



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

---

## Les sources du droit fiscal (fiche thématique)

Date de rédaction : 10/08/2021

# TABLE DES MATIERES

---

TABLE DES MATIERES .....	2
Introduction.....	3
I - Les sources constitutionnelles .....	4
A – Les principes réservant au législateur la compétence en matière fiscale .....	4
B - Le principe d'égalité devant l'impôt .....	5
C - Le principe de nécessité de l'impôt.....	6
II - Les sources internationales.....	7
A - Les traités communautaires.....	7
B – La Convention européenne des droits de l'homme .....	9
C - Les conventions fiscales internationales.....	10
III – Les sources législatives .....	11
IV – Les sources réglementaires .....	12
V – La doctrine administrative.....	13
A – Les textes formant la doctrine administrative .....	13
B - L'opposabilité à l'administration fiscale de sa propre doctrine.....	14
VI – L'interprétation du droit fiscal par le juge .....	15

# INTRODUCTION

---

Les sources du droit fiscal correspondent à tous les textes qui posent les règles ou principes applicables à la matière fiscale. Comme toutes les autres branches du système juridique français, le droit fiscal, essentiellement écrit, reproduit chaque degré de la hiérarchie des normes : de la Constitution jusqu'au règlement.

Au sommet de cette pyramide des normes se trouve donc la Constitution ou, plutôt, le bloc de constitutionnalité, qui comprend tant le texte même de la Constitution de 1958 que son préambule et les textes auxquels il fait référence.

Juste en dessous se situent les traités internationaux auxquels l'article 55 de la Constitution reconnaît une autorité supérieure à celle des lois. Ces textes ont pris, depuis une soixantaine d'années, une importance considérable du fait de la construction européenne et du développement des échanges économiques internationaux.

Viennent, ensuite, les lois et les règlements. Si les premières ont encore une autorité certaine, elles ont perdu de leur superbe, celles-ci étant de plus en plus le simple décalque du contenu de textes communautaires. Quant aux règlements, ils conservent une importance notable par le rôle qui leurs est dévolu dans l'application des lois.

A côté de ces sources classiques, existe une œuvre interprétative du droit fiscal qui s'avère prolifique. Elle est, d'abord, le fait de l'administration fiscale elle-même au travers de ce que l'on nomme la doctrine administrative. Elle est, également, le produit de la jurisprudence du juge fiscal dont la tâche en la matière n'a cessé de s'aiguïser en raison de la complexité croissante des normes fiscales.

Il convient, donc, d'étudier les sources constitutionnelles (I), les sources internationales (II), les sources législatives (III), les sources réglementaires (IV), la doctrine administrative (V) et l'interprétation du droit fiscal par le juge (VI).

# I - LES SOURCES CONSTITUTIONNELLES

---

La Constitution du 4 octobre 1958 a pris, depuis 1971, une importance particulière au sein des sources du droit fiscal. C'est, en effet, le 16/07/1971 que le Conseil constitutionnel a, dans sa décision Liberté d'association, intégré au bloc de constitutionnalité l'ensemble des textes auxquels le préambule de 1958 fait référence (notamment, Déclaration de 1789 et préambule de la Constitution de 1946). Or, si le texte même de la Constitution est relativement pauvre en matière fiscale, ces textes solennels sont, au contraire, très riches.

Trois grands principes constitutionnels peuvent, alors, être dégagés : un double principe réservant au législateur la compétence en matière fiscale (A), le principe d'égalité devant l'impôt (B) et le principe de nécessité de l'impôt (C).

## A – Les principes réservant au législateur la compétence en matière fiscale

L'article 34 de la Constitution de 1958 prévoit que « *la loi fixe les règles concernant ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Cet article prolonge l'article 14 de la Déclaration de 1789 au terme duquel « *tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.* »

Ces deux dispositions font du législateur le titulaire de la compétence en matière fiscale. Non seulement, celui-ci est, seul, apte à lever l'impôt, mais c'est, également, à lui que revient le pouvoir d'en déterminer le régime et d'en contrôler l'emploi. De là, découlent deux principes.

a / **Le principe de consentement à l'impôt** : ce principe prévoit qu'une imposition ne peut être levée qu'avec le consentement du peuple ou celui de ses représentants, c'est-à-dire du Parlement ; il a, d'abord, été affirmé en Angleterre à plusieurs reprises (Magna Carta en 1215, Petition of Right en 1628 et Bill of Right en 1689), puis aux Etats-Unis (Déclaration d'indépendance de 1776 et Constitution américaine de 1787) ; en France, il a été consacré par l'article 14 de la Déclaration de 1789 et par l'article 34 de la Constitution de 1958, ce qui en fait un principe à valeur constitutionnelle.

b / **Le principe de légalité de l'impôt** : ce principe signifie que seul le Parlement peut créer, modifier ou supprimer une imposition et en fixer le régime, que cette imposition soit nationale ou locale ; le législateur doit donc déterminer dans son ensemble (et non pas simplement les principes fondamentaux) le régime des impositions qu'il crée sous peine d'être sanctionné pour incompétence négative ; il lui appartient, ainsi, de définir la matière imposable (c'est l'assiette), de préciser le redevable de l'impôt, de caractériser le fait générateur (c'est-à-dire l'événement qui fait naître l'obligation fiscale), de fixer le taux d'imposition (taux proportionnel ou progressif) et de choisir le système (impôt direct ou indirect), ainsi que l'organe de recouvrement

## B - Le principe d'égalité devant l'impôt

L'article 13 de la Déclaration de 1789 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 ». Sont, ainsi, affirmées la nécessité de l'impôt, mais, également, l'obligation de répartir sa charge de façon égalitaire entre les contribuables, tout en tenant compte des facultés contributives de ceux-ci : c'est, là, le principe de l'égalité de tous devant l'impôt. Celui-ci recouvre deux volets.

a / **L'égalité devant l'impôt** : le principe veut que les contribuables placés dans la même situation soient traités de manière identique ; mais, le Conseil constitutionnel ne répugne pas à valider des dispositions qui rompent l'égalité au moyen d'incitations fiscales, dès lors qu'elles visent à orienter le comportement des contribuables vers des objectifs d'intérêt général (aménagement du territoire, amélioration de la qualité de l'habitat, ...) ; en revanche, il censure les dispositions fiscales qui revêtent un caractère confiscatoire ou font peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; plus généralement, le juge constitutionnel préfère, la plupart du temps, se fonder sur le principe d'égalité devant les charges publiques qui est plus vaste et qui lui offre plus de liberté dans son contrôle.

b / **La personnalisation de l'impôt** : ainsi intégré à l'article 13, cet impératif signifie que l'égalité devant l'impôt ne peut s'apprécier indépendamment de la situation personnelle des contribuables ; il convient, alors, que la contribution fiscale soit minorée en fonction des charges de famille de ces derniers ; il y a, là, le fondement du quotient familial qui sera, plus tard, instauré en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques.

## C - Le principe de nécessité de l'impôt

Le principe de nécessité de l'impôt est, également, posé par l'article 13 de la Déclaration de 1789 (« *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* »). Ce principe a deux visages : l'un vient conforter la nécessité de l'impôt, l'autre vient, au contraire, apporter des garanties aux contribuables.

a / **Un outil de légitimation de l'impôt** : par ce principe, se trouvent justifiés tant la levée de l'impôt au regard de ses finalités d'intérêts général, que les pouvoirs exorbitants dont dispose l'administration fiscale pour l'accomplissement de ses tâches.

b / **Un outil de limitation des pouvoirs de l'administration fiscale** : il s'agit, ici, de poser l'indispensable équilibre entre la nécessité de l'impôt et les pouvoirs de l'administration d'une part et le respect des droits des contribuables d'autre part ; c'est, ainsi, au Conseil constitutionnel que revient cette tâche lorsqu'il contrôle, notamment, les sanctions fiscales (juste adéquation entre l'infraction et la sanction) et les pouvoirs d'investigation dont dispose l'administration, lesquels ne doivent pas porter d'atteinte excessive aux libertés individuelles.

## II - LES SOURCES INTERNATIONALES

---

Les sources internationales du droit fiscal ont pris une place croissante depuis plusieurs décennies en raison du développement des échanges économiques internationaux et de la construction de l'Union européenne. Ces textes, qui ont, en vertu de l'article 55 de la Constitution de 1958, une autorité supérieure à celle des lois, sont de trois types : l'on trouve les traités communautaires (A), la Convention européenne des droits de l'homme (B) et les conventions fiscales internationales (C).

### A - Les traités communautaires

Une part importante du droit fiscal français porte la marque du droit de l'Union européenne (UE). Cette influence est le fait des traités communautaires, avec au premier chef le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), mais aussi les directives et les règlements communautaires qui sont des actes de droit dérivé pris sur la base des traités communautaires. Il faut ajouter à cela la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) qui a pris une place grandissante au fil du temps.

Ce sont, ainsi, des pans entiers de la fiscalité française qui ont du être adaptés afin de permettre la réalisation des objectifs de l'Union européenne. La première tâche a consisté à abolir les droits de douanes nationaux entre Etats-membres afin de permettre la libre circulation des marchandises : ce fut chose faite en juillet 1968. Parallèlement, était mis en place un tarif douanier commun aux frontières extérieures de la Communauté.

Par la suite, le travail d'harmonisation a touché, d'une part, les impôts directs et, d'autre part, les impôts indirects.

#### a / Les impôts directs :

- le principe : la fiscalité directe relève de la compétence des Etats qui souhaitent conserver une autonomie importante sur ces recettes fiscales majeures ; toutefois cette compétence doit, ainsi que l'a jugé la CJUE, s'exercer dans le respect du droit de l'UE, c'est-à-dire sans mise en place de régimes discriminatoires,
- les faits : si aucune disposition du TFUE ne fait explicitement référence à une harmonisation de la fiscalité directe des Etats-membres, ont été adoptées, sur le fondement de son article 115, des directives destinées à harmoniser certains pans de cette fiscalité qui ont une incidence sur le fonctionnement du marché intérieur, tels que la fiscalité des fusions, des scissions, des apports d'actifs, des revenus de l'épargne et du régime des sociétés mères et filiales.

b / Les impôts indirects : ces impôts constituent le champ de prédilection de l'harmonisation européenne en matière fiscale, car ils sont les plus susceptibles d'entraver la réalisation du marché intérieur (art. 113 du TFUE) ; sont concernées :

- la TVA : celle-ci est la plus touchée ; elle a fait l'objet de la sixième directive du 17/05/1977 (77/388/CE) qui a été modifiée plus de trente fois et qui a posé des règles communes en la matière (harmonisation de l'assiette en 1977, TVA intracommunautaire en 1993, notamment) ; à la suite de travaux approfondis de la Commission européenne, une nouvelle

directive du 28/11/2006 (2006/112/CE) relative au système commun de la TVA a abrogé et totalement refondu la sixième directive ; dorénavant, les Etats ne peuvent ni modifier son champ d'application, ni instituer des exonérations ; tout au plus, peuvent-ils modifier les taux de la taxe,

- les accises : le législateur communautaire est moins intervenu en la matière ; seuls différents règlements et directives sont venus, en 1992 et en 2008, organiser une harmonisation du régime général des accises sur les tabacs manufacturés, les produits énergétiques et les alcools ; mais, il s'agit d'une harmonisation a minima dans la mesure où elle laisse une marge de manœuvre importante aux Etats et entérine les nombreuses exceptions que chaque Etat a édicté pour ses productions régionales.



## B – La Convention européenne des droits de l’homme

La Convention européenne de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales (CEDH) est entrée en vigueur le 3/09/1953 et a été ratifiée par une quarantaine d’Etats. Le contrôle de son application est confié aux juridictions nationales et à la Cour européenne des droits de l’Homme qui peut être saisie par les particuliers.

Ce texte ne contient pas, au premier abord, de dispositions pouvant impacter le droit fiscal français. Mais, la jurisprudence de la Cour européenne a contribué à donner une perspective fiscale à des dispositions qui n’en avaient pas au départ. Deux dispositions particulières peuvent être évoquées.

a / **Le droit à un procès équitable** (art. 6 – 1 de la CEDH) : la Cour européenne estime que le contentieux de l’assiette n’entre pas dans le champ d’application de cette garantie au motif que la matière fiscale ressortit encore au noyau dur des prérogatives de puissance publique ; mais, elle considère, en revanche, que l’article 6 – 1 est invocable lorsque sont en cause des sanctions fiscales, des visites domiciliaires ou des perquisitions fiscales.

b / **Le droit au respect des biens** (art. 1° du protocole 1) : selon cet article, il ne peut être porté atteinte à ce droit qu’en cas d’utilité publique et dans les conditions posées par la loi et les principes généraux du droit international public ; cet article permet, donc, un contrôle de l’ensemble de la matière fiscale dans la mesure où l’impôt est de nature à porter atteinte aux biens des personnes ; mais cet axe de contrôle est rarement utilisé par les juridictions.

## C - Les conventions fiscales internationales

Les conventions fiscales internationales sont apparues en 1843 (convention conclue entre la France et la Belgique). Mais, elles se sont surtout développées à compter des années 1950 sous l'égide de l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économique) qui a vu en elles le moyen de favoriser les échanges économiques internationaux. C'est donc logiquement que les mécanismes mis en place reposent essentiellement sur les modèles de conventions établis par l'OCDE et, de manière plus accessoire, selon un modèle élaboré par l'ONU.

Hormis quelques conventions établies dans un cadre multilatéral, ces conventions sont toutes bilatérales : en effet, les Etats souhaitent négocier « en tête à tête » afin de mieux mesurer les abandons de souveraineté qu'ils consentent. Exception notable, en novembre 2016, une centaine d'Etats a conclu des négociations portant sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (projet BEPS pour « *Base Erosion and Profit Shifting* » de l'OCDE et du G20). Cette convention vise à mettre en œuvre, plus rapidement et plus simplement, une série de mesures destinées à réduire l'évasion fiscale, surtout celle du fait des entreprises multinationales. Elle a pris effet le 1<sup>er</sup> janvier 2021 pour environ 650 conventions conclues entre 63 Etats.

Les conventions bilatérales traitent, principalement, de l'imposition des revenus des personnes physiques et de celle des bénéficiaires des entreprises. En revanche, aucune ne se penche sur l'imposition du chiffre d'affaires dans la mesure où la quasi-totalité des Etats appliquent un standard international aux termes duquel un bien exporté quitte hors taxes le pays de départ et n'est imposé que dans le pays de destination, le but étant de ne pas pénaliser les exportations.

Actuellement, la France a ratifié plus de 140 conventions. Ces conventions peuvent avoir trois grands objectifs.

### a / Eviter les doubles impositions :

- les hypothèses de double imposition : il peut s'agir d'une double imposition juridique (une même personne est imposée dans deux Etats pour le même revenu et la même période) ou d'une double imposition économique (une société mère et sa filiale sont imposées chacune pour le même bénéfice),
- les méthodes permettant d'éviter les doubles impositions : il peut s'agir soit d'imposer dans un Etat et d'exonérer dans l'autre (méthode de l'exonération), soit d'imposer dans l'Etat de la résidence principale ou de l'activité professionnelle, déduction faite de l'imposition subie dans l'autre Etat au titre des activités qui y sont exercées (méthode de l'imputation).

b / Lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales internationales : le but est d'établir une coopération entre Etats en développant les contacts et les échanges de renseignements entre les différentes administrations fiscales ; il s'agit, également, de lutter contre la non-imposition en colmatant les brèches qui peuvent apparaître dans l'articulation de deux systèmes fiscaux nationaux et dans lesquelles s'engouffrent certains contribuables bien conseillés pour obtenir un allègement de leur charge fiscale.

c / Assurer la protection des contribuables : par ces conventions, les contribuables peuvent connaître à l'avance le régime qui leurs sera appliqué dans l'autre Etat ; le but est, également, d'éviter les discriminations résultant de la nationalité des contribuables.

## III – LES SOURCES LEGISLATIVES

---

Comme cela a été indiqué, c'est la loi, qui en vertu de l'article 34 de la Constitution de 1958, « *fixe les règles concernant ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Selon le texte constitutionnel, cette norme revêt donc une importance majeure.

Ce constat doit, toutefois, être nuancé. D'une part, la primauté du droit communautaire oblige les Parlements à adopter des textes qui ne sont, bien souvent, que la simple reprise du contenu de directives. D'autre part, le Parlement français ne dispose, dans les faits, ni du temps, ni des moyens pour exercer pleinement la compétence fiscale que lui attribue l'article 34 : dès lors, au lieu de fixer toutes les règles d'une imposition, le législateur se contente, la plupart du temps, d'en délimiter l'ossature, laissant au pouvoir réglementaire le soin de préciser tous les détails du régime.

Plus concrètement, les dispositions fiscales peuvent aussi bien figurer dans une loi de finances que dans une loi ordinaire. Elles sont, par ailleurs, sans que cela ne soit systématique, codifiées au sein du Code général des impôts (CGI) qui rassemble les dispositions relatives à l'assiette et au paiement des impositions d'Etat et des impositions locales ou au sein du Livre des procédures fiscales (LPF) qui regroupe les dispositions relatives au contrôle et au contentieux fiscal. Une refonte du CGI est prévue, mais la commission de codification a, face à l'ampleur de la tâche, plusieurs fois interrompu son travail.

## IV – LES SOURCES REGLEMENTAIRES

---

Les dispositions réglementaires en matière fiscale peuvent être nationales ou locales.

Dans le premier cas, il s'agit des décrets d'une part et des arrêtés du ministre de l'économie ou du ministre des finances d'autre part. Il peut s'agir, également, d'ordonnances prises sur la base de l'article 38 de la Constitution de 1958. Ces textes peuvent être codifiés au sein du CGI ou du LPF. Le règlement est ici, pour l'essentiel, un règlement d'application des lois. Toutefois, si sa place demeure subordonnée par rapport à celle de la loi, elle demeure considérable tant le législateur lui confie le soin de préciser l'ensemble des détails des régimes d'imposition qu'il crée.

Dans le second cas, il s'agit des délibérations des collectivités locales et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre. Le législateur peut leurs accorder certaines compétences en matière fiscale. Ainsi, peuvent-ils fixer certaines modalités d'application des impôts locaux : taux, exonérations ou, encore, abattements. Cette possibilité a été hissée au rang constitutionnel par la loi constitutionnelle du 25/03/2003.

## V – LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

---

La doctrine administrative est le produit de l'interprétation, spontanée ou à la demande du contribuable, des textes fiscaux par l'administration fiscale. Elle peut être générale et impersonnelle ou, au contraire, porter sur la situation précise d'un contribuable. Dans le premier cas, la doctrine se justifie par la nécessité d'expliquer aux agents la signification (souvent peu explicite) des textes en vigueur et celle d'en assurer une application uniforme sur tout le territoire. Dans le second cas, il s'agit d'informer un contribuable sur sa situation personnelle.

Dans tous les cas, cette doctrine débouche sur une prise de position formelle de l'administration fiscale qui s'exprime au travers de différents actes (A) et qui ouvre des garanties aux contribuables (B).

### A – Les textes formant la doctrine administrative

Ces actes n'ont pas de caractère contraignant pour les contribuables puisqu'ils constituent de l'infra-droit. Mais, dans les faits, leur portée est considérable. En effet, confrontés à une législation souvent peu explicite, les agents du fisc préfèrent, la plupart du temps, fonder leurs décisions sur la doctrine fiscale plus compréhensible, de sorte que l'application de cette dernière se substitue, très souvent, à l'application de la loi fiscale. La doctrine administrative s'exprime au travers de plusieurs types de textes : les deux premiers ont une portée générale, le troisième vise une situation individuelle.

a / **Les circulaires** : il s'agit des actes par lesquels la direction centrale des finances publiques fait connaître à ses agents l'interprétation qu'elle retient des textes fiscaux ; ces actes, qui s'imposent aux agents en vertu du principe hiérarchique, apportent des précisions sur la manière dont il convient de les comprendre, de les interpréter et de les appliquer ; ces circulaires sont publiées au Bulletin officiel des finances publiques (BOFIP) ; et, depuis 2002, elles peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir si elles présentent un caractère impératif (CE, 18/12/2002, *Mme Duvignères*).

b / **Les réponses ministérielles** : il s'agit des réponses apportées par les ministres aux questions, écrites ou orales, des parlementaires, sur des points particuliers de la législation fiscale ; pour faire partie de la doctrine administrative, elles doivent être publiées au Journal officiel ; elles sont susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir si elles comportent une interprétation par l'administration de la loi fiscale pouvant lui être opposée par un contribuable sur le fondement de l'article L 80 A du LPF.

c / **Le rescrit** (art. L 80 B du LPF) : il s'agit d'une prise de position formelle de l'administration sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans une demande présentée par un contribuable ; concrètement, un redevable peut demander à l'administration fiscale de prendre une position expresse sur la base de faits qu'il lui expose ; l'administration a, ensuite, trois mois pour lui adresser une réponse vis-à-vis de laquelle elle se trouve liée.

## B - L'opposabilité à l'administration fiscale de sa propre doctrine

Différents mécanismes existent afin d'apporter aux contribuables des garanties contre les changements de doctrine de l'administration. En d'autres termes, il s'agit de permettre aux contribuables de se fonder, de manière sécurisée, sur la doctrine administrative, sans que l'administration puisse, ensuite, le leur reprocher.

### a / Les mécanismes :

- l'article L 80 A du LPF : cet article interdit à l'administration de redresser lorsque le contribuable, de bonne foi, a organisé sa situation fiscale en s'appuyant sur une interprétation des textes fiscaux qui était, à l'époque, formellement admise par l'administration,
- l'article L 80 B du LPF : l'administration ne peut opérer de redressement lorsqu'elle a formellement pris position sur une question de fait au regard d'un texte fiscal ou n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable qui avait demandé à bénéficier d'un rescrit.

b / Les problèmes soulevés par ces mécanismes : ceux-ci ne sont pas sans soulever des problèmes du point de vue de la hiérarchie des normes ; en effet, si le juge estime les conditions d'application de ces articles remplies, il devra donner raison au contribuable en faisant prévaloir la doctrine administrative sur le sens de la loi ; un simple commentaire administratif pourra, ainsi, sauvegarder des situations de fait pourtant contraires au texte de loi lui-même ; aussi, le juge fiscal se montre particulièrement exigeant lorsqu'il admet l'invocation de l'un de ces mécanismes.

## VI – L'INTERPRETATION DU DROIT FISCAL PAR LE JUGE

---

Le rôle du juge dans l'application des textes fiscaux est devenu, du fait de la complexité des normes et de leur application malaisée à des situations toujours plus complexes, de plus en plus important. L'effort d'interprétation qu'il lui revient de mener est, alors, sans cesse plus aigu. Ce travail peut être appréhendé d'un double point de vue.

La tâche traditionnelle du juge le conduit, d'abord, à tenter de concilier deux impératifs majeurs : la lutte contre la fraude fiscale d'une part et le respect des droits des contribuables d'autre part. La question posée est, alors, de savoir lequel de ces principes doit primer lorsqu'ils sont, tous deux, bafoués dans une même affaire : par exemple, un contribuable a éludé l'impôt, mais l'administration n'a pas respecté les règles destinées à le protéger. En la matière, le juge considère, traditionnellement, que le respect des droits du contribuable l'emporte sur les intérêts du Trésor public. En d'autres termes, le redressement infligé à un contribuable qui a fraudé sera annulé si celui-ci n'a pu bénéficier des garanties auxquelles il avait droit.

Deuxième aspect de sa démarche interprétative : le réalisme fiscal. Cette notion signifie que le juge fiscal est libre de définir ses propres concepts ou de dégager une signification propre d'un concept déjà existant dans un autre branche du droit. Ainsi, le juge n'hésite-t-il pas à imposer des activités pourtant considérées comme illicites par des lois autres que fiscales. Par exemple, une activité prohibée pénalement sera taxée fiscalement : cela s'explique par le fait que l'objet de la loi pénale est de réprimer certaines pratiques, alors que celui de la loi fiscale est d'imposer l'ensemble des revenus.