

**Spécial
Droit**

Cours et exercices

Droit fiscal

Lise Chatain
Christian Guichard



SPÉCIAL DROIT

dirigé par Philippe Ségur

Droit fiscal

Lise Chatain

Professeure de droit privé à l'Université Bourgogne Europe

Christian Guichard

Avocat en droit fiscal – Ancien Maître de conférences associé
à l'Université de Montpellier



Dans la collection Spécial droit

- Jérôme Leborne, Akila Taleb-Karlsson, *Droit pénal général*.
- Stéphane Caporal-Greco, Pierre Esplugas-Labatut, Philippe Ségur, Sylvie Torcol, *Droit constitutionnel*.
- Thierry Garé, Anaïs Raynaud, *Droit des personnes et de la famille*.
- Agnès Dubois de Luzy, *Droit des sociétés*.
- Yvan Auguet, Cheik Galokho, Alexandre Riéra, *Droit de la concurrence. Droit interne, droit de l'Union européenne et droit international*.
- Thierry Garé, Anaïs Raynaud, *Introduction à l'étude du droit*.
- Michel Dupuis, *Les propriétés intellectuelles*.
- Gaylor Rabu, *Droit des obligations*.
- Michel Dupuis, *Droit commercial*.

Mise en pages : PCA

ISBN 9782340-121386

Dépôt légal : septembre 2026

©Ellipses Édition Marketing S.A.

8/10 rue la Quintinie 75015 Paris



Le Code de la propriété intellectuelle et artistique n'autorisant, aux termes des alinéas 2 et 3 de l'article L. 122-5, d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale, ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause, est illicite » (alinéa 1^{er} de l'article L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

www.editions-ellipses.fr

Sommaire

Introduction	7
Titre 1 La notion d'imposition	11
Chapitre 1 Les différentes notions de prélèvements	13
Chapitre 2 La classification des impôts	19
Chapitre 3 L'organisation de l'administration fiscale	23
Titre 2 Les sources du droit fiscal	25
Chapitre 1 Les sources internes du droit fiscal	27
Chapitre 2 Les sources internationales du droit fiscal	43
Partie 1 L'imposition du revenu des personnes physiques	
Titre 1 Le champ d'application de l'IR	53
Chapitre 1 Les personnes imposables	55
Chapitre 2 Le revenu imposable	59
Titre 2 Les revenus professionnels	69
Chapitre 1 Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ...	71
Chapitre 2 Les bénéfices industriels et commerciaux	81
Chapitre 3 Les bénéfices non commerciaux	145
Chapitre 4 Les bénéfices agricoles	153
Titre 3 Les revenus du capital.....	159
Chapitre 1 Les revenus de capitaux mobiliers	161
Chapitre 2 Les revenus fonciers.....	169

Chapitre 3 Les plus-values réalisées par les particuliers	177
Titre 4 La liquidation et le paiement de l'impôt sur le revenu.....	199
Chapitre 1 La liquidation de l'IR.....	201
Chapitre 2 La déclaration des revenus et le paiement de l'impôt	225

Partie 2 L'imposition des résultats des sociétés

Titre 1 L'imposition des sociétés de personnes	241
Chapitre 1 Le champ d'application du régime des sociétés de personnes	243
Chapitre 2 Le régime d'imposition des sociétés de personnes ...	245
Chapitre 3 La taxation des cessions de titres sociaux	251
Titre 2 L'imposition des sociétés de capitaux	259
Chapitre 1 L'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux ...	261
Chapitre 2 L'imposition des groupes de sociétés	299
Chapitre 3 L'évolution des structures sociétaires	311

Partie 3 La territorialité des impôts sur le revenu

Titre 1 La territorialité de l'impôt sur le revenu.....	337
Chapitre 1 La fiscalité internationale des personnes physiques ...	339
Chapitre 2 La fiscalité internationale des sociétés de personnes...	349
Titre 2 La territorialité de l'impôt sur les sociétés.....	351
Chapitre 1 Les critères d'application du principe de territorialité	353
Chapitre 2 La mise en œuvre du principe de territorialité	357

Titre 3 La lutte contre l'évasion fiscale internationale ...	361
Chapitre 1 Les mesures en droit international	363
Chapitre 2 Les mesures en droit interne	367

Partie 4 La taxe sur la valeur ajoutée

Titre 1 Le régime général de la TVA en France	377
Chapitre 1 Les principes d'assiette de la TVA	379
Chapitre 2 Les modalités de liquidation de la TVA	395
Titre 2 La TVA internationale	409
Chapitre 1 La territorialité de la TVA	411
Chapitre 2 Les échanges de biens	413
Chapitre 3 Les prestations de services	419

Partie 5 L'imposition du patrimoine

Titre 1 L'imposition de la mutation du patrimoine	425
Chapitre 1 Les notions introductives.....	427
Chapitre 2 Les droits de mutation à titre gratuit	433
Chapitre 3 Les droits de mutation à titre onéreux	455
Titre 2 L'imposition de la détention du capital	463
Chapitre 1 L'impôt sur la fortune immobilière	465
Chapitre 2 La taxe sur les holdings patrimoniales	475

Partie 6 Les impôts locaux

Titre 1 Les taxes foncières et la taxe d'habitation	485
Chapitre 1 Les taxes foncières	487

Chapitre 2 La taxe d'habitation sur les résidences secondaires ...	491
Titre 2 La contribution économique territoriale.....	495
Chapitre 1 La cotisation foncière des entreprises	497
Chapitre 2 La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	501
 Partie 7 Les procédures fiscales	
Titre 1 Les procédures de contrôle fiscal	505
Chapitre 1 Les procédures de recherche d'information	507
Chapitre 2 Les procédures de vérification.....	515
 Titre 2 Les procédures de redressement fiscal	523
Chapitre 1 La procédure de rectification contradictoire	525
Chapitre 2 Les procédures d'imposition d'office	529
 Titre 3 Les procédures de répression.....	533
Chapitre 1 Les pénalités fiscales	535
Chapitre 2 L'abus de droit fiscal	541
Chapitre 3 Les sanctions pénales	549
 Titre 4 Les procédures gracieuses et contentieuses	557
Chapitre 1 Les recours gracieux.....	559
Chapitre 2 Les recours contentieux	561
 Bibliographie indicative de droit fiscal	569

Introduction

L'impôt s'imisce dans la vie de tous et de toutes : il taxe celui ou celle qui travaille, qui consomme, qui possède, qui vend et qui achète, qui donne ou qui reçoit, du berceau jusqu'à la tombe.

Mais qu'est-ce que l'impôt ? Dans son cours de finances publiques, Gaston Jèze expliquait que l'impôt est « *une prestation de valeurs pécuniaires exigée des individus d'après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général, et uniquement à raison du fait que les individus qui doivent les payer sont membres d'une communauté politique organisée* ». (G. Jèze, *Cours de finances publiques*, 1936-1937, LGDJ 1937, p. 38)

Ainsi, la définition de l'impôt met en lumière un phénomène à la fois juridique, mais également économique, social et politique. Le seul mot « impôt », ou ses noms anciens comme les « gabelles », « tailles » ou autres « corvées », ou plus modernes comme les diverses « taxes » et « redevances », sont chargés d'un contenu émotif puissant qui peut suffire à provoquer de violentes émeutes, comme récemment le « texte carbone » en France et la révolte des « bonnets rouges » et des « gilets jaunes », voire de véritables révolutions. La constitution fait ainsi un sort à part à cet acte de puissance publique particulier qu'est le fait de lever l'impôt. « *Ce caractère sacré et ce pouvoir émotif s'expliquent par le premier caractère de l'impôt : c'est parce qu'il s'agit d'un versement obligatoire et d'un versement qui n'a pas de contrepartie directe, que cette contrainte doit être déclenchée avec la solennité des grands actes de la puissance publique* » (G. Ardant, *Traité sociologique de l'impôt*, p. 21). Dès lors qu'il est obligatoire, l'impôt ne peut être exigé que par le souverain, autrefois, et, désormais, justifié par l'autorité supérieure de l'État par le vote d'une loi par le Parlement : en tout état de cause, l'impôt se caractérise par le fait d'être perçu par celui qui représente – en principe – les intérêts de la collectivité.

Michel Bouvier tente d'expliquer les racines profondes du mécanisme, qui, dans l'histoire des sociétés humaines, a conduit les individus à accepter et à s'accoutumer au principe même de cette servitude particulière qu'est l'imposition : l'impôt se présente en effet dès l'origine comme expression et condition nécessaire de la solidarité, de la justice et du lien social, comme le facteur privilégié de la cohésion de la communauté, puis de la nation et de l'État (M. Bouvier, *L'impôt sans le citoyen*, LGDJ Forum 2019, p. 24) Ainsi, l'impôt qui finance l'action de l'État constitue une condition d'existence de la société. Il a été démontré que l'impôt participe même de la réalisation de la liberté des citoyens : l'existence des contributions fiscales est la seule solution qui soit objective socialement pour permettre la réalisation de la liberté de tous. Dans une philosophie politique contemporaine,

l'État doit gérer et promouvoir le bien commun. Pour ce faire, il a non seulement le droit de recouvrer l'impôt pour les dépenses nécessaires à son fonctionnement, mais il doit également le faire pour redistribuer efficacement la richesse nationale entre les citoyens afin de promouvoir une certaine harmonie sociale entre les plus riches et les plus pauvres. Il y aurait donc une éthique civile de payer l'impôt pour contribuer à la solidarité nationale constitutive de toute société politique. Dans une approche spirituelle, payer l'impôt s'inscrit même dans un devoir, que l'on retrouve dans la morale religieuse, d'aider les pauvres. Dans ces conditions, « *les citoyens sont d'autant plus libres qu'ils sont des contribuables : ils obtiennent en payant l'impôt le droit de se décharger sur d'autres personnes, qui sont rémunérées par l'État pour cela, de l'exécution des innombrables services sociaux qui autrement seraient à leur charge. (...) Il s'agit là d'une liberté absolument réelle bien que payée au prix fort* » (F. d'Agostino, « Réflexions sur la justice de l'impôt », Archives de philosophie du droit, n° 46, 2002, p. 283).

Ainsi, la façon dont l'impôt est construit, dont il s'applique et dont il est perçu, à titre collectif et individuel, dit beaucoup sur la société. La fiscalité procède en effet de strates successives qui contiennent l'histoire d'une communauté : elle permet dès lors d'appréhender, couche après couche, les choix sociaux et politiques qui ont été effectués. La norme fiscale a donc besoin d'être constamment modernisée pour prendre en compte les évolutions multiples de la société. En matière sociale, le droit fiscal a ainsi accompagné les mutations de la vie des familles et de leurs enfants : du couple marié, uni par un pacte de civil de solidarité à celui vivant en union libre. La règle fiscale s'est adaptée aux ruptures et aux recompositions, aux nouveaux modes de parentalité liés à l'explosion du nombre des naissances hors mariage ou encore à la garde alternée des enfants. En matière économique, la fiscalité accompagne également, avec plus ou moins de rapidité et d'efficacité, les évolutions, voire les bouleversements, des modes nationaux et internationaux de production de richesse et sa répartition. Ainsi, au cœur de la question fiscale se trouve celle de l'adaptation de l'impôt à la société contemporaine.

Dans ces conditions, Il faut sans cesse penser l'impôt : seule cette analyse permet de vérifier que l'impôt est adapté aux évolutions sociales et économiques, qu'il est toujours en phase avec les modes de vie de la population et les modes de création des richesses. Certes des cœurs chagrins s'émeuvent d'une certaine instabilité fiscale, la norme variant constamment au gré des changements politiques et des arbitrages plus ou moins justifiés, mais l'adaptation de l'impôt s'impose pour des raisons d'efficacité : la fiscalité est un puissant outil économique et il faut donc en permanence évaluer cet outil, le comprendre et l'adapter aux problèmes du jour, à la façon de vivre de chacun et de chacune, et au mouvement de l'économie. Une fiscalité en décalage par rapport au fonctionnement de la société, qu'il s'agisse des familles ou des entreprises, ne peut appréhender efficacement les revenus et les richesses produites ou possédées.

Penser l'impôt relève également d'une question d'équité : il faut en effet s'assurer que la contribution commune est « *également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés* » comme le prévoit l'article 13 de la Déclaration de l'homme et du citoyen de 1789. L'équité fiscale est au cœur du consentement à l'impôt : le paiement de l'impôt construit un lien nécessaire entre les citoyens et l'État et participe de la conscience d'une appartenance commune à la société. Seul un impôt ressenti comme juste peut être considéré comme *réellement* consenti et servir de socle à une citoyenneté commune apaisée. Si cet effort d'analyse et d'adaptation de l'impôt n'est pas entrepris, le système se sclérose, devient incompris voire injuste, et le peuple des contribuables n'y consent plus.

Penser et connaître l'impôt aujourd'hui est indispensable : il s'agit de poser les principes de la fiscalité, le rôle social de l'impôt, ses fonctions, son volume et sa répartition, comme ses modalités de recouvrement. En effet, la fiscalité est un phénomène essentiel de la vie politique, économique et sociale : dès lors, une réflexion sur les principes de la fiscalité est organiquement liée à une philosophie politique, économique et sociale. Ces questions sont intimement liées au rôle qui doit être donné à l'État dans la société contemporaine, aux modalités de fonctionnement de l'économie qui doivent être privilégiées et à la poursuite d'une forme de justice sociale dans notre démocratie.

Une des questions essentielles est liée au rôle de l'impôt : à quoi sert l'impôt ? Son rôle historique a d'abord été d'assurer les fonctions régaliennes de l'État, essentiellement le train de vie du souverain, l'ordre public, la justice et la défense. Puis d'autres fonctions ont été attribuées à l'impôt : assurer certains services publics comme les infrastructures de communication et de transport ou encore les services d'éducation. Au-delà de ces limites, les débats sont considérables sur le point de savoir si l'impôt doit servir à financer le logement, la santé, les retraites, etc. Plus ambitieusement, l'impôt doit-il permettre de réduire les inégalités, voire de changer la société, ou obtenir des résultats *a priori* très éloignés comme la transition écologique ou la lutte contre la faim dans le monde ?

Si ces questions relevant de la philosophie de l'impôt sont passionnantes et essentielles, elles ne sont pas l'objet du présent manuel de fiscalité : l'objet de cet ouvrage est en effet d'offrir aux apprentis de la matière fiscale un outil pédagogique pour l'appréhension du droit fiscal dans son ensemble. L'idée est de présenter de façon claire et didactique les différents champs de la fiscalité française, en s'appuyant sur les règles fiscales et sur des exemples pratiques pour les éclairer.

Enfin, il nous semble nécessaire de souligner que la connaissance des règles fiscales qui sont prévues par le droit français est particulièrement utile à un triple titre. Tout d'abord, tout citoyen est un contribuable : le paiement de l'impôt constitue un acte civique qui marque son appartenance à la République et il ne peut consentir à l'impôt que s'il le comprend. Ensuite, tous les praticiens du droit se doivent d'avoir un réflexe fiscal : à titre d'exemple, la rédaction d'une clause dans un contrat, le choix d'une structure sociétaire pour exercer une activité professionnelle

ou patrimoniale ou encore l'organisation d'une transmission familiale ont tous des impacts fiscaux qu'il faut anticiper. Enfin, on peut espérer que le présent ouvrage puisse donner à certains aspirants fiscalistes le goût pour une matière, certes technique, mais riche et vivante.

À titre d'introduction, il convient de présenter quelques notions essentielles en matière d'imposition (Titre 1) avant d'envisager les sources du droit fiscal (Titre 2).

Titre 1

La notion d'imposition

Nous évoquerons les différentes notions de prélèvements (chapitre 1) puis quelques classifications classiques (chapitre 2) et enfin l'organisation de l'administration fiscale (chapitre 3).

Chapitre 1

Les différentes notions de prélèvements

Tous les prélèvements effectués par l'État ne relèvent pas de la catégorie fiscale : il faut en effet distinguer les prélèvements fiscaux (I) et les cotisations sociales (II).

I. Les impositions de toute nature

Une distinction s'impose entre la notion d'impôt, de taxe et de redevance.

À cet égard, il faut indiquer que le droit constitutionnel n'utilise pas le terme impôt mais celui d'« *impositions de toutes natures* ».

A. L'impôt

Juridiquement, l'impôt peut être défini comme « *un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu des prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'État, des collectivités territoriales et de certains autres organismes publics ou privés, concourant à des missions de service public* » (J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, Droit fiscal général, LexisNexis 5^e éd. 2025, p. 7 n° 9).

Il s'agit ainsi d'un prélèvement pécuniaire opéré auprès des contribuables par voie d'autorité. Ce dernier est définitif et sans contrepartie. Il est destiné à couvrir les charges publiques.

L'impôt relève des dispositions de l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 qui dispose notamment que la loi fixe les règles concernant « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

Contrairement à l'emprunt qui est remboursé, l'impôt est définitivement acquis au profit du Trésor public et il appauvrit le débiteur.

En principe, l'impôt n'est pas affecté à une dépense particulière et il a vocation à couvrir l'ensemble des charges publiques. Une affectation serait synonyme de priorité dans les dépenses et remettrait en cause le principe de l'universalité budgétaire. On sait qu'en effet qu'en droit des finances publiques, le principe d'universalité budgétaire implique le rassemblement dans un document unique en une seule masse de l'ensemble des recettes brutes sur laquelle doit s'imputer l'ensemble des dépenses brutes. Cependant, l'affectation se développe et elle est de plus en plus largement admise, comme le montre le développement des prélèvements sociaux, leur but étant clairement de financer les dépenses sociales.

Que sont les prélèvements sociaux ?

La nature juridique des prélèvements sociaux est difficile à appréhender. Ils sont tout d'abord affectés à certaines dépenses. Ensuite, certains prélèvements figurent dans la loi de financement de la sécurité sociale, comme la CSG, et non dans la loi de finances. Enfin, la CJUE considère que les prélèvements sociaux français présentent un lien direct avec certaines branches de la sécurité sociale et doivent donc être assimilés à des cotisations sociales au sens du droit européen (CJUE 26 févr. 2015 aff. C-623/13 De Ruyter). En tout état de cause, le Conseil constitutionnel considère qu'il s'agit bien d'impositions de toute nature (Cons. const. Déc. DC n° 90-285 du 28 déc. 1990, Loi de finances pour 1991).

On distingue aujourd'hui trois types de prélèvements sociaux :

- **La contribution sociale généralisée (CSG).**

La CSG a été créée en décembre 1990. Son taux, modique à l'origine (1,1 %), a été successivement porté à 2,4 % puis 3,4 %, à 7,5 %. En 2025, le taux de la CSG était fixé à 9,2 % sur les revenus d'activité, du patrimoine ou de placement et 8,3 % sur les revenus de remplacement.

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2026 a augmenté le taux de 1,4 point sur les revenus du capital, sauf pour certains qui sont exclus de la hausse, mettant fin à l'unicité du taux applicable jusqu'alors pour ce type de revenus. Par suite, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2025, le taux de la CSG sur les revenus du capital est fixé par principe à 10,6 % (CSS art. L. 136-8, I, 2°). Sont notamment concernés par cette hausse : les dividendes, les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux, les produits de placement à revenu fixe ou encore les plus-values de cession d'actifs numériques. Toutefois, certains revenus du patrimoine et produits de placement limitativement énumérés sont exclus de la hausse du taux et demeurent assujettis au taux de 9,2 % : il s'agit notamment des revenus fonciers et des plus-values immobilières des particuliers.

Parallèlement, l'assiette a été élargie depuis son origine et elle englobe 90 % des revenus des ménages. Aujourd'hui, la CSG est le premier impôt direct sur les ménages.

- **La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)**

Créée par une ordonnance du 24 janvier 1996, elle a pour but d'amortir la dette de la sécurité sociale. Son assiette est sensiblement la même que celles de la CSG et son taux est fixé à 0,5 %.

- **Le prélèvement de solidarité**

Il frappe les revenus du capital (patrimoine et placement) des personnes physiques au taux de 7,5 %.

B. La taxe

La taxe représente la contrepartie d'un service mis à disposition ou de la possibilité d'utiliser un ouvrage public. La taxe reçoit donc une affectation particulière et permet à son débiteur de bénéficier d'une contrepartie.

L'existence de cette contrepartie permet de différencier la taxe de l'impôt.

Par ailleurs, le tarif de la taxe peut être fixé indépendamment du coût réel du service : l'absence d'une équivalence financière entre le montant versé et le coût du service permet ainsi de différencier la taxe de la redevance.

Au surplus, la taxe présente un caractère obligatoire qui la distingue également de la redevance : la taxe est obligatoire pour les personnes qui entrent dans son champ d'application, même si l'assujetti n'utilise pas en fait le service.

EXEMPLE La taxe d'enlèvement des ordures ménagères prévue par l'article 1520 du CGI :

Elle est assise sur la valeur locative cadastrale des propriétés bâties, qui sert de base à la fixation de la taxe foncière sur les propriétés bâties. À cette base est affecté un pourcentage qui varie en fonction du montant des recettes à recouvrer et la taxe est due même si le contribuable ne dispose pas d'ordures ménagères. Le coût du service n'est donc pas proportionnel au service rendu, contrairement à la redevance.

Il faut indiquer ici que la formulation est souvent trompeuse et que certains prélèvements sont improprement qualifiés de taxe alors qu'il s'agit à strictement parler d'impôt : le meilleur exemple à cet égard est la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui n'est pas une taxe mais un véritable impôt dont les recettes sont perçues par l'État et ne sont pas affectées au financement d'un service public.

C. La redevance

C'est l'ordonnance 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances qui a introduit la notion de redevance, cette notion ayant ensuite été reprise par la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 qui s'y est substituée.

L'article 5 de l'ordonnance 59-2 portant loi organique relative aux lois de finances disposait :

« La rémunération des services rendus par l'État ne peut être établie et perçue que si elle est instituée par décret en Conseil d'État pris sur le rapport du ministre des Finances et du ministre intéressé ».

À ce jour, le Conseil constitutionnel définit la redevance en rémunération de services rendus comme la somme demandée « à des usagers en vue de couvrir les charges d'un service public ou les frais d'établissement ou d'entretien d'un ouvrage public qui trouve sa contrepartie dans les prestations fournies par le service ou dans l'utilisation de l'ouvrage » (Cons. const. 14 avr. 2005, n° 2005-513 DC, Loi relative aux aéroports).

Deux critères distinctifs ressortent ainsi de la définition de la redevance qui permet de la distinguer de la taxe : une utilisation effective du service ou de l'ouvrage et une équivalence financière entre le montant de la redevance et le service rendu. Ainsi l'usager supporte le financement du service public ou le coût de l'utilisation de l'ouvrage public et la redevance qu'il verse a une contrepartie directe et proportionnelle au service rendu.

Enfin, la redevance relève du domaine réglementaire : la création des redevances et, *a fortiori*, la fixation des modalités d'assiette, de taux et de recouvrement relèvent de la compétence de l'autorité réglementaire et non du législateur.

EXEMPLE Les péages des autoroutes :

Le Conseil d'État a jugé que les péages perçus par les concessionnaires d'autoroutes ont le caractère de redevances dès lors que les sociétés concessionnaires de la construction et de l'exploitation d'une autoroute ont pour activité l'exécution d'une mission de service public administratif et exercent cette activité selon les règles du droit public (CE ass. 14 févr. 1975, n° 93132 et 93133, Epx Merlin).

II. Les cotisations sociales

La Sécurité Sociale, fruit de l'apparition des droits économiques et sociaux de l'Après-guerre, a été créée en 1945. Il s'agissait à l'époque de financer la protection de la santé par le biais des cotisations sociales versées par les employeurs et les salariés. En 1960 ont ensuite été créés les URSSAF, organismes collecteurs des cotisations permettant le financement de la Sécurité sociale. Par principe, la Sécurité sociale est gérée par le biais d'un système paritaire regroupant les employeurs et les travailleurs.

Dans une définition historique, les cotisations sociales s'entendent des cotisations de sécurité sociale, de caractère obligatoire, affectées au financement des régimes de sécurité sociale mis en place à partir de l'ordonnance n° 45-2250 du 4 octobre 1945. Le système comprend un régime général et des régimes spéciaux, caractérisé par une superposition d'organismes de droit privé et de droit public, qui ont pour but d'assurer la couverture de risques (maladie, invalidité, vieillesse, chômage, accidents du travail, autonomie) ou de charges (maternité, situation de famille, logement). Dans cette perspective, les cotisations sociales représentent les versements des personnes protégées ou de leurs employeurs à des institutions octroyant des prestations sociales en vue d'acquérir et de maintenir le droit à ces prestations.

En théorie, le financement de la Sécurité sociale comporte donc une contrepartie directe. Celui qui verse les cotisations bénéficie de prestations. Cette contrepartie a aussi un caractère proportionnel.

Une difficulté s'est posée au fil du temps du fait des dépenses croissantes de la Sécurité sociale, le seul recours ayant longtemps été d'augmenter les cotisations sociales. Toutefois, cette technique aboutissait à grever davantage les coûts de main-d'œuvre et était pénalisante vis-à-vis de l'emploi. Un mouvement de fiscalisation de la protection sociale s'est donc développé, l'instauration de la contribution sociale généralisée (CSG) par la loi du 28 décembre 1990 en étant une étape majeure.

Aujourd'hui, la définition des cotisations sociales est ainsi compliquée par l'augmentation constante de la fiscalisation des recettes de la Sécurité sociale : la part des cotisations sociales dans le financement de la sécurité sociale représente désormais un peu moins de la moitié des recettes, le solde comprenant notamment la CSG (environ 20 %) et la TVA (8 %).

Il faut enfin souligner que les compétences du parlement ne sont pas identiques à celles prévues pour l'impôt : au regard de l'article 34 de la Constitution, la loi fixe uniquement les principes fondamentaux de la sécurité sociale. Dès lors, la fixation du taux des cotisations a trait au pouvoir réglementaire.

Chapitre 2

La classification des impôts

Avant de proposer la classification classique des impôts en France, il nous semble utile de contextualiser la réalité des prélèvements fiscaux.

- Combien de Français paient l'impôt sur le revenu ? Moins de la moitié des foyers français (soit environ 45 %) paient cet impôt.
- Combien de Français paient de droits de succession ? Environ 87 % des successions ne donnent lieu à aucun impôt... alors que plus de 80 % des Français estiment que les droits de succession devraient diminuer.
- Combien de Français paient l'IFI ? En 2024, environ 4 % des foyers paient l'IFI (soit plus de 180 000 foyers) et Paris rassemble le quart de ses déclarants.

Ce contexte posé, on propose généralement deux classifications pour l'impôt : une première distinction juridique oppose les impôts directs et les impôts indirects (I) et une autre classification plus économique distingue les impôts sur le revenu, sur la dépense et sur le capital (II).

I. Une classification juridique des impôts

On oppose traditionnellement les impôts directs et indirects.

A. L'impôt direct

L'impôt direct frappe directement les biens que le contribuable possède ou les revenus dont il dispose. Cet impôt est souvent perçu sur des sources de revenus régulières (comme l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés ou la CSG) ou sur la détention d'un capital (IFI, impôts locaux). L'impôt direct est supporté par celui qui le doit sans qu'il puisse en répercuter la charge sur un tiers.

Les situations visées ayant un caractère de permanence, les impôts directs sont moins sensibles aux fluctuations économiques. Les impôts directs représentent environ 40 % des recettes fiscales en France.

B. L'impôt indirect

L'impôt indirect frappe indirectement l'assiette imposable à l'occasion de son utilisation. C'est l'emploi ponctuel de sa richesse par le contribuable, lorsqu'il la consomme ou qu'il la transmet, qui donne naissance à la dette d'impôt. Sont ici visés notamment les impôts sur la dépense (TVA, droits de douane) et certains

impôts sur le capital (comme les droits d'enregistrement). En théorie, ces impôts sont supportés indirectement par un autre que le débiteur sur lequel ce dernier peut répercuter le poids définitif. Mais certains impôts indirects, comme les droits de succession, ne peuvent pas être répercutés.

Les impôts indirects ont pour avantage leur rentabilité du fait de leur grande élasticité (leur rendement croît automatiquement avec le développement de l'activité économique) et de leur caractère indolore (leur montant est incorporé dans le prix payé par le débiteur final).

La TVA constitue un impôt indirect : le consommateur supporte cet impôt, mais ce sont les entreprises qui le reversent à l'administration. Cet impôt qui touche des événements qui ont un caractère occasionnel et demeurent imprévisibles est généralement considéré injuste mais il est particulièrement indolore. Il représente plus de 35 % des recettes fiscales brutes de l'État en 2025 (contre 24 % pour l'IR et presque 17 % pour l'IS).

La distinction entre impôts directs et indirects entraîne des conséquences en matière de compétence juridictionnelle : en vertu de l'article L. 199 du Livre des Procédures Fiscales, le contentieux des impôts directs relève de la juridiction administrative. Au regard des impôts indirects, la solution est moins claire : le contentieux des impôts indirects relève normalement des juridictions judiciaires mais le traitement contentieux de la TVA relève des juridictions administratives.

Enfin, la plupart des impôts directs sont recouvrés par voie de rôle (IR, IS, impôts locaux) alors que les impôts indirects ne le sont pas (TVA, droits d'enregistrement).

II. Une classification économique des impôts

Afin de mieux comprendre la diversité de l'impôt, une classification d'ordre économique peut être proposée. L'impôt se fonde en effet sur une assiette qui peut être une richesse produite, possédée ou consommée.

A. L'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu concerne les particuliers (impôt sur le revenu des personnes physiques) et les sociétés (impôt sur les sociétés).

Les impôts prennent en compte les richesses produites par le capital et le travail, essentiellement les fruits du capital et du travail, mais également les plus-values réalisées. En principe, les charges supportées pour l'acquisition du revenu viennent en déduction du revenu imposable.

Les économistes expliquent que l'impôt sur le revenu a une faible élasticité, ce qui signifie qu'il est peu sensible à la conjoncture économique.

En pratique, l'impôt sur le revenu conduit à une certaine inégalité entre les différents contribuables devant la fraude fiscale. En effet, les salariés sont dans l'impossibilité de frauder dans la mesure où les employeurs sont tenus d'adresser au

service des impôts la déclaration annuelle des données sociales. Sur cette dernière, ils reportent la totalité des sommes versées à chaque salarié. La confrontation des sommes déclarées par l'employeur et par le salarié permet de déceler immédiatement la fraude. *A contrario*, les professions non salariées conservent une plus grande latitude pour l'évaluation de leurs revenus qui repose le plus souvent sur l'établissement de leurs propres documents comptables.

B. L'impôt sur le capital

L'impôt sur le capital taxe le patrimoine de manière permanente ou de manière occasionnelle.

La taxation permanente se matérialise par l'impôt sur la fortune immobilière et par les impôts locaux qui atteignent la propriété foncière.

La taxation occasionnelle est applicable à la transmission du patrimoine à titre gratuit (droits de mutation à titre gratuit : droits de succession et de donation) ou à titre onéreux (droits de mutation à titre onéreux).

En termes économiques, les impositions sur le capital conduisent parfois à des effets délétères car ils peuvent conduire à la destruction des capitaux improductifs de revenus et peuvent détourner de l'épargne ou de l'investissement.

C. L'impôt sur la dépense

L'impôt sur la dépense taxe la richesse consommée et révélée à l'occasion de transactions portant sur des biens ou des services qui entraînent la sortie des ressources du contribuable de son patrimoine. Ils ont ainsi pour objet l'emploi d'un capital ou d'un revenu.

Il se présente sous deux formes traditionnelles :

- soit il frappe la consommation d'une taxe unique. Il s'agit d'un impôt général sur la dépense, comme la taxe sur la valeur ajoutée.
- soit il ne taxe que la consommation de certains produits. On parle alors d'accises qui sont applicables notamment sur l'alcool et le tabac.

Le rendement de l'impôt sur la dépense est sensible à la conjoncture économique. Cet impôt a également une incidence sur le niveau des prix, ce qui peut entraîner un effet inflationniste nuisant à la consommation des ménages.

Chapitre 3

L'organisation de l'administration fiscale

Une petite révolution a eu lieu en 2008 conduisant à la création de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) par la fusion de la Direction générale des impôts (qui était essentiellement en charge de l'assiette de l'impôt) et de la Direction générale de la comptabilité publique (chargée du recouvrement de l'impôt). L'objectif était de rationaliser l'organisation administrative, d'améliorer la qualité du service rendu aux usagers et de diminuer le coût du recouvrement de l'impôt.

L'administration centrale est sise rue de Bercy sur les quais de la Seine et constitue une véritable forteresse administrative dirigeant une armée spécialisée et hiérarchisée. À l'échelon local, se trouvent les directions régionales des finances publiques (DRFIP) et les directions départementales (DDFIP) qui sont placées sous l'autorité d'un administrateur général des finances publiques (AGFIP).

Pour les vérifications des comptabilités des entreprises, les grandes sociétés sont contrôlées au niveau national par la DVNI (Direction des vérifications nationales et internationales) et la DGE (direction des grandes entreprises). Il existe parallèlement des directions spécialisées au niveau interrégional dénommées DIRCOFI qui sont chargées du contrôle des entreprises moyennes, les petites entreprises étant contrôlées au niveau départemental par les directions locales.

En pratique, la fusion a conduit à une simplification des rapports avec l'administration fiscale : les contribuables, qu'il s'agisse des entreprises ou des particuliers, ont désormais affaire à un interlocuteur unique. En zone urbaine, les particuliers peuvent s'adresser au SIP (Service des impôts des particuliers) et les entreprises au SIE (Service des impôts des entreprises). Dans les zones rurales, l'accueil fiscal de proximité a remplacé les anciennes Trésoreries.

Titre 2

Les sources du droit fiscal

Traditionnellement seront distinguées les sources internes (chapitre 1) puis les sources internationales (chapitre 2).

Chapitre 1

Les sources internes du droit fiscal

Les sources internes peuvent être de différentes natures : il peut s'agir de sources constitutionnelles (I), légales et réglementaires (II), des usages (III), ou encore de sources administratives (IV) ou jurisprudentielles (V).

I. Les sources constitutionnelles

Le bloc de constitutionnalité en matière fiscale comprend principalement trois dispositions : le principe de la nécessité de l'impôt, le principe de l'égalité devant l'impôt et le principe de la légalité de l'impôt.

C'est le Conseil constitutionnel qui est chargé du contrôle de la conformité de la loi fiscale aux principes posés par la Constitution : ce contrôle peut s'opérer *a priori* (après le vote de la loi mais avant sa promulgation) ou *a posteriori* dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC).

A. Le principe de la nécessité de l'impôt

Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, « *pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* ». L'article 14 prévoit également que « *tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique* ».

Le principe de la nécessité de l'impôt exprime l'évidence de l'impôt qui est lié à l'existence et au fonctionnement de la vie en société.

Le principe de la nécessité de l'impôt se présente sous deux traits distincts : invoqué d'une part par la puissance publique, il permet de justifier que l'impôt employé à des fins budgétaires puisse porter atteinte à d'autres droits et libertés fondamentales et qu'il puisse également être employé à des fins non budgétaires.

À ce titre, l'impôt est nécessaire car il assume une fonction de financement budgétaire. C'est la fonction première de l'impôt que d'alimenter le budget de l'État et des collectivités locales afin de permettre le fonctionnement des collectivités publiques.

D'autres fonctions extrabudgétaires ont ensuite été ajoutées à cette mission première de l'impôt. L'impôt est devenu au fil du temps un instrument de politique sociale, économique et culturelle. Ainsi, la loi peut instituer des avantages fiscaux au profit de certains contribuables dans le besoin, des familles ayant la charge d'enfants, de certaines associations d'intérêt général et culturel ou encore pour aider

le développement de jeunes entreprises innovantes. La France se caractérise par la place accordée à l'impôt comme outil de redistribution sociale : il s'agit d'un outil revendiqué de redistribution qui conduit à imposer fortement les hauts revenus afin de les redistribuer aux plus pauvres. On peut également citer les difficultés liées à la mise en œuvre d'une fiscalité écologique comme les crédits d'impôts aux particuliers et aux entreprises qui investissent dans des énergies propres ou encore la création avortée de la taxe carbone.

Invoqué d'autre part par les contribuables, le principe de la nécessité de l'impôt permet de prohiber des impôts dépourvus de toute signification ou de sanctionner le mauvais usage des deniers publics. À titre d'exemple, le Conseil constitutionnel a censuré une dépense fiscale consistant dans un crédit d'impôt sur le revenu égal à 20 % des intérêts de prêts contractés pour l'acquisition d'une résidence principale au motif que cet avantage faisait porter sur l'État des charges manifestement hors de proportion avec l'effet incitatif attendu (Cons. const. 16 août 2007, n° 2007-555 DC).

B. Le principe de l'égalité devant l'impôt

En matière fiscale, le principe d'égalité se décline sous deux formes : il relève, d'une part, du respect du principe général d'égalité devant la loi tel qu'il est énoncé par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et, d'autre part, de l'article 13 de cette même Déclaration qui prévoit que « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Il faut souligner à titre liminaire que la distinction entre les deux versions du principe d'égalité en matière fiscale est souvent malaisée et le Conseil constitutionnel décide ainsi parfois de « *faire masse du principe d'égalité dans ses deux branches de l'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques* » (Cahiers du Cons. const. Déc. n° 2010-QPC du 6 août 2010).

- Le principe d'égalité devant la loi signifie que deux contribuables placés dans une situation identique doivent être traités de la même façon. Cependant, ce principe ne signifie pas que deux personnes placées dans une situation différente doivent nécessairement être traitées d'une manière différente (Cons. const. 29 déc. 2003, n° 2003-489 DC).

Par ailleurs, il ressort de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que le principe d'égalité devant la loi n'est pas absolu : « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* » (Cons. const. 27 déc. 2002, n° 2002-464 DC). Ainsi, le législateur peut déroger au principe d'égalité pour des raisons d'intérêt général si la différence de traitement en résultant est en rapport avec l'objet de la loi. Par exemple, le Conseil constitutionnel admet les différences de traitement lorsque le législateur

entend modifier les comportements des contribuables (Cons. const. 20 déc. 2009, n° 2009-599 DC). Par ailleurs, il admet la mise en œuvre de régimes de faveur pour certains contribuables s'ils reposent sur des critères objectifs et rationnels (Cons. const. 28 déc. 1995, n° 95-369 DC).

À titre d'exemple, les différences de traitement fiscal se trouvent justifiées par des considérations objectives : il peut s'agir d'éléments de fait comme la situation familiale (le nombre d'enfants en matière d'impôt sur le revenu est pris en compte par le mécanisme du quotient familial) ou la situation géographique (une fiscalité dérogatoire peut s'appliquer dans les DOM-TOM ou les zones franches). Il peut encore s'agir d'éléments de droit comme le statut juridique du couple (les concubins et les époux mariés n'ont pas le même statut fiscal).

- Le principe d'égalité devant les charges publiques posé par l'article 13 de la Déclaration soumet l'imposition des contribuables à une double contrainte : l'impôt doit être prélevé de façon égalitaire et il doit respecter les facultés contributives de chacun.

Il apparaît toutefois que la jurisprudence n'aboutit que rarement à une décision de censure dans la mesure où le Conseil constitutionnel entend laisser au législateur une large mesure d'appréciation en la matière.

Cependant, les conséquences du principe lié au respect des capacités contributives doivent être soulignées. Le Conseil constitutionnel considère ainsi que le respect des capacités contributives du contribuable justifie par exemple le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques : la charge fiscale du contribuable doit être plus lourde si ses capacités contributives sont plus élevées (Cons. const. 28 déc. 1990, n° 90-385 DC). La progressivité de l'impôt sur le revenu global des personnes physiques, qui doit prendre en compte le revenu global du foyer fiscal, est un principe essentiel en droit fiscal français qui est repris par de nombreux auteurs, et parfois discuté. Toutefois, la progressivité de l'impôt n'est pas, pour l'imposition de catégories particulières de revenus ou pour d'autres impôts que l'impôt sur le revenu, une condition *sine qua non* de la constitutionnalité de l'impôt : le Conseil constitutionnel a ainsi validé la simple proportionnalité (et donc l'absence de progressivité) de la Contribution sociale généralisée (Cons. const. 21 juin 1993, n° 93-320 DC).

Le projet de taxe carbone montre un bel exemple de censure de la loi fiscale par le juge constitutionnel lorsqu'elle ne respecte pas le principe d'égalité devant l'impôt : la taxe carbone devait être la première étape d'une fiscalité verte après le Grenelle de l'environnement en 2009 ; or il s'est avéré que dans le projet de loi, les régimes d'exemption totale de la contribution climat énergie étaient contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique. En effet, 93 % des émissions de CO₂ d'origine industrielle hors carburant étaient exonérées par la loi de la contribution carbone. Le Conseil constitutionnel a alors estimé que l'exonération constituait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques et l'ensemble du

dispositif a été déclaré non conforme à la Constitution (Cons. const. 29 déc. 2009, n° 2009-599 DC).

On peut enfin indiquer que la prise en compte des capacités contributives des citoyens permet de vérifier si l'impôt représente une charge excessive pour les contribuables, en d'autres termes, si l'impôt devient confiscatoire. Le Conseil constitutionnel décide ainsi qu'il peut y avoir rupture d'égalité devant les charges publiques si des avantages disproportionnés sont accordés à une certaine catégorie de contribuables mais également si une situation trop défavorable est réservée à certains. Dès lors, l'exigence d'égalité découlant de l'article 13 de la DDHC « *ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* » (Cons. const. 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC). À cet égard, on peut souligner que le Conseil constitutionnel a jugé que la création d'une tranche supplémentaire d'imposition sur le revenu à 45 % par la loi de finances pour 2013 ne portait pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques mais que des taux marginaux d'imposition supérieurs à 75 % font peser une charge excessive sur les contribuables (Cons. const. 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC).

C. Le principe de la légalité de l'impôt

Le principe de légalité de l'impôt est affirmé à l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ».

Le principe de la légalité de l'impôt est au fondement de la légitimité de l'impôt : il s'explique historiquement par le principe du consentement à l'impôt issu de l'article 14 de la DDHC. La charge fiscale doit être volontairement consentie par les contribuables et ne peut résulter du fait autoritaire et discrétionnaire du Prince.

La légalité de l'impôt signifie que les impositions doivent être autorisées et ne peuvent être établies que par la loi, expression de la volonté générale et votée par les représentants de la nation.

Toutefois, l'énoncé de l'article 34 de la Constitution emporte une double limitation, matérielle et temporelle, au principe de légalité de l'impôt.

D'une part, il implique que toutes les règles du droit fiscal ne relèvent pas de la compétence du législateur. Seules relèvent du domaine de la loi les règles ayant trait à l'assiette (c'est-à-dire notamment la détermination de la matière imposable, des catégories de redevables et du fait générateur de l'imposition), au taux (c'est-à-dire le tarif applicable aux bases d'imposition, même s'il s'agit seulement de limites à l'intérieur desquelles le taux peut être fixé par le pouvoir réglementaire) et aux modalités de recouvrement (ce qui comprend les règles de contrôle, de recouvrement, de contentieux, de garanties et de sanction). Ainsi, les règles relatives à l'organisation de l'administration fiscale ou aux procédures fiscales peuvent être édictées par le pouvoir réglementaire.

D'autre part, la perception des impositions n'est autorisée par le législateur que pour une année civile en vertu du principe de l'annualité de l'impôt. La loi d'imposition ne peut être exécutée qu'après que le Parlement a voté annuellement le budget et ne s'applique ainsi qu'à des opérations réalisées au cours de l'année pour laquelle elle a été votée. D'où la nécessité de voter chaque année une loi de finances pour permettre l'imposition des revenus de l'année.

Du principe de la légalité de l'impôt découle l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi fiscale : le législateur n'exerce pas sa compétence de manière effective s'il adopte des dispositions insuffisamment précises et claires. La censure d'un texte sur ce motif par le Conseil constitutionnel est relativement rare : le Conseil constitutionnel a notamment décidé que la complexité d'un texte n'est pas en soi la preuve de son incompréhensibilité (Cons. const. 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC), ce que l'on peut fortement regretter au vu de la réglementation fiscale actuelle...

On déduit également du principe de la légalité de l'impôt celui de l'incompétence négative du législateur : le législateur ne peut reporter sur l'administration ou sur les juges le soin de fixer les règles dont la détermination est réservée à la loi par la Constitution.

II. Les sources législatives et réglementaires

Parmi les sources internes du droit fiscal, outre la source d'ordre supérieur qu'est le bloc de constitutionnalité, on trouve les sources légales et réglementaires.

A. Les sources légales

1. Les codes

Le droit fiscal est codifié dans trois codes : le CGI, le LPF et le CIBS.

Le Code général des impôts (CGI) regroupe les textes législatifs relatifs aux impôts directs, aux droits d'enregistrement, à la TVA et aux contributions indirectes (à compter du 1^{er} septembre les dispositions sont transférées dans le CIBS) ; les dispositions réglementaires se trouvent dans les annexes. Cela représente une somme dont le maniement est particulièrement ardu. Le moins que l'on puisse dire, en effet, est que le CGI reste complexe : certains articles sont longs de plusieurs pages, les alinéas se comptent avec difficulté et la numérotation des articles renvoyant à d'improbables locutions latines relève presque de la poésie (citons au hasard l'art. 163 quatervicies I – 1 – c – 2°). La refonte de ce Code est attendue, mais elle a été à ce jour repoussée par la Commission supérieure de codification à une date indéterminée.

Le Code général des impôts comprend une partie législative et une partie réglementaire.

Dans la partie législative, les dispositions fiscales sont répertoriées à travers des articles numérotés l'article 1^{er} A à l'article 1965 L.

La partie réglementaire est divisée en quatre annexes :

- Annexe I : les dispositions revêtant la forme de règlement d'administration publique ;
- Annexe II : les dispositions revêtant la forme de décret en Conseil d'État ;
- Annexe III : les dispositions revêtant la forme de décret ;
- Annexe IV : les dispositions revêtant la forme d'arrêté.

Le Livre des procédures fiscales qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1982 est plus moderne. Il codifie les relations entre l'administration et les contribuables.

Il comprend trois parties :

- la partie législative : les articles y sont précédés de la lettre L ;
- la partie décrets : les articles y sont précédés de la lettre R (l'astérisque (*) à côté du R signifie qu'il s'agit d'un décret pris après avis du Conseil d'État) ;
- la partie arrêtés : les articles y sont précédés de la lettre A.

Le Code des impositions sur les biens et les services (CIBS) est le plus récent : institué par l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021, il est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2022. Le CIBS regroupe au sein d'un même code les dispositions fiscales du Code des douanes, du CGI et du Code des collectivités territoriales qui concernent les taxes indirectes s'appliquant à certains secteurs d'activité (énergies, alcools, tabacs, déplacements routiers, transport aérien, navigations, environnement, communication, numérique, culture, industrie et artisanat). Au 1^{er} septembre 2026, en application de l'ordonnance n° 2025-1247 du 17 décembre 2025, le CIBS est complété par les dispositions régissant la TVA transférées depuis le CGI et réorganisées en un peu plus de 1 000 nouveaux articles législatifs.

Au total, la fiscalité dans la norme nationale représente environ 4 % du droit en vigueur évalué en nombre de mots. Le corpus national (le CGI et ses quatre annexes, le LPF et le CIBS) est plus volumineux que le Code du travail et talonne le Code de la santé publique qui reste le premier code français en volume.

2. Les lois fiscales

En application de l'article 34 de la Constitution, il revient à la loi de définir l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions. Les dispositions fiscales figurent ainsi dans les fameuses « lois de finances » qui sont votées chaque année au mois de décembre. Certaines lois de finances rectificatives peuvent être votées tout au long de l'année. Par ailleurs, des dispositions fiscales peuvent aussi être incluses dans des lois ordinaires, d'où des difficultés supplémentaires pour les fiscalistes.

En matière fiscale se pose la problématique de la rétroactivité des lois qui peuvent être adoptées : certaines dispositions fiscales ont en effet souvent un effet rétroactif, le texte s'appliquant à des faits nés antérieurement à son adoption. Par principe, rien ne garantit la stabilité de la loi fiscale et une disposition fiscale peut avoir un caractère rétroactif remettant en cause des situations passées sur lesquelles les contribuables ont pu légitimement fonder leurs activités (Cons. const. 29 déc. 1984, n° 84-184 DC). En effet, la règle visée à l'article 2 du Code civil selon laquelle « *la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif* » n'a qu'une valeur législative, sauf en matière pénale.

En matière fiscale, on distingue la petite rétroactivité (rétroactivité de fait) et la grande rétroactivité (rétroactivité de droit).

- La petite rétroactivité (également appelée rétrospectivité) est attachée aux lois de finances publiées à la fin de l'année civile qui s'appliquent aux impôts directs dus à raison des opérations réalisées au cours de l'année écoulée et dont le fait générateur intervient, en principe, à la fin de cette même année. Le fait générateur de l'impôt sur le revenu est en effet fixé au dernier jour de l'année civile (pour l'impôt sur les sociétés, le fait générateur est fixé au jour de la clôture de l'exercice). Les choix opérés en début d'année en considération de la loi fiscale antérieure peuvent se retrouver soumis en fin d'année à un régime fiscal moins favorable fixé par la loi de finances votée fin décembre.

Comme l'écrit, Maurice Cozian, « *Loi de finances : jouez d'abord, on vous donnera les règles du jeu à la fin de la partie.* » (M. Cozian, F. Deboissy et M. Chadeaux, Précis de fiscalité des entreprises, LexisNexis 49^e éd. 2025-2026, n° 67). Ce n'est en effet que lors de la publication de la loi de finances dans les derniers jours du mois de décembre que les contribuables peuvent savoir à quelle « sauce fiscale » ils seront mangés.

Ainsi, les règles applicables aux revenus perçus en N sont contenues dans la loi de finances pour N+1 votée à la fin de décembre N. Cette loi contient notamment le barème de l'impôt sur le revenu, mais également de nombreuses précisions sur les déductions d'assiette et les réductions ou crédits d'impôt.

Pour les entreprises, la loi de finances s'applique aux résultats des exercices clos à compter du 31 décembre. Si l'exercice coïncide avec l'année civile, cela signifie que la nouvelle loi de finances pour N+1 adoptée entre le 28 et le 30 décembre N s'applique aux exercices ouverts le 1^{er} janvier N et clos le 31 décembre N.

On parle ici de petite rétroactivité car, à strictement parler, les revenus de l'année N des contribuables particuliers ne sont définitivement connus qu'au 31 décembre de cette année (donc après la publication de la loi de finances pour N+1) et le bénéfice net imposable des entreprises ne peut être calculé qu'à la clôture de l'exercice au 31 décembre N (intervenue, elle aussi, après l'entrée en vigueur de cette loi de finances).

EXEMPLE Un agriculteur clôture son bilan au 30 juin de chaque année compte tenu de la saisonnalité de son exploitation.

Il est imposable en N d'après le total de ses bénéfices agricoles de l'exercice 1^{er} juillet N-2 au 30 juin N-1 et de ses autres revenus patrimoniaux (revenus mobiliers et revenus fonciers) de l'année civile N-1.

Pour imposer les revenus de cet agriculteur, deux lois de finances s'appliquent ici :

- les bénéfices de l'exploitation sont calculés et imposés selon la loi de finances pour N-1 votée en décembre N-2 ;
- les revenus patrimoniaux sont imposés selon la loi de finances pour N votée en décembre N-1.

- La rétroactivité de droit conduit à appliquer une disposition fiscale à une situation déjà existante : ainsi la règle n'existait pas le jour du fait générateur de l'impôt. C'est ce qui arrive lors du vote de lois dites « interprétatives » qui sont adoptées pour préciser le sens à donner à un texte antérieur. Mais le plus souvent, la grande rétroactivité se retrouve dans des lois dites « de validation » par lesquelles le législateur répute rétroactivement réguliers des actes juridiques annulés ou menacés d'annulation par une juridiction.

Sur le fondement de l'article 16 de la DDHC, le Conseil constitutionnel a assorti de strictes conditions la constitutionnalité de cette rétroactivité des lois fiscales. Tout d'abord, les lois rétroactives doivent être justifiées par un motif impérieux d'intérêt général (qui peut être des conséquences financières de grande ampleur ou la nécessité d'assurer la continuité du service public des impôts) (Cons. const. 14 févr. 2014, n° 2013-366 QPC). Par ailleurs, les lois rétroactives ne peuvent remettre en cause les décisions de justice ayant statué en dernier ressort, même si elles sont susceptibles de faire l'objet d'un pourvoi en cassation (CE 27 oct. 1995, n° 150703, *Mattio*). Conformément au principe de non-rétroactivité des lois pénales plus sévères, les lois fiscales ne peuvent pas contenir de dispositions prévoyant l'application rétroactive d'une incrimination plus sévère ou d'une sanction fiscale plus lourde.

De manière plus générale, le Conseil constitutionnel protège désormais les droits légalement acquis et les effets qui peuvent en être légitimement escomptés, en interdisant toute modification ou abrogation de la loi, qu'elle soit ou non rétroactive, qui porterait une atteinte disproportionnée à de tels droits ou de telles espérances légitimes. À titre d'exemple, le Conseil constitutionnel a censuré une loi qui remettait en cause pour l'avenir un régime favorable d'imposition des produits issus de contrat d'assurance-vie dont le bénéfice avait été subordonné à la conservation, pendant une certaine durée, de ces contrats : il a considéré que les contribuables ayant respecté cette durée de conservation pouvaient légitimement attendre l'application d'un régime particulier d'imposition lié au respect de cette durée légale, le motif exclusivement financier poursuivi par le législateur ne constituant pas un objectif d'intérêt général suffisant pour justifier une telle remise en cause (Cons. const. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC). Le législateur ne peut ainsi porter atteinte aux espérances légitimes que les contribuables ont

pu légitimement fonder sur la pérennité d'un dispositif dans lequel ils se sont engagés.

Enfin, on peut indiquer que le Conseil d'État a récemment jugé que la rétroactivité d'un texte national portant atteinte à une liberté fondamentale garantie par le droit de l'Union européenne doit respecter le principe de confiance légitime et de sécurité juridique (CE 5 févr. 2025, n° 476399.)

B. Les sources réglementaires

Le pouvoir réglementaire peut s'exercer à titre autonome, dans les domaines qui ne sont pas réservés à la loi par l'article 34 de la Constitution. Il peut agir par exemple pour décider des règles d'organisation de l'administration fiscale ou de la procédure contentieuse. Le Conseil constitutionnel est cependant vigilant quant au respect de l'article 34 : il sanctionne l'incompétence négative du législateur lorsque celui-ci n'exerce pas pleinement sa compétence en abandonnant son rôle au profit du pouvoir réglementaire.

Le pouvoir réglementaire peut également s'exercer au titre de l'application des lois : les règlements d'application sont nombreux, mais ils doivent respecter les limites des délégations consenties à peine d'illégalité.

Par ailleurs, l'article 38 de la Constitution permet au Gouvernement de demander au Parlement l'autorisation de prendre par ordonnances, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi, notamment en matière fiscale.

III. Les usages

La valeur des usages comme source de droit est peu souvent évoquée, et encore moins en matière fiscale. Or le contentieux fiscal regorge d'exemples d'usages, voire de pratiques, invoqués soit par le contribuable pour justifier ses choix et son comportement, soit par l'administration pour asseoir le redressement qu'elle diligente. Les usages sont entendus comme « *des comportements qui en raison de certaines de leurs qualités objectives et subjectives bénéficient d'une forme normative* » (P. Mousseron, Droit des usages, LexisNexis/IDU, 2^e éd. 2023, n° 14) Quant aux pratiques, il s'agit de « *comportements répétés auxquels il manque la généralité pour devenir des usages* ».

On peut citer à titre d'exemple la recherche de la valeur vénale qui est au cœur de plusieurs dispositions fiscales. En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de TVA notamment, l'administration peut rectifier le prix d'un acte s'il paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés (LPF art. 17) : or la valeur vénale est une valeur de comparaison avec des biens similaires, une valeur usuelle sur un marché donc. Un certain nombre de décisions s'appuient ouvertement sur les pratiques et usages de la profession pour évaluer les clientèles. C'est également ainsi que procède l'administration en matière de

fonds de commerce : des coefficients de valorisation des fonds de commerce sont élaborés en fonction de l'activité et du chiffre d'affaires.

L'appréciation des usages et des pratiques d'une profession se trouve également au cœur de la qualification de l'acte anormal de gestion en droit fiscal (cf infra) : sont notamment rejetées par l'administration les opérations faites par une entreprise qui, ne répondant pas à son intérêt propre, sont ainsi étrangères à une gestion normale. Or il est passablement malaisé de définir l'acte normal, celui du gestionnaire idéal, ce « bon chef d'entreprise » guidé par la seule recherche du profit de la société qu'il dirige et non du sien propre. Pour certains, l'acte anormal de gestion serait en fait un « *acte contraire aux usages* » de l'entreprise ou de la profession (M. Collet, Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal, Dr. fisc., 2003 Étude 14 n° 18). Ainsi, des décisions du Conseil d'État font expressément référence aux usages de la profession de notaire pour faire échec à la réintégration dans le résultat taxable des honoraires dont la perception est abandonnée (CE plén. fisc. 23 déc. 2013, n° 350075, *Uguen*).

Le recours aux usages est également prégnant en matière de redressement fiscal faisant suite à une vérification de comptabilité lorsque l'administration se trouve contrainte de reconstituer la comptabilité défailante du contribuable. Pour faciliter cette reconstitution, l'administration élabore des monographies par branche professionnelle qui font apparaître un profil économique des entreprises sur la base des usages professionnels en matière de chiffre d'affaires et de bénéfices région par région : ces monographies peuvent ensuite être utilisées par un vérificateur pour écarter certains éléments défailants de la comptabilité d'une entreprise et procéder à un redressement fiscal.

En matière fiscale, comme dans d'autres matières juridiques, Il existe donc, au-delà d'un droit formel et « étatique », un vaste champ d'usages, voire de pratiques, qui sont largement utilisés et dont l'efficacité est indéniable quoique méconnue.

IV. Les sources administratives

Il ressort de l'article 34 de la Constitution que la seule autorité compétente pour édicter la norme fiscale est en principe le pouvoir législatif.

Or il apparaît en pratique que les prises de positions de l'administration fiscale constituent une source majeure du droit fiscal, tant pour les agents de l'administration que pour les contribuables eux-mêmes. Ces prises de position ressortent soit d'une interprétation générale de la loi fiscale, soit de l'appréciation d'une situation de fait. On peut souligner ici que la portée accordée à ces prises de position de l'administration est particulièrement étonnante au regard des principes généraux du droit public : l'administration ne disposant pas du pouvoir d'édicter des règlements, elle ne peut normalement édicter des réglementations ayant une portée juridique à l'égard des contribuables.

Dans ces conditions, deux mécanismes ont été mis en place pour préserver la sécurité juridique des contribuables : l'opposabilité de la doctrine administrative portant sur des questions de droit (LPF, art. L. 80 A) et l'opposabilité des prises de position de l'administration sur des situations de fait (LPF, art. L. 80 B). Après avoir présenté les grands traits de la doctrine administrative en matière fiscale (A), nous évoquerons la procédure particulière du rescrit fiscal (B).

A. La doctrine administrative

1. L'originalité de la doctrine administrative fiscale

Compte tenu de la complexité de la réglementation fiscale, la Direction générale des finances publiques élabore et publie une série d'instructions fiscales en vue de préciser à ses agents la façon dont doivent être interprétées et appliquées la loi et les dispositions réglementaires.

Un contribuable peut également faire poser une question écrite au ministre du Budget par un parlementaire de sa circonscription : il obtient ainsi en quelque sorte une consultation fiscale gratuite sur une difficulté particulière.

Depuis le 12 septembre 2012, la doctrine administrative est publiée sur le site BOFIP-Impôts (Bulletin Officiel des Finances Publiques). Cette base regroupe toute la doctrine administrative : les instructions, les rescrits publiés, les réponses ministérielles ainsi que les commentaires administratifs de certaines décisions jurisprudentielles importantes.

Quelques développements sont ici nécessaires car la doctrine administrative en matière fiscale constitue une vraie spécificité de la matière. La doctrine administrative n'est pas une norme juridique qui s'impose en tant que telle aux contribuables. Toutefois, si un contribuable adopte une interprétation d'un texte fiscal différente de celle publiée par l'administration, il encourt le risque d'un contrôle fiscal : il lui appartiendra ensuite, éventuellement, de faire valoir son interprétation dans le cadre d'un contentieux fiscal. À l'inverse, un contribuable peut décider d'appliquer l'interprétation d'un texte fiscal telle qu'elle est publiée par l'administration, alors même que cette interprétation n'est pas conforme à la lettre du texte (car plus bienveillante par exemple).

Si la doctrine est légale, elle ne pose en soi aucun problème particulier puisqu'elle se contente d'appliquer la loi : il en ressort que tant le contribuable que l'administration peuvent librement l'utiliser.

Mais, une difficulté survient si la doctrine est illégale, c'est-à-dire si elle fait plus qu'appliquer la loi :

- Une doctrine illégale et défavorable au contribuable ne lui est pas opposable ;
- Une doctrine illégale mais favorable au contribuable peut être opposée à l'administration fiscale.

2. L'opposabilité de la doctrine administrative

Une doctrine illégale défavorable au contribuable ne lui est pas opposable

La doctrine administrative est en principe destinée aux seuls agents de l'administration fiscale qui ne dispose pas du pouvoir réglementaire. Si elle s'impose à ses agents en vertu du principe hiérarchique, la doctrine de l'administration ne revêt aucun pouvoir juridiquement contraignant pour les contribuables.

Par suite, si l'administration impose à un contribuable l'application d'une doctrine qui n'est pas conforme à la loi, le contribuable peut s'y opposer en invoquant son illégalité. En d'autres termes, une doctrine défavorable au contribuable ne lui est pas opposable.

EXEMPLE Imaginons qu'une instruction fiscale impose qu'un couple soit pacsé depuis plus d'une année révolue afin de bénéficier de 2 parts de quotient familial pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Cette doctrine administrative ajoute une condition à la loi pour l'attribution aux couples pacsés des 2 parts de quotient sans que cette condition ne soit prévue par la loi.

Dès lors, cette doctrine est illégale et elle peut être écartée par les contribuables.

Un couple ayant conclu un contrat de PACS au mois de décembre N, avant le fait générateur de l'impôt sur le revenu fixé au 31 décembre de l'année, peut bénéficier de 2 parts de quotient pour l'établissement de son impôt sur le revenu dû en N+1 sur les revenus de N.

On peut indiquer ici qu'il existe plusieurs moyens pour combattre une doctrine illégale :

- La doctrine illégale peut d'abord faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. Mais le délai pour introduire un recours pour excès de pouvoir est bref : deux mois à compter de la publication de l'acte. Il faut par ailleurs que le demandeur justifie d'un intérêt pour agir : il doit appartenir à une catégorie de personnes susceptibles d'être lésées du fait de l'application de la doctrine. Lorsque la doctrine est plus favorable que la loi, le recours pour excès de pouvoir peut également être exercé par un contribuable qui voudrait combattre une niche fiscale profitant à un concurrent.
- En cas de litige fondé sur une doctrine illégale, le contribuable peut également invoquer par voie d'exception l'illégalité de la doctrine. L'exception d'illégalité peut être soulevée sans condition de délai.
- Enfin, lorsque la doctrine est contraire à une disposition européenne, un recours en manquement peut être intenté par la Commission contre la France. Compte tenu du peu de textes fiscaux en droit de l'Union, il s'agit le plus souvent d'un recours en matière de TVA.

Une doctrine illégale favorable au contribuable peut être opposée à l'administration fiscale

Par mesure de bienveillance, l'administration prévoit parfois des assouplissements qui ne figurent pas dans la loi elle-même. Ces tolérances qui sont contraires à la loi sont normalement dépourvues de toute valeur juridique.

Une difficulté peut survenir si un contribuable a, de bonne foi, fait application de cette doctrine illégale et que l'administration change ensuite d'avis et modifie l'instruction en cause ou encore si l'administration invoque, lors d'un contrôle, l'autorité supérieure de la loi, contrairement à sa propre doctrine.

C'est la raison pour laquelle le législateur a prévu une protection spécifique du contribuable de bonne foi codifiée à l'article L. 80 A du LPF : *« Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration »*.

Ainsi, dans l'intérêt des contribuables, le législateur admet de faire prévaloir l'instruction ou la réponse ministérielle illégales sur le texte même de la loi.

Le contribuable qui a fait application d'une interprétation bienveillante mais illégale ne peut dès lors pas faire sur ce point l'objet d'une rectification. En d'autres termes, on peut donc faire confiance à l'administration même quand elle se trompe...

La garantie instituée par ce texte au profit des contribuables contre les changements de doctrine de l'administration se fonde sur le principe de sécurité juridique et de confiance légitime.

La garantie issue de l'article L. 80 A suppose le strict respect de trois conditions :

- la doctrine administrative doit interpréter un texte fiscal ;
- elle doit être régulièrement publiée ;
- elle doit être en vigueur à la date des opérations en cause.

Ainsi, si la doctrine est rapportée, elle cesse d'être opposable à l'administration à compter de cette date.

Il faut souligner ici que le Conseil d'État est assez récalcitrant face à cette garantie qui aboutit à donner plein effet à une instruction illégale. C'est pourquoi il ne fait jouer cette garantie que si le contribuable se trouve exactement dans le cas prévu par l'instruction.

B. Le rescrit fiscal

La technique du « ruling » est largement utilisée dans les pays Anglo-saxons : elle permet au contribuable entreprise ou particulier de poser à l'administration une question précise sur sa situation fiscale, la réponse de l'administration la liant ensuite pour l'avenir.

En France, le mécanisme semblable du rescrit fiscal est aujourd'hui promu afin d'augmenter la sécurité juridique des contribuables et développer une véritable relation de confiance entre l'administration et ses administrés.

La technique du rescrit permet au contribuable d'obtenir un avis de l'administration fiscale sur sa situation de fait. Il faut distinguer ici le rescrit individuel (1), qui concerne un seul contribuable, et le rescrit publié (2), qui est opposable par tous les contribuables.

1. Le rescrit individuel

La garantie découlant d'un rescrit individuel est prévue par l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales. Le texte distingue deux situations.

D'une part, un contribuable demande à l'administration de se prononcer sur un point particulier de sa situation personnelle. si l'administration répond, elle est liée par sa réponse dès lors qu'elle a formellement pris position sur l'appréciation de la situation de fait du contribuable au regard d'un texte fiscal (LPF, art. L. 80 B 1°). Il est essentiel ici que le contribuable soit de bonne foi : s'il a menti sur sa situation personnelle, la réponse de l'administration ne lui serait plus opposable.

Il faut bien comprendre ici que l'administration n'est pas tenue de répondre et que son silence ne confère aucune garantie au contribuable.

D'autre part, l'article L. 80 B, 2° du LPF prévoit des hypothèses spécifiques de rescrit qui permettent au contribuable de connaître la position de l'administration sur certaines questions précises, comme son éligibilité à certains régimes fiscaux (comme le régime des entreprises nouvelles ou celui du crédit d'impôt recherche) ou encore sur la valeur fixée pour une opération (comme une donation portant sur une entreprise ou des titres sociaux). Comme la procédure expressément prévue par le texte, la garantie est beaucoup plus forte : en cas de réponse favorable de l'administration à la demande du contribuable, il est garanti contre toute remise en cause à l'avenir ; le contribuable est également protégé à défaut de réponse de l'administration dans le délai fixé par le texte.

EXEMPLES

- *rescrit crédit d'impôt recherche* : un entrepreneur demande si l'embauche d'un doctorant est éligible au bénéfice des dispositions de l'article 244 quater B du CGI ;
- *rescrit-donation* : un père de famille veut transmettre par donation son entreprise de plomberie à sa fille et la valorise à 280 000 €. La demande de rescrit-valeur doit comprendre le projet d'acte de donation, l'analyse financière et les données juridiques et financières de l'entreprise. L'administration dispose d'un délai de six mois pour procéder à sa propre évaluation et répondre au contribuable, en validant, au nom la proposition fournie par ce dernier.

2. Le rescrit publié

La réponse fournie par l'administration dans le cadre d'un rescrit particulier soumis par un contribuable ne fait normalement l'objet d'aucune publication. Le principe est que cette position est secrète et propre au contribuable en question. Mais l'administration peut décider de publier cette réponse au BOFIP dans le cadre d'un rescrit général si la solution est susceptible d'intéresser d'autres contribuables se trouvant dans une situation analogue.

V. Les sources jurisprudentielles

Le rôle du juge est normalement d'interpréter les textes fiscaux et non de créer des règles de droit. En présence d'un texte non clair, il se réfère généralement à l'ensemble du texte ou aux travaux parlementaires pour dégager la signification de

la loi. Il peut également recourir à d'autres branches du droit, comme par exemple le droit des sociétés ou le droit des biens.

Toutefois, la jurisprudence fiscale est à l'origine de véritables créations prétoriennes.

- À titre d'exemple, on peut citer la distinction entre les erreurs comptables et les décisions de gestion. Les erreurs comptables peuvent faire l'objet d'une correction si le contribuable est de bonne foi. En revanche, les décisions de gestion procèdent de la liberté de choix du contribuable quand une option juridique lui est offerte par la loi fiscale. Les décisions de gestion sont opposables, tant au contribuable qu'à l'administration. A contrario, les décisions de gestion irrégulières sont opposables aux contribuables dès leur détection et l'administration des impôts conserve le droit d'en opérer la rectification.

EXEMPLES

- L'omission de comptabiliser une dépense d'électricité comme charge déductible est une erreur comptable qui peut être rectifiée par le contribuable.
- Le choix d'amortir sur le mode linéaire une machine neuve qui aurait pu bénéficier de l'amortissement dégressif est une décision de gestion qui est opposable au contribuable sur laquelle il ne peut pas revenir.

- La théorie des actes anormaux de gestion est aussi d'origine prétorienne. Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt (CE 21 déc. 2018, n° 402006 *Croë Suisse*) L'acte anormal de gestion est ainsi un acte qui n'est pas accompli dans l'intérêt de l'entreprise, mais par exemple qui profite à un dirigeant ou à sa famille.

EXEMPLE Le président d'une SAS engage sa fille dans le cadre un contrat de travail fictif.

- En droit des sociétés : cet acte engage la responsabilité civile du dirigeant vis-à-vis de la société, voire des autres associés.
- En droit pénal : il s'agit d'un abus de bien social visé par l'article L. 241-3 du Code de commerce.
- En droit fiscal : il s'agit d'un acte anormal de gestion : la dépense de salaire de la fille ne sera pas déductible du résultat de la société.