



**HAL**  
open science

# Le juge de l'impôt peut-il être au centre des interactions sociales ?

Philippe Luppi

► **To cite this version:**

Philippe Luppi. Le juge de l'impôt peut-il être au centre des interactions sociales ?. Administration publique (trimestriel) : Revue du droit public et des sciences administratives, 2021, 3, pp.92-97. hal-04083874

**HAL Id: hal-04083874**

**<https://univ-cotedazur.hal.science/hal-04083874v1>**

Submitted on 27 Apr 2023

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# Le juge de l'impôt peut-il être au centre des interactions sociales ?

Par

**Philippe LUPPI\***

((Sous la direction de Xavier LATOUR), Les juridictions au cœur des interactions sociales : approche comparée franco-russe)

Le juge de l'impôt ne se rattache à aucun ordre juridique spécifique. Pour autant, il entend assurer son indépendance et le respect des principes généraux du droit privé ou du droit public. Il cherche à trouver un équilibre dans la fragile relation qui oppose l'administration fiscale au citoyen, ayant la qualité de contribuable, qui subit la charge de l'impôt, qui la perçoit davantage comme un châtiment que comme un honneur et qui, parfois, cherche à contourner le respect des règles en vigueur. Il peut contribuer, au travers de sa jurisprudence, à un renouvellement de la « confiance » du contribuable à l'égard de l'administration fiscale en préservant les droits et garanties de ce dernier. Si le juge de l'impôt se veut protecteur, le civisme fiscal est loin d'être un comportement, voire une règle (comportementale) absolue, à défaut de règles rigides, même s'il s'inscrit dans un système de déclaration contrôlée. La lutte contre la fraude fiscale reste un objectif de valeur constitutionnelle à géométrie variable mais si notre système d'imposition reste marqué par la présomption de sincérité, la revendication d'une plus grande équité fiscale est de plus en plus sous-jacente auprès d'une bonne partie de l'opinion publique (imposable ou non). Le juge de l'impôt ne peut pas ne pas s'imprégner de ce contexte économique et social pour forger sa jurisprudence.

L'impôt ne remplit plus seulement une fonction financière. C'est un fait social. Il doit tenir compte des facultés contributives des assujettis mais il peut provoquer des réactions, voire des révoltes sociales (à l'image des gilets jaunes) et parfois même déboucher, sur fond d'exaspération sociale, sur un mouvement insurrectionnel. L'impôt peut être un baromètre de l'état d'un contexte social. Il s'inscrit dans une logique catégorielle, socio-professionnelle mais la sensibilité de l'impôt (la répartition de la charge fiscale) varie selon la nature de l'impôt (impôt réel/ personnel ; impôt progressif/proportionnel) et selon la base sur laquelle il est établi (revenu, patrimoine, chiffre d'affaires).

Le juge de l'impôt doit-il s'autolimiter dans son rôle à un strict respect de la norme qui lui est soumise ou avoir un rôle prétorien qui ne sera pas sans incidence sur les relations sociales et sur l'évolution sociétale ? La réponse à cette interrogation nous conduit à établir un double constat ambivalent mais complémentaire : le juge de l'impôt forge sa jurisprudence indépendamment de toute pression sociale (I) ; il ne peut être hermétique ou se soustraire au contexte social (II).

*\* Maître de conférences HDR de droit public, Faculté de droit, de science politique et de Management de Nice, Ecole universitaire de recherche, Directeur adjoint de l'Ecole doctorale DESPEG ED 513, Directeur du Master 2 Droit et Procédures fiscales de l'entreprise et du Master 1 Droit public parcours Fiscalité, CERDACFF-UPR 7267 - Université Côte d'Azur, France*

## **I.- Le juge de l'impôt forge sa jurisprudence indépendamment de toute pression sociale**

Seule la loi peut créer ou supprimer un impôt. L'article 34 de la Constitution et l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 sont à la base du consentement de l'impôt et du principe de légalité fiscale. Pas plus l'administration fiscale qui l'applique que le juge qui l'interprète ne peuvent renoncer à l'application de la loi fiscale<sup>1</sup>.

La loi peut laisser le soin au pouvoir réglementaire de préciser ses modalités d'application en matière fiscale. Mais elle reste la norme qui encadre tout le dispositif fiscal. La loi fiscale n'est pas toujours d'une grande qualité et peut se montrer plus ou moins « bavarde » au gré du contexte économique et social.

Le juge de l'impôt, qu'il soit administratif ou judiciaire, reste le gardien de l'ordonnement juridique au même titre que n'importe quel autre juge, du respect de la hiérarchie des normes, et plus particulièrement du principe de légalité fiscale. Compte tenu de la nécessité de l'impôt, de la nécessité de protéger le contribuable et de trouver un équilibre dans la relation inégalitaire entre ce dernier et l'administration fiscale, le juge de l'impôt s'en tient à une interprétation littérale des textes fiscaux<sup>2</sup>. Le contexte social ne peut lui permettre de transgresser le strict respect des normes.

Chaque citoyen, tout comme chaque contribuable, est en droit d'être imposé de la façon qui lui vaut une application « correcte » de la loi fiscale.

Lorsque le texte est clair, le juge s'en tient à cette interprétation stricte. Il refuse de se référer aux travaux préparatoires en présence d'un texte clair. Cette interprétation littérale (et donc stricte) de la loi fiscale est exclusive de toute recherche de l'intention de l'auteur. La liberté que peut s'octroyer le juge dans l'interprétation de la loi fiscale peut être perçue, comme certains auteurs<sup>3</sup> ont pu le souligner, comme « une forme d'atteinte au principe de légalité ». « La question de l'interprétation comporte un enjeu politique considérable puisqu'il touche aux fondements mêmes de la souveraineté, de l'état de droit, de la démocratie »<sup>4</sup>. Pour autant, on peut rejoindre ces mêmes auteurs, et notamment le Professeur COLLET<sup>5</sup>, lorsqu'il affirme que « le juge, au moins le juge placé au sommet de son ordre juridictionnel, est libre d'interpréter les textes comme il l'entend.....que cette liberté n'implique pas pour autant que le juge décide arbitrairement, en fonction de ses caprices du moment : sa décision est contrainte. Cette contrainte tient à la fois à des facteurs juridiques, comme par exemple l'obligation de motiver sa décision, et à des facteurs d'ordre

---

<sup>1</sup> CE, 27 Juillet 1936, *Ministre des finances c/ X*, Rec. Lebon, p. 871.

<sup>2</sup> Voir Philippe MARCHESSOU, « L'interprétation des textes fiscaux », Paris Economica, 1980 ; Julien GUEZ, « L'interprétation en droit fiscal », Paris LGDJ, Collection Bibliothèque de l'Institut André TUNC, 2007 ; Philippe MARCHESSOU, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », in Mélanges Paul AMSELEK, BRUYLANT, 2005, p. 345 et suiv. ; Julien GUEZ, « L'interprétation jurisprudentielle en droit fiscal doit-elle être spécifique ?-Retour sur le principe de l'interprétation stricte en droit fiscal », L'Année fiscale, 2004, p. 139 à 169.

<sup>3</sup> Michel BOUVIER, « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », Paris, 14<sup>ième</sup> éd. LGDJ, 2018.

<sup>4</sup> Martin COLLET, « Droit fiscal », Paris, 8<sup>ième</sup> éd PUF Thémis, 2020 p.97.

<sup>5</sup> Martin COLLET, « Droit fiscal », Paris, 8<sup>ième</sup> éd. PUF Thémis, 2020 p.94, 95.

sociologique et politique, tel que le souci de rendre une décision acceptable par l'opinion publique en tentant de convaincre de sa pertinence ».

L'interprétation stricte des textes fiscaux est sans doute une particularité du juge de l'impôt, est admise aussi bien par la Haute juridiction administrative que par la Cour de cassation depuis fort longtemps mais il s'agit plus d'une règle de conduite que d'un principe de valeur juridique pour le juge. Le juge de l'impôt s'octroie moins de liberté que le juge civil dans son interprétation des textes qui lui sont soumis.

Le Doyen TROTABAS<sup>6</sup>, ardent défenseur de l'autonomie du droit fiscal, avait mis en évidence « qu'aucune disposition de la loi fiscale ne prescrit en droit français une méthode d'interprétation particulière pour les lois fiscales ».

Le souci de protéger le contribuable, et parfois le législateur, voire l'administration fiscale, de ses turpitudes, conduit le juge de l'impôt à veiller à ce que soit respectée l'égalité de tous devant la loi fiscale, et plus particulièrement l'égalité devant les charges publiques. D'autres juges, comme la Cour de justice de l'Union européenne, veillent à ce que soient respectées les dispositions des Traités, et notamment les grandes libertés de circulation des personnes ou des travailleurs, en mettant en avant dans la motivation de ses arrêts, le respect de traitements non discriminatoires, la cohérence des systèmes et des contrôles fiscaux ou une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats. Des divergences de jurisprudence peuvent parfois naître entre le juge administratif et le juge judiciaire sur certaines notions de droit fiscal, inscrites ou non dans la loi, tel que l'impôt ou le revenu imposable. Mais tant le juge administratif que le juge judiciaire de l'impôt prennent en compte dans leur jurisprudence, tant la jurisprudence du Conseil constitutionnel, que celle de la Cour de justice de l'Union européenne, voire celle de la Cour européenne des droits de l'homme.

Même si chaque juge garde, sous le chef de sa juridiction, sa compétence, le juge de l'impôt ne peut se soustraire au contexte juridictionnel et social, et ne pas mesurer la portée de ses décisions.

## **II.- Le juge de l'impôt ne peut-être hermétique au contexte social**

Sans revenir ici sur une question qui a longtemps été débattue, celle de l'autonomie du droit fiscal, le juge de l'impôt s'est toujours adapté au particularisme du droit fiscal. Cette spécificité tient davantage du législateur que du juge lui-même. Comme avait pu le relever le Professeur Philippe MARCHESSOU, le droit fiscal est un droit comme les autres, soumis aux mêmes contraintes dans son utilisation et dans son évolution, même si les finalités conjoncturelles qui lui sont imparties et sa technicité intrinsèque obligent fréquemment à modifier ses dispositions. Il n'est pas rare que cette branche du droit emprunte ses concepts au droit privé ou au droit public.

Certains ont pu douter de la réalité des normes jurisprudentielles. Ainsi, le Professeur Maurice Christian BERGERES<sup>7</sup>, avance deux raisons : d'une part, « l'existence d'un corpus de

---

<sup>6</sup> Louis TROTABAS, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », Mélanges en l'honneur de GENY, 1934.

textes particulièrement dense semble devoir laisser peu de marge de manœuvre au juge de l'impôt » ; d'autre part, « les normes jurisprudentielles sont trop souvent confondues avec les principes généraux du droit ».

La première raison est cependant mise en porte à faux par l'auteur lui-même au vu du paradoxe qu'il met en avant : « la densité révèle souvent la vacuité ou l'incohérence des textes. Dès lors, rien ne s'oppose à l'existence de normes prétoriennes en droit fiscal ».

La seconde raison est également écartée par ce même auteur car l'assimilation lui paraît inexacte.

Lorsque le juge de l'impôt fait état du respect de la légalité, il ne fait pas référence au principe de légalité de l'action administrative (et par là-même à la soumission de l'administration au droit) mais à la légalité fiscale, c'est-à-dire au principe selon lequel la décision d'imposer ou la fixation du régime d'imposition relèvent de la compétence du législateur<sup>8</sup>. Il reste attaché au critère formel de la loi.

Lorsque le juge de l'impôt apprécie le respect du principe d'égalité devant la loi fiscale, il lui est arrivé de se référer au principe général du droit développé par le juge administratif dans sa jurisprudence administrative. Mais en matière fiscale, le principe d'égalité implique que la loi fiscale doit prévoir l'application d'un même régime aux contribuables se trouvant dans des situations identiques. Elle n'interdit pas pour autant qu'à des situations différentes soient appliquées des règles différentes. Le juge de l'impôt admet que le législateur puisse instaurer des différences de régimes fiscaux selon la situation personnelle du contribuable (notamment familiale), la catégorie socio-professionnelle ou son comportement économique. Il veille à ce que le législateur soumette tous les contribuables placés dans une situation économique ou sociale bien définie au même régime mais ne cherche pas à imposer au législateur qu'il soumette tous les contribuables au même régime d'imposition.

Le pouvoir créateur du juge de l'impôt est sans doute très largement sous-estimé. Selon le Professeur Maurice Christian BERGERES<sup>9</sup>, en droit fiscal, la création et l'affirmation des normes jurisprudentielles ont débouché sur deux séries de phénomènes parallèles : d'une part, il y a eu émergence de normes fondamentales (au travers de la promotion d'un principe général du droit en principe fondamental, éventuellement par le biais de la notion de principes fondamentaux reconnus par les lois de la République ou au travers de la justiciabilité des droits fondamentaux) : d'autre part, il y a consécration de normes « fonctionnelles » (principe de la non-immixtion de l'administration fiscale, théorie du bilan, auxquelles on peut rajouter la théorie de l'abus de droit fiscal). Ces théories jurisprudentielles ont trouvé une consécration législative. Il n'est pas rare que le juge constitutionnel ou le juge européen (CJUE ou CEDH) invite le législateur à revoir ses

---

<sup>7</sup> Maurice Christian BERGERES, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal » : Dr.fisc. 2000, n° 13, Etude 100109.

<sup>8</sup> Voir Loïc PHILIP, « Droit fiscal constitutionnel : évolution d'une jurisprudence », Paris, Economica, 2014 ; Bastien LIGNEREUX, « Droit constitutionnel fiscal », Préface Guillaume GOULARD, Paris, LexisNexis, 2020 ; Voir Martin COLLET, « Droit fiscal », Paris, 8<sup>ième</sup> éd. PUF Thémis, 2020 p.20.

<sup>9</sup> Maurice Christian BERGERES, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal » : Dr.fisc. 2000, n° 13, Etude 100109.

dispositions fiscales pour l'adapter soit aux principes de valeur constitutionnelle, soit au droit de l'Union européenne. La portée de ces censures est essentiellement économique, mais ces censures ne sont pas sans incidence sociale.

Le principe de liberté est sans doute l'un des vecteurs principaux de la recherche constante de la protection du contribuable. Le juge de l'impôt veille au respect des droits fondamentaux, et notamment au respect du principe du contradictoire. Cependant, ce principe doit pouvoir se concilier avec la nécessité de l'impôt et les autres principes fondamentaux dégagés par la jurisprudence. La lutte contre la fraude fiscale et la recherche de l'égalité en matière fiscale, peuvent parfaitement conduire à une différenciation de régimes entre différentes catégories de contribuables. « L'exercice des libertés et des droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni en entraver la légitime répression<sup>10</sup> ». Ainsi que l'ont constaté les Professeurs Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU<sup>11</sup> « le juge a longtemps considéré que le respect des libertés publiques l'emporte sur la préservation des intérêts du Trésor public, et lors même que le contribuable a fraudé, le redressement qu'il a mérité sera annulé parce qu'une des formalités essentielles qui devait l'accompagner n'a pas été accomplie : le respect d'un délai suffisant pour préparer une vérification de comptabilité, l'annonce du droit à l'assistance d'un conseil ou le dépassement de la durée autorisée d'une vérification de comptabilité. Une évolution est perceptible qui se caractérise par une recherche plus attentive de l'ampleur du préjudice réellement infligé au contribuable par les errements de l'administration ».

Le plus souvent, le juge de l'impôt, lorsqu'il emprunte ses concepts dans une branche du droit, ne cherche pas à en contourner le sens, ni à s'en approprier la portée à d'autres fins que celle que lui a « assigné » le législateur. Pour autant, le juge de l'impôt ne s'estime pas lié par une loi fiscale étrangère, pas plus qu'il ne se sent lié par la solution adoptée par un autre juge dans une autre branche du droit. C'est le juge qui a forgé le principe d'indépendance des législations et des procédures<sup>12</sup>. Même si une récente évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation est perceptible<sup>13</sup>, l'action du juge pénal reste

---

<sup>10</sup> Décision du Conseil constitutionnel, n° 184 DC, 29 Décembre 1984 : Journal officiel du 30 décembre 1984, page 4171 ; Recueil, p. 107.

<sup>11</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU et Bruno TRESCHER « Droit fiscal général », Paris 12<sup>ième</sup> éd. Dalloz, 2019 p.49

<sup>12</sup> Patrick PHILIP, « Procédures fiscales et garanties du contribuable », Paris Economica, 2011 ; voir également, Patrick PHILIP, « Le principe d'indépendance des procédures en matière fiscale » : Dr.fisc. 2004, n° 21, Etude 23.

<sup>13</sup> Cour de Cass Cass. crim. 11 sept.2019 n° 18-81.980 (FS-PBRI); Cass. crim. 11 sept.2019 n° 18-81.067 (FS-PBRI); Cass. crim. 11sept.2019 n° 18-82.430 (FS-PBRI); Cass. crim. 11 sept.2019 n° 18-81.040 (FS-PBRI); Cass. crim. 11 sept. 2019 n° 18-84.144 (FS-PBRI); RJF 12/ 2019, n° 1197; Dr. fisc. 2019, n° 38, Act. 400; Dr.fisc. 2019, n° 38, Act.401; Dr. fisc. 2019, n° 38, Act. 402; Cass. crim., 29 janv. 2020, n° 17-83.577, P+B+I (3e moyen); JurisData n° 2020-000933; Dr. fisc. 2020, n° 13, comm. 213, note S.-M. Cabon; Renaud SALOMON, "Droit pénal fiscal": Dr. fisc. 2019, n° 46, Chron. 437.

indépendante de l'action fiscale. Le juge de l'impôt n'est lié que par la matérialité des faits retenue par le juge répressif<sup>14</sup>.

Le juge de l'impôt s'en tient à une interprétation littérale des textes qui lui sont soumis (loi, convention fiscale, doctrine administrative). Il lui arrive cependant de recourir aux travaux préparatoires dans le silence de la loi ou en présence d'une disposition très imprécise ou équivoque. Il a ainsi pu le faire pour établir les modalités de la mise en jeu de la solidarité de paiement entre un donneur d'ordre et un sous-traitant ayant eu recours à du travail dissimulé<sup>15</sup>. Mais indépendamment des lois, tous les textes fiscaux n'offrent pas au juge de l'impôt cette possibilité. Les travaux préparatoires ne sont pas toujours exploitables.

Une étude récente<sup>16</sup> semble montrer un « dévoiement » du principe d'interprétation stricte de la loi fiscale, même si ses auteurs reconnaissent que « la position de la jurisprudence manque de netteté et tend de surcroît à différer selon l'ordre de juridiction considéré. Dans la jurisprudence judiciaire, la règle d'interprétation stricte est généralement mais non systématiquement employée en faveur du contribuable.....Dans la plupart des cas, le juge invoque ce principe simplement pour faire respecter la lettre de la loi ». La jurisprudence administrative, de son côté, a tendance à interpréter strictement moins la loi que « les exceptions à celles-ci, et plus précisément les exceptions favorables au contribuable ».

Le juge administratif de l'impôt statue parfois ultra legem. Il se refuse à donner à la loi une portée maximale qui paraîtrait inique. Il l'a fait par le passé pour l'imposition des profits de construction. Il lui arrive de statuer praeter legem, par exemple pour la reconstitution fiscale d'un prix d'acquisition<sup>17</sup> ou pour un rehaussement lié au respect de l'obligation de motivation dans le cadre de l'article L 55 du LPF<sup>18</sup>. Mais cette interprétation peut aussi parfois être contra legem<sup>19</sup>.

---

<sup>14</sup> CE, Ass., 21 Juillet 1972, n° 72508, « Sieur X. », RJ, n° IV, p. 51 : *Dr. fisc. 1973, n° 18-19, comm. 726, concl. G. Schmeltz.*

<sup>15</sup> CAA Versailles, 27 Février 2020, n° 18VE01544, « SAS BRUNET » : *Dr. fisc. 2020, n° 26, Comm. 290.*

<sup>16</sup> Colin HALARD, Clémence VU TRAN, « L'interprétation des lois fiscales ambiguës : in dubio centro fiscum » : *Dr. fisc. 2020, n° 18, Etude 231.*

<sup>17</sup> Voir CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect. , 25 Novembre 2009, n° 310746, « M. et Mme MOSCHENI » : *JurisData n° 2009-081566* : *Dr. fisc. 2010, n° 13, Comm. 258, Concl. E. GEFFRAY, Note E. DUGLAIRE.*

<sup>18</sup> Voir Jean DUBOIS, « Etablissement de la taxe professionnelle- procédure de redressement-TA Marseille, 20 Janvier 1994, n° 92-5163, n° 93-3823, « Sté Mégatel » : *Dr. fisc. 1994, n° 41, Comm. 1763.*

<sup>19</sup> TA Marseille, 20 Janvier 1994, n° 92-5163, n° 93-3823, « Sté Mégatel » : *Dr. fisc. 1994, n° 41, Comm. 1763.* à propos de l'interprétation de l'article L 56 du LPF ; voir également à propos de la notion d'opérations ayant pour « effet » de permettre la localisation de bénéfice, CE, 9<sup>e</sup> et 12 Février 2012, n°351600, « Sté SONEPAR » : *Dr. fisc. 2012, n° 10, Comm. 180 et Dr. fisc. 2012, n° 9, 165, Chron. P. COLLIN ; RJF 5/2012, n° 505 ; BDCF 5/12, n° 63, Concl. P. COLLIN ; RJF 4/2012, Chron. Mme C. RAQUIN, p. 299 ; sur la présence d'impérieuses considérations d'opportunité dans le cadre de l'imposition à l'impôt sur les sociétés et du régime mère-filles ; CE, 19 mars 2018, n° 399868, « Min. C/ SA Pierre et Vacances : *Dr. fisc. 2019, n° 4, Comm. 125* ; à propos de l'avis à tiers détenteur et de l'ancien article L 71 du LPF prévoyant que le contribuable ne pouvait pas faire échec à l'évaluation de son train de vie en fonction de certaines dépenses, CE, Plén., 4 Juillet 1986, n° 42001 : *Dr. fisc. 1987, n° 52, Comm. 2352 ; RJF 10/86, n° 845, Concl. Olivier FOUQUET, p. 528 et s. ; D. 1988, Note MAUBLANC et FERNANDEZ, p. 312.**

Il lui arrive également d'adopter une interprétation extensive de certains textes, comme il a pu le faire dans le cadre de la théorie de l'abus de droit fiscal<sup>20</sup> ou en matière d'activité illicite. Il lui est par ailleurs toujours loisible de requalifier un acte et d'écarter la qualification de certaines opérations imposables, voire de substituer une base légale à la demande de l'administration dès lors que les droits et garanties des contribuables sont préservés.

Toutefois, si le juge de l'impôt a su infléchir la lettre des textes (et notamment la loi fiscale) dans le sens le plus opportun du point de vue économique ou social et du point de vue de l'équité, il n'est pas toujours parvenu à effacer les incidences et les iniquités liées à l'application littérale de la loi fiscale.

Ainsi que l'avait souligné un juge américain, le juge HOLMES, « les impôts sont le prix à payer pour une société civilisée ». Cette moralisation de la nécessité de l'impôt et ce rappel au civisme fiscal sont repris au fronton de l'administration fiscale américaine. Si les Etats-Unis sont parvenus à lutter contre la fraude fiscale, ainsi que l'ont montré deux auteurs<sup>21</sup>, pendant plusieurs décennies, c'est avant tout parce que l'administration fiscale s'est vue dotée d'importantes ressources juridiques et budgétaires pour faire appliquer l'esprit de la loi fiscale. Mais c'est aussi parce que des normes sociales visant à renforcer le consentement à l'impôt ont été créées. Force est cependant de constater que de nombreux montages fiscaux à la limite de la légalité échappent au contrôle du juge, soit par manque d'informations, soit par manque de moyens<sup>22</sup>. Ce dernier exploite désormais davantage les clauses anti-abus que les textes, notamment de droit dérivé européen, ont multiplié. Mais en limitant la liberté de gestion des entreprises, en se plaçant sur cet autre terrain que celui de l'acte anormal de gestion<sup>23</sup>, il n'est pas sûr que la moralisation et l'équité fiscale y aient gagné. Le juge a, par le passé, défini des critères de définition de l'abus de droit fiscal que le législateur a repris mais il n'est jamais parvenu à définir une frontière intangible entre l'ingénierie fiscale (relevant de l'optimisation fiscale, parfaitement légale) et le montage fiscal (relevant de l'évasion fiscale moralement condamnable). La mondialisation des économies offrira nécessairement de nouvelles possibilités d'optimisation fiscale. Le projet BEPS de lutte contre l'érosion des bases d'imposition (né de la crise financière, bancaire, économique et dans une certaine mesure, sociale), relayé en 2019 par le projet GLOBE, défendus par l'OCDE et soutenus par les chefs d'Etats et de gouvernement, au nom d'une plus grande transparence et équité fiscale, n'a pas permis de ralentir la course « au moins disant fiscal<sup>24</sup> ». Au travers de sa jurisprudence, le juge de l'impôt peut contribuer à renouer avec une certaine forme d'équité fiscale mais il n'est pas nécessairement en mesure de faire émerger une norme sociale visant à rétablir un renforcement du consentement de l'impôt. Il peut s'efforcer de veiller à réhabiliter le pouvoir du législateur là où ce dernier ferait défaut

---

<sup>20</sup> CE, Sect. , 27 Septembre 2006, n° 260050, « Min. C/ Sté JANFIN » : Dr. fisc. 2006, n° 47, Comm. 744.;

<sup>21</sup> Emmanuel SAEZ et Gabriel ZUCMAN, « Le triomphe de l'injustice : richesse, évasion fiscale et démocratie », Paris, Seuil, Les livres du Nouveau Monde, 2020, p. 86

<sup>22</sup> Que ce soit en France ou dans d'autres Etats comme les Etats-Unis, les effectifs des administrations financières se sont, ces dernières années, considérablement réduits.

<sup>23</sup> Jérôme TUROT, « La liberté de gestion des entreprises entre enfer et paradis (et plus près de l'enfer) » : Dr. fisc. 2017, n° 27, Etude 378.

<sup>24</sup> Emmanuel SAEZ et Gabriel ZUCMAN, « Le triomphe de l'injustice : richesse, évasion fiscale et démocratie », Paris, Seuil, Les livres du Nouveau Monde, 2020, p. 135.



mais il ne peut se substituer au pouvoir politique dans sa volonté de promouvoir ou non le civisme fiscal comme fondement du contrat social.