



PANTHÉON-ASSAS  
UNIVERSITÉ  
PARIS

**BANQUE DES MEMOIRES**

**Master Recherche mention Droit de la propriété littéraire,  
artistique et industrielle**

**Dirigé par le Professeur Jérôme PASSA**

**2021**

***Les qualifications juridiques de la  
propriété littéraire et artistique  
confrontées au principe d'autonomie du  
droit fiscal***

Pierre QUINZIN

**Sous la direction du Professeur Pierre-Yves GAUTIER**

*Je tiens à remercier*

*Bruno Ughetto pour le temps consacré et pour les éclaircissements qui en sont résultés,*

*Philippe Szafir pour son aide et pour les réponses apportées,*

*Véronique Béranger et Gilbert Borjon pour leurs précieuses informations,*

*Enfin, Monsieur le Professeur Gautier pour ses enseignements et pour ses conseils avisés.*

## PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

Art.	Article
BNC	Bénéfice non commerciaux
BOFiP	Bulletin officiel des finances publiques
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'Etat
CFE	Contribution foncière des entreprises
CGI	Code général des impôts
ch.	Chambre
chron.	Chronique
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
CPC	Code de procédure civile
CPI	Code de la propriété intellectuelle
D.	Recueil Dalloz
DP	Recueil périodique Dalloz
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DGI	Direction générale des impôts
éd.	Édition
EDCE	Etudes et documents du Conseil d'Etat
<i>Ibid.</i>	Ibidem, locution latine signifiant « même endroit »
LPF	Livre des procédures fiscales
n°	Numéro
Not.	Notamment
<i>Op. cit</i>	Opere citato, locution latine signifiant « œuvre citée »
p.	Page
PI	Propriétés intellectuelles
RIDA	Revue internationale de droit d'auteur
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

# SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
PARTIE I. Le droit fiscal, un droit spécifique.....	4
Titre I – La constatation d’une autonomisation du droit fiscal.....	4
Titre II – Le domaine irréductible de la spécificité du droit fiscal .....	11
PARTIE II. Le droit fiscal, un droit de superposition.....	18
Titre I – La soumission du droit fiscal au droit privé.....	18
Titre II – La recherche d’un pouvoir d’autonomie.....	24
CONCLUSION.....	32

## INTRODUCTION

Du procès de Brancusi contre les douanes américaines en 1928<sup>1</sup>, aux mesures annoncées par le ministère de la Culture français en 2021<sup>2</sup>, il y a près de cent ans, mais la problématique reste la même : faire reconnaître son Oiseau comme une œuvre d'art au sens des dispositions fiscales américaines pour l'un ; tendre, avec la clarification et la simplification des régimes fiscaux des auteurs, vers une reconnaissance par l'Etat français des nouvelles formes d'art pour les autres. Or derrière la reconnaissance, par l'Histoire de l'art ou par les pouvoirs publics, du statut d'auteur, qui est conditionnée par la spécificité d'une matière avant tout politique, il y a, qui s'active en coulisse, cette opération fondamentalement juridique qu'est la qualification.

Une qualification juridique est une « *opération intellectuelle (...) consistant à prendre en considération l'élément qu'il s'agit de qualifier (...) et à le faire entrer dans une catégorie juridique préexistante* »<sup>3</sup>. Il convient dès à présent de distinguer ainsi de son caractère parfois polysémique qui recouvre tant la définition et l'interprétation, ce sens strict de la qualification juridique. Car il sera également nécessaire de distinguer des manifestations de l'autonomie celles qui résultent de l'une ou de l'autre de ces opérations tant la légitimité de leur caractère autonomiste diffère selon l'acteur qui s'y adonne.

Le droit fiscal, le droit de la propriété littéraire et artistique, en tant que « *branches* » du Droit, sont des « *fragmentations* » de l'ordre juridique général<sup>4</sup>. C'est cet ordre juridique général qui fera préexister aux qualifications des catégories juridiques. Il y aurait dès lors, par cette préexistence de la catégorie juridique sur la qualification juridique, une différence de degré notable entre l'observation de qualifications autonomes, et l'affirmation de l'autonomie d'une branche particulière du Droit. En effet, une qualification autonome le sera d'autant plus que le droit sur lequel elle se fonde sera lui-même autonome. En d'autres termes, énoncer que les qualifications fiscales sont autonomes reviendrait à cantonner aux textes fiscaux les fondements de ces qualifications, quand affirmer du droit fiscal qu'il est autonome consisterait à nier toute recherche de cohérence avec l'ordre juridique général, donnant ainsi à son autonomie une intensité plus grande.

---

<sup>1</sup> N. Heinich, « *C'est un oiseau !* » *Brancusi vs. Etats-Unis, ou quand la loi définit l'art*, Droit et société, 1996.34, p. 649-672.

<sup>2</sup> Communiqué de presse du ministère de la Culture en date du 11 mars 2021.

<sup>3</sup> G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 13<sup>ème</sup> éd., PUF, 2020, p. 829, v. Qualification.

<sup>4</sup> Ph. Malaurie, P. Morvan, *Introduction au droit*, 7<sup>ème</sup> éd, LGDJ, 2020, n°59.

Car l'autonomie est un pouvoir, une faculté conférée à un objet – à une matière en l'espèce – de se « *déterminer par soi-même* », de se « *donner sa propre loi* »<sup>1</sup>, elle ne peut se déduire de l'unique observation d'un comportement. Si l'autonomisation du droit fiscal est indubitablement observable, son autonomie n'en est pas pour autant consacrée. A son caractère de principe, il faut lui restituer sa nature de supposition<sup>2</sup>. L'autonomie du droit fiscal a été pour le doyen Trotabas, l'expression d'une double constatation : que la loi fiscale appréhende des situations et des faits sans qu'il lui soit nécessaire de s'en tenir à la qualification qu'ils ont reçus d'une autre loi préalablement ; et que les définitions qu'elle développe sont « *naturellement indifférentes aux autres lois* »<sup>3</sup>. En cela déjà sa théorie allait plus loin que ce que la jurisprudence ne se proposait de consacrer. En effet, en confirmant, par un arrêt de la chambre des requêtes en 1885<sup>4</sup>, « *le pouvoir du fisc d'écarter des situations juridiques créées par les contribuables dans le cadre du droit privé et d'établir, en passant outre leur volonté apparente, la qualification réelle des actes qui les traduisent* »<sup>5</sup>, la Cour de cassation n'offrait au juge fiscal qu'un pouvoir de déqualification et de requalification des actes de droit privé. Aussi, l'autonomie du droit fiscal pouvait être comprise non comme une véritable théorie, mais comme une « *expression de combat* » qui tendait à dire que « *le droit fiscal mérite l'indépendance à raison de sa spécificité* »<sup>6</sup>. Cela étant, et à la manière d'une théorie scientifique qui, comme l'expose Hawking dans sa brève histoire du temps, ne doit servir que temporairement jusqu'à ce que l'observation la réfute, l'autonomie du droit fiscal a été contestée dans son absolutisme, et lui est aujourd'hui préférée la théorie des finalités de l'interprétation. Cette théorie relègue l'indépendance recherchée du droit fiscal au rang de simple « *spécificité* » qui, synonyme de particularisme, décrit « *l'ensemble des éléments (tendances, méthodes, etc.) qui caractérisent une matière, une discipline, un système juridique* »<sup>7</sup>. En cela il y a une opposition terminologique importante. Cependant, la pratique administrative et jurisprudentielle en matière fiscale, renforcée par cette consécration même temporaire du principe d'autonomie, continue d'accentuer l'autonomisation du droit fiscal, et ses conséquences s'observent aujourd'hui encore.

Dans l'autonomisation il y a l'idée sous-jacente d'une confrontation d'une branche du Droit à une autre. Or, en matière de fiscalité des auteurs, sans doute l'autonomisation du droit fiscal par rapport à la propriété littéraire et artistique est éloquente sinon renforcée. D'une part

---

<sup>1</sup> G. Cornu, *op. cit.*, p. 105, v. Autonomie.

<sup>2</sup> P.-Y. Gautier, *Propriété littéraire et artistique*, 11<sup>ème</sup> éd., PUF, 2019, n°321.

<sup>3</sup> L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 8<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 1997, n°10.

<sup>4</sup> Cass, ch. requêtes, 16 déc. 1885, Esnault de Moulins c. administration de l'Enregistrement, *DP* 1885.1.270.

<sup>5</sup> C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *Droit fiscal*, 1<sup>ère</sup> éd., PUF, 1977, p. 53.

<sup>6</sup> F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, Mélanges Carré de Malberg, 1933, p. 196.

<sup>7</sup> G. Cornu, *op. cit.*, p. 736, v. Particularisme.

car, dans une matière où le contentieux oppose un contribuable à l'Administration fiscale dotée d'un outil répressif économique fort, l'illustration de ce rapport de force à sens unique y est d'autant plus évidente que le contribuable est « fragile » économiquement. D'autre part car, en matière de propriété littéraire et artistique, les prescriptions de ce droit sont parfois polysémiques, souvent abstraites, la volonté d'y débusquer la réalité d'une situation est d'autant plus forte, et corrélativement la nécessité d'une spécialisation de ceux qui en recherchent la correcte application d'autant plus justifiée. Et c'est là l'un des objectifs de négociation interministérielle et de rapprochement de la doctrine administrative à la pratique des artistes-auteurs qu'ont porté tant la mission fiscalité au sein du ministère de la culture depuis sa création en 2018 que les rédacteurs du rapport Racine en matière sociale en 2020. Alors l'étude comportera également quelques incursions en matière sociale, car à bien des égards le droit de la sécurité sociale présente des similarités avec le droit fiscal, qu'il s'agisse de l'imbrication et de la cohérence nécessaire de ces deux régimes déclaratifs ou du mode d'élaboration similaire de leur doctrine interprétative. Par ailleurs, les manifestations de l'autonomie du droit social interrogent tout autant la légitimité d'une autonomisation de certaines branches du Droit.

Aussi l'intérêt de l'étude serait de montrer par l'exemple du rapport du droit fiscal à la propriété littéraire et artistique et, partant, par l'exemple du régime fiscal des auteurs, jusqu'où l'autonomie de ce droit est nécessaire, et à partir de quel moment elle en devient « absurde » et contestable. En d'autres termes, il s'agirait de déterminer si et dans quelle mesure le droit fiscal peut se heurter aux qualifications du droit de la propriété littéraire et artistique pour établir l'imposition et poursuivre son objectif propre.

Puisque le droit fiscal a deux natures, d'une part d'être spécifique (partie I) – c'est le particularisme du droit fiscal selon Gény – d'autre part d'être un droit de superposition (partie II) – c'est l'expression de Maurice-Christian Bergerès –, il conviendrait de déterminer les guides qui permettent de choisir là où le juge, l'administration, le législateur, devront faire jouer la spécificité du droit fiscal, et là où ils devront respecter les prescriptions du droit commun.

## **Partie I. Le droit fiscal, un droit spécifique**

Il y a, entre « *l'autonomie fallacieuse et la spécificité banale* » selon Gény, un « *terme moyen* », celui du « *particularisme* » du droit fiscal<sup>1</sup>. Moyen car permettant plus que ce à quoi se limite la seule spécificité ; moins en revanche que ce à quoi la pleine autonomie prétend, il convient alors d'effectuer un travail discriminatoire entre ce qui témoigne d'une véritable autonomisation du droit fiscal (titre I), et ce qui relève de son irréductible spécificité (titre II).

### **Titre I – La constatation d'une autonomisation du droit fiscal**

Si l'autonomie est supposition, car une proposition considérée comme vraie en doctrine « *afin d'en tirer des conséquences, des déductions ou servir de base à un raisonnement* »<sup>2</sup>, l'autonomisation en revanche est indubitable car elle se constate. Et à cette constatation participent tant l'observation des mises en application de la supposée autonomie du droit fiscal (chapitre I) que l'étude de leurs conséquences (chapitre II).

#### **Chapitre I. Les manifestations de l'autonomie du droit fiscal**

Parmi les manifestations de l'autonomie, il y a celles qui résultent de définitions autonomes (section 1) et celles tenant à des interprétations et à des qualifications autonomes (section 2).

##### Section 1) L'identification des définitions autonomes

Juridiquement, l'opération de *définition* est celle par laquelle la loi principalement, la jurisprudence et la doctrine également, « *caractérisent une notion, une catégorie juridique par des critères associés* »<sup>3</sup>. En d'autres termes, définir suppose au préalable de mettre en exergue les caractéristiques d'un objet afin de l'appréhender dans une notion ; et qu'ensuite à cette notion la définition y associe des critères afin de pouvoir l'identifier. Aussi, la définition peut ne pas être exhaustive et ne viser qu'une partie des caractéristiques d'un objet. Dans la situation d'une pluralité de définitions portant sur un même objet, il convient donc de distinguer selon que celles-ci sont spécifiques l'une de l'autre ou autonomes l'une par rapport à l'autre : deux définitions seront spécifiques lorsqu'elles porteront sur une partie distincte d'un même objet ;

---

<sup>1</sup> F. Gény, *op. cit.*, p. 199.

<sup>2</sup> Centre national de ressources textuelles et lexicales, cnrtl.fr, v. Supposition.

<sup>3</sup> G. Cornu, *op. cit.*, p. 308, v. Définition.

deux définitions seront autonomes lorsqu'elles se superposeront car portant sur un champ identique d'un même objet. Enfin, pour être spécifiques ou autonomes il faut que les critères que dégagent ces définitions soient différents. En somme, les définitions spécifiques sont celles portant sur des notions différentes pour y associer des critères nécessairement différents, alors que les définitions autonomes associent des critères différents à des notions identiques. Le CPI appréhende principalement *l'œuvre de l'esprit*. Pour la définir, son article L.112-2 en donne une liste non limitative. Le caractère non limitatif indique que la définition de l'œuvre de l'esprit n'est pas arrêtée à des catégories désignées de création, mais que seule l'originalité de celle-ci servira de critère. Dans le Code, l'*auteur* n'y est défini que par référence à l'objet sur lequel porte son droit exclusif : il est le créateur d'une œuvre de l'esprit<sup>1</sup>. Le droit fiscal quant à lui tend à appréhender l'activité de l'auteur en tant qu'elle est génératrice de revenus<sup>2</sup>. Pour ce faire, le CGI fait le plus souvent référence à *l'auteur*. Il en est ainsi des dispositions relatives à l'imposition sur le revenu et à l'assujettissement à la cotisation foncière des entreprises. Lorsqu'il est fait référence à *l'auteur*, soit le code renvoie purement et simplement à la notion *d'auteur d'œuvre de l'esprit* du CPI (c'est le cas du texte d'exception à l'imposition des revenus de l'auteur dans la catégorie des BNC<sup>3</sup>), soit il s'intéresse à des catégories désignées d'auteurs : les *photographes auteurs*<sup>4</sup>, les *écrivains* ou *compositeurs*. Dans ses dispositions relatives à la TVA en revanche, le code s'intéresse en particulier à *l'œuvre de l'esprit*, car objet des livraisons soumises à la taxe. Lorsqu'il est fait référence à *l'œuvre*, le code appréhende des catégories désignées d'*œuvres de l'esprit*<sup>5</sup>. Toutes ces définitions sur lesquelles s'appuie le droit fiscal nous apparaissent pour certaines identiques à celles posées par le CPI, car y renvoyant purement et simplement ; pour d'autres spécifiques, car n'appréhendant qu'un champ restreint d'une notion plus large.

Ni *l'artiste* ni *l'œuvre d'art* ne sont des notions expressément définies par le CPI, cependant la lettre de l'article L.122-8 du CPI utilise le terme *d'œuvres originales graphiques et plastiques* et il est certain que le droit de suite qu'il prévoit porte sur les œuvres d'art en tant que meuble corporel<sup>6</sup>. Le CGI, à l'article 278-0 bis I., appréhende également cette notion d'*œuvre d'art* meuble corporel : en effet, le régime de TVA qu'il prévoit s'applique aux livraisons de biens meubles corporels, à l'exclusion des livraisons de biens meubles incorporels qui sont assimilées à une prestation de service<sup>7</sup>. Il y a donc ici, dans *l'œuvre d'art meuble*

---

<sup>1</sup> Art. L.111-1 CPI.

<sup>2</sup> S. Maury, *Essai de qualification juridique et fiscale des revenus de la propriété littéraire et artistique*, thèse Université Paris I, 2010, n°41.

<sup>3</sup> Art. 93-1 quater CGI.

<sup>4</sup> Art. 1460 3° CGI.

<sup>5</sup> Art. 293 B CGI sur la franchise en base de TVA renvoie à certaines œuvres seulement de la liste non limitative de l'art. L.112-2 CPI.

<sup>6</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°328.

<sup>7</sup> M. Collet, *Droit Fiscal*, 8<sup>ème</sup> éd., PUF, 2020, n°699.

*corporel*, identité des notions. En revanche, il y a lieu de constater une divergence des critères que ces définitions attachent à la notion d'œuvre d'art. Ainsi l'œuvre d'art au sens du CPI s'entend des œuvres originales graphiques et plastiques, bien meuble corporel : c'est premièrement une œuvre de l'esprit pour la qualification de laquelle l'originalité doit servir de critère d'identification ; puis, car notion plus restreinte, c'est encore un bien meuble corporel tel que défini par le Code civil. Dès lors l'œuvre d'art se définit au sens du droit d'auteur comme tout support matériel donnant corps à une œuvre de l'esprit, sans distinction selon la nature de l'œuvre. Or pour appréhender la dimension corporelle de l'œuvre d'art, le droit fiscal en donne une définition autonome. En effet, le Code vise la notion d'*œuvre d'art*<sup>1</sup> pour ensuite y associer des critères d'identifications inédits, par catégories désignées d'objets : les photographies d'art ; les lithographies ; les sculptures ; les tapisseries...<sup>2</sup>. On constate donc dans le CPI et dans le CGI l'appréhension d'une notion identique, à laquelle sont associés des critères différents et, partant, deux définitions autonomes de l'œuvre d'art. Pour un autre exemple de définition autonome, le CGI définit les « *produits de droit d'auteur* » comme les sommes perçues par les auteurs ou leurs héritiers et tirées de l'exploitation de l'œuvre, à l'exclusion des produits perçus par eux lors de la vente des œuvres-supports matériels. Cette définition est étroitement liée à la personne de l'auteur alors que les redevances de droit d'auteur peuvent être perçues aussi bien par l'auteur que par son cessionnaire<sup>3</sup>. Enfin, le CGI fait référence à l'*artiste*, sans pour autant y associer des critères d'identification. Or, lorsque le texte fait référence à une notion, sans en préciser les critères d'identification, c'est à l'interprète de celui-ci qu'il en incombera la charge.

## Section 2) L'identification des interprétations et des qualifications autonomes

Bien qu'en pratique ces deux opérations souvent se confondent, l'interprétation est une appréciation sur le texte, alors que la qualification est une appréciation sur les faits<sup>4</sup>. L'interprétation est dépendante de la définition préalable qui aura été donnée d'une notion par le texte : plus la définition sera précise et riche de critères d'identification, moins il y aura de place à l'interprétation. Il y a lieu d'observer une large place faite à l'interprétation par le juge ou par l'Administration en matière fiscale, dans laquelle les textes sont pour la plupart mal rédigés, « *sous-déterminés* »<sup>5</sup>. Cette opération se réalise de manière topique dans la doctrine administrative par laquelle l'Administration fiscale se charge, à travers des instructions et des

---

<sup>1</sup> Art. 278-0 bis I. CGI.

<sup>2</sup> Art. 98-A annexe III au CGI.

<sup>3</sup> H. Théocharopoulou, *La fiscalité de la propriété littéraire et artistique, étude comparée des droits français et hellénique*, LGDJ, 2002, n°159 ; L. de Gaulle, *La notion de redevance de droit d'auteur*, chron. RIDA, 1996.81.

<sup>4</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°156.

<sup>5</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°155.

notes de services adressées à ses agents, de donner une interprétation des textes fiscaux<sup>1</sup>. Partant du texte fiscal sur la TVA, l'Administration fiscale a livré une interprétation autonome de la définition de l'originalité en droit d'auteur. Par une instruction du 25 juin 2003 publiée au BOFIP, la DGI posait en critère de l'originalité des photographies d'art celui du « *témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur* » et précisait qu'il en allait ainsi lorsque le photographe « *par le choix du thème, les conditions de mise en scène, les particularités de prise de vue ou toute autre spécificité de son travail touchant notamment à la qualité du cadrage, de la composition, de l'exposition, des éclairages, des contrastes, des couleurs et des reliefs, du jeu de la lumière et des volumes* », réalise un travail qui « *dépasse la simple fixation mécanique du souvenir d'un évènement, d'un voyage ou de personnages* ». La parenté avec les critères de la jurisprudence civile en matière de protection des photographies par le droit d'auteur est flagrante<sup>2</sup> et révèle une confusion commise par l'Administration fiscale entre le critère de l'originalité et le critère de l'authenticité utilisé au sujet du droit de suite dans le CPI (art. R. 122-3) et au sujet des biens culturels dans le Code du patrimoine (art. R. 123-2). C'est en effet dans ce dernier sens qu'il convient d'entendre l'originalité de l'œuvre d'art visée par les textes sur la TVA<sup>3</sup>. Si l'*authenticité* est une notion propre au droit fiscal, car appréhendée pour les besoins spécifiques de l'assujettissement à la TVA, l'originalité est quant à elle une notion empruntée au droit d'auteur qui ne peut souffrir une interprétation autonome livrée par l'Administration fiscale. C'est ce qu'a précisé en substance la Cour de justice de l'Union européenne saisie d'une question préjudicielle sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE que le texte français transpose<sup>4</sup>. Par ailleurs, considérant que le directeur de collection ne peut être assimilé par principe à un auteur – pour les besoins de son affiliation au régime spécial de sécurité sociale – à moins qu'il ne fasse œuvre de création et ne justifie être coauteur de l'ouvrage issu de sa collection, d'une part l'Administration – sociale cette fois – et le Conseil d'Etat – rejetant la requête en excès de pouvoir formée contre la décision<sup>5</sup> – procédaient à une interprétation parfaitement autonome puisque sans référence aucune au Code de la propriété intellectuelle pour définir le travail créatif. Mais plus encore ils commettaient une importante erreur dans l'interprétation de la qualité d'auteur : en effet, le directeur de collection s'il ne peut être coauteur des ouvrages en question car n'y collaborant pas directement, est en revanche et

---

<sup>1</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°185.

<sup>2</sup> A. Lucas-Schloetter, *Le caractère artistique d'une photographie n'est pas une condition de sa qualification d'œuvre d'art au sens du droit fiscal*, chron. PI, 2020.75.

<sup>3</sup> *Ibid.*

<sup>4</sup> CJUE, 05 sept. 2019, Regards Photographiques, C-145/18, *Légipresse* 2020.367, note Thibault Gisclard, *RTD com.* 2020.102, F. Pollaud-Dulian.

<sup>5</sup> CE, 1<sup>ère</sup> - 4<sup>ème</sup> ch., 21 oct. 2019, SNE c/ AGESEA et a., n°424779, *Lebon* 2019<sup>5</sup>, *Légipresse* 2019.597, *AJDA* 2020.82, *Légipresse* 2020.102, note K. Biondi, *PI*, juil. 2020.76, chron. N. Binctin, N. Foulquier, G. Kalfeche, J.-G. Sorbara, n°3.8.

au regard des critères de la propriété littéraire et artistique l'auteur indiscutable de la collection, bien protégé par le droit d'auteur<sup>1</sup>.

De plus, il convient de distinguer les opérations de définition et d'interprétation de celles de qualification qui en procède nécessairement. En effet, qualifier c'est faire « *entrer* » un objet « *dans une catégorie juridique préexistante* »<sup>2</sup> : préexistante en ce qu'elle a été préalablement définie. Aussi, l'autonomie dans la définition ruissellera nécessairement dans les qualifications juridiques qui seront opérées sur une même notion. En matière fiscale, les qualifications autonomes se rencontrent principalement dans la pratique, lorsque l'administration ne reconnaitra pas in concreto la qualité d'œuvre de l'esprit à une œuvre en particulier ou la qualité d'auteur à un contribuable<sup>3</sup>. Ainsi, les juridictions fiscales considèrent que le tatouage ne peut recevoir la qualification d'œuvre de l'esprit<sup>4</sup>, la cour administrative d'appel opérant dans l'arrêt de 1998 tant une qualification autonome qu'une interprétation restrictive de l'article L.122-2 du CPI, faisant preuve en cela d'une autonomie contestable<sup>5</sup>.

## **Chapitre II. Les conséquences de l'autonomie du droit fiscal**

Parmi les conséquences de l'autonomie du droit fiscal, il en est certaines qui résultent spécifiquement de la matière fiscale (section 1), et d'autres pour l'apparition desquelles la mise en œuvre du régime fiscal n'est qu'incidente (section 2).

### Section 1) Les conséquences endogènes à la matière fiscale

Déclarer ses revenus dans la catégorie des BNC en application de l'article 92 du CGI exempte l'auteur de l'application d'un précompte de ses charges sociales (17% de sa rémunération brute) ; l'article 1460 prévoit une exonération du paiement de la CFE pour certains artistes, pour certains auteurs ; l'article 293 B élève le seuil du chiffre d'affaire réalisé par les auteurs en dessous duquel aucune TVA n'est à reverser sur les livraisons d'œuvres de l'esprit qu'ils effectuent ; et lorsque ce seuil est dépassé, l'article 278-0 bis prévoit pour les

---

<sup>1</sup> K. Biondi, *Les directeurs de collection exclus du régime social des auteurs par le Conseil d'Etat : de la nécessité impérieuse de leur définir un statut*, Légipresse 2020.102.

<sup>2</sup> G. Cornu, *op. cit.*, p. 829, v. Qualification.

<sup>3</sup> Entretien avec P. Szafir, expert-comptable et commissaire aux comptes, associé-gérant du cabinet d'expertise comptable Avexxens et secrétaire général de l'ARAPL Ile de France, le 20 mars 2021.

<sup>4</sup> CAA Paris, 8 oct. 1998, n° 97PA85, *Dr. fisc.* 1999. 267, concl. V. Haim, Rép. min. n° 31596, JOAN Q, 23 mars 2004, p. 2314 : « *À supposer même qu'ils puissent être regardés comme des œuvres de l'esprit, les tatouages ne sont pas au nombre des œuvres énumérées par les articles L. 112-2 du Code de la propriété intellectuelle et 71 A de l'Annexe III au CGI* » ; V. également CE, 27 juil. 2009, n°312165, *Lebon* 2009 ; CE, 21 oct. 2013, n°358183, *Lebon* 2013, sans toutefois de référence directe au texte du CPI ici.

<sup>5</sup> S. Maury, *op. cit.*, n°188.

livraisons d'œuvres d'art un taux réduit de TVA à 5,5% contre un taux normal de TVA à 20% : on le voit, ce sont là les éléments d'un régime fiscal de faveur, dont le bénéfice, s'il est conféré aux auteurs, tient à la prise en compte de certaines particularités de leur activité (v. *infra*). Dès lors, la dépendance de l'application de ce régime dans l'équivocité des notions appréhendées par le droit fiscal et dans les qualifications effectuées par l'Administration emporte inéluctablement une conséquence économique et financière pour celui qui prétendra accéder à ce statut.

Plus encore, des conséquences engendrées par les manifestations de l'autonomie du droit fiscal, l'insécurité juridique en est sans doute la plus immédiate pour les contribuables et leur conseil<sup>1</sup>. Prenant pour exemple le texte sur la TVA dans le code, celui-ci comporte deux éléments : l'œuvre d'art ; les tirages limités. Pour les besoins de l'application du régime fiscal, l'Administration pose en effet des limites : le bénéfice du taux réduit de TVA s'épuise au-delà d'un nombre déterminé d'exemplaires de l'œuvre d'art. Ces limites, si elles ne sont pas suffisamment déterminées, cela nuit à la sécurité juridique ; si en revanche elles sont fixées mais de manière arbitraire, cela comporte un risque d'inégalité devant l'impôt. Or l'interprétation administrative donnée du texte comporte tant des références à un nombre précis de tirages, fonction des différentes catégories d'œuvres<sup>2</sup>, que les critères souples des « *tirages excessifs* » ou des « *usages normaux de la profession* »<sup>3</sup>. S'il est vrai qu'en droit d'auteur « *le critère le plus sûr devrait reposer dans les usages et la volonté de l'artiste, sans s'arrêter à un nombre précis, tant qu'il reste raisonnable* »<sup>4</sup>, il en va sans doute différemment en droit fiscal là où il y a une insécurité d'autant plus condamnable qu'elle pèse sur ceux qui sont tenus à des obligations déclaratives corrélatives<sup>5</sup>. Il s'agit là des auteurs en premier lieu, mais également des cessionnaires des droits d'exploitation lorsqu'ils se trouvent, par le choix du législateur fiscal, débiteurs des obligations déclaratives et de paiement des sommes dont l'auteur est normalement redevable<sup>6</sup>. Pour tous ces contribuables, l'insécurité juridique résultera non seulement des errances de la jurisprudence civile dans l'appréciation in concreto de l'originalité de certaines œuvres de l'esprit et dans la qualification comme telles de certaines œuvres innommées<sup>7</sup>, mais encore de l'interprétation que retiendra l'Administration des critères autonomes du droit fiscal. Si en revanche les limites au bénéfice du taux réduit de TVA

---

<sup>1</sup> Entretien avec B. Ughetto, directeur-associé du cabinet de conseils et d'expertise comptable *D'autant plus* dédié aux artistes et auteurs le 22 février 2021.

<sup>2</sup> BOI-TVA-SECT-90-10-11, prévoyant une limite à 8 exemplaires pour les statues §180 ; à 30 exemplaires pour les photographies §280.

<sup>3</sup> BOI-TVA-SECT-90-10-11, §160 sur les gravures estampes et lithographies.

<sup>4</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°95.

<sup>5</sup> S. Maury, *Réflexions sur les obligations fiscales des exploitants d'œuvres de l'esprit*, PI, 2010. 946.

<sup>6</sup> *Ibid.* et Art. 285 bis CGI.

<sup>7</sup> Sur l'errance dans l'admission du caractère d'œuvre de l'esprit de la forme olfactive : CA Paris, 25 janv. 2006, D. 2006.2470, note B. Edelman ; contra 1<sup>ère</sup> civ., 13 juin 2006, JCP G 2006.II.10138, p. 1597, note F. Pollaud-Dulian, PI. 2006.21, p. 442, obs. A. Lucas.

calculées en nombre d'exemplaires sont fixées mais de manière arbitraire, il en résulte un risque d'inégalité dans la situation des contribuables, pourtant condamnée par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen. En effet, le principe d'égalité devant l'impôt découle du principe d'égalité devant les charges publiques et exige que soit appliqué un régime juridique identique aux personnes se trouvant dans des situations identiques<sup>1</sup>. L'aléa qu'engendre une opération de qualification indifférente aux définitions données par les autres droits et fondée sur les critères « *subjectifs et flottants* »<sup>2</sup> que son droit prévoit, emporte le risque que deux contribuables placés dans des situations identiques se voient appliquer un régime juridique différent. Enfin, si la position prise par l'Administration n'est pas intangible en ce qu'elle est soumise au contrôle du juge, encore faut-il pour le contribuable le saisir, et l'on sait les difficultés qu'il y a pour un professionnel, d'autant plus fragile qu'il est indépendant et imposé à l'IR, d'engager une procédure contentieuse<sup>3</sup>.

## Section 2) Les conséquences exogènes à la matière fiscale

Fixer des taux de cotisation sociale différents par catégories de création était déjà, lorsqu'il s'agissait de prévoir l'inclusion des artistes-auteurs au régime général de sécurité sociale, le risque d'entraver la création<sup>4</sup>. En effet, la création artistique est bien souvent une activité mixte, ne se cantonnant pas à un seul medium en particulier. Et il y a une analogie possible avec les taux de TVA différenciés que prévoit le droit fiscal selon la nature de la production artistique : c'est là aussi le risque d'inciter les auteurs à préférer tel medium plutôt qu'un autre dans le but de bénéficier du régime fiscal favorable. En pratique cette observation s'est vérifiée, lorsque, au lancement de leur activité, pour éviter des difficultés économiques et déclaratives, certains designers, en plus de produire un objet de mobilier, y ajoutaient un élément de graphisme pour pouvoir relever du régime de faveur reconnu aux auteurs d'œuvres d'art graphiques<sup>5</sup>. Egalement, l'autonomie de qualification en droit fiscal impacte la liberté contractuelle. La conséquence étant que, par crainte que sa rémunération ne soit pas reconnue comme redevance de droits d'auteurs par l'Administration fiscale, l'auteur renonce à faire valoir ses droits auprès de ses cocontractants, ou que ces mêmes cocontractants soient réticents à appliquer les dispositions du CPI telle que la rémunération proportionnelle puisqu'eux-mêmes contraints de déclarer les versements de redevances de droit d'auteur<sup>6</sup>. Tant l'auteur que

---

<sup>1</sup> P. Serlooten, O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, 19<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2020, n°33.

<sup>2</sup> CJUE, 05 sept. 2019, Regards Photographiques, C-145/18, *Légipresse* 2020.367, note Thibault Gisclard, *RTD com.* 2020.102, F. Pollaud-Dulian.

<sup>3</sup> Entretien avec B. Ughetto le 22 fév. 2021.

<sup>4</sup> Courrier interministériel n°1, 1993.

<sup>5</sup> Entretien avec B. Ughetto le 22 fév. 2021.

<sup>6</sup> S. Maury, *op. cit.*, n°209.

l'exploitant se trouvent alors soumis aux incertitudes qu'engendre l'autonomie de qualification par l'Administration fiscale.

De plus, il semble que la trop forte autonomie du droit fiscal nuise à la cohérence de celui-ci avec les autres branches du Droit en général. C'est ce qui s'observe avec une certaine acuité entre le droit fiscal et le droit social. Pour un exemple, alors que, par un décret d'août 2020<sup>1</sup>, les designers bénéficient désormais du régime de sécurité sociale des artistes-auteurs, la direction générale des finances publiques n'a pour l'heure pas actualisé les textes fiscaux pour que ces mêmes professionnels bénéficient du régime favorable de TVA (tant relativement au taux qu'au seuil de franchise en base). Pour un autre exemple, alors que l'activité d'autoédition est prise en compte par le droit fiscal pour le bénéfice du régime fiscal des auteurs, rangeant ces revenus dans la catégorie des BNC<sup>2</sup>, l'AGESSA, dans sa fiche pratique, excluait de la branche des auteurs d'œuvres multimédia affiliés au régime général de sécurité sociale les revenus des personnes qui « *éditent elles-mêmes leurs œuvres* »<sup>3</sup>. Cette disparité a par la suite été gommée par le décret d'août 2020 *supra*, et est désormais offert aux auto-éditeurs le choix d'opter pour le régime de sécurité-sociale des artistes-auteurs, signe d'une prise en compte de l'objectif de cohérence des régimes sociaux et fiscaux. Or la cohérence était d'autant plus précieuse que, des conditions économiques d'affiliation au régime social des artistes-auteurs, l'Administration sociale se référait au droit fiscal en fixant un seuil de revenus déclarés en BNC au titre de l'année antérieure<sup>4</sup>. Au-delà, une observation était et demeure vérifiée, celle par laquelle les contribuables sont sensibles à une cohérence des règles administratives, et à une identité de leurs assiettes sociale et fiscale<sup>5</sup>. Une autre traduction de cette idée, d'un point de vue plus sociologique cette fois, est le fait qu'il semble important qu'un auteur jouisse d'une certaine reconnaissance de son statut d'auteur par les pouvoirs publics, en particulier lorsque cette reconnaissance conditionne l'entrée dans un régime fiscal de faveur<sup>6</sup>.

## **Titre II - Le domaine irréductible de la spécificité du droit fiscal**

Lorsqu'elle procède de la loi, l'autonomie du droit fiscal semble légitime et relever du « *domaine irréductible du principe (...) de spécificité du droit fiscal* »<sup>7</sup>. En effet, le mécanisme de requalification opéré par la loi résulte du caractère nécessairement indépendant des législations (chapitre I). En revanche, lorsque la requalification est le fait de la jurisprudence, il

---

<sup>1</sup> Décret n°2020-1095 du 28 août 2020 relatif à la nature des activités et des revenus des artistes-auteurs.

<sup>2</sup> BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20 §80.

<sup>3</sup> B. Racine, *L'auteur et l'acte de création*, rapport remis au ministère de la culture le 22 janv. 2020, p. 128.

<sup>4</sup> Le décret du 28 août 2020 supprime également ce seuil.

<sup>5</sup> Courrier interministériel n°1, 1993.

<sup>6</sup> S. Maury, *op. cit.*, n°195.

<sup>7</sup> G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé*, LGDJ, 1999, n°570.

convient de s'interroger sur l'origine d'un pouvoir en ce sens conféré au juge de l'impôt (chapitre II).

## **Chapitre I. L'indépendance des législations**

L'indépendance des législations est un principe de Droit public développé par la jurisprudence du Conseil d'Etat à la fin des années 1950<sup>1</sup>. Appliqué à la matière fiscale ce principe suggère que l'établissement de l'impôt ne doit se fonder que sur la seule loi fiscale, sans qu'il ne soit tenu compte de la qualification qui a été retenue d'une opération particulière par toute autre législation ne relevant pas de la matière fiscale<sup>2</sup>. Ce principe résulte de l'observation selon laquelle chacune des législations possède un objet propre (section 1). Or cette mission fondamentale, inhérente à la fiscalité des auteurs, se traduit par une politique fiscale de faveur (section 2).

### Section 1) L'objet spécifique des législations en présence

De l'indépendance des législations interdisant au juge de l'impôt de se fonder sur une autre législation que la sienne pour établir l'imposition, il découle l'impossibilité pour ce dernier de faire référence au CPI si le CGI ou les BOFIP n'y font pas eux-mêmes référence<sup>3</sup>. Arguant de ce principe, certains auteurs ont pu justifier le « réalisme » du droit fiscal par lequel la matière s'intéresse non à des situations juridiques mais à des états de fait<sup>4</sup>. Ainsi le juge de l'impôt ne serait aucunement contraint par les qualifications juridiques sous lesquelles se cachent les réalités qui lui sont soumises mais recherchera la réalité d'une situation derrière l'apparence<sup>5</sup>. Or il faut noter qu'à cette recherche de la réalité derrière l'apparence les autres branches du Droit s'y adonnent tout autant : en va-t-il ainsi lorsque le droit commercial ou le droit pénal s'intéresse au commerçant de fait, aux sociétés de fait, aux dirigeants de fait<sup>6</sup>. Cependant, derrière l'indépendance des législations se trouve une autre réalité : celle de la spécificité des objets sur lesquels portent respectivement le droit fiscal et les autres droits. De manière générale, le droit de la propriété littéraire et artistique a pour objet de conférer à son

---

<sup>1</sup> CE 1<sup>er</sup> juillet 1959, Sieur Piard, *Rec. CE*, p. 413.

<sup>2</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°177.

<sup>3</sup> Entretien avec G. Borjon et V. Béranter, chef et chargée de la mission fiscalité au secrétariat général du Ministère de la culture, le 17 avril 2021.

<sup>4</sup> L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *op. cit.*, n°12.

<sup>5</sup> C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *op. cit.*, p.52 à 62, spéc. p. 54 ; P. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, p. 224 à 227.

<sup>6</sup> M. Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, 40<sup>ème</sup> éd., Lexis Nexis, 2020, n°89.

titulaire, l'auteur, un droit exclusif opposable aux tiers<sup>1</sup>, et de concilier leurs intérêts respectifs et divergents. Pour se faire, la norme en droit d'auteur appréhende *l'œuvre de l'esprit*, objet donnant prise au droit de propriété intellectuelle. Le droit fiscal quant à lui appréhende, pour les besoins de l'imposition, une *activité génératrice de revenus*<sup>2</sup>. On comprend ici que les revenus générés par cette activité sont une réalité d'ordre économique indifférente de l'existence d'un droit exclusif sur une œuvre dans le patrimoine de celui qui l'exerce, car c'est le résultat économique qui souffrira *in fine* la comparaison en droit fiscal, non la qualification juridique de l'opération ; c'est seulement la capacité économique du sujet à procurer à l'Etat ses ressources financières et à résister à l'imposition qui importe<sup>3</sup>. Or, par l'opération d'imposition même, le droit fiscal poursuit un but préalable, celui d'assurer à l'Etat la perception des ressources nécessaires à l'exercice de ses fonctions propres<sup>4</sup>. Dès lors, si le droit fiscal prend certes en compte les capacités contributives du contribuable et dès lors élabore certains régimes fiscaux adaptés, le caractère plus ou moins accueillant de ces régimes de faveur sera nécessairement conditionné par la prise en compte de la dépense de l'Etat.

Cette spécificité de l'objet sur lequel porte le droit fiscal est de nature à justifier d'une part l'usage exclusif des fondements du droit fiscal pour trancher le contentieux fiscal, d'autre part la spécificité des définitions que son législateur emploiera pour prévoir un régime fiscal particulier. Pour un exemple, l'œuvre pornographique ou d'incitation à la haine n'est pas traitée différemment dans le CPI qu'une œuvre de l'esprit, dès lors qu'elle est originale : c'est la règle de l'indifférence du mérite<sup>5</sup>. En ira-t-il autrement en droit fiscal<sup>6</sup> dans lequel le législateur a prévu une définition spécifique pour appréhender une notion plus restreinte de l'œuvre de l'esprit. Partant, c'est car le droit fiscal porte sur des objets spécifiques, parfois distincts du droit d'auteur, qu'un même sujet de droit, au regard du CPI pourra être considéré comme auteur, et ne pas l'être du point de vue fiscal : en cela une manifestation de la spécificité du droit fiscal à laquelle se livre le législateur. Cette origine légale de la « *déqualification-requalification* » semble ne pas devoir souffrir la contestation et constituer le « *domaine irréductible du principe (...) de spécificité* »<sup>7</sup>, car il appartient en effet à toute politique législative d'appréhender, et de manière indépendante, les réalités spécifiques auxquelles elle souhaite attacher un régime particulier. C'est ici la faculté laissée à tout législateur et au législateur fiscal en particulier de prévoir des exceptions<sup>8</sup>.

---

<sup>1</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°2 ; en ce sens également le Professeur Passa dans son enseignement méthodologique *Droit des marques* dispensé à l'Université Panthéon-Assas, Paris II, année universitaire 2019-2020.

<sup>2</sup> G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, 2010, n°324.

<sup>3</sup> F. Gény, *op. cit.*, p. 198.

<sup>4</sup> *Ibid.*

<sup>5</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°49.

<sup>6</sup> Art. 279 bis CGI.

<sup>7</sup> G. Blanluet, *op. cit.*, n°570.

<sup>8</sup> M. Cozian, *op. cit.*, n°89.

## Section 2) La politique fiscale

Déjà le droit d'auteur comportait une dimension culturelle, économique et sociale<sup>1</sup>. Culturelle car il incite à la création dont la collectivité a besoin pour enrichir sa culture ; économique car il incite à la création de biens dont le marché a besoin ; et enfin sociale car la création artistique qu'il protège est considérée comme « *le reflet d'une société* »<sup>2</sup>, en témoigne son insertion au bloc de constitutionnalité. Le droit fiscal, tout autant, est un instrument de politique culturelle, économique et sociale : culturel et économique car la création d'un régime fiscal spécial des auteurs ne répond pas tant à un enjeu financier qu'à une reconnaissance des nouvelles créations de l'esprit par l'Etat, « *la France devant en effet rester à l'avant-garde de la reconnaissance de ces formes d'art dans le droit* »<sup>3</sup> ; sociale car, ainsi qu'était exprimé le dessein du régime de sécurité sociale des artistes-auteurs, il convient de protéger ces activités économiques particulières<sup>4</sup>. La création en 2018 de la mission fiscalité au sein du ministère de la culture a pour finalité de rapprocher et de faire concorder autant que possible ces deux politiques dans le cadre d'un dialogue interministériel. Or le régime de TVA applicable aux livraisons d'œuvres de l'esprit prévoit une dispense du paiement de la taxe si l'auteur qui y est redevable n'a pas réalisé un chiffre d'affaires suffisant ; un taux réduit de TVA lorsque les livraisons portent sur des œuvres d'art ; certains auteurs sont exonérés du paiement de certaines contributions et bénéficient d'abattements applicables à leurs revenus imposables. L'auteur ainsi bénéficie d'un traitement fiscal spécifique et de faveur. Et cette faveur faite à l'auteur par l'accueil de son activité dans le cadre d'un régime fiscal bienveillant contribue à encourager la création intellectuelle<sup>5</sup>. En effet, la rentabilité d'une activité artistique n'est jamais assurée au moment où l'auteur décidera de l'exercer, en témoigne le caractère particulièrement irrégulier de la rémunération qu'il perçoit<sup>6</sup>. Aussi, une fiscalité lourde et inappropriée étant de nature à accroître ces difficultés économiques, une politique fiscale spécifique à la propriété littéraire et artistique englobée dans une politique culturelle plus générale est de nature à préserver l'attractivité de la profession et, consécutivement, la diversité de la création.

En revanche, la prise en compte de la réalité d'une œuvre pornographique ou d'incitation à la haine afin d'en donner une définition spécifique du point de vue du droit fiscal a pour

---

<sup>1</sup> En ce sens le Professeur Varet dans son cours magistral *Droit de la propriété littéraire et artistique* enseigné à l'Université Panthéon-Assas, Paris II, année universitaire 2020-2021.

<sup>2</sup> S. Maury, *op. cit.*, n°14.

<sup>3</sup> Courrier interministériel n°2, 2017.

<sup>4</sup> Courrier interministériel n°1, 1993.

<sup>5</sup> H. Théocharopoulou, *op. cit.*, n°109.

<sup>6</sup> Pour un exemple de régime fiscal prenant en compte l'irrégularité du revenu de l'auteur : l'article 100 bis du CGI.

objectif de la faire sortir du régime fiscal de faveur. C'est l'exclusion du bénéfice du taux réduit de TVA que prévoit l'article 279 bis du CGI pour les livraisons d'œuvres de l'esprit qualifiées comme telles. On retrouve cette même opération dans le Code du cinéma et de l'image animée<sup>1</sup> qui appréhende cette notion distincte de la notion d'œuvre de l'esprit, pour en restreindre les facilités d'exploitation et la délivrance d'aides au financement. D'autre part, le texte sur la TVA dans le CGI comporte deux éléments : l'œuvre d'art ; les tirages limités. Pour les besoins de l'application du régime fiscal, l'Administration pose en effet des limites : dans toute reproduction d'une œuvre originale il y aura un droit exclusif sur la reproduction dont sera titulaire l'auteur, mais cela ne doit pas s'accompagner nécessairement d'une TVA à taux réduit. C'est pourquoi le droit fiscal crée une sorte de règle d'épuisement du bénéfice du taux réduit à un nombre déterminé d'exemplaires de l'œuvre d'art. Or, si dans une certaine mesure la politique fiscale en matière de création littéraire et artistique est dictée par une politique culturelle économique et sociale bienveillante, il semble légitime que l'accès à cette fiscalité de faveur soit restreinte aux seuls objectifs poursuivis par le législateur de l'impôt, aux seules activités qu'il souhaite promouvoir. Ce sont des choix législatifs qui résultent nécessairement d'une politique propre à la matière fiscale dans laquelle la dépense de l'Etat est constamment prise en compte dans l'édiction de la norme en question<sup>2</sup>.

## **Chapitre II. Le pouvoir de requalification**

Du pouvoir de requalification dont use le juge fiscal il faut distinguer celui qui relève du droit commun (section 1) de celui qui relève d'un pouvoir exorbitant du droit commun (section 2).

### Section 1) Le pouvoir de requalification de droit commun

Dans l'hypothèse d'une qualification erronée par le contribuable de ses revenus ou des contrats relatifs à l'œuvre, l'Administration fiscale peut corriger la déclaration et redresser la situation de l'auteur<sup>3</sup> ; le juge de l'impôt ou l'Administration peuvent encore écarter cette qualification et constater un abus de droit de la part du contribuable<sup>4</sup>. C'est la théorie de la simulation, bien connue en droit civil, qui semble trouver ici une transposition en droit fiscal<sup>5</sup>. L'article 1201 du Code civil en effet, retire aux « contre-lettres », aux opérations fictives ou

---

<sup>1</sup> Art. L.311-2 Code du cinéma et de l'image animée.

<sup>2</sup> Entretien avec G. Borjon et V. Béranger le 17 avril 2021.

<sup>3</sup> Art. L.55 LPF.

<sup>4</sup> Art. L.64 LPF.

<sup>5</sup> G. Blanluet, *op. cit.*, n°572.

déguisées, qui par leur caractère apparent masquent la volonté réelle des parties, tout effet à l'égard des tiers, sauf à ce que ceux-ci l'invoquent car leur étant plus favorable que l'acte occulte<sup>1</sup>. La simulation pourrait en effet se rencontrer dans notre matière, lorsqu'un éditeur dissimulera un contrat de vente de droit commun derrière un contrat de cession de droits d'auteur et appliquera en conséquence le régime fiscal de faveur ; ou qu'un auteur adressera une facture affichant une TVA à 5,5% pour la livraison d'un bien ne recevant pas la qualification d'œuvre d'art. Or l'Administration fiscale, tiers à ces conventions abusives, peut à ce titre et dans les limites du droit commun, se prévaloir de la réalité de la situation du contribuable derrière l'apparence que la simulation lui confère.

Le texte fiscal s'attache également à la situation dans laquelle l'apparence abusive conférée à une convention par le contribuable résulte non plus d'une simulation simplement mensongère, mais d'une volonté ourdie par le contribuable de contourner l'application normale de la loi fiscale par la conclusion d'actes juridiques en ce sens artificielle. C'est l'hypothèse d'un abus de droit par fraude à la loi<sup>2</sup>. Or là encore le droit commun confère à tout juge la faculté de restituer aux faits et actes litigieux leur exacte qualification (art 12 al. 2 du CPC). De ce principe, tout juge pouvant corriger la qualification erronée des faits qui lui est proposée par les parties, il en découle un pouvoir général de requalification déliant le juge des qualifications juridiques données par les parties<sup>3</sup>. Il y a là une proximité de finalité très étroite avec la recherche de la réalité derrière l'apparence caractéristique du droit fiscal, et il semble qu'en ce pouvoir de requalification réside la justification du principe de réalisme du droit fiscal. Loin pourtant d'en dégager un principe général d'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres droits comme une partie de la doctrine en arguait<sup>4</sup>, les qualifications du juge fiscal, comme celles de tout magistrat, sont à tout le moins autonomes vis-à-vis des qualifications apportées par le contribuable.

## Section 2) La recherche d'un pouvoir de requalification exorbitant du droit commun

Pourtant le législateur fiscal dote le juge de l'impôt de textes spéciaux : les articles L.55, L.64 et L.64 A du LPF, dont on peut s'interroger sur le point de savoir s'ils lui confèrent un pouvoir exorbitant des principes de droit commun exposés *supra*. En effet, l'article L.64 du LPF évoque la faculté pour l'Administration fiscale et le juge de l'impôt d'écarter les actes

---

<sup>1</sup> F. Terré, N. Molfessis, *Introduction générale au droit*, 12<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2020, n°740.

<sup>2</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°383.

<sup>3</sup> S. Guinchard, C. Chainais, F. Ferrand, *Procédure civile*, 32<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2014, n°517.

<sup>4</sup> C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *op. cit.*, p. 54 : « Le fisc est en mesure de faire prévaloir – sous le contrôle du juge- une qualification sur ce qu'il estime être la réalité des faits et de manifester, par là même, de la façon la plus nette, l'autonomie du droit fiscal à l'égard du droit privé. ».

constitutifs d'un abus, soit qu'ils présentent un caractère fictif – c'est l'hypothèse de la simulation – soit que le contribuable ait fait une application littérale des textes ou des décisions en contrariété avec l'esprit de ceux-ci dans l'unique but d'en retirer un avantage fiscal – c'est celle de la fraude à la loi. Cependant cet article dispose d'un champ d'application plus restreint par rapport au pouvoir de requalification conféré par l'article 12 du CPC, puisque limité aux seuls actes juridiques à l'exclusion des faits juridiques, et car enfermé dans la procédure particulière de l'abus de droit, seule de nature à garantir au contribuable les garanties suffisantes eu égard à la sévérité de la répression<sup>1</sup>. En effet, si l'Administration n'indique pas explicitement se placer dans la procédure de répression des abus de droit dans sa proposition de rectification adressée au contribuable, la procédure d'imposition est entachée d'irrégularité<sup>2</sup>. De plus, lorsque l'Administration n'a pas à écarter un acte pour rétablir la juste qualification mais se trouve confrontée, dans l'établissement de l'imposition, à la réalisation d'un fait juridique, elle n'est pas liée par la procédure de l'abus de droit, et la requalification trouve alors son fondement dans l'article L.55 du LPF. Alors la requalification ne devra intervenir qu'après une procédure contradictoire et cette décision de rectification doit être motivée<sup>3</sup>. Le champ d'application concorde alors pleinement avec celui du principe de droit commun qui ne distingue pas selon qu'il s'agit pour le juge de requalifier un acte ou un fait juridique. Ainsi, d'une part le principe de réalisme propre au droit fiscal apparaît d'un champ plus restreint que celui du droit commun ; d'autre part, il ne paraît justifier aucun caractère autonomiste propre à la matière.

Hors de là, les manifestations de l'autonomie du droit fiscal sont contestables lorsqu'elles sont le fait pur et simple de l'Administration<sup>4</sup>, et c'est là la réelle originalité du droit fiscal : le pouvoir conféré à cet acteur particulier de se heurter comme pour tout juge aux qualifications erronées, mensongères, frauduleuses qu'offrent les parties, de les déqualifier, et, à l'état de fait qui subsiste, d'y attacher une qualification exclusivement fiscale. Parce qu'elle bénéficie en ce sens d'un fondement légal (L.55 LPF et L.64 LPF), il y a, certes, un domaine irréductible des divergences de qualifications, mais au-delà, aucun texte de loi ne consacre un principe général d'autonomie dans l'interprétation.

Aussi, des manifestations de l'autonomie du droit fiscal qui ne relèvent pas des justifications propres à la spécificité de celui-ci, il faut s'interroger sur leur légitimité, et au-delà, sur la question suivante : existe-il un principe d'autonomie du droit fiscal, ou bien celui-ci n'est-il qu'un droit de superposition (partie II) ?

---

<sup>1</sup> G. Blanluet, *op. cit.*, n°572.

<sup>2</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°391.

<sup>3</sup> Art. L.57 LPF.

<sup>4</sup> G. Blanluet, *op. cit.*, n°570.

## **Partie II. Le droit fiscal, un droit de superposition**

Au droit fiscal, une partie de la doctrine prête le caractère d'un droit de superposition dont la notion s'explique dans cette observation de Maurice-Christian Bergerès selon laquelle le droit fiscal « *surfe sur la matière imposable* »<sup>1</sup>. Or cette matière imposable fait déjà l'objet d'une qualification juridique par d'autres branches du Droit. Aussi, le droit fiscal ne pouvant, au contraire d'un droit quelconque, « *se réaliser lui-même que par des moyens proprement juridiques* »<sup>2</sup>, il doit nécessairement emprunter ces moyens à l'ordre juridique général (titre I). Cela étant, il convient également de s'interroger sur la légitimité qu'il y aurait à en modifier « *plus ou moins l'application et l'emploi en conformité de son but propre* »<sup>3</sup> ce qui, à l'inverse d'un caractère de superposition, confinerait à l'autonomie de celui-ci (titre II).

### **Titre I – La soumission du droit fiscal au droit privé**

« *Les questions préalables et les définitions fondamentales sont soumises au droit privé* »<sup>4</sup>. Partant de cette affirmation, la question de la soumission du droit fiscal au droit privé doit se poser aussi bien au regard de l'opération de définition que suppose l'édiction de la norme fiscale (chapitre 1) que relativement aux questions préalables qui doivent animer l'opération de qualification (chapitre 2).

#### **Chapitre I. Les définitions fondamentales soumises au droit privé**

L'opération d'édiction de la norme fiscale, de définition par le législateur fiscal, suppose au préalable de s'interroger sur la nature de cette norme (section 1) avant de questionner sa place parmi les autres branches du Droit (section 2).

##### Section 1) Prolégomènes sur la nature de la norme fiscale

Le droit fiscal se propose d'appréhender des situations juridiques dans lesquelles au préalable ont été soit conclu un acte juridique, soit réalisé un fait juridique. Hormis certains régimes fiscaux pour l'application desquels le droit fiscal intervient sur des situations de pur fait qui sont dès lors susceptibles de recevoir une qualification spécifiquement fiscale (ce sont

---

<sup>1</sup> M.-C. Bergerès, *Propos digestifs sur une « tarte à la crème » - Les prérogatives de droit privé de l'Administration fiscale*, Dr. Fisc., 2000.40, p. 1285.

<sup>2</sup> F. Gény, *op. cit.*, p. 199.

<sup>3</sup> *Ibid.*

<sup>4</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°321.

les impôts des douanes ou certaines contributions particulières), il est des régimes fiscaux qui ne font intervenir le droit fiscal que sur des situations proprement juridiques, prédéterminées par le droit commun (ce sont les impôts cédulaires, l'impôt sur le revenu)<sup>1</sup>. Dans pareilles hypothèses, le droit fiscal n'intervient pas sur de simples situations de fait, il intervient sur des situations juridiquement qualifiées dans la mesure où, au stade de son intervention, des effets juridiques leur ont été d'ores et déjà attachés<sup>2</sup>. Or force est de constater que cette seconde hypothèse est celle que l'on rencontre le plus fréquemment dans l'étude du régime fiscal des auteurs. Certes, en matière de propriété littéraire et artistique, l'œuvre de l'esprit et la qualité d'auteur préexistent à toute exploitation de celle-ci, a fortiori à la perception de redevances de droit d'auteur. La propriété de l'auteur sur son œuvre est une propriété spontanée née du seul fait de sa création<sup>3</sup> ; aussi la qualification d'œuvre de l'esprit et la qualité d'auteur conférée à celui qui l'a créée, interviennent sur un fait juridique : la création, et lui attachent des effets juridiques découlant en premier lieu de la reconnaissance d'un droit privatif. En revanche le régime fiscal de l'auteur ne se déploiera que lorsque les effets juridiques attachés à cette situation de fait s'exerceront. D'une part le droit fiscal se propose d'appréhender de l'œuvre de l'esprit *les produits de droits d'auteur* que son exploitation génère : ce sont là les redevances de droit d'auteur issues de l'exploitation de l'œuvre soumises au régime de la rémunération proportionnelle et perçues par l'auteur voire par son cessionnaire si celui-ci consent des autorisations d'exploitation ; d'autre part le droit fiscal frappe *les livraisons des œuvres de l'esprit* : ce sont là les ventes d'œuvres ayant reçu une qualification juridique préalable par l'application du droit civil. Le droit fiscal ne frappe donc pas le fait juridique directement, mais le fait et ses effets juridiques pris globalement : la situation proprement juridique en somme. Ainsi, ces objets auxquels se confronte le droit fiscal se trouvent soumis à une qualification juridique préexistante issue du droit substantiel. Et car ayant vocation à s'appliquer à une matière imposable déjà régie par d'autres branches du droit ; à des situations juridiques faisant déjà l'objet d'une qualification juridique sous l'application d'un autre droit, il y a lieu de considérer le droit fiscal comme *un droit de superposition*<sup>4</sup>.

C'est une fois seulement acquise cette spécificité de la matière fiscale que ne doit se poser, à l'instar d'autres droits qui tendent également vers l'autonomie, la question de savoir si le droit fiscal peut s'affranchir des définitions que les objets sur lesquels il porte revêtent au préalable. A propos du droit pénal la doctrine s'est interrogée sur le point de savoir s'il était d'une nature uniquement sanctionnatrice des disciplines véritablement normatives, ou s'il se

---

<sup>1</sup> F. Gény, *op. cit.*, p. 195 et s..

<sup>2</sup> F. Douet, *L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications perfides*, Les petites affiches, 173. 3.

<sup>3</sup> J.-C. Galloux, *Qu'est-ce que la propriété intellectuelle ?*, Mélanges G. Bonet, Lexis Nexis, 2010, p. 199.

<sup>4</sup> M.-C. Bergerès, *op.cit.*.

dotait également d'une « *unité profonde* », d'un « *ensemble de principes et d'institutions qui lui sont rigoureusement propres* » le rendant en cela tout aussi normatif et déterminateur que ne l'est le Droit privé ou le Droit public<sup>1</sup>. Or s'il y a des fiscalités spéciales : la fiscalité des affaires, la fiscalité des successions, ou la fiscalité du marché de l'art, y a-t-il réellement une fiscalité générale, une mission fondamentale propre qui ne saurait se réaliser que par l'élaboration de règles de fond ignorées des autres disciplines ? Sans doute en cela se dessine un objectif : celui de déterminer là où la spécificité est nécessaire pour réaliser le but fiscal, et là où l'autonomie est « absurde ». Car l'autonomisation d'un droit n'est légitime que lorsqu'elle est nécessaire pour empêcher que la transposition des principes généraux et des méthodes de raisonnement issus d'une autre matière ne conduisent à un résultat erroné<sup>2</sup>.

## Section 2) La nécessaire cohérence avec les autres branches du Droit

Il est une nécessité en droit de la propriété littéraire et artistique de palier le risque d'obsolescence des textes qui régissent la matière tant celui-ci s'attache à des réalités évolutives<sup>3</sup> : le législateur peut-il prétendre, au jour où il statue, à l'exhaustivité dans son appréhension des formes de créations susceptibles de donner naissance à un droit de propriété intellectuelle ? Connaît-il l'absolue diversité des modes d'exploitation que l'ingénierie juridique se chargera de développer dans l'avenir ? L'essor du numérique, outil de création autant que d'exploitation des œuvres, en est un contre-exemple frappant. Et le résultat en est que l'œuvre de l'esprit est une prescription particulièrement abstraite. Cet effort d'abstraction législative, s'il rend possible l'actualisation régulière des textes par le canal de l'interprétation jurisprudentielle<sup>4</sup>, se trouve cependant ébranlé dans sa cohérence lorsque les normes qu'il produit souffrent d'une interprétation parallèle et divergente. D'une part le droit fiscal se fait fort de développer un arsenal de régimes fiscaux presque aussi distincts qu'il y a d'activités économiques – et presque aussi distincts qu'il y a de catégories d'œuvres de l'esprit. C'est le phénomène d'hyperspécialisation que la matière connaît depuis le XX<sup>ème</sup> siècle en raison de l'interventionnisme croissant des pouvoirs publics<sup>5</sup>. En cela le droit fiscal exerce une logique analytique dans son opération de définition des notions qu'il emploie, et perd en cohérence, ce jusque dans les différents régimes fiscaux applicables à un même statut<sup>6</sup>. D'autre part, dans la

---

<sup>1</sup> R. Merle, A. Vitu, *Traité de droit criminel*, Tome I, 7<sup>ème</sup> éd., Cujas, 1997, n°147.

<sup>2</sup> G. Vedel, *Le droit économique existe-t-il ?* Mélanges Vigreux, Toulouse I.P.A.-I.P.E., 1981, p.770.

<sup>3</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°11.

<sup>4</sup> P. Sirinelli, *Le raisonnable en droit d'auteur*, Mélanges A. Françon, Dalloz, 1995, p. 403 et s.

<sup>5</sup> F. Douet, *op. cit.*

<sup>6</sup> C'est l'exemple de l'exonération de contribution foncière des entreprises de l'article 1460 CGI qui laisse en marge de ce bénéfice fiscal bon nombre des contribuables qui pourtant bénéficient du statut d'auteur au titre de leurs imposition et taxes.

logique d'indépendance des législations exposée *supra*, le droit fiscal s'efforce de ne trouver d'autres fondements que ceux que sa propre loi lui fournit, reproduisant à cette fin le travail de définition déjà opéré dans les autres branches du Droit. C'est là le risque inévitable qu'à tout le moins coexistent deux interprétations allant à contre-courant l'une de l'autre, pourtant s'attachant à définir une même notion. Cependant, on ne saurait déduire de la nature du droit fiscal un privilège de celui-ci sur le droit privé, car d'une part « *les règles fiscales et les règles civiles font partie du même ordonnancement juridique* »<sup>1</sup>, il n'y a donc pas de supériorité hiérarchique de l'une par rapport à l'autre, et car ensuite il doit, malgré des fonctions distinctes, subsister une collaboration entre elles lorsque cela est nécessaire<sup>2</sup>.

Et si la soumission du droit fiscal au droit privé emporterait le risque de ne conférer que peu au droit fiscal la faculté de développer une spécificité de sa matière et, ce faisant, anéantirait l'effort que celui-ci déploie afin de se doter de règles substantielles propres, il ne faut cependant pas confondre principes et exceptions. On ne pourrait en effet contester l'effort du législateur fiscal de prendre en compte la dépense de l'Etat, de restreindre dès lors le champ d'application d'un régime fiscal favorable, et ce faisant de s'éloigner du caractère largement accueillant d'une prescription du droit commun. Mais en cela il faudrait voir non une marque de l'autonomie, mais la faculté pour la loi de prévoir des exceptions et ainsi d'assurer le particularisme d'un droit pour déroger au général<sup>3</sup>. Par analogie avec le caractère autonome du droit pénal, il est certes concevable que les qualifications du droit privé soient entendues plus ou moins largement en droit fiscal « *lorsqu'il apparaît que le législateur a eu l'intention d'imposer sur ce point sa conception personnelle* » ; il l'est tout autant qu'il y ait un souci de recherche de la réalité pour débusquer « *les activités frauduleuses derrière les prescriptions abstraites du droit civil ou du droit commercial* »<sup>4</sup> ; mais ces solutions devraient se cantonner à des cas d'espèces et ne servir que la particularisme du droit fiscal, non son autonomie absolue. Et au même titre qu'il reste « *tout un travail discriminatoire à accomplir pour tracer les frontières de l'autonomie raisonnable et de l'autonomie absurde* » en droit pénal<sup>5</sup>, il convient de faire le départ entre les qualifications autonomes et les qualifications nécessairement spécifiques du droit fiscal.

## **Chapitre II. Les questions préalables soumises au droit privé**

Puisque frappant des situations qualifiées juridiquement et préalablement, tant le législateur fiscal que le juge fiscal devront interroger les droits auxquels sont soumis les objets

---

<sup>1</sup> F. Douet, *op. cit.*

<sup>2</sup> F. Gény, *op. cit.*, p. 204.

<sup>3</sup> M. Cozian, *op. cit.*, n°89.

<sup>4</sup> R. Merle, A. Vitu, *op. cit.*, n°150.

<sup>5</sup> *Ibid.*

qu'ils entendent imposer. C'est la problématique des questions préalables, fréquente dans d'autres matières où une cohérence des solutions retenues est également recherchée (section 1). De cette proximité avec la matière sujette à l'étude, il y a lieu d'en proposer une transposition en droit fiscal (section 2).

### Section 1) Les origines de la problématique des questions préalables

En droit international privé s'observe une logique d'élaboration de règles de conflit de loi permettant de déterminer la loi applicable à une situation frappée d'extranéité. Or en matière internationale, bien souvent une partie invoquera à titre principal devant le juge un effet particulier/une question principale d'une situation juridique sous-jacente/d'une question préalable. Cette situation juridique source, que l'existence de l'effet invoqué présuppose, aura déjà fait l'objet d'une qualification et se sera déjà trouvée régie par l'effet d'une loi étrangère car c'est sous l'empire de cette loi particulière que la situation source aura été (valablement ou non) constituée. Or la question de déterminer la validité de l'effet particulier né de cette situation source suppose une cohérence entre les lois régissant l'une et l'autre et commande de prévoir une règle de conflit spécifique. Ainsi et dans un souci de cohérence, la loi applicable à la situation source devrait non seulement prévoir le droit substantiel qui lui est applicable, mais plus encore elle devrait être de nature à désigner la loi applicable à certains de ses effets lorsque ceux-ci sont affectés d'extranéité. En d'autres termes, la loi de la situation primitive sur le fondement de laquelle celle-ci s'est constituée doit être prise en compte pour déterminer la règle qui régira ses effets particuliers frappés d'extranéité. C'est la prise en compte de la règle de conflit issue de la *lex causae* conduisant à l'effacement la règle de conflit de l'Etat du for, saisi de l'effet particulier, et permettant d'éviter une application distributive des lois régissant les questions préalables et principales. Cette problématique de la question préalable<sup>1</sup> semble trouver une communauté de finalité avec le droit fiscal. En effet, c'est sous la norme de la propriété littéraire et artistique qu'est qualifiée la situation juridique de l'auteur, question préalable de laquelle provient la question principale de l'imposition des revenus de l'auteur, cet effet particulier qui est soumis au juge de l'impôt.

En droit pénal la question se pose de la même façon. La loi civile ou commerciale tend à régir la situation source tant que l'infraction n'est pas consommée. Si, à partir de là seulement, la loi pénale intervient pour réprimer l'infraction, c'est pour protéger le fonctionnement de la situation source. Or le juge répressif devrait en toute logique s'interroger sur la validité

---

<sup>1</sup>Sur tous ces points, B. Audit, L. d'Avout, *Droit international privé*, 8<sup>ème</sup> éd., LGDJ, 2018, n°331 et 332 ; D. Bureau, H. Muir-Watt, *Droit international privé*, Tome I, 4<sup>ème</sup> éd., PUF, 2007, n°504 ; M.-L. Niboyet, G. de Geouffre de la Pradelle, *Droit international privé*, 7<sup>ème</sup> éd. LGDJ, 2020, n°342.

préalable de cette situation source sans quoi il n'y aura probablement pas lieu de la protéger. Dès lors, doit-il le faire eu égard aux conditions de validité que les institutions extra-pénales posent, ou peut-il se référer à des conceptions propres, spécifiquement pénales ? Le caractère non exclusivement subsidiaire du droit pénal n'est plus à démontrer et bon nombre d'exemples sont là pour témoigner de la légitimité d'une certaine indépendance du droit pénal à l'égard du Droit public ou du Droit privé. Toujours est-il que le juge répressif est chaque fois conduit à s'interroger au préalable sur la qualification que reçoit d'un autre droit la situation source de laquelle est née l'infraction, afin qu'ensuite seulement il puisse faire le départ entre la nécessité d'imprégner son raisonnement d'une conception propre de la notion en cause, ou de se conformer à la notion primitive<sup>1</sup>.

## Section 2) La transposition du mécanisme

Le droit fiscal, car droit de superposition, est confronté à un effet particulier seulement d'une situation source : la perception de revenus par l'auteur d'une œuvre de l'esprit en l'espèce. C'est la question principale soumise au juge de l'impôt, celle de l'application du régime fiscal correspondant. Cet effet particulier cependant est issu d'une situation source préalablement qualifiée par la loi de la cause : la création et l'exploitation d'une œuvre de l'esprit, c'est la question préalable. Au même titre que le juge pénal devra utiliser à titre préalable les concepts civils et les institutions de la propriété littéraire et artistique lorsqu'il devra qualifier au regard de la loi pénale le délit de contrefaçon<sup>2</sup>, le juge fiscal devra interroger la qualification qu'aura reçu au préalable l'objet considéré par l'application d'un autre droit. Cette qualification préalable permettrait de désigner le régime fiscal applicable. Il s'agirait d'un mécanisme de recherche de la loi applicable aux effets primitifs de la situation juridique source, la loi de la cause, pour déterminer son régime fiscal applicable. Rechercher la loi de la cause c'est désigner, dans le cas de la question préalable de la qualification d'auteur, la loi de la propriété littéraire et artistique et les définitions, interprétations et qualifications des institutions qu'elle prévoit, pour en vérifier l'applicabilité substantielle. L'applicabilité substantielle de cette loi commanderait alors l'utilisation de cette même loi pour désigner le régime fiscal applicable à l'auteur, et ensuite seulement, le cas échéant, il reviendrait au juge d'examiner la correcte application du régime fiscal désigné selon les conditions du droit fiscal.

Dès lors il ne serait plus question d'un raisonnement par notions propres ou empruntées, en considération d'une subsidiarité de la norme civile qui n'interviendrait que dans le silence

---

<sup>1</sup> Sur tous ces points, R. Merle, A. Vitu, *op. cit.*, *passim*, et not. n°148.

<sup>2</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°745.

du droit fiscal, mais d'un raisonnement par recherche préalable de la loi applicable à la situation source qui seule désignera le régime fiscal applicable à l'imposition *in fine*. Et ce tout en conservant pour le droit fiscal la faculté de prévoir dans ses textes des exceptions à l'application du régime fiscal désigné (telle que l'exception au régime de TVA à taux réduit prévu pour les œuvres à caractère pornographique ou d'incitation à la violence). Dès lors, le recours au droit fiscal par le juge de l'impôt n'interviendrait pas à proprement parlé au stade de la vérification des conditions d'acquisition du régime fiscal, mais seulement pour encadrer ce dernier. Un tel raisonnement par le juge de l'impôt, et a fortiori par l'Administration fiscale, aurait le mérite d'instaurer une cohérence et une harmonisation dans l'application des règles fiscales en fonction des cas d'espèce ; aussi celui d'assurer une prévisibilité juridique confinant à la sécurité juridique du contribuable, car pouvant s'en tenir à la signification primitive des notions et aux qualifications que son activité aura reçues par le truchement du droit d'auteur. En revanche un tel raisonnement emporterait le risque de ne conférer au droit fiscal que peu la faculté de développer une spécificité de sa matière et, ce faisant, anéantirait l'effort que celui-ci déploie afin de se doter de règles substantielles propres telles que vues *supra*. Toutefois, il ne faut pas confondre principes et exceptions : un tel mécanisme reviendrait seulement à laisser aux autres branches du droit le soin de définir les notions fondamentales – telle que l'œuvre de l'esprit –, au juge de l'impôt de s'y conformer dans son opération de qualification, et au législateur fiscal d'appliquer par principe à cette notion tel ou tel régime fiscal, à charge pour lui cependant de prévoir des exceptions à l'application du régime désigné, sans pour autant se heurter aux conceptions élaborées par les autres branches du Droit<sup>1</sup>.

## **Titre II – La recherche d'un pouvoir d'autonomie**

Les acteurs de la mise en application de la loi fiscale sont-ils dotés de moyens proprement fiscaux afin de rechercher la conformité de l'application du droit fiscal avec son but propre, et en cela de s'écarter des moyens proprement juridiques ? Pour les besoins de l'étude il conviendra d'analyser cette question au regard de l'opération d'interprétation de la loi d'une part (chapitre I), puis au regard de l'opération de qualification proprement dite d'autre part (chapitre II).

### **Chapitre I. L'autonomie d'interprétation**

---

<sup>1</sup> M. Cozian, *op. cit.*, n°89.

En matière fiscale, l'opération d'interprétation de la loi est tant le fait du juge de l'impôt (section 1) que celui de l'Administration fiscale, en cela parfaitement inédite (section 2).

### Section 1) L'interprétation de la norme fiscale par le juge de l'impôt

Dans la théorie générale de l'interprétation, un auteur, François Gény, a mis en lumière l'impuissance de la loi à couvrir l'ensemble du Droit<sup>1</sup>. Cette observation opposée à l'Ecole de l'Exégèse offre à l'interprète de la loi non plus une simple faculté de dégager l'esprit des lois et d'en découvrir la pensée du législateur, mais encore de contribuer au développement du Droit. Car le droit fiscal était alors exclu de cette théorie, le doyen Trotabas, fondant une théorie de l'autonomie et du réalisme en droit fiscal, a conféré au juge de l'impôt également une force créatrice. Si la théorie de ce dernier, y prévoyant pour règle dominante que le droit fiscal n'atteint pas des situations juridiques mais des états de fait qu'il lui faut alors définir de manière indépendante pour les besoins spécifiques de l'impôt<sup>2</sup>, a été fortement contestée par la suite<sup>3</sup>, il demeure dans le rôle créateur du juge-interprète de la loi un point de rencontre accordant ces deux positions. Or « *toute loi doit être interprétée, et pas seulement celle qui est imprécise ou obscure, puisqu'il est nécessaire d'assurer le passage de la règle abstraite à l'espèce pratique ; il ne peut donc y avoir de jurisprudence sans interprétation de la loi* »<sup>4</sup>. L'interprétation par le juge est alors systématique. Il est des cas toutefois où le législateur lui-même cantonne le pouvoir créateur du juge. C'est l'hypothèse des normes de connexité qui, pour les besoins de la mise en œuvre du régime qu'elles prévoient, renvoient purement et simplement aux définitions posées par une autre norme désignée. Et ces cas de renvois, cela a été constaté *supra*, sont fréquents aussi bien en matière de fiscalité des auteurs qu'en matière de sécurité sociale des artistes-auteurs. Aussi, lorsque dans le litige qui oppose un contribuable à l'Administration fiscale est visée pareille norme, le juge de l'impôt se trouve lié par les interprétations de ces textes qu'auront retenues les autres branches du Droit concernées. En effet, s'il ne veut pas aboutir à un résultat erroné, il devra observer la « *signification primitive de la notion ou de la règle empruntée* »<sup>5</sup>. C'est là l'interdiction faite au juge d'ajouter des conditions à la loi.

Hors de là, et dans le silence des textes, l'on pourrait être amené à raisonner par analogie avec l'autonomie dont jouit le droit de l'Union européenne en matière d'interprétation. Dans cette matière également l'on retrouve des normes de connexité, exigeant, pour l'interprétation des notions qu'elles appréhendent, une conformité avec le sens que leurs donnent les

---

<sup>1</sup> F. Gény, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif – essai critique*, Tome II, LGDJ, 2016, n°155.

<sup>2</sup> L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *op. cit.*, n°12.

<sup>3</sup> V. développements contraires *supra* sur le caractère de superposition du droit fiscal.

<sup>4</sup> R. Merle, A. Vitu, *op. cit.*, n°168.

<sup>5</sup> G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, n°330.

conventions internationales desquelles ces notions sont empruntées, et, partant, liant l'interprète à la signification primitive de la notion. En revanche, lorsqu'un tel renvoi n'est pas précisé, il faut admettre qu'il y a place à une interprétation autonome du droit de l'Union, quand bien même serait-elle aveugle au sens que la norme d'origine lui a donné<sup>1</sup>. Toutefois, l'autonomie du droit de l'Union résulte et se trouve légitimé par le principe d'attribution de compétences par les Etats membres énoncé par l'article 5 du TUE<sup>2</sup> et qui permet à cet ordre juridique de se doter de notions propres et d'interprétations spécifiques de celles-ci aux fins d'une harmonisation des Droits des Etats membres sur ces domaines d'attribution. Puisque le droit de l'Union est un ordre juridique propre, certes intégré au système juridique des Etats membres<sup>3</sup>, il n'est pas, à l'inverse du droit fiscal, une branche de l'ordre juridique interne, et en cela réside la légitimité de son autonomie.

En droit fiscal en revanche, dans le silence des textes, l'interprétation doit se référer aux principes supérieurs du droit fiscal<sup>4</sup>. Or il est en droit fiscal un principe, celui de l'interprétation stricte des textes fiscaux qui invite à ne pas étendre ni à réduire la portée des textes<sup>5</sup>. Aussi, lorsque le texte fiscal ne prévoit pas que pour réaliser l'objet spécifique qui est celui de l'imposition une notion devra être entendue dans un sens spécifique, le juge de l'impôt devrait être moins enclin à se détacher des prescriptions du droit substantiel pour mettre en œuvre une logique économique et fiscale. C'est ce que la recherche de l'esprit de la loi devrait révéler au demeurant, et c'est ce que l'on observe en réalité dans l'écrasante majorité des cas dans la jurisprudence fiscale<sup>6</sup>. Enfin, si le juge est maître du choix des méthodes d'interprétation qu'il mettra en œuvre, elles doivent toutefois trouver leur légitimité dans la raison<sup>7</sup>. Des principes directeurs doivent guider l'interprète de la loi. C'est ce que s'attache à développer la théorie défendue par la doctrine majoritaire des finalités de l'interprétation en droit fiscal. Celle-ci tend à cerner les tendances de la jurisprudence afin d'assurer, sans contraindre le juge, une certaine permanence des méthodes qu'il emploiera<sup>8</sup>. L'autonomie, si elle s'entend d'un rejet systématique des principes d'interprétation issus des autres droits, ne saurait dès lors justifier le résultat auquel aboutira le juge de l'impôt qui fait œuvre d'interprétation, car parmi les finalités de l'interprétation, un souci de cohérence entre toutes les branches du Droit doit demeurer. Ainsi, l'autonomie doit être entendue comme la liberté pour le juge, de définir parfois, d'emprunter d'autres fois, les techniques d'interprétation qu'il mettra en œuvre<sup>9</sup>. Ce

---

<sup>1</sup> M. Blanquet, *Droit général de l'Union européenne*, 11<sup>ème</sup> éd., Sirey, 2018, n°694.

<sup>2</sup> *Ibid.*, n°91.

<sup>3</sup> CJCE, 15 juil. 1964, *Costa c. Enel*, C-6/64, *Rec.* 1141.

<sup>4</sup> P. Serlouten, O. Debat, *op. cit.*, n°32.

<sup>5</sup> P. Marchessou, *op. cit.*, p. 147 à 151 ; 1<sup>ère</sup> civ. 1943, *Cie française des câbles télégraphiques*, S. 1944. I. 53.

<sup>6</sup> G. Dedeurwaerder, *op. cit.*, n°366.

<sup>7</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°23.

<sup>8</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°171.

<sup>9</sup> P. Marchessou, *op. cit.*, p. 222.

discernement du juge est en effet seul à même de faire respecter tant les spécificités du droit fiscal que celles du droit privé.

## Section 2) La doctrine administrative, une doctrine normative

La doctrine écrite en droit privé regroupe l'ensemble des opinions émises par ceux qui « enseignent le Droit » ou par ceux qui « écrivent sur le Droit »<sup>1</sup>. La doctrine, sans être contraignante, peut toutefois servir de guide ou d'appui au juge, aussi bien qu'instiguer dans l'esprit du législateur d'éventuelles modifications législatives<sup>2</sup>. A ce titre elle a force d'autorité sans pour autant être une véritable source du Droit<sup>3</sup>. La doctrine administrative, quant à elle, jouit d'un statut sinon supérieur du moins inédit. D'une part, elle est opposable à l'Administration elle-même, son auteur, et il ne peut être reproché au contribuable de l'avoir appliqué. C'est la lettre de l'article L.80 A du LPF et l'objectif de sécurité juridique indispensable qu'il poursuit. D'autre part, il est un constat qui fait consensus par lequel l'Administration exerce une crainte sur le particulier qui bien souvent renoncera à faire valoir ses prétentions devant le juge de l'impôt<sup>4</sup>. Et l'affirmation se vérifie tout autant lorsqu'il s'agit d'un professionnel certes, mais d'un professionnel indépendant et peu informé du bien fondé de ses prétentions comme l'est l'auteur, comme l'est l'artiste<sup>5</sup>. Aussi, la doctrine administrative deviendrait en cela et par la force des choses une doctrine normative<sup>6</sup>. En effet elle sera tant celle sur laquelle le contribuable se fondera pour exécuter ses obligations déclaratives, que celle sur laquelle le bien-fondé d'une prétention contraire à celle de l'Administration fiscale sera tranchée puisque n'étant que trop peu soumise aux tribunaux et que trop peu confrontée aux seules véritables sources du Droit. De plus, si le recours pour excès de pouvoir permet d'endiguer une prise de position unilatérale par l'Administration qui excède son pouvoir d'interprétation, l'arrêt du Conseil d'Etat du 21 octobre 2019 interroge l'effectivité de ce garde-fou et le caractère normatif de la doctrine administrative, cette fois en matière sociale. En effet, par une décision unilatérale et impérative, l'AGESSA modifiait sa doctrine et considérait que les directeurs de collection n'étaient plus par principe auteurs bénéficiant de l'affiliation au régime de sécurité sociale des auteurs. Le Conseil d'Etat considérant cependant qu'il n'y avait là qu'interprétation des articles du Code de sécurité sociale, et non fixation d'une règle nouvelle, s'estime lié par une position de la doctrine administrative qui est pourtant entachée d'une

---

<sup>1</sup> G. Cornu, *op. cit.*, p. 359, v. Doctrine.

<sup>2</sup> F. Terré, N. Molfessis, *op. cit.*, n°511 et s., not. n°514.

<sup>3</sup> Ph. Malaurie, P. Morvan, *op. cit.*, n° 349.

<sup>4</sup> F. Terré, *Introduction générale au droit*, 10<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2015, n°553 ; Entretien avec P. Szafir le 20 mars 2021.

<sup>5</sup> Entretien avec B. Ughetto le 22 fév. 2021.

<sup>6</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°321.

importante erreur d'interprétation<sup>1</sup>. La doctrine de l'Administration en cela tend également à devenir normative et à s'imposer comme source du Droit, non plus seulement à l'encontre de l'Administration et du juge de l'impôt, mais également envers le juge de l'excès de pouvoir.

A l'inverse de ce qui s'observe en Droit privé, la doctrine administrative n'est pas celle des universitaires (pourtant constitutionnellement indépendants<sup>2</sup>), mais celle de l'Administration qui tant l'édicte qu'en constate la correcte application, et ce dans la poursuite exclusive des intérêts de l'Etat dont elle est l'émanation. Il y a en cela un caractère unilatéral de la matière qui étonne<sup>3</sup>. Or, force est de constater des incomplétudes et des contradictions au sein même des BOFIP<sup>4</sup>, des terminologies imprécises qui desservent une interprétation uniforme des textes<sup>5</sup>, et une doctrine bavarde en constante inflation alors pourtant qu'*interpretatio cessat in claris* : que l'interprétation, pour ne pas craindre la dénaturation du texte ou de l'acte qu'elle interprète, ne devrait intervenir qu'en l'hypothèse d'un texte obscur<sup>6</sup>. Enfin, poursuivant l'analogie avec le droit pénal où le phénomène autonomiste trouve une légitimité dans l'éclairage que lui apporte la criminologie (sa doctrine) et sa connaissance scientifique des réalités criminelles<sup>7</sup>, il y a en revanche une connaissance imparfaite par les rédacteurs de la doctrine administrative des spécificités des activités professionnelles des auteurs<sup>8</sup>. Le travail mené par le ministère de la culture en revanche, créant en 2018 la mission fiscalité, car souhaitant renforcer sa présence sur les sujets fiscaux pour être force de proposition auprès de Bercy sera un moyen de spécialiser les interprétations de l'Administration, et ainsi légitimer la spécificité de sa doctrine<sup>9</sup>.

## **Chapitre II. L'autonomie de qualification**

En droit fiscal la qualification au sens strict s'opère notamment par deux moyens principaux. C'est d'une part l'objet direct de la preuve que de qualifier un fait ou un acte (section 1) ; c'est d'autre part l'objet indirect du contrôle fiscal que d'exprimer, derrière le

---

<sup>1</sup> K. Biondi, *op. cit.*.

<sup>2</sup> L'indépendance des professeurs d'université, un principe fondamental reconnu par les lois de la République : L. Favoreau, P. Gaïa, R. Ghevontian, O. Pfersmann, A. Roux, G. Scoffoni, J.-L. Mestre, *Droit constitutionnel*, 23<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2020, n°172.

<sup>3</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°321.

<sup>4</sup> Entretien avec G. Borjon et V. Béranger le 17 avril 2021.

<sup>5</sup> Pour un exemple concret : la notion de « *produits de droits d'auteur* » utilisée en droit fiscal ne recouvrant pas la notion de « *redevances de droit d'auteur* » : L. de Gaulle, *La notion de redevance de droit d'auteur*, chron. RIDA, 1996. 81.

<sup>6</sup> Ph. Malaurie, P. Morvan, *op. cit.*, n°448.

<sup>7</sup> R. Merle, A. Vitu, *op. cit.*, n°150.

<sup>8</sup> Entretien avec B. Ughetto le 22 fév. 2021.

<sup>9</sup> B. Racine, *op. cit.*, p. 70.

contrôle de la sincérité des déclarations, une position sur la qualification que doit recevoir un fait ou un acte (section 2).

### Section 1) La charge de la preuve en droit fiscal

Pour garantir la paix sociale, et au même titre que la bonne foi se doit d'être présumée, un système déclaratif doit nécessairement reposer sur une présomption de régularité de la déclaration, à charge pour celui qui en conteste les conséquences de renverser cette présomption et de prouver contre elle. Sur ce principe reposent les règles de la charge de la preuve dans le contentieux fiscal<sup>1</sup>. C'est en effet sur celui qui contestera la situation d'imposition que pèsera la charge d'en rapporter la preuve. Or en droit fiscal, il existe une diversité des procédures d'imposition, soit que le contribuable est soumis à une obligation déclarative de ses revenus, soit que l'Administration s'écarte des déclarations du contribuable ou qu'elle établisse d'office l'imposition. Dès lors les règles de preuve en dépendront : à la charge de l'Administration de prouver le bien-fondé de ses prétentions lorsqu'elle corrige une déclaration ; à la charge du contribuable de contester une imposition établie sur la base de ses propres déclarations. Il y a en réalité une similarité évidente avec les règles de dévolution de la charge de la preuve en matière civile et plus particulièrement avec celle de l'article 9 du CPC par lequel il est de principe que revienne à celui qui invoque la charge de prouver, à l'exception de dispositions légales contraires. Au caractère réfragable des présomptions encore, c'est à celui qui prétend détruire une apparence de prouver contre celle-ci<sup>2</sup>. Si en droit fiscal on observe un principe de neutralisation de la charge de la preuve, recourant, chaque fois que nécessaire, à un régime de preuve objective ou à un régime de renversement de la charge de la preuve : c'est l'hypothèse de l'asymétrie d'information qui nécessite que la charge de la preuve repose sur celle des parties qui seule a en sa possession les informations, ce recours au renversement de la charge de la preuve se retrouve également en droit commun chaque fois qu'un risque de preuve impossible se fait sentir<sup>3</sup>. Enfin, la question de la charge de la preuve en contentieux fiscal s'est considérablement complexifiée de règles spécifiques à des impositions particulières<sup>4</sup>. Mais c'est là encore la faculté pour le législateur, en matière fiscale comme en toute matière, de prévoir des exceptions. Aussi, il ne semble pouvoir être tiré, non plus du particularisme de la charge de la preuve en droit fiscal, aucune marque de la prétendue autonomie du droit fiscal<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> M. Collet, *op. cit.*, n°232.

<sup>2</sup> Ph. Malaurie, P. Morvan, *op. cit.*, n°160 et s..

<sup>3</sup> C'est le cas notamment en droit des marques relativement aux règles d'épuisement CJCE, 8 avril 2003, Van Doren, C-244/00, *Rec. CJCE*, I. 3051, Europe 2003.222, comm. L. Idot.

<sup>4</sup> C. Lasry, *Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve*, EDCE, n°36, 1984-1985, p. 71.

<sup>5</sup> *Ibid.*

Devant le juge civil, c'est l'originalité qui sera examinée in concreto, peu important la nature de l'œuvre sur laquelle porte le droit exclusif que l'auteur prétend faire opposer aux tiers. Or pour ne pas opérer un renversement de la charge de la preuve alors que l'article L.111-1 du CPI prévoit une protection de plein droit de l'œuvre de l'esprit, il conviendrait d'y faire jouer une présomption d'originalité, à charge alors pour le défendeur à l'action en contrefaçon de la renverser<sup>1</sup>. En matière fiscale en revanche, plus fréquemment il s'agit pour l'auteur, non de démontrer l'originalité de son œuvre, mais qu'elle fait partie de celles énumérées par le Code, c'est là la manifestation de ces notions plus étroites, spécifiques au droit fiscal, qu'interroge non l'autonomie de qualification, mais l'autonomie du législateur dans son opération de définition. Cela étant, il y a déjà en cela une divergence dans les modalités de la preuve entre les deux matières. Toutefois, l'Administration parfois exige que lui soit rapportée la preuve d'une certaine « originalité ». C'est la condition de « *l'intention créatrice* » pour qu'une photographie soit considérée comme œuvre d'art au sens du droit fiscal<sup>2</sup> ; c'est l'exigence de la preuve du « *travail créatif* » du directeur de collection pour l'Administration sociale<sup>3</sup>. Or si cette preuve apparaît impossible pour le directeur de collection en matière sociale<sup>4</sup>, elle semble l'être tout autant en matière fiscale. D'autant plus qu'en cette matière il semble qu'il y ait une double méconnaissance de la charge de la preuve : car d'une part, si le contribuable est présumé de bonne foi dans l'accomplissement de ses obligations déclaratives, c'est à la charge de l'Administration de prouver l'irrégularité ; d'autre part c'est à la charge de celui qui conteste l'originalité d'une œuvre d'en prouver l'absence d'originalité comme à celle de l'Administration d'en prouver l'absence d'intention créatrice.

## Section 2) Le rapport de l'Administration au contribuable

Consciente des conséquences que peuvent entraîner la complexification du droit fiscal et sa spécificité, il est des « *bonnes pratiques* » que l'Administration fiscale met en place au profit des contribuables<sup>5</sup>. D'une part, et allégeant la charge de la preuve qui pèse sur celui-ci, la présomption en matière fiscale du contribuable de bonne foi exposée *supra* a été traduite dans une loi de 2018<sup>6</sup> afin qu'elle soit étendue à toutes les administrations (en matière sociale ; en matière de droit de la construction). D'autre part, et en guise de réponse à l'objectif de sécurité

---

<sup>1</sup> P.-Y. Gautier, *op. cit.*, n°757.

<sup>2</sup> CAA Nantes, 21 avril 2016, Regards Photographiques, n°15NT00073, *inédit au recueil Lebon*.

<sup>3</sup> CE, 1<sup>ère</sup> - 4<sup>ème</sup> ch., 21 oct. 2019, SNE c/ AGESEA et a., n°424779, *Lebon* 2019<sup>3</sup>, *Légipresse* 2019.597, *AJDA* 2020.82, *Légipresse* 2020.102, note K. Biondi, *PI*, juil. 2020.76, chron. N. Binctin, N. Foulquier, G. Kalfeche, J.-G. Sorbara, n°3.8.

<sup>4</sup> K. Biondi, *op. cit.*

<sup>5</sup> Entretien avec G. Borjon et V. Béranger le 17 avril 2021.

<sup>6</sup> Loi pour un Etat au service d'une société de confiance du 10 août 2018, n°2018-727.

fiscale et de confiance légitime<sup>1</sup>, il est offert au contribuable certains recours. Le rescrit de l'article L.80 B du LPF permet d'interroger l'administration sur une situation particulière. La prise de position expresse lie l'Administration et si le contribuable l'applique, son comportement ne pourra être remis en cause. De même, le silence gardé par l'Administration pendant trois mois vaudra accord tacite. Si toutes ces procédures tendent en partie à pallier l'insécurité juridique qu'éprouvent les contribuables<sup>2</sup>, deux limites en revanche nuisent à la pleine effectivité de ce palliatif. Premièrement, provoquer une prise de position de l'Administration fiscale c'est le risque d'attirer son attention sur un point litigieux qu'elle n'aurait probablement pas soulevé à l'occasion d'un contrôle fiscal. Ensuite, la recevabilité d'une telle demande étant soumise au caractère suffisamment « *précis et complet* » de la présentation de la situation du contribuable<sup>3</sup>, le but de sécurité juridique recherché ne sera atteint qu'à la condition que l'Administration constate la stricte cohérence entre la question abstraite soumise par le contribuable et la déclaration concrète qui en est résulté. Ressurgit dès lors le risque d'une autonomie de qualification de la part de l'Administration fiscale<sup>4</sup>.

Enfin, si les difficultés d'accès au juge ont déjà été évoquées plus haut dans l'étude, il faut également noter l'observation suivante : bien souvent les conflits de qualification entre l'Administration et un contribuable se résoudront dans un rapport de force par lequel l'Administration admettra la possibilité pour le contribuable de saisir la commission de conciliation ou de porter le litige au contentieux, car n'étant pas certaine du bien-fondé de sa position, mais la procédure contentieuse est longue et coûteuse, et bien souvent le contribuable, l'auteur ou l'artiste tout particulièrement, renoncera<sup>5</sup>. Il y a sans doute là, et en matière de régime fiscal des auteurs en particulier, d'une part la conséquence d'un défaut de spécialisation des agents des impôts amenés à qualifier les situations juridiques qui leurs sont soumises, et d'autre part la marque d'une spécificité du droit sur lequel ils doivent se fonder certes, mais plus encore une complexification et une certaine incohérence de celui-ci par rapport aux prescriptions du droit commun et de la propriété littéraire et artistique en particulier.

---

<sup>1</sup> P. Serlooten, O. Debat, *op. cit.*, n°35.

<sup>2</sup> Cf. Partie I Titre I Chapitre II Section I.

<sup>3</sup> Décret n°2009-1701 du 30 déc. 2009 pris pour l'application du 1° de l'article L.80 B du LPF.

<sup>4</sup> Entretien avec P. Szafir le 20 mars 202.

<sup>5</sup> Entretien avec B. Ughetto le 22 fév. 2021.

## CONCLUSION

Le droit fiscal a ainsi deux natures qu'il convient de faire respecter chaque fois qu'elles ont respectivement vocation à l'être. D'une part, il poursuit un but proprement fiscal, et c'est l'œuvre du législateur d'en déterminer le cadre le plus précisément possible pour que les notions proprement fiscales ne souffrent pas d'une interprétation divergente, et partant que les solutions prises sur leur fondement ne soient pas erronées. D'autre part, il est un droit qui intervient sur une matière déjà qualifiée. Soit la qualification proposée par le contribuable sera erronée ou abusive, alors le juge ou l'administration pourra déqualifier la situation qui lui est soumise, et, de cette situation revenue à l'état de fait, le droit fiscal pourra l'appréhender pleinement selon ses propres prescriptions pour la requalifier. Soit la qualification a été valablement opérée, et se trouve alors soumise à une autre branche du Droit. En ce cas, le juge et l'Administration devront interroger les qualifications préalablement retenues qui seules seront à même de désigner le régime fiscal applicable. Ensuite, mais après seulement avoir qualifié l'objet considéré en application du droit qui lui est applicable, ils pourront interroger le droit fiscal et rechercher si celui-ci y déroge par un texte spécial.

Appliquer ce raisonnement en revanche est le risque de reporter le problème, et que l'autonomie ne s'observe plus dans les qualifications fiscales certes, mais dans les solutions retenues pour les besoins de l'imposition. Car même soumis au principe d'interprétation stricte des textes fiscaux qui interdit au juge, dans le silence du droit fiscal, d'ajouter une exception au bénéficiaire du régime fiscal des auteurs, il n'est pas exclu pour l'interprète de « *rechercher l'intention du législateur* »<sup>1</sup>. Alors le juge de l'impôt pourrait, à l'occasion de son contrôle, se demander si l'application des prescriptions du droit commun dans le cas d'espèce empêche d'atteindre le but fiscal visé par les textes, et si une altération de ces prescriptions est nécessaire à cette fin<sup>2</sup>. Il y aurait là la possibilité *in fine* d'opérer une sorte de contrôle *in concreto* de l'atteinte du but fiscal visé qui confinerait à l'autonomie dans les solutions finalement retenues par le juge de l'impôt. Cette observation semble d'autant plus probable qu'une partie des règles d'imposition que transposent les textes français est soumise au cadre européen de la directive 2006/112/CE du 28 nov. 2006 sur la TVA, et que, partant, une partie du contentieux fiscal est soumise à l'interprétation conforme du droit national à la lumière de la directive telle qu'interprétée par la CJUE. Or l'on sait l'importance du contrôle *in concreto* dans la jurisprudence de cette dernière.

---

<sup>1</sup> P. Marchessou, *op. cit.*, p. 141 ; Cass. Civ. 27 nov. 1889, D. 1890.I.180, note A. Wahl.

<sup>2</sup> F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, Mélanges Carré de Malberg, 1933, p. 215.

# **TABLE DES MATIÈRES**

## **INTRODUCTION**

### **Partie I. Le droit fiscal, un droit spécifique**

#### **Titre I – La constatation d’une autonomisation du droit fiscal**

##### Chapitre I. Les manifestations de l’autonomie du droit fiscal

*Section 1) L’identification des définitions autonomes*

*Section 2) L’identification des interprétations et des qualifications autonomes*

##### Chapitre II. Les conséquences de l’autonomie du droit fiscal

*Section 1) Les conséquences endogènes à la matière fiscale*

*Section 2) Les conséquences exogènes à la matière fiscale*

#### **Titre II - Le domaine irréductible de la spécificité du droit fiscal**

##### Chapitre I. L’indépendance des législations

*Section 1) L’objet spécifique des législations en présence*

*Section 2) La politique fiscale*

##### Chapitre II. Le pouvoir de requalification

*Section 1) Le pouvoir de requalification de droit commun*

*Section 2) La recherche d’un pouvoir de requalification exorbitant du droit commun*

### **Partie II. Le droit fiscal, un droit de superposition**

#### **Titre I – La soumission du droit fiscal au droit privé**

##### Chapitre I. Les définitions fondamentales soumises au droit privé

*Section 1) Prolégomènes sur la nature de la norme fiscale*

*Section 2) La nécessaire cohérence avec les autres branches du Droit*

##### Chapitre II. Les questions préalables soumises au droit privé

*Section 1) Les origines de la problématique des questions préalables*

*Section 2) La transposition du mécanisme*

#### **Titre II – La recherche d’un pouvoir d’autonomie**

##### Chapitre I. L’autonomie d’interprétation

*Section 1) L’interprétation de la norme fiscale par le juge de l’impôt*

*Section 2) La doctrine administrative, une doctrine normative*

##### Chapitre II. L’autonomie de qualification

*Section 1) La charge de la preuve en droit fiscal*

*Section 2) Le rapport de l’Administration au contribuable*

## **CONCLUSION**

# BIBLIOGRAPHIE

## I. TEXTES

### 1) Textes français

#### **a) Codes**

##### Code de la propriété intellectuelle

Art. L.111-1

Art. L.112-2

Art. L.122-8

Art. R. 122-3

##### Code général des impôts

Art. 92

Art. 93 1 quater

Art. 100 bis

Art. 278-0 bis

Art. 279 bis

Art. 293 B

Art. 1460

Art. 98 A annexe III

##### Livre des procédures fiscales

Art. L. 55

Art. L. 64

Art. L. 80 A

Art. L. 80 B

##### Code de la sécurité sociale

Art. L.382-1

Art. R.382-1

Code civil

Art. 1201

Code de procédure civile

Art. 9

Art. 12

Code du patrimoine

Art. R. 123-2

Code du cinéma et de l'image animée

Art. L.311-2

Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen

Art. 6

Art. 13

**b) Loi pour un Etat au service d'une société de confiance du 10 août 2018, n°2018-727.**

**c) Décrets**

Décret n°2020-1095 du 28 août 2020 relatif à la nature des activités et des revenus des artistes-auteurs.

Décret n°2009-1701 du 30 déc. 2009 pris pour l'application du 1° de l'article L.80 B du LPF.

**d) Instructions de l'Administration fiscale publiées au Bulletin officiel des finances publiques**

BOI-IF-CFE-10-30-10-60, du 05/08/2015.

BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20, du 12/09/2012.

BOI-IF-CFE-10-30-10-60, du 05/08/2015.

BOI-TVA-SECT-90-10, du 11/04/2014.

2) Textes supranationaux

Traité sur l'Union européenne

Art. 5

Directive 2006/112/CE du 28 nov. 2006

Art. 96

Art. 103

Art. 311

Point 7, partie A, annexe IX

## II. MANUELS ET DISCTIONNAIRES

B. Audit, L. d'Avout, *Droit international privé*, 8<sup>ème</sup> éd., LGDJ, 2018.

M. Blanquet, *Droit général de l'Union européenne*, 11<sup>ème</sup> éd., Sirey, 2018.

D. Bureau, H. Muir-Watt, *Droit international privé*, Tome I, 4<sup>ème</sup> éd., PUF, 2007.

M. Collet, *Droit fiscal*, 8<sup>ème</sup> éd., PUF, 2020.

G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 13<sup>ème</sup> éd., PUF, 2020.

M. Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, 40<sup>ème</sup> éd., Lexis Nexis, 2020.

L. Favoreau, P. Gaïa, R. Ghevontian, O. Pfersmann, A. Roux, G. Scoffoni, J.-L. Mestre, *Droit constitutionnel*, 23<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2020.

P.-Y. Gautier, *Propriété littéraire et artistique*, 11<sup>ème</sup> éd., PUF, 2019.

C. Gour, J. Molinier, G. Tournié, *Droit fiscal*, 1<sup>ère</sup> éd., PUF, 1977.

S. Guinchard, C. Chainais, F. Ferrand, *Procédure civile*, 32<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2014.

Ph. Malaurie, P. Morvan, *Introduction au droit*, 7<sup>ème</sup> éd., LGDJ, 2020.

R. Merle, A. Vitu, *Traité de droit criminel*, Tome I, 7<sup>ème</sup> éd., Cujas, 1997.

M.-L. Niboyet, G. de Geouffre de la Pradelle, *Droit international privé*, 7<sup>ème</sup> éd. LGDJ, 2020.

P. Serlooten, O. Debat, *Droit fiscal des affaires*, 19<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2020.

F. Terré, N. Molfessis, *Introduction générale au droit*, 12<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2020.

F. Terré, *Introduction générale au droit*, 10<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 2015.

L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, 8<sup>ème</sup> éd., Dalloz, 1997.

*Centre national de ressources textuelles et lexicales, cnrtl.fr.*

## III. THÈSES ET MONOGRAPHIES

G. Blanluet, *Essai sur la notion de propriété économique en droit privé*, LGDJ, 1999.

G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, 2010.

F. Fingerhut, *La fiscalité des œuvres d'art*, Economica, 1995.

L. de Gaulle, E. Gougé, H. Kruger, T. Le Vallois, M.-P. Schramm, L. Tellier-Loniewski, *Droit d'auteur et droits voisins, Juridique, fiscal, social*, Francis Lefebvre, 1996.

F. Gény, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif : essai critique*, Tome II, LGDJ, 2016.

P. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980.

S. Maury, *Essai de qualification juridique et fiscale des revenus de la propriété littéraire et artistique*, thèse Université Paris I, 2010.

J.-Cl. Ricci, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, thèse Université d'Aix-Marseille, 1997.

H. Théocharopoulou, *La fiscalité de la propriété littéraire et artistique, étude comparée des droits français et hellénique*, LGDJ, 2002.

#### IV. ARTICLES

K. Biondi, *Les directeurs de collection exclus du régime social des auteurs par le Conseil d'Etat : de la nécessité impérieuse de leur définir un statut*, Légipresse 2020.102.

M.-C. Bergerès, *Propos digestifs sur une « tarte à la crème » Les prérogatives de droit privé de l'Administration fiscale*, Dr. Fisc., 2000.40.

F. Douet, *L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications perfides*, Les petites affiches, 173.3, 2007.

J.-C. Galloux, *Qu'est-ce que la propriété intellectuelle ?*, Mélanges G. Bonet, Lexis Nexis, 2010.

L. de Gaulle, *La notion de redevance de droit d'auteur*, chron. RIDA, 1996.81.

F. Gény, *Le particularisme du droit fiscal*, Mélanges Carré de Malberg, Libr. Du Recueil Sirey, 1933.

N. Heinich, « *C'est un oiseau !* » *Brancusi vs. Etats-Unis, ou quand la loi définit l'art*, Droit et société, 1996.34, p. 649-672.

C. Lasry, *Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve*, EDCE, 36.71, 1984-1985.

A. Lucas-Schloetter, *Le caractère artistique d'une photographie n'est pas une condition de sa qualification d'œuvre d'art au sens du droit fiscal*, chron. PI, 2020.75.

M. Marteau-Petit, *Le droit fiscal est-il logique ?* Mélanges Oppetit, Lexis Nexis, 2009.

S. Maury, *Réflexions sur les obligations fiscales des exploitants d'œuvres de l'esprit*, PI, 2010.946.

P. Sirinelli, *Le raisonnable en droit d'auteur*, Mélanges A. Françon, Dalloz, 1995.

G. Vedel, *Le droit économique existe-t-il ?* Mélanges Vigreux, Toulouse I.P.A.-I.P.E., 1981.

F. Zénatti, *Meubles meublants*, RTD civ. 1996.650.

## V. JURISPRUDENCE

Cass., ch. requêtes, 16 déc. 1885, Esnault de Moulins c. administration de l'Enregistrement, *DP* 1885.I.270.

Cass., Civ., 27 nov. 1889, *D.* 1890.I.180, note A. Wahl.

CJCE, 15 juil. 1964, Costa c. Enel, C-6/64, *Rec.* 1141.

CAA Paris, 8 oct. 1998, n° 97PA85, *Dr. fisc.* 1999.267, concl. Haim, Rép. min. n° 31596, JOAN Q, 23 mars 2004, p. 2314.

CJCE, 8 avr. 2003, Van Doren, C-244/00, *Rec. CJCE*, I.3051, *Europe* 2003.222, comm. L. Idot. CA Paris, 25 janv. 2006, *D.* 2006.2470, note B. Edelman.

Cass. 1<sup>ère</sup> civ., 13 juin 2006, *JCP G* 2006.II.10138, p. 1597, note F. Pollaud-Dulian, *PI* 2006.21, p. 442, obs. A. Lucas.

CE, 27 juil. 2009, n°312165, *Lebon* 2009.

CE, 21 oct. 2013, n°358183, *Lebon* 2013.

CE, 1<sup>ère</sup> - 4<sup>ème</sup> ch., 21 oct. 2019, SNE c/ AGESEA et a., n°424779, *Lebon* 2019, *Légipresse* 2019.597, *AJDA* 2020.82, *Légipresse* 2020.102, note K. Biondi, *PI*, 2020.76, chron. N. Binctin, N. Foulquier, G. Kalfeche, J.-G. Sorbara, n°3.8.

CAA Nantes, 21 avril 2016, Regards Photographiques, n°15NT00073, *inédit au recueil Lebon*.

CE, 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ch. réunies, Regards Photographiques, 20 fév. 2018, n°400837, *PI*, 2018.68, chron. N. Binctin, N. Foulquier, G. Kalfeche, J.-G. Sorbara, n°1.2.

CJUE, 05 sept. 2019, Regards Photographiques, C-145/18, *Légipresse* 2020.367, note T. Gisclard, *RTD com.* 2020.102, note F. Pollaud-Dulian.

CE, 2 déc. 2019, Regards Photographiques, n°400837, *PI*, 2020.75, chron. A. Lucas Schloetter, n°1.1, *PI*, 2020.76, chron. N. Binctin, N. Foulquier, G. Kalfeche, J.-G. Sorbara, n°1.3.

## VI. ENTRETIENS

Gilbert Borjon et Véronique Béranger, chef et chargée de la mission fiscalité au secrétariat général du Ministère de la culture, 17 avril 2021.

Philippe Szafir, expert-comptable et commissaire aux comptes, associé-gérant du cabinet d'expertise comptable *Avexxens* et secrétaire général de l'ARAPL Ile de France, 20 mars 2021.

Bruno Ughetto, directeur-associé du cabinet de conseils et d'expertise comptable *D'autant plus* dédié aux artistes et auteurs, 22 février 2021.

## VII. AUTRES

J. Passa, Enseignement méthodologique, *Droit des marques*, Université Panthéon-Assas, Paris II, 03 mars 2021.

B. Racine, *L'auteur et l'acte de création*, rapport remis au ministère de la culture, 22 janv. 2020.

V. Varet, Cours magistral, *Droit de la propriété littéraire et artistique*, Université Panthéon-Assas, Paris II, année universitaire 2020-2021.

Communiqué de presse du ministère de la Culture en date du 11 mars 2021.

Courrier interministériel n°1, 1993.

Courrier interministériel n°2, 2017.