraient été la leur s'ils avaient exercé leur emploi en France²⁹.

La prohibition ne concerne que la prise en charge par le débiteur de la retenue à la source essentiellement sur les dividendes et du prélèvement forfaitaire sur les produits de créances³⁰. Toutefois, cette prohibition édictée par la loi fiscale et sanctionnée par une amende fiscale tend essentiellement à préserver l'assiette de l'impôt et doit, en conséquence, simplement se traduire dans la pratique par la stipulation d'intérêts en brut, avant application de la retenue³¹, d'où la dénomination de « *clause de brutage* » ou de « *gross up* ». Aucun texte n'énonce que la prohibition serait sanctionnée, au plan civil, par la nullité. Or la jurisprudence ancienne n'a admis la nullité de la clause que dans les rares hypothèses où elle était expressément prévue par la loi dont elle a, au demeurant, donné l'interprétation la plus restrictive³². De sorte que, comme l'a souligné naguère le Professeur Le Gall, il existe des arguments sérieux en faveur de la validité de la clause, spécialement en

25. Com. 26 avr. 1994, *SNC Intercoop-production*, Bull. civ. IV n° 156, p. 124, *RJF* 8-9/94 n° 902.

26. Com. 5 déc. 1962, *Mintz c/ Pillon-Bedeau*, Bull. civ. n° 501 ; 4 déc. 1990, *Segececo*, *RJF* 2/91, n° 180.

27. CE 17 déc. 1958, n° 78723, *Lebon* p. 647 ; 28 nov. 1979, n° 4571, *Sté immobilière Bellecour-Ouest*, *RJF* 2/80 n° 123.

28. Soc. 14 nov. 1995, *Syndicat de copropriété « Les Verchères »*, précité.

29. Soc. 16 mai 2000, *Électricité de France*, pourvoi n° 98-41287.

30. Art. 1672 *bis* et 1678 *quater* du CGI.

31. Doc. adm. 5 I-1214, n° 4 ; Rép. min. à M. Kieffer, *JO Déb. Sénat* 28 mai 1971, p. 606, n° 9893 ; comp. CE 4 oct. 1978, n° 4020, *RJF* 11/78, n° 458, qui refuse la déduction par le débiteur du prélèvement pris en charge.

32. Civ. 11 mars 1931, *Gaz. Pal.* 1931.1.605 ; Req. 1^{er} août 1932, *Gaz. Pal.* 1932.2.70.

matière internationale³³. Depuis plus de quarante ans que la prohibition a été réintroduite dans la loi fiscale, on ne connaît pas de jurisprudence sur la question mais la pratique internationale de la clause est si courante qu'elle est prise en compte par la directive communautaire sur l'imposition des produits de l'épargne³⁴. Comme la mise en œuvre de la clause est de nature à aggraver sensiblement le coût des emprunts, elle est généralement liée à une clause de remboursement anticipé pour des raisons fiscales ou « *tax call* » qui a récemment donné lieu à une importante décision de la Cour d'appel de Londres³⁵.

9.— Qu'en est-il lorsque la loi fiscale elle-même prévoit que le contribuable n'est pas celui qui réalise le revenu ou l'opération imposable mais un tiers — associé ou investisseur — en vertu d'un principe de « transparence fiscale » ?

Tel est le cas actuellement, en droit français, des sociétés de personnes à raison des bénéfices qu'elles réalisent et revenus qu'elles perçoivent³⁶ ; tel pourrait être, demain, celui de la fiducie³⁷. Le contribuable doit-il subir passivement les décisions prises, notamment en matière fiscale, par le gérant de la société civile ou par le fiduciaire ? Ce dernier doit-il recueillir le consentement des associés, du constituant ou des bénéficiaires, contribuables ? Il arrive, dans la pratique, que les assemblées d'associés se prononcent, au besoin par délibération séparée, sur les déclarations fiscales parallèlement à l'approbation des comptes. Ce consentement peut-il être majoritaire ou doit-il être individuel ? La décision crée-t-elle une obligation minimale de distribution pour acquitter l'impôt ? À défaut, la responsabilité du gérant ou du fiduciaire est-elle engagée ? Pour n'être pas nouvelle, la question n'a donné lieu à aucune jurisprudence ni, semble-t-il, aucune analyse doctrinale.

B. — L'IMPÔT, OBJET PRINCIPAL DE L'OBLIGATION CONTRACTUELLE

10.— On a déjà vu qu'à l'occasion d'un contrat, les parties peuvent stipuler sur la prise en charge d'un impôt qui n'est pas la conséquence directe du contrat ou de son exécution, tels que les impôts liés à la propriété ou à l'exploitation du bien cédé ou loué. Mais il y a plus : le contrat ou certaines de ses clauses ou des dispositions législatives qui le régissent peuvent avoir pour objet même de régler la contribution des parties à des impôts dont le fait

33. F. Ch. Jeanter, « Emprunts français à l'étranger : domaines réservés à la loi française », *JCP* 1975 I 2704, n° 21.

34. Art. 15 § 1, Directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 ; accords prévoyant des mesures équivalentes conclus par la Communauté européenne avec la Suisse, Andorre, le Liechtenstein, Monaco et Saint-Marin.

35. Court of appeals, Chancery division, 2 mars 2006, *Indofoods International finance Ltd c/ JP Morgan Chase Bank N.A.*

36. Art. 8 du CGI.

37. Nouvel art. 223 VA du CGI, issu de la loi n° 2007-211 du 19 févr. 2007 insistant la fiducie.

générateur est entièrement distinct du contrat lui-même mais qui grèvent leurs intérêts communs.

Tel est le cas, dans les relations entre époux, des règles – pour partie contractuelles, pour partie législatives – qui relèvent des régimes matrimoniaux et dont la jurisprudence a fait une analyse extrêmement fine qui combine la nature de chaque impôt et l'objet des dispositions relatives aux relations patrimoniales entre époux.

L'impôt sur le revenu constitue la charge directe des revenus personnels de chaque époux. Étrangère aux besoins de la vie familiale, elle ne figure pas au nombre des charges du mariage auxquelles les deux époux doivent contribuer ou peuvent être réputés, par une clause du contrat de mariage, avoir contribué au jour le jour. Bien au contraire, la contribution de chacun aux charges doit être calculée en fonction des revenus nets après déduction des impôts qui les frappent³⁸.

Dans le régime de communauté, l'impôt foncier qui constitue une charge de la propriété fait partie du passif de communauté lorsque l'immeuble est commun³⁹; il en va de même de l'impôt sur le revenu auquel sont assujettis les époux communs en biens pour les revenus qu'ils perçoivent pendant la durée de la communauté, même lorsqu'il est établi, par voie de redressement fiscal, après la dissolution de celle-ci⁴⁰.

Les droits de mutation afférents à l'acquisition d'un bien sont pris en compte pour la détermination des reprises et récompenses : en cas de remploi, il doit être tenu compte des frais d'acquisition⁴¹ et la communauté qui a acquitté les droits de mutation à titre gratuit d'un bien propre a droit à récompense à proportion de la valeur du bien⁴².

11.— Dans la vie des affaires, c'est généralement lors de la cession du contrôle des sociétés, que sont stipulées des conventions de garantie de passif qui couvrent notamment le passif, voire l'actif, fiscal. En l'absence de dispositions, impératives ou même supplétives de la loi, la matière relève exclusivement de l'autonomie de la volonté et de l'interprétation de l'intention des parties pour déterminer tant l'étendue de la garantie que ses modalités. Cependant la jurisprudence a tranché des questions complexes relatives à la naissance d'une dette ou d'une créance fiscale. La Cour de cassation a reconnu au cédant le bénéfice d'un crédit d'impôt-recherche à raison des dépenses de recherche engagées et de l'option exercée avant la cession et dont l'effet s'étendait à l'exercice au cours duquel la cession est intervenue⁴³.

38. Civ. 22 févr. 1978, *Bull. civ. I.* n° 75 p. 63, *D.* 1978.602 1^{re} esp., note D. Martin; 19 mars 2002, *Bull. civ. I.* n° 99, *Gaz. Pal.* 2003 J. 408, concl. Sainte-Rose.

39. Civ. 8 févr. 1978, *Bull. civ. I.* n° 52 p. 45, *D.* 1978.602, 2^e esp.

40. Civ. 19 févr. 1991, *Bull. civ. I.* n° 64, p. 40; *Defrenois* 1991, art. 35119, p. 1130, obs. G. Champenois.

41. Art. 1436 C. civ.

42. Civ. 4 juill. 1995, *Bull. civ. I.* n° 290, p. 203; *Defrenois* 1995, p. 1448, note M. Grimaldi.

43. Com. 15 janv. 2002, *Sté Financy*, *RJF* 8-9/02, n° 904; CA Versailles 17 oct. 1996, *Debray c/ Sté Alliance Formation*, *Bull. Joly* 5/97, § 184, p. 451, note G. Frechet.

En revanche, la Cour d'appel de Paris s'est prononcée sur une créance de report en arrière de déficits en retenant que la créance sur le Trésor public ne résultait pas de ce que le paiement de l'impôt sur les sociétés sur les exercices antérieurs était indu mais de ce que les pertes des exercices ultérieurs en avaient autorisé la répétition⁴⁴.

Indépendamment de ces questions complexes, les juges et les arbitres ont, plus fréquemment, à appliquer des clauses courantes telles que : « tout redressement, notamment fiscal, visant à un simple transfert de résultat d'un exercice à l'autre n'entrera en ligne de compte que pour les pénalités et indemnités de retard » ou encore, lorsque la cause d'indemnité donnera lieu à déduction fiscale, l'indemnité ne sera que du montant net après prise en compte de l'économie d'impôt sur les sociétés, ce qui n'est pas sans poser quelques questions en cas de variation du taux de l'imposition⁴⁵.

On voit ainsi que, pour déterminer si la créance ou la dette fiscale ouvre droit à garantie ou à recours et dans quelle proportion, il y a lieu de retenir tous les éléments, notamment de fond, qui président à sa naissance.

12.— En va-t-il de même pour l'obligation des conventions dites « d'intégration fiscale » qui ont pour objet de régler la contribution des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré à l'impôt sur les sociétés, dont la tête de groupe est seule redevable ? La solidarité, partielle, prévue par la loi fiscale est sans grand secours : prévue à titre de garantie de recouvrement, il semble, selon l'administration elle-même, qu'il s'agisse d'une solidarité à titre accessoire, comme le serait celle d'une caution de sorte qu'il n'y aurait aucune matière à recours de la société mère contre la filiale, bien au contraire⁴⁶. Si l'intégration fiscale ne procure, en général, qu'un avantage de trésorerie en permettant l'imputation immédiate de pertes reportables, cet avantage est susceptible d'être définitif en cas de cessation d'activité ou de sortie d'intégration. En l'absence de jurisprudence, une seule chose est sûre, à savoir que chaque filiale ne saurait contribuer au-delà de l'impôt dont elle aurait été personnellement redevable, en l'absence d'intégration. En deçà de ce plafond, est-il loisible de limiter la contribution des filiales à l'impôt dû par la société mère — qui peut, le cas échéant, être nul — ou doit-on faire intégralement bénéficier cette dernière de l'économie d'impôt — généralement temporaire mais occasionnellement définitive — que comporte le régime d'intégration fiscale ? L'administration soutient cette deuxième thèse⁴⁷ qu'au moins un tribunal administratif a rejetée⁴⁸. La jurisprudence est trop rare pour faire un pronostic.

44. CA Paris 13 nov. 1997, *SVE Consultants c/ SA Pro Search*, Bull. Joly 3/98, § 87, p. 226, note J.-C. Bouchard.

45. M. Cozian, « Arbitrage et fiscalité des garanties de passif » *op. cit.*

46. Art. 1216 C. civ.

47. Instr. 26 juin 2002 4 L-2-02, n° 59.

48. TA Lyon 27 sept. 2005, *Sté Wolsley Centers France*, n° 03-728, R/JF 2/06 n° 127.

En cas de sortie d'intégration fiscale, la société tête de groupe doit-elle « indemniser » la filiale sortante pour la perte des avantages fiscaux qu'elle lui a transférés (déficits fiscaux, crédits d'impôt, etc.) ? D'aucun soutiennent que cela serait juste. L'ANSA estime, à bon droit, que la liberté contractuelle doit prévaloir.

II. – L'IMPÔT, DOMMAGE RÉPARABLE

13. – Indépendamment de toute stipulation contractuelle, la charge d'impôt peut être reportée sur un tiers, par l'effet de la responsabilité contractuelle ou quasi délictuelle, ou sur la collectivité des assurés par l'effet de l'assurance.

C'est ainsi qu'en matière de dommages aux biens ou aux personnes, la jurisprudence a fixé les règles qui gouvernent l'incidence des impôts – essentiellement TVA et impôts sur les revenus et bénéfices, voire droits de mutation – sur l'appréciation du préjudice et son indemnisation (A).

Mais l'impôt lui-même peut être l'objet principal du préjudice et de sa réparation dans les circonstances les plus diverses qui relèvent principalement de la responsabilité professionnelle des praticiens du droit, de la comptabilité et de la finance (banquiers teneurs de compte, fournisseurs de crédit, prestataires de services d'investissement) (B).

A. – L'IMPÔT, ACCESSOIRE DU PRÉJUDICE ET DE SA RÉPARATION

14. – La réparation des dommages aux biens dépend nécessairement du droit à déduction de la TVA par la victime. Non pas la déduction exercée lors de l'acquisition du bien ultérieurement détruit ou endommagé, laquelle n'est pas remise en cause, même en cas de destruction qui ne donne lieu à aucune régularisation de la TVA déduite. Mais le droit à déduction de la TVA qui grève le prix des biens et services nécessaires à la réparation ou au remplacement. Afin d'éviter que la réparation du dommage n'excède le préjudice, les juges doivent donc rechercher si le bénéficiaire de l'indemnité n'est pas en droit et en mesure de déduire le montant de la TVA afférente à la réparation comme grevant des services nécessaires à son exploitation⁴⁹. Lorsque la victime n'a pas droit à la récupération de la TVA, le montant de cette taxe fait partie intégrante des dépenses à exposer pour la réparation du dommage, sans qu'il y ait lieu d'exiger la remise en état préalable du bien sinistré⁵⁰. Ainsi, dans le cas des locations de véhicule avec option d'achat, ou de crédit bail, l'indemnisation diffère suivant que l'assuré est le bailleur, qui a droit à récupération de la TVA ou le preneur qui a acquitté toutes

49. Com. 18 juin 1991, *Bull. civ. IV* n° 227, p. 160, *Sogelco*, *RJF* 8-9/91, n° 1083.

50. Civ. 21 oct. 1987, *Martin*, *Bull. civ. II* n° 207, p. 116.

les sommes dues à la société du crédit bail et n'a pas droit à déduction de la taxe⁵¹. Lorsque la victime est une collectivité publique qui n'a pas droit à déduction de la TVA, l'indemnité doit comprendre la taxe qui grève les travaux de réparation, même si cette taxe est, indirectement compensée par le fonds d'équipement des collectivités locales⁵².

L'indemnité n'étant pas assujettie à la TVA et n'affectant pas le droit à déduction de la victime qui la perçoit, la neutralité de la TVA et la réparation du dommage sont ainsi respectées.

15.— Lorsque le dommage consiste en l'éviction d'un bien dont l'acquisition donne lieu aux droits de mutation à titre onéreux — comme c'est le cas des immeubles et fonds de commerce — l'indemnité comprend notamment les « frais de remploi » destinés à en compenser le coût. Telle est la règle en matière d'expropriation ou de résiliation de bail commercial.

16.— En cas de dommage à la personne, le préjudice économique est essentiellement représenté par la perte de revenus qui auraient été généralement imposables. L'indemnisation ne devrait-elle donc pas se calculer sur le montant net, après impôt, de la perte? Cette formule est souvent retenue en matière de garantie de passif lors des cessions de droits sociaux car l'indemnisation prend souvent la forme d'une réduction du prix de cession des parts ou actions cédées et non pas d'un versement à la société qui a subi la perte, déductible fiscalement. Mais telle n'est pas la solution qui prévaut en matière de responsabilité et d'assurances dommages car la Cour de cassation a établi, de façon ferme et constante, que l'impôt sur le revenu est sans incidence sur l'indemnisation⁵³. Lorsque la victime est une entreprise, l'équilibre résulte de ce que l'indemnité est généralement imposable, sauf lorsqu'elle répare une charge ou une perte non déductible fiscalement⁵⁴. Pour les particuliers, la situation est plus complexe : versée par le débiteur des revenus dont le contribuable a été privé, par exemple l'employeur en cas de rupture d'un contrat de travail, l'indemnité est imposable dans la mesure où elle compense la perte de revenus imposables⁵⁵ mais non pas lorsqu'elle compense le trouble dans les conditions d'existence, comme la perte de droits à la retraite ou de la chance d'en acquérir⁵⁶; due par un tiers, l'indemnité versée sous forme de capital est hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu, cependant que les rentes d'invalidité ou allouées en réparation d'un dommage corporel en sont exonérées.

17.— Atteinte extrême à la personne, le décès est la fois une cause de préjudice pour ceux qui en souffrent et le fait générateur de droits de muta-

51. Civ. 4 avr. 1995, *Mercier*, *Bull. civ. I*, n° 155, p. 112.

52. CE 28 sept. 2001 n° 196431, *Syndicat d'agglomération nouvelle de Saint-Quentin en Yvelines*.

53. Civ. 16 nov. 1994, *Gaucher*, *Bull. civ. II* n° 233 p. 134, *D.* 1995.220, note Y. Chartier.

54. CE 12 mars 1982 n° 17074, *RJF* 4/82 n° 334.

55. Art. 80 *duodecies* du CGI.

56. CE 20 nov. 1995 n° 127679, *Grand RJF* 1/96 n° 43.

tion par décès dont l'exigibilité prématurée ampute le patrimoine familial. Cependant, à la différence des frais d'obsèques dont la jurisprudence admet la réparation, les droits de succession ne sont pas un préjudice réparable, faute de lien de causalité direct avec le décès⁵⁷.

B. — LE PRÉJUDICE FISCAL, INDEMNISABLE À TITRE PRINCIPAL

18.— Ainsi que le montre une jurisprudence abondante relative à la responsabilité professionnelle des notaires, experts comptables, avocats, banquiers, prestataires de services d'investissements, etc., l'impôt peut également constituer, à titre principal, l'objet d'une obligation de réparation. Il en va ainsi lorsque le manquement du professionnel à ses obligations a contribué à la naissance ou à l'aggravation d'une obligation fiscale qui aurait normalement pu être évitée. Peu importe qu'il s'agisse d'une responsabilité contractuelle ou quasi délictuelle, d'un manquement à une obligation de moyens ou de résultat⁵⁸ et peu importe naturellement la nature de ce manquement : les règles qui gouvernent la réparation du préjudice fiscal sont identiques. La nature de l'impôt — qu'il s'agisse de droit d'enregistrement, de TVA, d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices — est indifférente. La légalité de l'impôt au regard de la loi fiscale l'est tout autant : même légalement dû, un impôt peut donner lieu à réparation, cependant que le droit à restitution d'un impôt indu n'exclut pas la responsabilité, laquelle n'a pas un caractère subsidiaire⁵⁹ contrairement à ce que peut être, selon les termes de l'accord des parties, une garantie contractuelle de passif fiscal. En conséquence, l'existence d'un contentieux fiscal sur la légalité d'un redressement n'est pas un obstacle à la réparation du préjudice correspondant à un impôt mis en recouvrement⁶⁰. L'absence de contestation de l'impôt auprès de l'administration ou du juge compétent, comme la conclusion d'une transaction fiscale, ne constituent pas davantage des objections et il appartient au juge de la responsabilité d'apprécier le caractère sérieux de la contestation fiscale proposée en défense, soit pour l'écarter⁶¹ soit pour poser une question préjudicielle⁶². Le paiement de l'impôt n'est pas non plus une condition requise dès lors que la mise en recouvrement est établie⁶³. Enfin, les pénalités fiscales sont susceptibles de réparation alors même qu'elles sanctionneraient la mauvaise foi du contribuable ou le défaut de déclaration en dépit de mises en demeure⁶⁴.

57. Crim. 17 mai 1988, *Papon*, *Bull. crim.* n° 212, p. 555.

58. Com. 24 sept. 2002, *Sté GPK Finance et autres* (5 arrêts), *Bull. civ.* IV, n° 289, p. 241, *RJF* 1/03 n° 45.

59. Com. 12 oct. 1993, *Chabrun*, *RJF* 2/94 n° 147.

60. Civ. 28 juin 1989, *Delord*, *Bull. civ.* I n° 260, p. 173, *Defrénois* 1990.501, obs. Vermelle.

61. Com. 15 oct. 1996, *Peyret*, *RJF* 6/97, n° 580, *Bull. Joly* 1/97, § 31, p. 72.

62. Com. 11 févr. 1992, *Lesage*, précité.

63. Civ. 21 févr. 1995, *Sté Sabatier*, n° 92.19948.

64. Com. 24 sept. 2002, *Sté GPK Finance*, et 3 mars 2004 *LC4 c/ Patout*, précités.

19.- La seule question pertinente est celle du lien de causalité entre la faute et le préjudice, parfois apprécié comme la perte d'une chance d'éviter l'impôt ou d'en réduire la charge.

Lorsque le manquement consiste en l'absence ou le retard d'une déclaration de chiffre d'affaires ou de revenu imposable, le préjudice qui en résulte n'est que des pénalités encourues car si les déclarations avaient été régulièrement déposées, l'impôt n'en aurait pas moins été dû⁶⁵. Il en va autrement lorsque la déclaration d'une plus-value est une condition de report de son imposition⁶⁶. De même, une écriture comptable injustifiée peut être la cause d'un redressement fiscal de plus-values qui constitue un préjudice réparable⁶⁷.

Les droits en principal et les pénalités y afférentes sont encore un préjudice réparable lorsque le manquement a provoqué le fait générateur de l'impôt ou fait perdre le bénéfice d'un régime fiscal favorable⁶⁸, tel qu'une exonération conditionnelle⁶⁹ ou le droit à un crédit d'impôt⁷⁰.

Lorsque l'avantage fiscal perdu n'était pas acquis mais dépendait d'événements futurs qui avaient une chance de se réaliser mais n'étaient pas certains, alors le préjudice est de la perte de cette chance et la réparation allouée ne peut être purement symbolique⁷¹.

Peu importe que l'imposition immédiate d'une plus-value ait pour contrepartie le rehaussement des bases fiscales de l'acquéreur et, indirectement, une économie éventuelle d'impôt futur; cette circonstance n'exclut pas le droit à réparation intégrale⁷².

Ainsi, l'application des principes classiques de la responsabilité conduit le juge civil ou commercial ou l'arbitre à analyser, au titre du lien de causalité entre la faute et le préjudice, les règles fiscales qui déterminent le fait générateur, l'assiette, les conditions d'exonération de l'impôt sans que le caractère d'ordre public de ces dernières ni la séparation des pouvoirs et des ordres de juridiction y fassent obstacle.

20.- Ces mêmes principes gouvernent les causes d'exonération ou d'atténuation de responsabilité. Seule la force majeure est exonératoire; on la rencontre rarement en matière fiscale. Le fait non fautif de la victime n'est cause ni d'exonération ni d'atténuation de la responsabilité; ainsi a-t-il été jugé qu'il n'y avait pas faute du contribuable à rechercher un avantage fiscal⁷³.

65. Com. 20 nov. 2001, *Tolosa Barnechea*, pourvoi n° 98-18515, *Bull. Joly* 2002 p. 207 § 43, note P. Serlooten.

66. Civ. 18 déc. 2001, *Guez*, *Bull. Joly* 6/02 § 158 p. 703.

67. Com. 29 janv. 1991, *Sté Vitte*, *Bull. civ. IV* n° 46, p. 29, *RJF* 7/91 n° 897.

68. Com. 27 avr. 1993, *Sté CCI Conseils*, *Bull. civ. IV* n° 155, p. 107 et CA Paris 19 sept. 2006, *Gaz. Pal.* 23 mars 2007, p. 31.

69. CA Reims 21 janv. 2002, *Leulier*, *Bull. Joly* 6/02 § 160 p. 708, note Ch. Nouel.

70. Com. 24 sept. 2002, *Sté GPK Finance*, précité.

71. Com. 31 mars 2004, *Sté Pansard et Gilman*, pourvoi n° 01-03454; CA Aix en Provence, 2^e ch. 17 sept. 1985 n° 589, *Bull. Aix* 1985 3/4 n° 144 p. 73.

72. Com. 29 janv. 1991, *Sté Vitte*, précité.

73. Com. 24 sept. 2002, *Sté GPK Finance*, précité.

ni à accepter la transaction que lui propose l'administration conformément à la loi⁷⁴.

Le fait ou la faute du tiers – qu'il s'agisse de l'administration pour avoir établi un impôt indu en tout ou partie ou d'un tiers tel qu'un autre conseil du contribuable – n'exonère pas davantage ni n'atténue la responsabilité encourue. Seule la faute de la victime, c'est-à-dire du contribuable lui-même, est de nature à atténuer la responsabilité. Tel est le cas notamment de la dissimulation de recettes, de l'admission des charges étrangères à l'exploitation et de récupération indues de TVA⁷⁵. En revanche, la circonstance que l'administration ait établi des pénalités de mauvaise foi n'exclut pas le droit à réparation intégrale⁷⁶.

III. – LICÉITÉ DE L'OBLIGATION

21. – Si le caractère d'ordre public de la loi fiscale n'interdit ni la stipulation d'obligations contractuelles sur la charge de l'impôt ni la réparation d'un préjudice fiscal, un sujet d'hésitation reste à élucider : l'ordre public fiscal ne fait-il pas obstacle à la pleine liberté contractuelle ? Permet-il toujours de considérer que le dommage fiscal dont la réparation est poursuivie correspond à un intérêt légitime ? Lorsque la loi fiscale réprime l'abus de droit – considéré notamment comme une des modalités de la fraude à la loi et défini comme la poursuite d'un but exclusivement ou principalement fiscal – n'implique-t-elle pas que la recherche exclusive ou principale d'un avantage fiscal aurait un caractère illégitime qui retentirait sur la validité de la clause contractuelle ou le droit à réparation ?

L'inopposabilité à l'administration fiscale des clauses relatives à la charge d'impôt, comme l'inopposabilité des actes et conventions entachés d'abus de droit suffisent à protéger les prérogatives et les intérêts du fisc. De sorte que la sanction civile de la nullité d'un acte ou de l'irrecevabilité d'une demande de réparation n'est pas nécessaire à la préservation de l'ordre public fiscal et n'aurait d'effet qu'entre les parties concernées dont l'une déjouerait les prévisions et le respect des engagements donnés cependant que la seconde laisserait sans réparation un dommage avéré.

Ainsi le principe est-il celui de la licéité des obligations dont l'objet voire le but est l'obtention d'un avantage fiscal (A). L'exception ne vise que les actes qui sont, en eux-mêmes, l'instrument de la fraude (B).

74. Civ. 28 juin 1983, *Heger*, *Bull. civ.* I n° 188, p. 166.

75. Civ. 20 janv. 1993, *Cogniet*, n° 91.12283.

76. Com. 15 oct. 1996, *Peyret*, et 3 mars 2004, *Sté LC4 c/ Putout*, précités.

A. — LICÉITÉ DE LA POURSUITE D'UN OBJECTIF FISCAL,
VOIRE EXCLUSIVEMENT FISCAL...

22.— Le principe est constant : « une convention qui a pour objet principal un règlement d'intérêt entre les parties ne peut être nulle par cela seul qu'elle aurait pour conséquence, même volontaire, de préjudicier au fisc en rendant incomplète la perception des droits d'enregistrement »⁷⁷. L'obtention d'un avantage fiscal peut même être le mobile déterminant de l'intention des parties de recourir à un acte, de sorte que la suppression rétroactive de cet avantage par une modification législative le prive de cause et entraîne son annulation sans que la décision d'annulation porte atteinte à l'ordre public fiscal⁷⁸.

De même, la recherche d'un avantage fiscal — tel que l'obtention de crédits d'impôt — en vue de réduire son imposition n'est pas de nature à exonérer les professionnels qui n'ont pas exécuté leur obligation de résultat de délivrance de certificats de crédit d'impôt propres à l'usage auquel ils étaient destinés des conséquences de leur responsabilité⁷⁹.

B. — ...SAUF FRAUDE

23.— Ce n'est que si l'acte est l'instrument même de la fraude fiscale qu'il est entaché de nullité, soit en application d'une disposition expresse de la loi telle que l'ancien article 1840 du CGI, devenu 1589-1 du code civil sur la nullité des contre-lettres en matière de vente, soit en raison de l'illicéité de la cause. Il faut alors que la dissimulation fiscale ait été la cause impulsive et déterminante de l'acte, tel qu'une contre-lettre sur la rémunération en matière de contrat de travail⁸⁰ ou l'acte par lequel deux époux divorcés conviennent que la dette de l'un envers l'autre sera remboursée sous forme d'une augmentation de pension alimentaire dans le but de permettre au débiteur de déduire des sommes fiscalement non déductibles⁸¹.

24.— La nullité de l'acte emporte alors la remise des parties dans la situation initiale et entraîne la restitution des sommes versées, sans que puisse y faire obstacle l'adage « *in pari turpitudinem cessat repetitio* » qui ne concerne que les obligations immorales⁸². La nullité est limitée à l'acte lui-même et ne

77. Req. 10 avr. 1900, *Béasse*, DP 1902.1.12 RE 1902 art. 2919.

78. Civ. 11 févr. 1986, *Gutman*, Bull. civ. I n° 25 p. 21, JCPG 1988 II 21027 note C. David.

79. Com. 24 sept. 2002, *Sté GPK Finance*, précité.

80. Soc. 27 juin 1984, *Deloffre*, Bull. civ. V n° 268.

81. Civ. 7 oct. 1998, Bull. civ. I n° 285 p. 198, D.1999.237 note O. Tournafond, *Gaz. Pal.* 2000 note F. Chabas.

82. Civ. 4 avr. 2001, Bull. civ. I n° 103 p. 66; CA Bordeaux 11 juill. 1988, *Guibert*, *Jurisdata* 1988-044734.

s'étend pas au prêt qui a financé la soulte occulte⁸³. La charge des impôts que les parties avaient tenté d'éluder est, à défaut de stipulation contraire, réglée par les dispositions supplétives de la loi (art. 1712 du CGI) et l'amende se répartit entre elles comme le prévoit le Code civil (art. 1214), sauf accord différent des parties.

25.— Ainsi s'établit l'équilibre entre la liberté contractuelle et la réparation des dommages et l'ordre public fiscal. Chacun joue pleinement son rôle dans son domaine et l'inopposabilité des clauses contractuelles qui aménagent la charge de l'impôt est la meilleure défense de l'ordre public fiscal qui n'intervient qu'exceptionnellement dans le champ contractuel à l'encontre des actes qui sont l'instrument même de la fraude.

83. Com. 16 mai 1977, *Schmitt*, *Bull. civ.* IV n° 141 p. 120.

Cet ouvrage regroupe un ensemble d'études offertes en l'honneur de Jean-Pierre Le Gall. Par leurs contributions, ses collègues et amis, universitaires et praticiens, français et étrangers, rendent hommage à ce juriste exceptionnel, grand à l'École comme au Palais.

Les thèmes qui s'y trouvent abordés ressemblent à leur dédicataire. Ils présentent tantôt une dimension conceptuelle, tantôt un intérêt pratique. Toujours ils se nourrissent de l'actualité et s'intéressent à l'avenir. Il y est question de l'impôt, de ses notions et de ses applications ; de son influence sur la gestion des entreprises, leurs activités, leurs structures.

Par leur diversité et leur richesse doctrinale, ces études témoignent du foisonnement des questions qui habitent une matière fiscale en pleine transformation. Elles constituent autant d'apports aux grands débats qui traversent actuellement la fiscalité française et internationale.

mélanges
en l'honneur de

*Jean-Pierre
Le Gall*

DALLOZ.fr

98 €

ISBN 978-2-247-07476-1
6783237



9 782247 074761