



UNIVERSITÉ PARIS II
PANTHÉON-ASSAS

BANQUE DES MEMOIRES

Master de droit public comparé
Dirigé par Gilles J. GUGLIELMI
2020

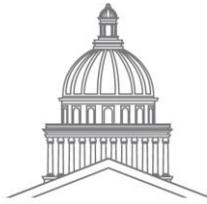
Titre du mémoire

Auteur Sarra BEN HASSEN

Sous la direction de Renaud BOURGET

Université Paris 2 Panthéon-Assas

Master 2 Droit Public Comparé



UNIVERSITÉ PARIS II
PANTHÉON-ASSAS

LA SECURITE JURIDIQUE EN DROIT FISCAL
ETUDE COMPAREE
FRANCE – TUNISIE

Mémoire de Master

Écrit et soutenu par

Sarrah BEN HASSEN

Sous la direction de

Mr. Renaud BOURGET

Année Universitaire

2019-2020

Avertissement

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans ce mémoire. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur et n'engagent que lui.

Remerciements

Je tiens à remercier mon directeur Monsieur *Renaud BOURGET* pour la confiance qu'il m'a témoignée en acceptant de diriger mes recherches et pour les perspectives d'analyse qu'il a fait germer dans mon esprit.

L'enseignement de qualité dispensé par le *Master « Droit Public Comparé »* a également su nourrir mes réflexions et a représenté une profonde satisfaction intellectuelle, merci donc à tou.te.s les enseignant.e.s.

Je tiens à exprimer toute ma gratitude à Monsieur *Mahmoud BEN HASSEN*, son soutien, son amour pour la Tunisie et sa grande rigueur intellectuelle, sont pour beaucoup dans l'achèvement de ce mémoire.

Sommaire

Partie 1. Le droit fiscal objet d'une réelle insécurité juridique

Chapitre 1. L'insécurité juridique facteur d'incivisme fiscal des contribuables

Section 1- Les facteurs imputables aux contribuables

Section 2. Les facteurs non imputables aux contribuables

Chapitre 2 : La matière fiscale génératrice d'une forte insécurité juridique

Section 1. Les facteurs d'insécurité juridique intrinsèques à la matière fiscale

Section 2. Les acteurs de la fiscalité, sources d'insécurité fiscale

Conclusion de la première partie

Partie 2. Les tentatives de réformes fiscales visant à promouvoir la sécurité juridique

Chapitre 1. La recherche de la conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable

Section 1. Comprendre les causes de la détérioration des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, comme première démarche

Section 2. La conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable, une quête toujours d'actualité

Chapitre 2. Les mécanismes de renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale, l'exemple du rescrit fiscal

Section 1. Le rescrit fiscal, une notion juridique au service de la sécurisation juridique de la matière fiscale

Section 2. La mise en œuvre du rescrit fiscal dans le système fiscal Français et Tunisien

Conclusion de la deuxième partie

Conclusion générale

Introduction

Le droit fiscal est une discipline juridique particulièrement sensible, car son objet d'étude concerne exclusivement l'impôt, un des fondements de la démocratie. L'impôt contemporain poursuit deux finalités. D'une part, une finalité financière permettant de pourvoir aux besoins de fonctionnement de l'Etat, et d'autre part, une finalité socio-économique permettant aux politiques par le biais de la fiscalité d'influer sur le comportement des administrés à des fins sociales et économiques. Ces deux fonctions ont contribué, pour chacune, à la multiplication des règles fiscales. Petit à petit, il en a résulté un foisonnement de dispositifs fiscaux, auquel la clarté et la simplicité font défaut en raison d'une stratification législative sans véritable cohérence d'ensemble. De ces deux fonctions de l'impôt résulte également une mutabilité permanente des règles en ce que la matière imposable et les politiques fiscales sont en perpétuelle évolution. Cette instabilité accrue des dispositions fiscales peut parfois prendre la forme de modification ou suppression rétroactives de dispositifs fiscaux. La dégradation de la qualité de la règle fiscale, avec son inintelligibilité et sa rétroactivité, tient également à la célérité de la procédure d'adoption parlementaire et aux contraintes des droits supra-législatifs. En effet, l'urgence avec laquelle les projets de loi et les amendements doivent être examinés autorise leurs rédacteurs à faire prévaloir leur intérêt sur la qualité des lois fiscales. Tandis que le développement de droits supra législatif, (tels que le droit constitutionnel ou le droit conventionnel) rend plus compliquée encore la rédaction des dispositions fiscales, ainsi que leur lisibilité.

L'impôt évolue au gré des orientations budgétaires propres aux différentes législatures, qui l'utilisent comme un levier pour le développement et la promotion de l'économie. Il est même considéré comme « *le prix à payer pour une société civilisée*¹ ». Comme, l'Etat ne peut pas utiliser de manière infinie l'emprunt comme moyen de financement des services publics, il va donc mettre en place une politique fiscale qui sera à l'origine des différents prélèvements opérés sur les contribuables. L'impôt est donc au final, « *la conséquence pratique de la politique fiscale*² ». L'Etat, peut même être à l'origine des « niches fiscales », en décidant de procéder à des exonérations ou de réduire l'imposition, dans le but de promouvoir l'investissement. Force est de constater, qu'à chaque fois que l'économie d'un état passe par une crise, le premier réflex tend à renfoncer et durcir les mécanismes et procédures de contrôle fiscal plutôt qu'à songer à l'idée d'amélioration des rapports entre le contribuable et l'administration fiscale. Dans un tel contexte de difficultés économiques et de montée des individualismes et du populisme, l'utilisation de l'impôt comme outil de gestion et d'optimisation peut inciter à l'évitement fiscal. Cet incivisme fiscal tend à fragiliser non seulement le rôle de l'État et la cohésion sociale mais surtout la sécurité juridique.

La question de justice fiscale s'est imposée, en Tunisie, comme une problématique d'une actualité particulièrement brûlante au cours des toutes dernières années. Les répercussions du changement politique de 2011, conjuguées avec une évolution d'une conjoncture économique marquée par une croissance molle, un sentiment économique timoré et un investissement en

¹ Henry Morgenthau, 52^e secrétaire du Trésor des Etats-Unis, sous la présidence Roosevelt (1934-1945).

² CAUSSADE (T.), La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude, thèse en vue de l'obtention du doctorat de l'université de Toulouse Capitole, 27 janvier 2017.

berne, a mis au-devant de la scène cette question de justice fiscale, d'ailleurs souvent posée en réaction aux privilèges fiscaux instaurés durant les précédentes décennies.

La Tunisie post-révolution est à son 15^e gouvernement pour 8 chefs de gouvernement, 10 ministres des Finances et 18 lois de Finances et lois de Finances complémentaires depuis la révolution de 2011, ce qui démontre clairement l'instabilité dans laquelle se trouve l'économie tunisienne. Face aux urgences et en absence d'orientation claire en termes de réformes structurelles, la situation des finances publiques est devenue au fil du temps critique. A l'évidence, la réussite de la transition démocratique en Tunisie est tributaire de la consolidation du rôle et le positionnement de l'Etat, qui est lui-même étroitement liée à sa capacité à lever l'impôt et de manière plus large de son aptitude à canaliser ses ressources budgétaires pour mettre en œuvre les orientations de politique économique. D'autant plus que les marges de manœuvre en matière d'endettement public deviennent particulièrement étroites avec des contraintes budgétaires difficilement conciliables.

Le système fiscal d'un pays est toujours en rapport avec son histoire. Dans ce sens, le fait que le système fiscal tunisien s'inspire du système français s'explique par l'histoire commune du régime de protectorat mais aussi par la proximité géographique et culturelle. Il est donc particulièrement intéressant d'étudier dans une approche comparative en France et en Tunisie, les manifestations « *d'un principe, celui de la sécurité juridique, qui est presque la raison d'être du droit lui-même*³ ». La sécurité et l'insécurité juridiques représentent les deux faces d'un même *Janus*. Si l'une symbolise l'ordre et la cohérence, l'autre est facteur de désordre et d'instabilité.

Alors qu'en Tunisie, le principe de sécurité juridique est le grand absent en droit tunisien, (même son équivalent en arabe est rarement utilisé et la doctrine ne l'a presque pas étudié), en France, c'est un thème récurrent qui « *tourne à l'obsession*⁴ ». En trente ans, on va vu se multiplier, des réflexions, des index, des études, des rapports, des articles, des thèses et des travaux de tous genres « *sur la sécurité juridique en général ou relatifs à une matière en particulier, rendent compte d'une atmosphère normative devenue irrespirable. Ils sont tous d'accord sur les formes variées que l'insécurité revêt et la nécessité de la combattre*⁵ ». Les résultats de ces analyses délivrent « *l'image d'un système juridique qui ne maîtriserait plus le flot des règles qui le composent : c'est l'emballage normatif généralisé*⁶ ». Selon, J. Carbonnier, « *le droit enserre et submerge, au risque de l'asphyxie, là où il devrait protéger et assurer la prise de décisions*⁷ ».

Malgré les tentatives de simplification du droit, de l'amélioration de la qualité de la réglementation et de la maîtrise de l'inflation normative, les avancées de la sécurité juridique restent insuffisantes, comme si elles se trouvaient structurellement empêchées. « *Rares sont en effet les mécanismes visant à promouvoir la sécurité juridique qui ont pour l'heure véritablement permis le recul du mal qui les ont justifiés. Tout se passe le plus souvent comme si l'insécurité qui gangrène le droit contemporain venait corrompre jusqu'aux remèdes censés*

³ FROMONT (M), « Le principe de sécurité juridique », L'Actualité juridique, Droit administratif, 20 juin 1996 spécial, P. 178.

⁴ Rapport « sécurité juridique et initiative économique », Le Clubs des juristes, Groupe de travail présidé par Henri de Castries et Nicolas Molfessis, Éditions mare & martin, Paris, Mai 2015.

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

⁷ Cité dans le Rapport « sécurité juridique et initiative économique », *op.cit.*

la combattre ». Entre l'objectif formulé et sa réalisation, on peut craindre que le système en soit génère une insécurité qu'il veut pourtant combattre, il est donc « *urgent de porter remède à un corps malade de son enflure*⁸ ».

Parmi les disciplines juridiques frappées par l'insécurité juridique, « *chacun sait que le droit fiscal arrive au premier rang*⁹ ». Il sied à ce stade de définir d'abord la notion de sécurité juridique, ensuite sa transposition en matière fiscale.

En latin, le mot *securitas* désigne ce qui est relatif à « *l'exemption de soucis, à la tranquillité de l'âme*¹⁰ ». Etymologiquement issu du mot latin *securus* qui est relatif à ce qui est « *exempt de souci, sans inquiétude, sans trouble, tranquille, calme* », le mot *securitas* est à l'origine du mot français « sécurité ».

Il existe une pluralité de définitions de la sécurité et le *grand Larousse illustré* en donne lui-même trois. La première concerne la situation dans laquelle « *quelqu'un, quelque chose n'est exposé à aucun danger, à aucun risque, en particulier d'agression physique, d'accidents, de vol, de détérioration*¹¹ ». La deuxième est relative à « *la situation de quelqu'un qui se sent à l'abri du danger, qui est rassuré* ». La troisième, enfin, a trait à l'absence ou à la limitation des risques dans un domaine précis. Ces trois définitions présentent des éléments communs dont le plus remarquable est l'absence ou la limitation des notions de risque et de danger.

La notion de sécurité qui définit une situation caractérisée par l'absence de risque ou de danger de survenance d'un mal, d'un dommage, d'un inconvénient ou encore d'un préjudice quelconque a été transposée en droit. De cette transposition est née la sécurité juridique qui n'est pas autre chose que l'appropriation de la sécurité par le droit en général.

Pour appréhender la notion de sécurité juridique, il faut tout d'abord rappeler son histoire juridique. La sécurité juridique est un principe issu du droit romain qui a pris racine dans le droit allemand, puis adopté en droit communautaire.

C'est à Rome, que les fondations théoriques et pratiques du principe de sécurité juridique ont été posées. Ce principe était alors « *décomposé en deux sous-principes, celui d'orientation et celui de réalisation*¹² ». Ainsi, le premier sous-principe, celui d'orientation (*certitudo*) impliquait que le sujet de droit connaisse à l'avance quels choix juridiques sont attendus de lui comme de ses semblables, tandis que le second, celui de réalisation (*securitas*) résidait dans le respect concret des lois au sens large, jurisprudences et contrats.

Cependant, c'est dans l'héritage du droit allemand, que le principe contemporain de sécurité juridique a trouvé racine. Les allemands ont en effet « *protégé et développé les notions héritées du droit romain*¹³ ». La sécurité juridique est ainsi issue de « *l'héritage romain du droit allemand*¹⁴ ». Le Conseil constitutionnel a souligné, dans le commentaire de sa décision du 19

⁸ MOLFESSI (N), « Combattre l'insécurité juridique ou la lutte du système juridique contre lui-même », Conseil d'Etat, *sécurité juridique et complexité du droit*, E.D.C.E, n° 58, 2006, P. 391.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ GAFFIOT (F), *Dictionnaire latin français*, Hachette, 2000, P.1412.

¹¹ *Le grand Larousse illustré*, éd. 2015, Larousse, 2014, P.1057

¹² DE RUSSEL (D.S), RAIMBAULT (P), « Nature et racines du principe de sécurité juridique : une mise au point », *Revue internationale de droit comparé*, Vol. 55 n° 1, Janvier-mars 2003, PP. 85-103.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ *Ibid.*

décembre 2013, que ce principe provient du droit allemand¹⁵. En droit positif allemand, c'est la Loi fondamentale de Bonn de 1949 et particulièrement ses articles 20 (alinéa 3) et 29 qui renvoient au principe de sécurité juridique, ce dernier étant liée au concept d'Etat de droit. La Cour constitutionnelle fédérale allemande s'est en effet basée sur la notion d'Etat de droit pour consacrer le principe de sécurité juridique sur la base desdits articles¹⁶.

De plus, la sécurité juridique trouve à s'appliquer tant en droit de l'Union européenne, où la Cour de justice de l'Union européenne lui assure une effectivité certaine, qu'en droit européenne des droits de l'homme, dans lequel c'est la Cour européenne des droits de l'homme qui remplit ce rôle.

La Cour de justice de l'Union européenne a consacré la sécurité juridique comme principe du droit communautaire dans un arrêt du 22 mars 1961 *S.N.U.P.A.T c/ Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier (CECA)* puis comme principe général intrinsèque à l'ordre juridique communautaire dans un arrêt ultérieur *Meroni c/ Haute Autorité de la CECA* du 13 juillet 1961¹⁷. La sécurité juridique revêt ainsi une importance toute particulière car elle constitue « *une règle de droit à respecter dans l'application du Traité* »¹⁸. La CJUE a confirmé ultérieurement la consécration de la sécurité juridique comme principe général du droit communautaire dans un arrêt en date du 27 mars 1980, *Amministrazione delle finanze dello Stato contre Denkavit italiana Srl* et plus récemment dans un arrêt de Grande Chambre du 10 mars 2009 *Gottfried Heinrich*¹⁹.

La CJUE semble avoir « *synthétisé l'ensemble des impératifs liés à la sécurité juridique*²⁰ » dans un arrêt du 5 juillet 2012, en précisant que « *les règles de droit doivent être claires, précises et prévisibles*²¹ ». Cela signifie que « *la législation communautaire doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables*²² » et que ces derniers « *doivent [...] pouvoir connaître sans ambiguïté leurs droits et obligations et prendre leurs dispositions en conséquence*²³ ». Ainsi, des dispositions juridiques ne sauraient être remises en cause de manière rétroactive²⁴. En somme, le principe de sécurité juridique semble relatif à l'accessibilité et à la compréhension des normes juridiques par les contribuables et il est par conséquent « *fondé sur la nécessaire connaissance de leurs droits par les justiciables*²⁵ ». Par conséquent, si

¹⁵ Cons. const., commentaire de la décision Cons. const., déc. n° 2013-682 DC du 19 déc. 2013, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 (JORF du 24 décembre 2013 page 21069, texte n° 4 ; Recueil, P. 1094), http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2013682DCccc_682dc.pdf.

¹⁶ Cour constitutionnelle fédérale allemande, 1er juill. 1953, BVerfGE 2, 380.

¹⁷ CJCE, 22 mars 1961, aff. jtes 42/59 et 49/59, SNUPAT c/ HA CECA : Rec. CJCE 1961, p. 103 ; - CJCE, 13 juill. 1961, aff. jointes C-14, 16, 17, 20, 24, 26 et 27/60 et 1-61, Meroni c/ Haute Autorité de la CECA, : Rec. CJCE 1961, p. 319.

¹⁸ CJCE, 6 avr. 1962, aff. C-13/61, Kledingverkoopbedrijf de Geus en Uitdenbogerd c/Robert Bosch GmbH: Rec. CJCE 1962, P. 97.

¹⁹ CJUE, gde ch., 10 mars 2009, aff. C-345/06, Gottfried Heinrich : Rec. CJCE2009 p.I-01659.

²⁰ GRECH (F), « Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français », 9e congrès français de droit constitutionnel, 26, 27 et 28 juin 2014, Actes du Congrès.

²¹ CJUE, 1re ch., 5 juill. 2012, aff. C-318/10, Société d'investissement pour l'agriculture tropicale (SIAT) SA c/ Belgique, pt. 58 : Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 71, note E. Meier et A. Calloud ; Europe 2012, comm. 322, note A.-L. Mosbrucker

²² CJCE, 15 déc. 1987, aff. 325/85, Irlande c/ Commission, pt. 18 : Rec. CJCE, p. 5041

²³ CJCE, 13 février 1996, aff. C-143/93, Van Es Douane Agente, pt. 27 et 29 : Rec. CJCE 1996 p.I-0431

²⁴ CJCE, 8 avr. 1976, aff. C-43/75, Mlle Defrenne c/ Sabena : Rec. CJCE 1976, p. 455

²⁵ JOANNARD-LARDANT (E), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », Dr. fisc. 2014, n° 10, P.191.

la sécurité juridique est indéniablement, « *un fil conducteur*²⁶ » de la jurisprudence communautaire, elle en constitue néanmoins un principe limité voire relatif car, de l'aveu de la Cour elle-même, celui-ci ne saurait s'appliquer de manière absolue²⁷.

La consécration du principe de sécurité juridique en droit de l'Union européenne trouve sa justification dans « *la construction de l'ordre juridique communautaire*²⁸ ». En somme, la consécration prétorienne du principe de sécurité juridique par la CJUE permet de poser « *les fondements intellectuels d'une Europe du droit*²⁹ ».

L'utilisation du principe de sécurité juridique par la CJUE est moins aisément identifiable dans deux séries d'hypothèses. D'une part, la CJUE n'utilise pas toujours explicitement l'expression « sécurité juridique » dans ses arrêts alors même qu'ils se réfèrent expressément à ce principe. Néanmoins, « *ce défaut de référence explicite n'est pas neutre*³⁰ », car il emporte la démonstration que pour la Cour, la sécurité juridique n'est pas seulement un principe général du droit. D'autre part, la CJUE utilise parfois l'expression d'« exigence » à propos de la sécurité juridique. Ainsi, dans deux arrêts en date de 1972, la Cour a affirmé que la sécurité juridique constitue une « exigence fondamentale » de notre droit communautaire. De plus, dans un arrêt du 14 juillet 1977 *Bavaria*, la CJUE a relevé que « l'application uniforme » dans tous les Etats membres de notions et qualifications dégagées par la Cour est une « exigence » fondée sur « le principe de la sécurité juridique ». Dès lors, l'utilisation de l'expression « exigence » à propos de la sécurité juridique semble démontrer que la CJUE « *perçoit davantage la sécurité juridique comme un droit objectif que comme un droit subjectif* »³¹.

La Cour européenne des droits de l'homme a quant à elle, reconnu, en 1979 le principe de sécurité juridique comme « *nécessairement inhérent au droit de la Convention comme au droit communautaire*³² ». Il s'agit de la première évocation du principe de sécurité juridique par la Cour³³. Celui-ci lui permet de vérifier la conformité des droits internes à ladite Convention « *y compris les principes généraux qui s'y trouvent contenus de manière explicite ou implicite, notamment le principe de sécurité juridique*³⁴ ». A cet égard, la CEDH rappelle régulièrement que le principe de sécurité juridique n'est contenu que de manière « *implicite dans la Convention*³⁵ ». Le principe de sécurité juridique trouverait ainsi « *un fondement indirect* » en droit européen et notamment avec son désormais célèbre article 6 §1 qui relatif au droit à un

²⁶ CAMBY (J.P), « La sécurité juridique : une exigence juridictionnelle (Observations à propos de l'arrêt du CE du 24 mars 2006, Société KPMG) », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 1er septembre 2006, n° 5, P. 1169.

²⁷ CJCE, 6 avr. 1962, aff. C-13/61, *Kledingverkoopbedrijf de Geus en Uitdenbogerd c/Robert Bosch GmbH*, *op. cit.*

²⁸ CRISTAU (A), « L'exigence de sécurité juridique », *Recueil Dalloz* 2002, P. 2814.

²⁹ PUISSOCHET (J.P) et LEGAL (H), « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *Cah. Cons. const. n° 11* (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001, P. 98.

³⁰ *Ibid.*

³¹ CRISTAU (A), « L'exigence de sécurité juridique », *op. cit.*

³² CEDH, 13 juin 1979, n° 6833/74, *Marckx c/ Belgique*, pt. 58 : série A n° 31 ; GACEDH, n° 51.

³³ BORDES (E), « Radioscopie jurisprudentielle du principe de sécurité juridique, Analyse des évolutions possibles à la lumière de la QPC », *VIIIe Congrès national de l'A.F.D.C.*, Nancy, 16, 17 et 18 juin 2011.

³⁴ CEDH (Grande Chambre), 9 juillet 2009, *Mooren c. Allemagne*, n° 11364/03, pt. 72 : rec. CEDH 2010

³⁵ CEDH, 24 janv. 2008, n° 29787/03 et 29810/03, *Riad et Idiab c/ Belgique*, pt. 49 : JCP G 2008, I, 167, n° 1, chron. F. Sudre

procès équitable³⁶. Cet article semble toutefois constituer un fondement fragile pour la sécurité juridique car cette dernière ne concerne pas exclusivement les règles de droit relatives au procès. En tout état de cause, la portée de la sécurité juridique en droit européen des droits de l'homme semble importante puisque la Cour considère que ce principe « *constitue l'un des éléments fondamentaux de l'Etat de droit*³⁷ » et rappelle régulièrement qu' « *il est particulièrement important de satisfaire au principe de sécurité juridique*³⁸ » car « *un des éléments fondamentaux de la prééminence du droit est le principe de la sécurité des rapports juridiques*³⁹ ».

Il est incontestable que la sécurité juridique ne connaît aucune consécration textuelle explicite en droit français. En effet, elle n'est présente « *ni dans le texte de la Constitution de 1958, ni dans celui du Préambule de 1946, ni même dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*⁴⁰ ». Par conséquent, le principe de sécurité juridique semble être un principe « *clandestin* » en droit français⁴¹. Toutefois les articles 2 et 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789 semblent pouvoir constituer un fondement textuel adéquat voire pertinent pour la sécurité juridique en droit français.

L'article 2 de la DDHC de 1789 dispose que « *le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression* ». Comme fondement de la sûreté, cet article « *peut inclure sans difficulté la sûreté des relations sociales et la protection des droits* » qui en découle. En effet, avec la notion de sûreté, la Révolution n'a pas seulement voulu mettre en place une protection des personnes et des biens mais également une protection des droits⁴². L'article 8 de la Constitution dite « *jacobine* » disposait que « *la sûreté consiste dans la protection accordée par la société à chacun de ses membres pour la conservation de sa personne, de ses droits et de ses propriétés*⁴³ ». Pour sa part, l'article 10 de la Déclaration girondine disposait quant à lui que « *la sûreté consiste dans la protection accordée par la société à chaque Citoyen, pour la conservation de sa personne, de ses biens et de ses droits* ». L'article 2 de la DDHC de 1789, fruit de la Révolution, inclut donc indéniablement une protection des droits avec « *la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme*⁴⁴ ». En somme, protéger les droits des citoyens, c'est bien assurer la sécurité juridique.

L'article 16 de la DDHC de 1789 dispose quant à lui que « *Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ». La notion de « *garantie des droits* » semble offrir « *une emprise*

³⁶ JOANNARD-LARDANT (E), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », *op. cit.*

³⁷ CEDH, 24 janv. 2008, n° 29787/03 et 29810/03, Riad et Idiab c/ Belgique, *op. cit.*

³⁸ CEDH, 31 juillet 2000, n° 34578/97, Jecius c. Lituanie, pt. 56.

³⁹ CEDH, grande chambre, 23 janvier 2001, n° 28342/95, Brumarescu c/ Roumanie, pt. 61: JCP 2001, I, 342, F. Sudre.

⁴⁰ DE LAMOTHE (O.D), « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », *Regards croisés sur la sécurité juridique*, n° spécial, LPA 2006, n° 54, p. 10 ; CE, Rapport public 2006 : Sécurité juridique et complexité des droits, Etudes et documents n° 57, La Documentation française, 2006, p. 369.

⁴¹ MATHIEU (B), « La sécurité juridique, un principe constitutionnel clandestin mais efficient », *Mélanges Patrice Gélard, Montchrétien*, 2000, p. 301.

⁴² LUCHAIRE (F), « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », *Cah. Cons. const. n° 11* (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001, p. 67.

⁴³ Constitution du 24 juin 1793, article 8.

⁴⁴ Plan de Constitution (dite « girondine ») présenté à la Convention nationale les 15 et 16 février 1793, l'an II de la République, article 10.

constitutionnelle» indéniable au principe de sécurité juridique en droit français⁴⁵. La doctrine⁴⁶ affirme en effet depuis plusieurs années, que l'article 16 de la DDHC de 1789 est « *le meilleur réceptacle* » du principe de sécurité juridique en ce qu'il comporte une « *garantie des droits*⁴⁷ ». Cet article constitue en effet « *l'expression la plus claire de l'Etat de droit, dont la sécurité juridique fait intrinsèquement partie*⁴⁸ ». En outre, il est « *reconnu comme un texte de droit positif dont l'effectivité doit être assurée*⁴⁹ ». De plus, l'article 16 de la DDHC de 1789 présente l'avantage non-négligeable de « *n'affirmer aucun droit substantiel*⁵⁰ ». La sécurité juridique semble donc représenter « *la terminologie contemporaine* » de la garantie des droits. Par conséquent, la sécurité juridique ne connaît qu'une existence indirecte en droit français même si les articles 2 et 16 de la DDHC de 1789 peuvent constituer des fondements juridiques adéquats bien qu'implicites. Selon R. BOURGET, C'est Gaston JEZE qui est « *précurseur, à son issu, de la théorie de la sécurité juridique en matière fiscale étant donné qu'il a défendu sans s'en rendre compte l'un des éléments qui la composent : la clarté de la règle de droit*⁵¹ ».

Il faut à présent s'interroger sur la réception de la sécurité juridique par les juridictions françaises pour voir si à défaut d'être reconnue de manière indiscutable par les textes, elle jouit d'une existence réelle en jurisprudence. La jurisprudence du Conseil constitutionnel est caractérisée par une absence de référence explicite à la sécurité juridique. Cependant, celle-ci est assurément une « *référence implicite majeure du contrôle de constitutionnalité*⁵² ». Dès lors, il est possible de considérer que la sécurité juridique a été constitutionnalisée dans sa substance. Le Conseil constitutionnel a toujours exclu de consacrer en tant que tel un principe de sécurité juridique. Ainsi, dans une décision du 29 décembre 1984, il a refusé de reconnaître « *le principe de sécurité juridique qui fonde le droit des personnes dans une démocratie* » pourtant invoqué par les requérants⁵³. Quelques années plus tard, en 1997, le Conseil constitutionnel a rejeté le raisonnement des requérants selon lesquels les dispositions juridiques litigieuses contreviendraient « *à un principe de "sécurité juridique"*⁵⁴ ». Il a confirmé cette position dans une décision récente du 19 décembre 2013 dans laquelle il maintient « *son refus de consacrer en tant que tel un principe de sécurité juridique*⁵⁵ ». Cependant, le Conseil constitutionnel a dénoncé à plusieurs reprises dans ses décisions l'insécurité juridique, en la désignant de manière explicite. Ainsi, dans une décision du 21 janvier 1994, il a critiqué « *le risque d'instabilité*

⁴⁵ JOANNARD-LARDANT (E), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », *op. cit.*

⁴⁶ MATHIEU (B), « Chronique de jurisprudence constitutionnelle », *Petites Affiches*, 13 mars 1996, n° 32.

⁴⁷ JOANNARD-LARDANT (E), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », *op. cit.*

⁴⁸ CRISTAU (A), « L'exigence de sécurité juridique », *op. cit.* MATHIEU (B), « La sécurité juridique, un produit d'importation dorénavant "made in France" », *Recueil Dalloz* 2000, n° du 27 janvier, point de vue, P. VII.

⁴⁹ MATHIEU (B), VERPEAUX (M), « Jurisprudence constitutionnelle », *La semaine juridique*, Edition générale n° 40, 4 octobre 2010, I 261.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ BOURGET (R), « La science juridique et le droit financier et fiscal : Etude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles) », thèse de doctorat en droit public, Université Paris 2 Panthéon-Assas, 2010.

⁵² DE LAMOTHE (O.D), « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », *op. cit.*

⁵³ Cons. const., décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, cons. 4 : Journal officiel du 30 décembre 1984, page 4167, Recueil, P. 94.

⁵⁴ Cons. const., décision n° 97-391 DC du 7 novembre 1997, cons. 5 : Journal officiel du 11 novembre 1997, page 16390, Recueil, P. 232.

⁵⁵ Cah. Cons. const. n° 42, janvier 2014, commentaire de la décision Cons. const., décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *op. cit.*

juridique » lié à « la multiplicité des contestations de la légalité externe [des] actes [relevant du seul droit de l'urbanisme]⁵⁶ ». De même, dans une décision du 29 décembre 2005, il a dénoncé les incertitudes résultant de la complexité de certaines règles juridique ; lesquelles seraient source « d'insécurité juridique⁵⁷ ». Dès lors, le Conseil constitutionnel semble faire preuve d'une réelle « répugnance » à l'égard du principe de sécurité juridique⁵⁸.

A défaut d'être reconnue comme un principe constitutionnel en tant que tel par le Conseil constitutionnel, la sécurité juridique semble être « une référence implicite majeure du contrôle de constitutionnalité⁵⁹ ». En effet, la doctrine semble « unanime pour placer l'œuvre du Conseil constitutionnel "sous les auspices"⁶⁰ de la sécurité juridique⁶¹ » et souligner qu'il exerce son contrôle à l'aune de l'exigence de celle-ci⁶².

Ensuite, la sécurité juridique est une préoccupation ancienne du juge administratif. Dans sa fonction administrative, le Conseil d'Etat ainsi a formulé en matière de sécurité juridique des recommandations, voire des exigences au travers notamment de ses rapports publics, dont les plus emblématiques datent de 1991 et 2006. Dans sa fonction juridictionnelle, le Conseil d'Etat n'a procédé à la reconnaissance explicite du principe de sécurité juridique qu'en 2006. Toutefois, une ambiguïté demeure concernant sur la valeur juridique du principe de sécurité juridique ainsi consacré dans son important arrêt *KPMG*⁶³.

Dans son rapport public de 1991, le Conseil d'Etat souligne le fait que la sécurité juridique semble menacée par deux facteurs : en premier lieu, la prolifération des textes et en second lieu, l'instabilité des règles ainsi que la « dégradation de la norme⁶⁴ ». Le rapport mentionne notamment qu'en 1991, le citoyen français devait se conformer à près de 150.000 textes et que le Conseil d'Etat avait examiné pour la seule année 1991, 798 projets de textes à portée générale (lois et règlements)⁶⁵. Ce n'est qu'en 2006 que le Conseil d'Etat a de nouveau traité la problématique de la sécurité juridique dans son rapport public annuel. Le rapport public du Conseil d'Etat de 2006 a été rendu à un « moment où le besoin de sécurité juridique se faisait vivement sentir⁶⁶ ». Le Conseil d'Etat commence par souligner en introduction que le principe de sécurité juridique « ne figure ni dans notre droit administratif, ni dans notre corpus constitutionnel » mais qu'il « comporte de nombreuses applications essentielles dans notre droit : prévisibilité de la loi, clarté et accessibilité de la norme⁶⁷ ». Est également mentionnée la difficulté à « concilier l'impératif d'innovation d'une part, et la stabilité, la prévisibilité et

⁵⁶ Cons. const., décision n° 93-335 DC du 21 janvier 1994 cons. 4 : Journal officiel du 26 janvier 1994, page 1382, Recueil, P. 40.

⁵⁷ Cons. const., décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *op. cit.* cons. P.84.

⁵⁸ JOANNARD-LARDANT (E), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », *op. cit.*

⁵⁹ DE LAMOTHE (O.D), « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », *op. cit.*

⁶⁰ VALEMBOIS (A.L), « La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique », *Cah. Cons. const.* n° 17, mars 2005, P. 127.

⁶¹ GRECH (F), « Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français », *op. cit.*

⁶² CRISTAU (A), « L'exigence de sécurité juridique », *op. cit.*

⁶³ CE, Ass., 24 mars 2006, n° 288460, 288465, 288474 et 288485, Sté KPMG et a. : Rec. CE 2006, P. 254 .

⁶⁴ CE, Rapport public 1991 : De la sécurité juridique, Etudes et documents n° 43, Doc. fr., 1991 présenté par Marceau Long le 20 mai 1992 : JCP, 27 Mai 1992, n° 22.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ CAMBY (J.B), « Sécurité juridique et insécurité jurisprudentielle », *RDP*, 2006, P. 1505.

⁶⁷ CE, Rapport public 2006 : Sécurité juridique et complexité des droits, *op. cit.*, P. 229.

*le consensus minimum indispensables non seulement à la sécurité juridique, mais aussi à l'efficacité de toute réforme d'autre part*⁶⁸ ». Chacun de ces rapports souligne « *le sentiment d'insécurité que peut éprouver le citoyen* » et il est démontré que la bataille contre l'insécurité juridique ne pourra être menée qu'en envisageant « *la lutte du système contre lui-même*⁶⁹ ».

La sécurité juridique semble être une notion « *plus fonctionnelle que conceptuelle*⁷⁰ ». En effet, il n'existe pas une définition de la sécurité juridique faisant consensus mais une pluralité de définitions possibles en raison de son caractère plurivoque. A défaut d'une définition conceptuelle, il est toutefois possible de cerner et délimiter le contenu fonctionnel d'une telle notion. Le caractère fonctionnel de la notion de sécurité juridique comporte deux dimensions essentielles : la connaissance et la prévision du droit. Le droit à la sécurité juridique serait « un droit au non-bouleversement⁷¹ ».

L'absence de définition conceptuelle de la notion de sécurité juridique résulte de deux facteurs liés. Tout d'abord, la sécurité juridique souffre d'une absence d'unicité à propos des définitions la concernant. Ensuite, la notion de sécurité juridique est profondément tautologique ce qui ne facilite guère la compréhension d'une telle notion.

L'absence d'unicité à propos de la définition de la sécurité juridique est « *dénoncée depuis longtemps*⁷² ». La sécurité juridique, qui admet plusieurs définitions plurivoques, peut notamment être définie comme « *la possibilité reconnue à l'opérateur économique, fiscal, à tout administré d'évoluer dans un environnement juridique sûr parce qu'à l'abri des aléas et des revirements imprévisibles affectant les normes de droit*⁷³ ». Elle est également « *le processus par lequel l'autorité publique donne consistance aux dispositions garantissant la plénitude des libertés, la juste jouissance du fruit du travail, la réalité et l'épaisseur de la solidarité*⁷⁴ ». En outre, la sécurité juridique « *implique que les citoyens soient, sans que cela appelle des efforts insurmontables de leur part en mesure de déterminer ce qui est permis et défendu par le droit applicable*⁷⁵ ».

La sécurité juridique est ainsi définie en des termes très généraux, vagues et dépourvus de toute précision et concerne donc « *la fiabilité de l'environnement juridique*⁷⁶ », le besoin pour le citoyen d'évoluer dans un « *environnement juridique stable*⁷⁷ », « *favorable*⁷⁸ ». En somme, la sécurité juridique peut se définir comme la reconnaissance pour le citoyen du droit d'évoluer dans un environnement juridique sûr, un « *univers juridique stable* », ce droit devant être garanti

⁶⁸ *Ibid.*, P. 232

⁶⁹ MOLFESSIS (N), « Combattre l'insécurité juridique ou la lutte du système juridique contre lui-même », *op. cit.*, P. 391.

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ OCDE, Droits et obligations des contribuables, Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE, 1990, P. 14.

⁷² BORDES (E), « Radioscopie jurisprudentielle du principe de sécurité juridique, Analyse des évolutions possibles à la lumière de la QPC », *op. cit.*

⁷³ HEERS (M), « La sécurité juridique en droit administratif français », *RFDA*, 1995, PP. 963.

⁷⁴ GROS (F), *Le principe sécurité*, Gallimard, 2012, P. 112.

⁷⁵ CE, *Rapport public 2006 : Sécurité juridique et complexité des droits*, P. 281.

⁷⁶ MATHIEU (B), VERPEAUX (M), « Chronique de jurisprudence constitutionnelle n° 18 », *Petites affiches*, 4 mars 1998, n° 27, P. 16.

⁷⁷ CAMBY (J.B), « La sécurité juridique : une exigence juridictionnelle », *op. cit.*

⁷⁸ MATHIEU (B), « Réflexions en guise de conclusion sur le principe de sécurité juridique », *op. cit.*

par l'autorité publique⁷⁹. Par conséquent, il ne fait aucun doute que la sécurité juridique a un caractère « fuyant » et qu'elle ne constitue pas « *une catégorie juridique aux frontières, ni aux conséquences, ni aux contours, ni au contenu parfaitement bien délimités*⁸⁰ ». Elle « *tend ainsi à échapper à tout effort de définition conceptuelle*⁸¹ ». Dès lors, il est « *malaisé de concevoir la notion en elle-même, de manière en quelque sorte générique ou abstraite*⁸² ». La difficulté pour appréhender de manière conceptuelle la notion de sécurité juridique semble résider dans son caractère tautologique très prégnant.

Le caractère tautologique et « redondant⁸³ » de la sécurité juridique est manifeste tant cette notion est « polysémique⁸⁴ », « plurivoque⁸⁵ », « polymorphe⁸⁶ » et « protéiforme⁸⁷ ».

Elle est en quelque sorte un « *pavillon recouvrant une multitude de principes plus spécifiques*⁸⁸ ». Dès lors, la sécurité juridique ne semble pas exister sous une forme unique, « pure » mais sous des formes « dérivées⁸⁹ ». La sécurité juridique semble donc être un principe « *matriciel* », c'est-à-dire « *engendrant d'autres droits de portée et de valeur différentes*⁹⁰ ».

L'absence d'unicité à propos des définitions de la sécurité juridique et son caractère intrinsèquement tautologique constituent les deux facteurs principaux de la fragilisation de la sécurité juridique. En effet, cette dernière n'étant dotée d'aucune définition conceptuelle, elle est une notion relative, malléable et cela ne fait que renforcer le pouvoir des juges à son égard qui pourraient en disposer à leur guise. La sécurité juridique apparaît ainsi comme une véritable notion « *fourre-tout*⁹¹ », un « *concept si général que l'on peut lui faire dire ce que l'on veut*⁹² ».

A défaut d'une définition conceptuelle univoque, la sécurité juridique est dotée d'un contenu fonctionnel objectif qu'il est possible de synthétiser en deux grandes composantes : « *savoir et prévoir*⁹³ ». Autrement dit, la notion de sécurité juridique implique des exigences à la fois d'ordre matériel (relatives à la qualité de la loi) et d'ordre temporel (relatives à la prévisibilité

⁷⁹ CAMBY (J.B), « La sécurité juridique : une exigence juridictionnelle », *op. cit.*

⁸⁰ PACTEAU (B), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », *AJDA* 1995, p. 151.

⁸¹ VALEMBOIS (A.L), « La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique », *op. cit.*

⁸² BOULOUIS (J), « Quelques observations à propos de la sécurité juridique, Du droit international au droit de l'intégration », *Du droit international au droit de l'intégration : liber amicorum Pierre Pescatore*, Baden-Baden : Nomos Verlagsgesellschaft, 1987, P. 53.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ VALEMBOIS (A.L), « La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique », *op. cit.*

⁸⁶ PACTEAU (B), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », *op. cit.*

⁸⁷ CRISTAU (A), « L'exigence de sécurité juridique », *op. cit.*

⁸⁸ MELLERAY (F), « L'arrêt KPMG consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », *note sur C.E., Ass.*, 24 mars 2006, Société KPMG et autres, A.J.D.A, P.897.

⁸⁹ BORZEIX (A), « La question prioritaire de constitutionnalité : quelle confiance légitime, quelle sécurité juridique », *Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'étranger*, n° 4, 2010, P. 981-1002.

⁹⁰ MATHIEU (B), « Pour une reconnaissance de "principes matriciels" en matière de protection constitutionnelle des droits de l'homme », *Recueil Dalloz* 1995, P. 221.

⁹¹ BORDES (E), « Radioscopie jurisprudentielle du principe de sécurité juridique, Analyse des évolutions possibles à la lumière de la QPC », *op. cit.*

⁹² BOISSARD (S), « Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de tous moyens d'action et sans transiger sur le respect du principe de légalité ? Le difficile dilemme du juge administratif », *Cah. Cons. const.* n° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001, p. 70, in Astrid Marionneau, « L'introduction de la notion d'espérance légitime en droit fiscal », *Droit fiscal* n° 47, 20 novembre 2014, P.631.

⁹³ PACTEAU (B), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », *op. cit.*

de la loi, et plus généralement à la stabilité de l'ordre juridique). En somme, la notion de sécurité juridique comporte deux fonctionnalités indissociables l'une de l'autre : la clarté et la prévisibilité ; ce que le Professeur B. PACTEAU a résumé de manière limpide avec la formule : « *savoir et prévoir*⁹⁴ ».

D'une part, la sécurité juridique est intrinsèquement liée à la connaissance du droit positif, c'est-à-dire essentiellement la Loi. Celle-ci doit présenter des garanties particulières, et au premier rang desquelles figurent celles consacrées par la jurisprudence constitutionnelle, à savoir la clarté l'accessibilité et l'intelligibilité. Ainsi, est conforme à la sécurité juridique, la loi qui présente un certain nombre de caractéristiques. La première condition est la publicité de la loi qui implique son accessibilité. Elle doit ainsi être « *connue de tous, clairement affichée*⁹⁵ ». La deuxième condition est la clarté de la loi, en d'autres termes son intelligibilité. La loi doit pouvoir être comprise par tous pour garantir l'effectivité de l'adage selon lequel *Nemo censetur ignorare legem*, c'est-à-dire que personne ne peut invoquer l'ignorance qu'il a de la loi pour échapper à son application. La loi ne peut ainsi « *risquer d'être abstruse, compliquée*⁹⁶ ».

D'autre part, la sécurité juridique est indissociable de la prévisibilité, dont le champ d'application semble double car concernant tout à la fois le droit au sens large, compris comme la Loi et la jurisprudence, ainsi que les conséquences juridiques de leurs actes par les sujets de droit. La prévisibilité tient à la stabilité de la loi. A cet égard, la loi doit rester rare et stable. En effet, la profusion de normes nouvelles et les changements législatifs trop fréquents nuisent à la cohérence de la règle de droit et ne peuvent que créer une instabilité préjudiciable. Dès 1991, le Conseil d'Etat rappelait que la règle juridique doit présenter non seulement de la cohérence et de la clarté mais également une certaine stabilité⁹⁷.

Par ailleurs, la sécurité juridique est indissociable de notions, qui peuvent sembler à certains égards conceptuellement distinctes mais qui sont fonctionnellement voisines, telles les notions de confiance légitime, d'attente et d'espérance légitimes.

Si la sécurité juridique est l'appropriation de la notion de sécurité par le droit en général, il convient à présent de s'interroger plus spécifiquement sur l'application de la sécurité juridique à la matière fiscale. A cet égard, il ne fait aucun doute que le droit fiscal génère une très forte insécurité juridique pour les contribuables, personnes physiques ou morales, à titre principal, et pour l'administration fiscale à titre secondaire. La fiscalité, et en particulier le contentieux fiscal, sont des champs particulièrement propices à l'application du principe de sécurité juridique.

Dès lors, la sécurité fiscale ne serait-elle que la simple transposition de la sécurité juridique en matière fiscale, ou alors en constituerait-elle une expression particulièrement approfondie en raison des particularités du droit fiscal ?

La sécurité fiscale est incontestablement la transposition de la sécurité juridique en matière fiscale, en raison principalement de sa définition fonctionnelle qui réside dans le fait de connaître et de pouvoir prévoir le droit applicable, au moment présent et dans le futur. Toutefois, la sécurité fiscale constitue incontestablement une expression particulièrement approfondie de

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ *Ibid.*

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ Conseil d'Etat, *Rapport public 1991 : De la sécurité juridique, op. cit.*

la sécurité juridique en raison des mécanismes spécifiques de sécurisation juridique propres à la matière fiscale.

Si le droit fiscal est objet d'une réelle insécurité juridique (**première partie**). Il faut opter pour des tentatives de réformes fiscales visant à promouvoir la sécurité juridique en matière fiscale (**deuxième partie**).

Partie 1. Le droit fiscal objet d'une réelle insécurité juridique

Les deux principaux acteurs du « monde fiscal » sont l'administration et le contribuable. Dans certains cas c'est l'administration fiscale qui définit les règles et se trouve de ce fait en position de force ; dans bien des situations, aussi paradoxal que cela puisse paraître, c'est elle qui se trouve en position de faiblesse et mériterait d'être mise à l'abri de facteurs d'insécurité. Selon le professeur F. DOUET, en droit fiscal, « *la sécurité juridique consiste à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leur charge de telle manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat. Cette question est traditionnellement abordée sous l'angle des contribuables. Il ne faut toutefois pas oublier que l'évasion fiscale s'exerce au détriment de l'État, étant entendu que celui-ci n'a pas d'intérêt propre autre que l'intérêt général. Les services fiscaux sont donc également victimes de l'insécurité fiscale*⁹⁸ ».

La pression fiscale serait à l'origine de tous les maux, elle pourrait être assimilée à l'oppression. « *Éviter de payer des impôts est la seule recherche intellectuelle gratifiante*⁹⁹ », c'est donc un réflex naturel de bon sens. Il est frappant de voir à quel point cette opinion est commune à nos sociétés. Aucun contribuable ne cherche à payer des impôts « trop lourds », « trop nombreux », « trop injustes » (**Chapitre 1**). Or dans un arrêt *Fantask A/S e. a c/ Industriministeriet (Erhvervministeriet)* du 2 décembre 1997, la Cour de justice précise que la « *sécurité juridique protège à la fois le contribuable et l'administration*¹⁰⁰ ». Il est évident de rechercher et d'affirmer le besoin de sécurité juridique tel qu'éprouvé par le contribuable. En revanche, il est moins évident d'appliquer ce besoin à l'administration fiscale (**Chapitre 2**).

Chapitre 1. L'insécurité juridique facteur d'incivisme fiscal des contribuables

L'insécurité juridique est une « arme » stratégique pour le contribuable. Ainsi entre le contribuable et l'administration fiscale c'est le jeu du plus rusé contre le plus fort. Payer moins d'impôt, voire ne pas en payer du tout, tel pourrait se résumer la devise du contribuable (**Section 1**). Quelle que soit sa forme, la résistance réprochée est contagieuse. La fuite des uns entraîne celle des autres et la révolte crée la révolte. Une telle logique peut donner prétexte à rechercher la voie la moins imposée. Pis encore, les contribuables peuvent être tentés par la délocalisation vers d'autres cieux fiscalement plus cléments. (**Section 2**).

Section 1- Les facteurs imputables aux contribuables

Si pris individuellement, le contribuable peut avoir des agissements répréhensibles (**Paragraphe 1**), constitué sous forme de groupes (**Paragraphe 2**), les pressions et résistances exercées par lui ne sont pas toujours de nature à assurer la sécurité de ses relations avec l'administration.

⁹⁸ DOUET (F), « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *Droit de la famille*, N° 6, juin 2003, chron. 19.

⁹⁹ John Maynard Keynes, économiste britannique, « *The avoidance of taxes is the only intellectual pursuit that carries any reward* ».

¹⁰⁰ CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask*, § 48.

Paragraphe 1. L'insécurité juridique due aux actes individuels des contribuables : L'exemple de la fraude fiscale

Les contribuables, qu'ils soient personnes physiques ou morales, essaient et bien souvent parviennent, en toute légalité, à réduire ou annihiler leurs impositions, ces méthodes peuvent être soit des méthodes prévues par la loi où ils sont libres de faire « *le choix de la voie la moins imposée*¹⁰¹ », soit des méthodes portant atteinte au « pacte républicain¹⁰² » et remettant en cause deux principes fondateurs de la « démocratie fiscale », l'égalité devant l'impôt et le consentement à l'impôt. « *Mais entre le tout ce qui n'est pas expressément interdit est autorisé et le tout ce qui n'est pas expressément autorisé est interdit, n'y aurait-il pas de solutions intermédiaires? Le problème, c'est qu'à vouloir traiter l'optimisation fiscale comme la fraude, on aboutit fréquemment à laisser échapper l'une, voire parfois l'autre*¹⁰³ ». De ce fait, on devrait pouvoir distinguer les comportements simplement optimisant et qui seraient donc légaux et les comportements abusifs, voire frauduleux, qui auraient pour but d'éluder l'impôt.

L'optimisation, selon le dictionnaire Larousse, correspond au « *fait de rendre meilleur quelque chose* ». La fraude, quant à elle est définie comme « *la réalisation d'un acte malhonnête, dans l'intention de tromper* », l'évasion enfin, est un comportement correspondant au fait de « *se soustraire à l'emprise de quelque chose*¹⁰⁴ ». L'optimisation en matière fiscale serait alors le fait d'utiliser les règles fiscales applicables afin d'améliorer sa situation économique (soit parce que la loi fiscale va prévoir la mise en place de mécanismes incitatifs, soit parce que le contribuable va utiliser, ou interpréter la norme fiscale dans un sens qui lui sera fiscalement favorable), et se retrouve parfois même encouragée par le législateur, la jurisprudence¹⁰⁵ et largement défendue par la doctrine¹⁰⁶. J. TUROT, compare de manière fort humoristique, dans sa préface à l'encyclopédie LAMY relative à l'optimisation fiscale¹⁰⁷, la problématique des décisions fiscales d'un contribuable au choix que peut effectuer « *un automobiliste qui examine, avant de s'engager sur une autoroute ou sur un pont, quel péage lui en coûtera, et qui, trouvant ce péage trop élevé, préfère prendre la route, quoique sinueuse, ni d'un capitaine au long cours qui, parce que le droit de passage du canal de Suez obère trop lourdement le prix de sa cargaison, décide de faire le tour de l'Afrique, quoique plus long* ». La fraude fiscale à contrario,

¹⁰¹ DELAHAYE (T), *Le choix de la voie la moins imposée*, Edition Bruylant, Bruxelles, 1977, P.33.

¹⁰² J.-P. BRARD, *Fraude et évasion fiscale*, Rapport d'information N°1105, déposé à l'Assemblée nationale le 8 septembre 1999.

¹⁰³ DURAND (P), « Du risque de vouloir traiter l'optimisation fiscale et la fraude fiscale de la même façon ». *Revue administrateur*, N°386 Mars-Avril 2012: PP.154-158.

¹⁰⁴ Dictionnaire Larousse, éd. 2016.

¹⁰⁵ Principe également consacré par la jurisprudence, V. CE, ass., 7 février 1958, Syndicat des propriétaires de chêne-liège d'Algérie ; AJDA 1958 II P. 130 et CE, ass., 22 février 1974, N°86102, Association des maires de France ; Rec. CE 1974, P. 136 ; Dr. fisc. 1974, N°14-15, comm. 419 ; AJDA 1974, P. 269, note P. MOULIE ; D. 1974 P. 520.

¹⁰⁶ V. par exemple : Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, Rapport N°673 (2011-2012 de M. E. BOCQUET, fait au nom de la Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux, déposé au Sénat le 17 juillet 2012. Mais également DELAHAYE (T), *Le choix de la voie la moins imposée*, *op.cit.* et COZIAN (M), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 5^{ème} édition, LITEC, 2005.

¹⁰⁷ LAMY *optimisation fiscale de l'entreprise : audit fiscal des flux et de la structure, choix fiscaux et comptables, restructurations d'entreprises, développement à l'international*, sous la dir. D'OLIEL (H), LAMY, N° 102, février 2013, P.14.

serait un comportement recevant une qualification pénale¹⁰⁸, dans le but de tromper l'administration fiscale¹⁰⁹. L'évasion fiscale serait quant à elle un « *comportement caractérisé par une adéquation effective entre les circonstances de fait et le cadre juridique*¹¹⁰ ». Autrement dit, c'est « *tout acte établi par le contribuable qui tend à réduire ou à supprimer volontairement la charge fiscale en utilisant son habilité pour abuser des droits et possibilités offertes par la loi*¹¹¹ ». Le contribuable va se soustraire au champ d'application du droit fiscal national en délocalisant ses bénéfices à l'étranger. Selon le point de vue de J-C.MARTINEZ « *entre la fraude illégale et l'évasion qui serait légale dans la forme, il n'y a pas une frontière mais une zone imprécise. Par touches impressionnistes, le contribuable glisse de l'erreur à l'utilisation des options fiscales, de la simple abstention à la manipulation habile des textes, et pour finir de l'abus de droit fiscale à la fraude ouverte*¹¹²».

Dans le cadre de notre travail on va s'attarder sur les méthodes frauduleuses, facteurs de l'incivisme fiscal des contribuables et générateur de l'insécurité juridique. La complexité de la fraude fiscale se traduit par la diversité du vocabulaire¹¹³ qui lui est attaché et qui fait d'elle un concept difficile à cerner¹¹⁴. Définir la fraude fiscale suppose d'abord de définir la fraude d'une façon générale; il s'agit d'« *un acte de mauvaise foi, de tromperie, il faudrait y ajouter qu'elle apparaît comme un agissement illicite*¹¹⁵ ». Transposée en matière fiscale, la notion est basée sur trois éléments essentiels classiques : l'élément légal, l'élément matériel et l'élément intentionnel.

L'élément légal correspond à « *la soustraction ou la tentative de soustraction frauduleuse dans l'établissement ou le paiement de l'impôt, l'omission de déclaration, la dissimulation des sommes soumises à l'impôt, l'organisation de son insolvabilité mais aussi toute action commise de toute autre manière frauduleuse*¹¹⁶ ». Le délit de fraude va s'appliquer aussi bien en matière de recouvrement qu'en matière d'assiette. Il implique à côté de l'élément légal donc deux autres éléments. D'abord, un élément matériel qui se caractérise par la soustraction ou la tentative de soustraction au paiement total ou partiel de l'impôt en vue de l'obtention d'un résultat fiscal contraire à l'intention du législateur. La fraude ne doit pas être latente, pour être condamnable il faut qu'un fait extérieur la révèle, ce qui nous ramène à faire

¹⁰⁸ JACQUOT (N), MISPELON (P), « La constitutionnalité du délit de fraude fiscale bientôt mise à nue ? », Dr. fisc. 2016, N°3, act. 41 et des mêmes auteurs « Constitutionnalité du délit de fraude fiscale : vers une nouvelle échelle de sanctions ? », Dr. fisc. 2016, N°14, act. 214.

¹⁰⁹ GOUYET (R), Théorie et régime de la fraude fiscale, Les Nouvelles Fiscales, N°839, P. 28 et s.

¹¹⁰ JARNEVIC (J.P.), « Fraude et évasion fiscales : la relativité d'une distinction », N° spécial ACTES N°52, 1985, P.19.

¹¹¹ ROBBEZ MASSON (C), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, tome 29, 1989.

¹¹² MARTINEZ (J-C), *La fraude fiscale*, collection, Que sais-je?, N°2180, Presse Universitaire de France, 1984, P.10, et par le même auteur, *Droit fiscal contemporain : L'impôt, le fisc, le contribuable*, tome1, éd. LITEC, 1986, P.354. Voir Rapport du conseil des prélèvements obligatoires in. <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/la-fraude-aux-prelevements-obligatoires-et-son-controle>.

¹¹³ Ainsi en est-il de la fraude, la fraude légale ou légitime, la fraude illégale, l'évasion internationale, l'évasion légale ou au contraire illégale et l'évasion admise ou à l'inverse refusée, l'habileté fiscale, l'évitement de l'impôt, la fuite devant l'impôt, le libre choix de la voie la moins imposée, la planification fiscale, la sous-estimation fiscale ou la minimisation fiscale, l'économie souterraine, l'anachorèses fiscale, l'utilisation des refuges, abris fiscaux ou des paradis fiscaux.

¹¹⁴ Voir BAZART (C), *La fraude fiscale : modélisation du face à face état-contribuables*, thèse de doctorat en sciences économiques, Université Montpellier 1, 2000.

¹¹⁵ CHOTIN (R), *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable, jeu d'acteur et stratégie judiciaire*, LGDJ, tome 32, 1994, P.150.

¹¹⁶ *Ibid.*, P.151.

la distinction entre les deux principales manifestations de la fraude fiscale qui sont l'omission (l'omission de déclaration ou l'omission d'un élément d'assiette) ou l'action (dissimulation matérielle ou juridique). Ensuite, un élément intentionnel¹¹⁷, caractérisé par l'intention frauduleuse, autrement dit une violation volontaire et consciente de la loi fiscale dans l'intention de se soustraire à l'impôt.

La fraude fiscale peut prendre deux formes. En premier lieu, la dissimulation qui consiste à effectuer des déclarations erronées dans le but de s'abstenir de déclarer une partie de la matière imposable. En second lieu, la simulation qui, elle, consiste à « *révéler au fisc un acte différent de celui qui lie réellement les parties, l'acte révélé n'est dès lors qu'une apparence et ne correspond pas à la réalité des intentions des personnes et des faits*¹¹⁸ ».

En droit Tunisien, bien que la fraude fiscale n'est pas expressément dénommée en tant que telle, la législation Tunisienne contient une série de dispositions qui tendent à lutter contre ce délit à savoir les articles 42 et 43 du Code de l'IRPP et IS et les articles 89 à 108 du Code des droits et procédures fiscaux qui prévoient quatre types de sanctions fiscales pénales, dont celles en matière de déclaration et de paiement de l'impôt. D'abord, l'article 89 du CDPF, dispose qu'« *est punie d'une amende, toute personne qui ne dépose pas une déclaration ou ne produit pas un acte ou un document dans les délais prescrits par la législation fiscale* ». Ensuite, L'article 90 du CDPF, proscrie toute déclaration ou production d'un acte ou un document prescrit pour l'établissement ou le contrôle des impôts sans l'observation de la législation en vigueur. Enfin, l'article 91 du CDPF prévoit, d'une part, un délai de soixante jours afin de communiquer à l'administration fiscale à compter de la mise en demeure, les déclarations, actes et documents dont la production est prescrite par la législation fiscale, en sus de pénalités prévues. D'autre part, un emprisonnement et une amende à toute personne ayant facturé la TVA, le droit de consommation ou autres impôts indirects dus sur le CA ou ayant retenu l'impôt à la source, ou n'a pas procédé au paiement des sommes dues au trésor. D'autres sanctions fiscales pénales existent en matière de factures et de titres de mouvements. L'article 94 du CDPF prohibe l'établissement ou l'utilisation des factures fictives qui portent sur des prestations de services et sanctionne toute personne qui s'abstient d'établir des factures ou qui établit des factures comportant des montants insuffisants ou qui utilise des factures comportant des montants exagérés pour diminuer la base imposable. Selon l'article 96 du CDPF, les factures non numérotées ou numérotées dans une série irrégulière sont prohibées. Complétant le dispositif des sanctions fiscales pénales en matière de comptabilité et de communication de renseignements à l'administration fiscale : les articles 97 et 98 du CDPF disposent que toute personne qui ne tient pas de comptabilité ou refuse de la communiquer aux services de l'administration fiscale est susceptible d'amende et d'un emprisonnement lorsque l'entreprise utilise une double comptabilité pour payer moins d'impôt. Selon l'article 99 du CDPF, sanctionne les conseils fiscaux, les experts comptables et toutes autres personnes qui font

¹¹⁷ C'est l'élément le plus délicat de la fraude fiscale puisqu'il divise la doctrine et fait l'objet de deux appréciations différentes

- L'approche objective du délit de fraude fiscale conduit à se désintéresser de son caractère intentionnel, l'élément matériel suffirait, dès lors qu'une norme fiscale a été violée peu importe l'intention, de même que le fait de démontrer l'intention frauduleuse et en pratique très délicat.

- L'approche subjective : elle exige du contribuable qui fraude une double connaissance, il doit savoir au moment de l'acte qu'il contrevient à la loi fiscale, mais il doit vouloir en plus ce résultat et que son acte ait été commis librement sans contrainte.

¹¹⁸ DEBOISSY (F), *La simulation en droit fiscal*, Edition L.G.D.J, 1997, DEKLERCK (L), MEUREE (P), FORESTINI (R), *Manuel pratique d'impôts des sociétés*. 6^{ème} Edition, De Boeck, 2003.

profession indépendante qui sont complices et qui ont aidé les entreprises à élaborer de faux comptes ou de faux documents comptables dans le but de minorer l'assiette comptable. Enfin l'article 101 du CDPF dispose qu'« *est punie d'un emprisonnement et d'une amende, toute personne qui simule une situation juridique, produit des documents falsifiés ou dissimule la véritable nature juridique d'un acte pour minorer l'assiette imposable* ».

Par contre, en droit français, l'élément légal est prévu fiscalement et pénalement. Elle fait l'objet d'une double répression. L'article 1729 du Code général des impôts réprime la fraude fiscale par des majorations fiscales, au contraire, les articles 1741 et 1743 du CGI constituent une répression pénale et définissent le délit général de fraude fiscale. Le premier alinéa de l'article 1741 du CGI définit la fraude fiscale comme « *le fait de se soustraire ou de tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts* »¹¹⁹. La fraude est une infraction pénale passible d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de 5 ans. Ces peines peuvent être portées à 2 000 000 € et 7 ans d'emprisonnement dans certains cas. L'Article L.64 du LPF, tel que modifié depuis 2008, distingue deux types d'abus de droit. D'abord, l'abus de droit par simulation, qui concerne les actes fictifs ou déguisés tels qu'un acte de vente à moindre coût afin de dissimuler une donation. Par exemple¹²⁰, afin d'éviter les droits d'enregistrement dus sur une donation entre des personnes non-apparentées, les contribuables signent un contrat de vente (d'un immeuble), sans pour autant qu'un prix soit véritablement payé par l'acheteur. Les droits d'enregistrement passent de 60 % sur la valeur de l'immeuble, à 5 % du prix de vente stipulé dans le contrat de vente. Ensuite, l'abus de droit par fraude à la loi concerne le fait de recourir à un montage juridique afin de contourner l'objectif poursuivi par le texte dans un but exclusivement fiscal. Par ailleurs le Code général des impôts contient de nombreuses mesures anti-évasion fiscale plus au moins adaptées à des schémas précis d'optimisation fiscale qui sont potentiellement dommageables.

Ainsi, les deux législations, française et tunisienne, s'accordent à qualifier la fraude fiscale comme « *une faute difficilement pardonnable parce qu'elle est flagrante et aussi parce que le contribuable s'oppose en connaissance de cause et ouvertement à la loi. La fraude illicite qui ose s'afficher, est en général sévèrement condamnée* »¹²¹.

Quant est-il alors des déterminants de la fraude fiscale ? « *Tout le monde est unanime pour condamner la fraude fiscale, mais le plus important pour réussir l'action contre la fraude fiscale est de comprendre les facteurs qui en favorisent le développement* »¹²². Afin d'appréhender, le comportement de fraude fiscale, il est donc nécessaire d'étudier les causes psychologiques, sociologiques et économiques à l'origine du comportement irrationnel des contribuables qui les conduisent à l'incivisme fiscal.

Tout d'abord, l'acceptation de l'obligation fiscale suppose le sentiment d'appartenir à une communauté sociale. Toutefois, l'impôt peut être appréhendé par le contribuable non pas comme un élément nécessaire de l'organisation sociale, mais plutôt comme un signe de soumission. Cet état d'esprit fait naître chez le contribuable une conviction que la charge

¹¹⁹ THOMAS (T) et autre, Commentaire de la décision N°2018-745 QPC du 23 Novembre 2018, (*Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale*), P.4, in. https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/2018745qpc/2018745qpc_ccc.pdf.

¹²⁰ COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, Puf, P. 216.

¹²¹ MARGAIRAZ (A), *La fraude fiscale et ses succédanés*, Editions Vaudoise, 1987, P.29.

¹²² YAICH (R), *Théorie fiscale*, édition RAOUF YAICH, 2002, P.236.

fiscale est une spoliation, une privatisation de ressources. La fraude fiscale est souvent présentée comme une réaction face au poids de l'imposition¹²³. En témoignent les expressions «charge fiscale » ou « fardeau fiscal ».

Une étude américaine, démontre que les perceptions de la fraude fiscale au sein d'une communauté paroissiale¹²⁴ affectent les jugements de ses membres sur l'illicéité morale de la fraude, leur crainte de sanctions informelles dirigées contre un tel comportement et, finalement, leur tendance à éviter les impôts à l'avenir. Dans cette étude, on constate que plus la fraude fiscale est répandue au sein de la communauté, moins elle aura de chances de juger l'acte sévèrement. Le contribuable ne va plus craindre les sanctions et sera enclin à commettre la fraude fiscale à l'avenir. Les effets indirects de telles perceptions de la délinquance et les effets directs des jugements moraux illustrent comment le contrôle social informel perd de sa force au sein d'une communauté et les actes déviants peuvent devenir de plus en plus acceptables. Les normes sociales influencent sur les contribuables, surtout lorsqu'ils s'identifient à un groupe auquel ils adoptent ses normes. Les expériences en laboratoire des sciences sociales montrent que même si la moralité fiscale varie d'un pays à l'autre, les attitudes morales influencent le civisme du contribuable et menace la sécurité juridique. Une enquête britannique montre que les contribuables qui adoptent l'éthique de travail protestante s'opposent à la taxation¹²⁵. Aux Etats Unis, une étude démontre le contraire, en effet la pratique religieuse fréquente diminue la tendance à tricher avec l'impôt¹²⁶. Au Canada, une autre étude démontre la corrélation de la pratique religieuse avec la morale fiscale¹²⁷. Cette même étude démontre que la confiance du contribuable dans son gouvernement et la fierté par rapport à son pays ont un réel impact sur le civisme fiscal. Toutefois, il sied de rappeler que certes les pratiques et les valeurs religieuses interviennent parfois, toutefois, la condamnation morale et religieuse de la fraude fiscale est plutôt faible¹²⁸.

Sur la même lancée, Les sociologues se sont aussi attardés à étudier l'impact de différents critères sur la perception de la fraude par les contribuables. D'abord, si certains ne valident pas l'impact de l'âge¹²⁹, d'autres démontrent que les jeunes sont plus indulgents envers la fraude

¹²³ AYADI (H), *Droit fiscal*, publication du centre d'études, de recherches et de publication de l'université de droit, d'économie et de gestion de Tunis, 1989, P.133.

¹²⁴ WELCH (M.R), XU (Y), BJARNASON (T), PETEE (T), O'DONNELL (P), and MAGRO (P), «But Everybody Does It...: The Effects of Perceptions, Moral Pressures, and Informal Sanctions on Tax Cheating», *Sociological Spectrum*, Vol.25, Issue 1, 2005, P. 24.

¹²⁵ FURNHAM (A), 1984, «Determinants of Attitudes toward Taxation in Britain», *Human Relations*, Vol.37, Issue 7, 1984, PP. 535-546.

¹²⁶ GRASMICK (H.G), BURSK (R.J), COCHRAN (J.K), « Render unto Caesar what is Caesar's: Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat », *The Sociological Quarterly*, Vol. 32, issue 2, 1991, PP. 251-266.

¹²⁷ TORGLER (B), «To Evade or Not To Evade: That Is the Question», *Journal of Socio-Economics*, Vol.32, 2003 PP. 283-302.

¹²⁸ LEROY (M), *La sociologie de l'impôt*. Paris : P.U.F, 2002, LEROY (M), « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, Vol. 53, issue 1, 2003, PP. 247-274, LEROY (M), « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives européennes de sociologie* Vol. 44, issue 2, 2003, PP. 213-244.

¹²⁹ MUELLER (E), « Public Attitudes Toward Fiscal Programs », *The Quarterly Journal of Economics*, Vol.77, 1963, PP. 210-235, BEEDLE (P), TAYLOR-GOOBY (P), «Ambivalence and Altruism: Public Opinion about Taxation and Welfare », *Policy and Politics*, Vol.11, issue.1, 1983, PP. 15-39. RICHARDSSON (G), «Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.15, 2006, PP. 150-169, TORGLER (B), «Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation», *Economic Analysis and Policy*, Vol.38, issue 2, 2008, PP. 313-339.

fiscale¹³⁰. Quant au niveau d'éducation, certains trouvent que les plus « éduqués » pratiquent plus la fraude¹³¹ alors que d'autres constatent le résultat inverse¹³². En outre, si certains peinent à démontrer une éventuelle corrélation entre le sexe¹³³ et la moralité fiscale, d'autres démontrent que les contribuables de sexe masculin¹³⁴ sont plus tolérants pour la fraude fiscale et plus sensibles au « cadre » (*framing*) pour minorer l'impôt. Par ailleurs, plusieurs démontrent que contrairement à ce que l'on peut croire, la préférence partisane¹³⁵ n'a aucun impact sur la perception de la fraude. La corrélation entre le montant du revenu¹³⁶ et la fraude est trouvée pour certains, mais elle ne l'est pas d'autres¹³⁷. Enfin, La classe sociale¹³⁸ peut avoir à son tour un effet sur l'opinion par rapport à la fraude fiscale.

Il faut noter ensuite, que la soustraction illégale à l'impôt est favorisée par le faible sentiment de l'intérêt général et l'affaiblissement de la conscience citoyenne. Il ne faut donc pas croire que tous les contribuables condamnent la fraude fiscale. Un sondage en France¹³⁹ a révélait que pour 88% des sondés, la fraude fiscale est nuisible pour l'économie, cependant 19% se déclarent prêts à frauder, s'ils en avaient les moyens. Selon, le Conseil économique, social et environnemental, le consentement à l'impôt n'est plus « *ni immédiat, ni évident*¹⁴⁰ ». Le professeur H. AYADI explique que « *Les impôts sont perçus afin de couvrir les charges publiques. Le sentiment que l'Etat gaspille les ressources peut inciter le contribuable à réduire sa contribution fiscale en signe de mécontentement*¹⁴¹ ». En effet, «*il est*

¹³⁰ KEENAN (A), DEAN (P. N), «Moral Evaluations of Tax Evasions», *Social Policy and Administration*, Vol.14, issue 3, 1980, PP. 209-220, TORGLER (B), SCHNEIDER (F), « What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries », *Social Science Quarterly*, Vol.88, issue 2, 2007, P. 443-470, ALM (J), GOMEZ (J. L), « Social Capital and Tax Morale in Spain », *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, 2008, PP. 73-87.

¹³¹ RICHARDSSON (G), «Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation », *op.cit.*

¹³² TORGLER (B), «Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation», *op.cit.* et SPIRE (A), *Résistances à l'impôt, attachement à l'État. Enquête sur les contribuables français*, Paris, Seuil, 2018, P.251

¹³³ FURNHAM (A), 1984, «Determinants of Attitudes toward Taxation in Britain», *op.cit.*, RICHARDSSON (G), «Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation », *op.cit.*, ALM (J), GOMEZ (J. L), « Social Capital and Tax Morale in Spain », *op.cit.*

¹³⁴ HASSELDINE (J), HITE (P. A), 2003, «Framing, Gender and Tax Compliance », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 24, 2003, PP. 517-533, KASTLUNGER B. et al, 2010, « Sex differences in tax compliance », *Journal of Economic Psychology*, Vol.31, issue 4, PP.479-497, CULLIS (J), JONES (P), LEWIS (A), «Tax Framing, Instrumentality and Individual Differences: Are there two Different Cultures? », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27, issue 2, 2006, PP. 304-326.

¹³⁵ ALM (J), GOMEZ (J. L), « Social Capital and Tax Morale in Spain », *op.cit.*, LEWIS (A), *The Psychology of Taxation*, Oxford, Martin Robertson, 1982, MUELLER (E), «Public Attitudes Toward Fiscal Programs», *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 77, 1963, PP. 210-235.

¹³⁶ CLOTFELTER (C.T), «Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns », *Review of Economics and Statistics*, Vol. 65, 1983, PP. 363-373, POMMEREHNE (W), WECK-HANNEMANN (H), «Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland», *Public Choice*, Vol. 88, Issue1, 1996, PP. 161-170, HANOUSEK (J), PALDA (F. L), «Quality of Government Services in the Civic Duty to Pay Taxes in Czech and Slovak Republics, and Other Countries», *International Review Social Sciences*, Vol. 57, issue 2, 2003, PP. 237-252.

¹³⁷ FURNHAM (A), 1984, « Determinants of Attitudes toward Taxation in Britain », *op.cit.*, GËRXHANI (K), « Did You Pay Your Taxes? How (Not) to Conduct Tax Evasion Surveys in Transition Countries », *Social Indicators Research*, Vol. 80, issue 3, 2007, PP. 555-581, RICHARDSSON (G), «Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation », *op.cit.*, MUELLER (E), « Public Attitudes Toward Fiscal Programs », *op.cit.*, BEEDLE (P), TAYLOR-GOUBY (P), «Ambivalence and Altruism: Public Opinion about Taxation and Welfare», *op.cit.*

¹³⁸ KEENAN (A), DEAN (P. N), «Moral Evaluations of Tax Evasions», *op.cit.*

¹³⁹ Sondage OXADA pour « Le Parisien - Aujourd'hui en France », V. <http://www.leparisien.fr/economie/un-francais-sur-cinq-pret-a-pratiquer-l-evasion-fiscale-09-04-2016-5701093.php>.

¹⁴⁰ FAUVEL (H), *Rapport annuel sur l'État de la France*, 2014, CESE.

¹⁴¹ AYADI (H), *op.cit.*, P.132.

généralement admis qu'un taux d'imposition élevé encourage la fraude. L'observation montre qu'au-delà d'un certain taux, la fraction déclarée du revenu devient très élastique par rapport au taux d'imposition et que la relation positive entre la décision de dissimuler une partie du revenu croît à mesure que le taux d'imposition augmente¹⁴² ». Dans la relation entre impôt et dépenses, les contribuables estiment que leur demande de services publics peut être financée par d'autres moyens que l'impôt. Il est donc nécessaire de prendre en compte, sur le plan sociopolitique, le taux de prélèvements socialement supportables. Toutefois, ceci varie d'un Etat à un autre. Si aux Etats-Unis, le sociologue A.ETZIONI¹⁴³, conclut que la fraude fiscale est reliée au sentiment d'injustice du système fiscal dans l'opinion publique. VOGEL¹⁴⁴, dans son étude de la sociale démocratie suédoise des années 1970, montre que 53,5% des contribuables jugent raisonnable le montant des impôts qu'ils paient, malgré un taux d'imposition particulièrement élevé. Schmolders¹⁴⁵ en Allemagne, et Lewis¹⁴⁶ en Angleterre, concluent que l'opposition à l'impôt n'est pas une fonction directe de l'importance des charges objectives. En France, dans son essai de psychologie fiscale sur les français face à l'impôt, DUBERGE, souligne que « 60 % de la pénibilité des impôts tient moins aux sommes versées par le contribuable qu'aux conditions dans lesquelles elle est exigée¹⁴⁷ ».

Par ailleurs, la faible probabilité de détection et le faible taux de pénalité sont des éléments dissuasifs pour la fraude fiscale. La fraude constitue un « pari » pour le contribuable, qui lorsqu'il décide de frauder, il fait face à une dichotomie de résultat. Soit, il échappe au contrôle fiscal (au risque d'être découvert ou pénalisé) et réalise une économie d'impôt. Soit, il est repéré et sanctionné. Selon une étude américaine¹⁴⁸, l'engagement du contribuable dans un processus de fraude est étroitement lié à l'évaluation du risque de sanction. Le contribuable est plus tenté par l'évitement fiscal puisque l'impôt constitue une perte, que d'être sanctionné et contraint de s'acquitter de ses obligations ressenti cette fois-ci comme un gain¹⁴⁹. « Il n'existe donc pas de relation directe entre le calcul objectif du risque lié à la fraude et le comportement effectif de la personne¹⁵⁰ ».

Aussi, parmi les facteurs psychologiques, il ne faut pas négliger le bienfondé de la lutte contre la fraude. En effet, la faible lutte contre la fraude contribue à rendre le paiement des impôts presque une malchance de la part des contribuables et par la même à l'extension du phénomène de la fraude. Si, au contraire, on considère que « lutter contre la fraude fiscale est un

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ ETZIONI (A) (1986). «Tax Evasion and Perception of Tax Fairness: A Research Note», *The Journal of Applied Behavioral Science*, Volume 22, issue 2, 1986, P.183.

¹⁴⁴ VOGEL (J), «Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data », *National Tax Journal*, Volume 27, issue 4, 1974, P. 501.

¹⁴⁵ SCHMÖLDERS (G), *Finanz und Steuerpsychologie*. Hamburg: Rowohlt Taschenbuch Verlag, 1970, cité dans LEROY (M), « La sociologie fiscale, Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes », *Socio-logos*, Revue électronique de l'Association française de sociologie (AFS), N°4, 2009, in. <https://journals.openedition.org/socio-logos/>.

¹⁴⁶ LEWIS (A), «An Empirical Assessment of Tax Mentality», *Public Finance*, N°2, 1979, P.255

¹⁴⁷ DUBERGE (J), *Les Français face à l'impôt : essai de psychologie fiscale*, LGDJ, 1990.

¹⁴⁸ WELCH (M.R), XU (Y), BJARNASON (T), PETEE (T), O'DONNELL (P), and MAGRO (P), «But Everybody Does It...: The Effects of Perceptions, Moral Pressures, and Informal Sanctions on Tax Cheating», *Sociological Spectrum*, Vol.25, Issue 1, 2005, P. 24.

¹⁴⁹ KIRCHLER, (E), *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, New York: Cambridge University Press, 2007, PP. 133-142.

¹⁵⁰ LEROY (M), « La sociologie fiscale, Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes », *Socio-logos*, Revue électronique de l'Association française de sociologie (AFS), N°4, 2009, in. <https://journals.openedition.org/socio-logos/>.

élément déterminant de la part de l'Etat, cela contribue à la création d'un environnement de soumission à la loi pouvant être un facteur dissuasif pour les fraudeurs surtout si l'administration fiscale préserve l'équité entre les contribuables¹⁵¹ ».

Le contribuable peut se considérer comme « victime » de l'injustice fiscale, surtout lorsque la charge fiscale n'est pas équitablement répartie entre tous les citoyens. « *L'intérêt économique (utilitariste) d'éviter l'impôt n'est pas le seul facteur à prendre en compte pour étudier l'évitement : il faut prendre en compte les valeurs de l'individu, et les limitations de ses connaissances concrètes¹⁵² ».* Faute d'incompréhension des conditions d'établissement de sa contribution fiscale et l'utilisation qui est faite de l'impôt, la fraude lui apparaît alors comme un moyen d'ajustement. A cet égard, LACOSTE explique que « *quand les règles sont trop compliquées ou inutilement rigoureuses elles deviennent inapplicables. La multiplication des interdits provoquent le rejet de toutes les contraintes¹⁵³ ».* Il souligne aussi que « *les excès de la bureaucratie, la complexité des procédures, l'inadaptation des mesures administratives aux réalités psychologiques et sociales expliquent bien la révolte¹⁵⁴ ».* Le contribuable peut donc selon le Professeur R.YAICH profiter des incohérences et lacunes des textes, ce dernier explique que « *Le fait qu'un contribuable mette à son profit les possibilités laissées par la loi n'a rien de frauduleux en soi. Si le choix laissé au contribuable ou le vide juridique ne résultent pas d'une visée utilitaire consciente, ils constituent des incohérences et lacunes des textes qui peuvent être utilisées pour faire échapper, légalement, des revenus importants à toute imposition¹⁵⁵ ».* Selon lui, la technique de déclaration traduit bien ce malaise, « *bien qu'assortie d'une présomption de sincérité, la déclaration donne la possibilité à celui qui l'établit de minorer l'impôt. La technique de la déclaration implique donc un risque de fraude¹⁵⁶ ».* De même pour la technique de déduction, qui incite elle aussi à la fraude. Comme l'imposition se repose sur la base nette, il suffit d'accroître les charges déductibles pour minorer l'impôt à payer. Il explique que c'est aussi le cas pour le régime forfaitaire. En Tunisie, 80% des contribuables (BIC et BNC) se placent au régime de forfait d'impôt ou d'assiette, où il n'y a quasiment aucune chance d'être soumis à une vérification de comptabilité. D'ailleurs, nombre d'entrepreneurs souhaitent rester au forfait car être soumis au réel, c'est supporter une charge fiscale et sociale beaucoup plus lourde. Plus loin, sur un plan macroéconomique, plus une économie est en crise, plus la propension à la fraude est forte. La fraude fiscale peut concerner tout autant les entreprises prospères que les firmes en difficulté. « *Dans les secteurs où il existe une importante concurrence, il se développe un phénomène de fraude, les difficultés économiques créées par une mauvaise concurrence produisent un effet de propagation de la fraude¹⁵⁷ ».* La fraude fiscale peut être le résultat d'une part de la décision de gestion (dissimulation de recettes de ventes, acquisition de biens au nom de la société pour un usage personnel, rémunération des employés fictifs sous forme de prestation en nature) et d'autre part d'une manipulation de la comptabilité (destruction des factures d'achat et des factures de vente correspondantes, répétition en comptabilité des négligences, insuffisances, omissions ou double

¹⁵¹ CHOTIN (R), *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse*, LGDJ, tome 32, 1994.

¹⁵² LEROY (M), « Découvrir la sociologie fiscale », *Regards croisés sur l'économie*, vol. 1, N°1, 2007, PP. 94-100.

¹⁵³ LACOSTE (P), *Les mafias contre la démocratie*, JC LATES, Paris, 1992, PP.67-68.

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ YAICH (R), *Théorie fiscale*, op.cit, PP. 237-238.

¹⁵⁶ *Ibid.*

¹⁵⁷ *Ibid.*

emploi, falsification à l'inventaire des quantités de marchandises en stock, présentation de pièces comptables erronées à l'appui d'une déclaration, etc...). Il peut s'agir de l'utilisation de sociétés écrans afin de dissimuler le destinataire final et bénéficiaire du régime d'imposition prévu pour l'entité écran, lorsque ce dernier est plus avantageux d'un point de vue fiscal. Voir même, de manœuvres en matière de TVA, telle que la fraude « carrousel », ou de l'utilisation de logiciels frauduleux qui permettent d'occulter le chiffre d'affaires réel réalisé par un contribuable entrepreneur. Aussi, la tâche des fraudeurs est incroyablement facilitée à cause de la généralisation des technologies de l'information et de la communication (TIC). Le e-commerce, les logiciels de comptabilité et d'une manière générale la dématérialisation de l'économie constituent de véritables opportunités de fraude.

La fraude fiscale constitue donc un manquement à l'éthique sociale. Le travail non déclaré dit « libre d'impôt » est la règle, plus que l'exception. « *Ainsi l'image associée au fraudeur est maintenant celle du réparateur, qui vient le soir et pendant le weekend et qui tire de ce travail « non officiel » une part plus ou moins importante de son revenu*¹⁵⁸ ». La réalisation de la fraude découle ainsi, de la capacité d'adaptation des contribuables qui n'hésitent pas à saisir toutes les opportunités visant à éluder l'impôt même lorsqu'il est prélevé à la source. En effet, l'étude de la fraude fiscale témoigne l'apparition de stratégies qui impliquent un compromis entre le contribuable et son employeur¹⁵⁹. Une étude intitulée « *Collaborated employee employer Tax evasion* », démontre que le système de retenue à la source est susceptible à encourager la fraude et peut motiver l'employeur et ses employés à collaborer. L'employeur pourrait alors se substituer à ses salariés en sous déclarant leurs salaires réels, et, en conséquence, retiendrait une somme inférieure à celle initialement due.

Par ailleurs, la participation à l'économie souterraine peut être apparentée à la fraude. Elle permet aux individus de ne pas déclarer les revenus issus de ce travail, dit « au noir ». A priori, on ne verrait pas de rapport entre l'économie souterraine et les exigences de sécurité juridique. Or l'économie souterraine est un moyen efficace de priver l'administration fiscale de recettes fiscales espérées.

L'économiste péruvien Hernando DE SOTO qui a mené une étude sur le secteur informel en Tunisie¹⁶⁰, qualifie l'économie tunisienne, « *d'économie pré-marché, voire une économie de niveau féodal*¹⁶¹ ». L'histoire de l'économie tunisienne a été toujours marquée par des activités parallèles dans tous les secteurs (industrie, de l'agriculture ou des services). Ces activités anarchiques et hors la loi, dont les chiffres d'affaires font mieux, parfois, que ceux de l'économie formelle, échappent quasi systématiquement aux mécanismes du contrôle. Sur un total de 616.000 entreprises, 524.000 opèrent dans le secteur informel et réalisent un chiffre d'affaires de 180 milliards de dollars, soit six fois et demi le budget de l'Etat en 2013¹⁶². Les principaux acteurs du secteur informel témoignent qu'ils évoluent dans un environnement de

¹⁵⁸ BAZART (C), « La fraude fiscale : modélisation du face à face état-contribuables », thèse de doctorat en sciences économiques, Université Montpellier 1, 2000, P.63.

¹⁵⁹ YANIV (G), « Collaborated employee employer Tax evasion », *Finances Publiques*, vol. 47, issue 2 1992, PP. 312 - 321.

¹⁶⁰ Étude effectuée par l'Institut pour la liberté et la démocratie (ILD) commanditée par l'UTICA dans l'objectif d'évaluer le poids du marché parallèle dans l'économie nationale.

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² « 85% des entreprises tunisiennes opèrent dans l'économie parallèle », *Webmanagercenter*, 15 décembre 2012, in. <https://www.webmanagercenter.com/2012/12/15/128798/85-des-entreprises-tunisiennes-operent-dans-l-economie-parallele/>.

non droit et de fraude fiscale, où règne l'anonymat, l'anarchie et les transactions en cash. La contrebande, en Tunisie, est liée aux frontières. Le plus souvent, elle alimente l'économie informelle. Elle consiste à introduire des marchandises prohibées ou sans payer les taxes, en traversant illégalement la frontière. Il s'agit d'une activité effectuée en infraction aux lois fiscales et douanières ou formellement prohibée. Paradoxalement, le secteur informel, censé se soustraire au contrôle de l'Etat, fonctionne au vu et au su de tous les responsables censés le contrôler. Cette activité frauduleuse surgit dès qu'un contrebandier, attiré uniquement par le profit rapide, constate une pénurie d'un produit, une grande différence entre les prix des produits ou un marché potentiel porteur pour des produits prohibés. Les produits tels que bétail, le matériel et les équipements industriels, le tabac, l'argent, l'or, sont des produits rentables pour le contrebandier. Trois principaux facteurs expliquent la contrebande en Tunisie : une frontière commune, le relationnel et la corruption, le différentiel de prix. Les acteurs du système saisissent toutes les opportunités de gain. La possibilité de réaliser des gains rapides sans grands risques pousse les uns et les autres à saisir toutes les opportunités. A ces trois facteurs, la pauvreté, la marginalisation et surtout le chômage endémique sont des motivations incitatives pour certains qui considèrent la contrebande comme un passage obligé, une solution de dernier recours surtout que sa cause première est le désir de l'enrichissement rapide. Pour certains, c'est même un droit sachant qu'il s'agit dans son esprit, d'une opportunité à ne pas rater surtout qu'il constate dans son entourage, que certains se sont effectivement enrichis rapidement grâce à ce commerce illégal.

Dans beaucoup de pays, le contribuable ne se sent pas concerné par l'obligation fiscale et la fraude y est socialement acceptée, surtout quand le régime politique en place, ne bénéficie pas toujours du soutien de la majorité. Ce sentiment d'injustice se traduit parfois par des mobilisations citoyennes collectives.

Paragraphe 2. L'insécurité juridique due aux actions collectives des contribuables: l'exemple de la résistance fiscale

L'équité fiscale est un défi politique majeur. Cependant, cet objectif a toujours rencontré une résistance farouche de la part de groupes d'intérêt qui ont vu leur situation gravement menacée. Ainsi, récemment en Tunisie comme en France, plusieurs initiatives législatives se sont vues vigoureusement combattues et progressivement vidées de leur substance voire même abandonnées. Selon, M. HECKLY : « *la fiscalité n'est sans doute pas le meilleur moyen de changer la société. Elle subit l'influence des structures sociales plus qu'elle n'agit sur elles*¹⁶³ ».

La résistance à la réforme fiscale est le corollaire de la résistance à l'impôt. Selon le dictionnaire Larousse, la résistance est l'action de « *s'opposer à ce qu'on n'approuve pas* ». C'est un acte de répulsion et une intention de ne pas céder au fait accompli. La résistance peut être spontanée ou provoquée, discrète ou ostentatoire, individuelle ou collective, légale ou illégale. Elle peut viser à rétablir une justice bafouée ou, au contraire, imposer une situation injuste. Elle est tantôt dénoncée, tantôt tolérée voire même acclamée et récupérée par les politiques¹⁶⁴.

La résistance à la réforme fiscale redouble d'intensité en temps de crise. Elle se complique davantage quand la crise a lieu en période de transition politique postrévolutionnaire, à l'instar

¹⁶³ HECKLY (C), *Rationalité économique et décisions fiscales*, Paris, LGDJ, 1987.

¹⁶⁴ AJROUD (J), « La résistance à la réforme fiscale en Tunisie », *Revue française de finances publiques*, N°142, 2018, P. 273.

de celle que traverse la Tunisie depuis 2011. Dans une telle période, l'insatisfaction du « contribuable-usager » et l'indiscipline du « contribuable-citoyen », combinées avec le manque de contrôle efficace et le sentiment d'impunité, nourrissent le mépris de la loi en général et le rejet de l'impôt en particulier. La volonté de l'Etat d'engager, en temps de transition politique, un processus de réforme par touches successives s'est systématiquement affronté à une résistance corporatiste plus ou moins violente. On se souvient de l'image d'avocats grimant aux portes du siège de l'Assemblée des représentants du peuple pour protester contre les mesures visant à réorganiser le régime fiscal des professions libérales. Cette résistance a été, à plusieurs reprises, payante puisque le gouvernement a dû retirer plusieurs fois ses projets fiscaux. Bien plus, le mécontentement des contribuables, pourrait dégénérer en révolte politique. Celle-ci constitue d'ailleurs très fréquemment un prolongement d'une révolte fiscale comme le démontre l'histoire en Tunisie, mais aussi en France où une cinquantaine de poujadistes¹⁶⁵ révoltés contre l'impôt ont été élus députés en 1956.

Pourtant, la réforme fiscale est une nécessité incontournable. L'impôt ne peut vivre que par la réforme, car un impôt figé, même s'il peut acquérir l'adhésion du contribuable, perd en efficacité avec le temps¹⁶⁶. Pour l'adapter aux réalités sociales et économiques et aux contraintes budgétaires, la révision est souvent nécessaire. D'ailleurs, la réforme fiscale peut être conçue comme une technique subtile pour faire passer, par petites doses, un impôt impopulaire. Elle peut aussi être conçue pour remédier à l'incapacité de précédentes réformes à atteindre leurs objectifs.

La problématique à laquelle se confrontent les réformateurs consiste alors à résoudre l'équation mettant en rapport la réforme et la résistance : comment concevoir une réforme fiscale capable de maintenir l'équilibre budgétaire et de promouvoir le développement socio-économique sans opprimer la résistance, ni y céder ?

L'équation n'est pas facile à résoudre, mais elle semble être un impératif. La réforme est un moteur de développement, et de la résistance est un indicateur de performance et arme de régulation.

La légitimité de la réforme fiscale se mesure par trois paramètres constituant un triangle de satisfaction : la satisfaction du citoyen, la satisfaction de l'usager et la satisfaction du contribuable. Tout d'abord, la satisfaction du citoyen suppose que la réforme soit décidée en collaboration effective avec ce dernier à travers les mécanismes de la démocratie participative. Ensuite, la satisfaction de l'usager est difficile à acquérir quand la réforme fiscale n'améliore pas la qualité des services publics. Même si l'impôt n'est pas le prix des services rendus et ne correspond pas à une contrepartie déterminée, il n'en demeure pas moins que le contribuable a tendance à dresser le bilan de ce qu'il donne et ce qu'il reçoit. L'impôt continue à puiser ses fondements dans la théorie de l'impôt-échange. Enfin, le contribuable est le principal côté du triangle de satisfaction et le plus difficile à satisfaire. « *La réforme éveille, en effet, chez le contribuable la conscience de son sacrifice et ressuscite en lui le rejet inné des prélèvements fiscaux qui, par l'effet du temps, ont fini par être intériorisés. Une fois retouché, l'impôt perd l'effet anesthésiant du temps et irrite à nouveau le contribuable*¹⁶⁷ ». Appelé à se soumettre à la réforme fiscale, il doit être convaincu de la légitimité de celle-ci. Or, peut-on le convaincre

¹⁶⁵ GARCIA-VILLEGAS (M), LEJEUNE (A), « La désobéissance au droit : approche sociologique comparée », *Droit et Société*, N° 91, 2015, P. 254.

¹⁶⁶ MARTINEZ (J-C), *Le statut de contribuable*, op.cit., PP. 152 et s.

¹⁶⁷ *Ibid.*

d'accepter les impositions conjoncturelles à répétition dans un objectif de sauver les banques publiques en faillite ou de financer les recrutements dans la fonction publique déjà en sureffectif ? N'est-il pas judicieux de s'attendre à une résistance des contribuables à toute augmentation de la pression fiscale si l'argent généré par la réforme ne sert qu'à assurer le train de vie de l'État et de ceux qu'il protège ?

La réaction des Tunisiens à l'égard des réformes fiscales en manque de légitimité est ancienne. La révolte contre la *Majba*¹⁶⁸ au 19^e siècle était nourrie par l'irrationalité totale dans la gestion des deniers publics. L'argent public servait à entretenir richement la cour beylicale et à réaliser des constructions aussi somptueuses qu'inutiles¹⁶⁹. Pendant le protectorat français en Tunisie, le refus collectif de paiement de l'impôt était, en effet, considéré comme un acte de militantisme¹⁷⁰.

Le mouvement des Gilets jaunes qui a éclaté à l'automne 2018 a mis en lumière une exaspération à l'égard des prélèvements de plus en plus contestés. Depuis la crise de 2008, la question fiscale est au cœur du débat public dans de nombreux pays et se conjugue avec une aggravation continue des inégalités¹⁷¹. L'injustice fiscale est ainsi devenue un enjeu politique de premier plan. Elle émerge lorsque le paiement des prélèvements se traduit par des sommes jugées trop élevées par rapport à d'autres contribuables ou lorsqu'elles apparaissent en contradiction avec certains principes.

Lorsque le processus de la réforme fiscale cesse d'impliquer effectivement les contribuables concernés, on ne doit pas s'étonner de l'apparition d'un mouvement de résistance. C'est d'ailleurs la volonté d'éviter ce mouvement qui a été à l'origine du principe du consentement de l'impôt.

Il convient de rappeler que l'instauration du principe du consentement de l'impôt est lui-même le fruit de la résistance à la réforme fiscale. En Grande-Bretagne, la résistance au pouvoir fiscal royal conduisit le Roi *Jean sans Terre* à concéder aux barons anglais la Grande Charte de 1215 par laquelle il s'obligea, pour la première fois, à obtenir leur accord avant de modifier la fiscalité. Le consentement de la réforme fiscale fut arraché par la force de résistance à la toute-puissance monarchique. Ce fût également le cas, en 1773, quand les colons d'Amérique refusèrent d'acquiescer les taxes sur le thé qu'ils n'eurent pas consenties et entrèrent dans la guerre d'indépendance. En France, les révolutionnaires de 1789, inspirés des expériences anglaise et américaine et des réflexions des philosophes de l'époque, firent du droit de consentir librement les contributions un droit naturel, inaliénable et sacré de l'Homme¹⁷². En Tunisie, aussi, on peut trouver quelques bourgeons du principe du consentement de l'impôt dans l'histoire ancienne du pays. Selon les historiens, la Constitution punique de Carthage (4^e siècle avant J.-C.), rendue célèbre surtout par une évocation élogieuse d'Aristote, reconnaissait au Conseil des anciens (le Sénat) des compétences en matière des finances¹⁷³. Plusieurs siècles

¹⁶⁸ CHIKHAOUI (L), *Pour une stratégie de la réforme fiscale*, publication du centre de recherche et d'étude administrative, Tunis, 1992, P.23.

¹⁶⁹ BACCOUCHE (N), *Droit fiscal général*, Sfax, 2008, P. 31

¹⁷⁰ CHIKHAOUI (L), *Pour une stratégie de la réforme fiscale*, *op.cit.*, P.24-25.

¹⁷¹ ALVAREDO (F), CHANCEL (L), PIKETTY (T), SAEZ (E), et ZUCMAN (G), *Rapport sur les inégalités mondiales*, Paris, Seuil, 2018.

¹⁷² CHELLI (S), *De quelques problèmes fondamentaux de la comptabilité publique*, Tunis, thèse de doctorat, 1982, P. 40.

¹⁷³ CHIKHAOUI (L), *Pour une stratégie de la réforme fiscale*, *op.cit.*, P.25-26.

plus tard, les constitutions de 1861, 1959 et 2014 ont réitéré le principe du consentement de l'impôt d'une manière plus ou moins forte¹⁷⁴. Pourtant, cela n'a pas empêché les résistances aux réformes fiscales.

Écarté de fait et de droit du processus de la décision fiscale, le contribuable, premier intéressé de cette décision, ne se laisse pas faire. Il ressent la légitimité de faire entendre sa voix à travers la résistance aux décisions qui ne servent pas ses intérêts. Il n'est plus alors surprenant qu'une réforme fiscale dont le processus est défaillant suscite de la résistance, surtout lorsque le contenu de cette réforme est également défaillant.

La résistance fiscale est doublement justifiée : la défaillance du contexte de la réforme (qui implique une crise de légitimité et crise de processus de réforme) et la défaillance du texte de la réforme. Certaines formes de résistance sont louables et reflètent une véritable conscience des enjeux de la réforme fiscale. Leur objectif est de corriger, par la voie du débat, les dérives de la réforme. La résistance réprouvée est celle que l'on doit combattre, car elle défie la loi et nuit gravement aux équilibres financiers de l'État. Elle est irréductible, car elle constitue une donnée constante de tout temps et tous lieux. Ce type de résistance est multiforme et multirisque.

On note d'une part, la résistance juridictionnelle et la résistance parlementaire d'autre part. Les contribuables visent à dénoncer les failles juridiques des réformes par une décision de justice. Le juge contribue alors à l'apaisement de la tension générée. Cet arbitrage pacifique est assuré aussi bien par le juge fiscal que par le juge constitutionnel. Le recours au juge fiscal constitue une véritable forme de résistance et un signal fort sur le mécontentement des contribuables, si bien que le contentieux de l'assiette de l'impôt est dénommé en Tunisie : « opposition¹⁷⁵ », ce qui montre que le but de ce contentieux est d'opposer un refus à l'obligation fiscale.

La résistance acquiert ainsi la stature d'une action civique qui vise à inculquer le civisme fiscal. Elle peut être exercée au sein du Parlement. Afin de réduire les imperfections de la loi avant son adoption. Si le Parlement n'écrit plus la loi fiscale dans quasiment tous les pays démocratiques¹⁷⁶, il dispose néanmoins du pouvoir de l'amender et de contribuer à sa corrélation avec la réalité socio-économique.

La résistance au changement en matière fiscale revêt des formes variées. Les formes les plus spectaculaires sont la révolte et la grève. Elles accompagnent les réformes fiscales et prennent souvent une envergure politique. La Tunisie a connu deux révoltes particulièrement spectaculaires, celle d'*Abou Yézi*, « l'homme à l'âne », au 10^e siècle, puis celle de *Ben Ghedahem*, « Bey du peuple », au 19^e siècle. Ces deux révoltes furent les conséquences de décisions démesurées portant renflouement du budget par une augmentation brutale des impôts. Aujourd'hui encore, la révolte fiscale est un fait récurrent. La révolution Tunisienne a d'ailleurs une dimension fiscale certaine. En partie, elle est le résultat de l'exaspération des contribuables contre la hausse de la pression fiscale et l'aggravation des injustices en la matière, ainsi que le

¹⁷⁴ JAÏDI (H), « La constitution de Carthage : Son actualité et les leçons d'Aristote », *Leaders*, 5 février 2014 ; DE CHATEAUBRIAND (F.-R.), *Essai sur les révolutions*, Arvensa, 2014, P. 125.

¹⁷⁵ CHIKHAOUI (L), *Pour une stratégie de la réforme fiscale*, *op.cit.*

¹⁷⁶ Décision N° 2015-4 du 22 décembre 2015, JORT, N° 103 ; Décision N° 2017-02 du 8 mai 2017, JORT, N° 39.

ras-le-bol contre les faveurs d'imposition consenties à une frange de la société. Courant le mois de janvier 2011, des services fiscaux ont été pillés et incendiés et des inspecteurs intimidés¹⁷⁷.

Depuis 2011, on ne compte plus les réactions violentes à l'égard de toute nouvelle mesure alourdissant la pression fiscale. Il suffit de noter la flambée de colère qui accompagnait l'entrée en vigueur de toute nouvelle imposition. C'est le cas de la taxe due à l'occasion du départ de la Tunisie créée le 19 août 2014 et supprimée un an après, jour pour jour¹⁷⁸. Suite à des événements sanglants au sud du pays. C'est le cas aussi de l'impôt foncier, des redevances sur les moyens de transport et des nouvelles obligations fiscales, institués¹⁷⁹ puis rapidement supprimés¹⁸⁰, sans qu'ils ne génèrent aucun effet, si ce n'est l'agitation sociale et politique qui a coûté cher au budget de l'État. Décidées dans la précipitation et supprimées sous la pression, ces mesures fiscales n'ont fait qu'affaiblir l'autorité de la loi et accentuer l'insubordination des contribuables convaincus désormais que la persistance dans la protestation peut faire reculer les décideurs fiscaux. La révolte fiscale peut s'accompagner de grève qui constitue un puissant instrument de résistance. En matière fiscale, la grève peut revêtir deux formes. La plus courante est celle autorisée par la loi, à savoir la cessation collective et concertée du travail en vue d'appuyer des revendications professionnelles. En Tunisie postrévolutionnaire, les grèves battent les records. Celles décidées pour des motifs fiscaux sont innombrables. Mais la grève de l'impôt est la forme de grève la plus inquiétante. Il s'agit d'un refus collectif de payer l'impôt. À ce titre, en automne 2016, les avocats ont annoncé leur intention de faire une grève de l'impôt en réaction aux mesures fiscales projetées à leur égard dans le projet de loi de finances pour 2017. Ce qui a provoqué la colère de certains internautes qui ont appelé à la désobéissance fiscale.

En France, l'article 1747 du CGI prévoit des sanctions pénales à l'encontre des personnes organisant ou tentant d'organiser le refus collectif de l'impôt ou incitant le public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt. L'article 1746 du CGI prévoit le délit de l'opposition collective à l'obligation fiscale. Il comporte d'une part, un élément matériel, qui consiste à empêcher le contrôle des agents de la DGFIP. C'est ce qu'on appelle : l'opposition collective à fonctions¹⁸¹. D'autre part, un élément moral, où l'obstacle subi par les agents doit être apporté volontairement, consciemment et de façon délibérée (l'appréciation de ce caractère devant toutefois être faite sur le plan collectif). L'article 1747 du CGI quant à lui prévoit des sanctions pénales à l'encontre des personnes organisant ou tentant d'organiser le refus collectif de l'impôt ou incitant le public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt. L'existence du délit est subordonnée :

« - à la mise en œuvre de moyens limitativement énumérés par la loi et consistant soit en des voies de fait, soit en des menaces, soit en des manœuvres concertées, les voies de fait et menaces pouvant atteindre aussi bien les agents chargés de l'assiette, du contrôle ou du recouvrement de l'impôt que les contribuables eux-mêmes ;

¹⁷⁷ AYADI (H), Droit fiscal, *op. cit.*, P. 30 ; ABDEDDAYEM (N), « Chronique de l'histoire de la fiscalité tunisienne : évolution de l'ancienne "Mejba" », *RTF*, N° 1, 2004, P. 99.

¹⁷⁸ KRAÏEM (S), « Les créances fiscales à l'épreuve de la révolution du 14 janvier 2011 », *Publications de l'école de doctorale de la Faculté de droit de Sfax*, N° 4, 2012, P. 316.

¹⁷⁹ La loi N° 2015-30 du 18 août 2015, portant loi de finances complémentaire pour l'année 2015 (art. 21).

¹⁸⁰ Loi N° 2013-54 du 30 décembre 2013, portant loi de finances pour l'année 2014 (art. 55, 58, 66 et 76).

¹⁸¹ L'opposition à fonctions est punie de six mois d'emprisonnement et de 7 500 € d'amende en application des dispositions du 2 de l'article 1746 du CGI, sans préjudice de l'application à l'égard de chacun des participants des sanctions prévues en matière d'opposition individuelle.

- au fait que la mise en œuvre de ces moyens doit concourir au refus du paiement de l'impôt par un ensemble de personnes ou une catégorie entière de contribuables ;
- la circonstance que le tout doit constituer une véritable organisation antifiscale¹⁸² ».

En ce qui concerne l'incitation du public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt, contrairement au précédent, ce délit, n'exige pas la manifestation d'une véritable organisation antifiscale. « Il peut être le fait d'un individu pris isolément qui sans être un meneur, enjoint ou conseille aux contribuables, de ne pas payer l'impôt ou tout au moins d'en différer le paiement, que ce soit verbalement ou par écrit notamment par la voie de la presse, ou au moyen de tracts¹⁸³ ». L'article 1747 du CGI qui réprime le délit d'incitation du public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt, prévoit une amende pénale de 3750€, et une peine d'emprisonnement de six mois.

En dehors de ces hypothèses de méthodes brutales, les associations, syndicats et groupes de pression (ou lobbies) sont autant de groupements dont les agissements qui ne s'expriment ni par voie de fait ni refus collectif, ne constituent pas moins des résistances à loi fiscale généralement envisagée. Leurs actions peuvent donc influencer considérablement le contenu de la règle fiscale applicable, non seulement lors de son élaboration mais également en cours d'application. « Dès la phase de conception du texte et dès les premiers arbitrages politiques connus ou annoncés, les contribuables et leurs représentants, notamment les associations professionnelles demandent à être informés le plus précisément possible et, si possible, consultés sur les projets de textes avant qu'ils ne soient soumis à la représentation nationale, voire transmis au Conseil d'État¹⁸⁴ ». Si en France et Tunisie, cette pratique est devenue indispensable, elle reste informelle. Curieusement présentées comme vecteur indispensable de sécurité juridique, leur caractère informel est cependant susceptible d'en ternir la crédibilité ; même si le rédacteur de la norme fiscale a quelquefois procédé à la légalisation ou en tout cas à l'officialisation de certaines de ces méthodes. « Les représentants des différentes catégories socio-professionnelles doivent donc pouvoir débattre publiquement des réformes fiscales sur la base d'études économiques prospectives¹⁸⁵ ».

Hormis l'influence du contribuable en matière d'élaboration de règles de droit fiscal, le législateur accorde également à des groupements professionnels le droit d'agir en justice. Aux termes de l'article L. 233 du L.P.F. notamment, « les syndicats et organismes professionnels ou interprofessionnels peuvent exercer les droits réservés à la partie civile dans les poursuites engagées par les administrations fiscales soit par voie de plainte sur le fondement des articles 1741 et 1743 du code général des impôts, soit par voie de citation directe¹⁸⁶ ».

Mais les facteurs d'insécurité susceptibles d'être redoutés par l'administration ne proviennent pas forcément du contribuable.

¹⁸² Voir, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4229-PGP>.

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ MARTINEZ (J-C), *Le statut de contribuable*, op.cit, PP. 152 et s.

¹⁸⁵ LIEB (J-P), HEURTIER (R), *La sécurité fiscale*, dir. BUISSON (J), Le Harmattan, 2011, P. 16.

¹⁸⁶ Voir, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4229-PGP>.

Section 2. Les facteurs non imputables aux contribuables

Il ne vient pas toujours à l'esprit d'envisager la question de la sécurité juridique du côté de l'administration fiscale. Pourtant certains agissements de l'administration peuvent constituer des facteurs d'insécurité (**Paragraphe 1**), tandis que c'est parfois dans l'environnement international qu'il faut en rechercher la source (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Les facteurs d'insécurité juridique imputables à l'administration

Le premier facteur d'insécurité qui part cependant d'une démarche légitime est celui du paradoxe de l'attractivité du territoire. Attirer l'investissement étranger direct (IED) est depuis longtemps un problème majeur pour les Etats. Ces derniers doivent être aussi efficaces que possible pour faire face à une forte concurrence. L'IED doit accroître les exportations, créer des emplois, transférer des technologies, participer à une planification spatiale plus harmonieuse et contribuer au développement de l'industrie. Pour atteindre ces objectifs, des mesures spécifiques ont été introduites et certains contribuables ont pu payer moins d'impôts grâce à des avantages fiscaux, appelés «niches fiscales». Il existe différentes catégories d'incitations fiscales, par exemple: des crédits ou des réductions d'impôts au titre d'investissements dans certains portefeuilles¹⁸⁷; les dépenses fiscales immobilières¹⁸⁸; le système fiscal pour les zones franches¹⁸⁹ et les niches fiscales pour les investissements dans les territoires d'outre-mer¹⁹⁰.

Il s'avère que, dans certains cas, ces mesures peuvent avoir été détournées de leur objectif initial (économique, social ou environnemental) par une utilisation non prévue par le législateur. La frontière d'une optimisation fiscale potentiellement abusive peut alors être franchie. Par exemple, en ce qui concerne le régime fiscal des zones franches, il arrive fréquemment qu'à la fin de la période d'exonération, l'entreprise en question ait disparu après avoir réalisé des bénéfices non taxés.

L'économiste P. KRUGMAN avait émis des réserves quant à l'appliquer ce concept aux économies nationales. Selon lui, la concurrence entre les Etats ne se fait pas de la même manière entre les entreprises, « *A country is not a company*¹⁹¹ ».

¹⁸⁷ Souscription au capital d'entreprises ou de PME, de parts de Fonds commun de placement dans l'innovation (FCPI), Fonds d'investissement de proximité (FIP), au capital d'une société pour le financement du cinéma et de l'audiovisuel, intérêts d'emprunt pour la reprise d'une PME. Un autre exemple est le Crédit d'impôt recherche (CIR) ayant pour vocation d'octroyer un crédit imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise, en fonction des dépenses de recherche fondamentale, développement et innovation.

¹⁸⁸ Afin redynamiser l'immobilier et en particulier le locatif (notamment dans le secteur touristique). En France, dans le cadre de la loi Pinel, le taux de réduction d'impôt varie de 12% à 21%, répartie de manière linéaire sur toute la durée de la location.

¹⁸⁹ Afin d'attirer les entreprises dans le but d'y développer l'activité, ce régime procure une économie d'impôt aux entreprises. Soit des exonérations et/ou d'allègements fiscaux, en matière d'impôt sur les bénéfices, de droits d'enregistrement, de taxe foncière sur les propriétés bâties, de contribution économique territoriale, voire de cotisations sociales.

¹⁹⁰ Le but est d'encourager l'investissement dans les territoires ultramarins.

¹⁹¹ KRUGMAN (P), «A country is not a company», *Harvard Business Review*, vol.74, Issue 1, January-February, 1996.

Un tout autre domaine, un autre facteur d'insécurité : la corruption. La définition retenue par les organisations internationales désigne la corruption comme tout abus de prérogatives publiques à des fins d'enrichissement personnel¹⁹². Concernant les fonctionnaires, le *Vocabulaire Juridique* de Cornu qualifie la corruption de « *détournement ou trafic de fonction [...] commis par une personne ou à l'égard d'une personne investie d'une parcelle de l'autorité publique ou agissant à l'occasion de ses fonctions*¹⁹³ ». Il reprend la distinction opérée par le code pénal français entre corruption passive et active selon que l'on se place du côté du corrupteur ou du corrompu¹⁹⁴. Quant au code pénal tunisien, il propose une définition générique et désigne comme corrompu tout fonctionnaire public ayant « *agréé, sans droit, directement ou indirectement, soit pour lui-même, soit pour autrui, des dons, promesses, présents ou avantages de quelque nature que ce soit pour accomplir un acte lié à sa fonction, même juste, mais non sujet à contrepartie ou pour faciliter l'accomplissement d'un acte en rapport avec les attributions de sa fonction, ou pour s'abstenir d'accomplir un acte de sa fonction*¹⁹⁵ ».

Bien que certaines pratiques de corruption puissent n'engager que des acteurs privés, nous nous focaliserons dans ce mémoire exclusivement sur les comportements qui impliquent des prérogatives publiques. Ne seront donc examinées que les atteintes à l'intégrité commises dans le cadre d'une fonction publique, d'une administration ou impliquant un agent de l'Etat ou décideur politique. Il n'en demeure pas moins que le terme « corruption » intègre un large éventail d'infractions aux différences subtiles allant du népotisme au pot de vin en passant par le trafic d'influence, la concussion et la prise illégale d'intérêts.

La corruption revêt des formes multiples allant de l'insignifiant au monumental. Elle soulève une distinction qui est généralement faite entre corruption politique et corruption administrative ou plus vulgairement, grande et petite corruption (plus répandue et acquiert une dimension collective). Cette dernière dite « administrative » est une corruption « quotidienne » qui se passe au niveau de la mise en œuvre administrative des politiques publiques et de l'application des réglementations, là où les fonctionnaires rencontrent les usagers. La grande corruption touche quant à elle les plus hauts niveaux de la fonction publique et se déroule à l'échelle de la direction, là où les politiques et règlements sont élaborés et où des décisions engageant des sommes d'argent élevées sont prises¹⁹⁶. Les conséquences de cette corruption son bien connues : elle ralentit le développement économique, creuse les inégalités sociales, sape la confiance des citoyens dans leurs institutions et désintègre ainsi le pacte social fondé sur la solidarité et l'égalité de tous devant la loi.

Quelle que soit les motivations du « contribuable-fraudeur », la réalisation de l'acte de fraude découle tout d'abord de l'existence d'une opportunité. Le contexte de mondialisation des échanges économiques illustre bien cette idée.

¹⁹² OCDE, *Glossaire OCDE : Corruption. Glossaire des normes pénales internationales*, 2008, P. 24.

¹⁹³ CORNU (G), *Vocabulaire Juridique*, 10^{ème} édition, PUF, P. 277.

¹⁹⁴ Art. 433-1 et 433-2 du Code pénal français.

¹⁹⁵ Art. 83, du Code pénal Tunisien.

¹⁹⁶ ATCP, *La petite corruption : le danger banalisé : étude exploratoire sur la perception de la petite corruption en Tunisie*, Association Tunisienne des Contrôleurs Publics, sans date.

Paragraphe 2. L'environnement international, source d'insécurité juridique pour l'administration fiscale

Si la fraude nationale a comme « terrain de jeu », l'Etat d'implantation et le contribuable a comme seul interlocuteur, l'administration fiscale nationale. Pour la fraude internationale, « *le champ d'action devient beaucoup plus vaste. La fraude comporte des manœuvres et des agissements qui visent à échapper aux prescriptions fiscales d'un ou plusieurs pays*¹⁹⁷ ». Les contribuables tirent ainsi profit de la mondialisation économique. Ils vont s'abriter derrière les activités économiques transfrontalières qui échappent au contrôle national. Leur objectif est d'arriver à masquer leurs comportements frauduleux et soustraire illégalement une partie de leurs revenus aux prélèvements obligatoires nationaux.

Il est vrai que l'évitement fiscal a des répercussions sur la situation économique nationale, cependant, certains Etats contribuent nettement à son renforcement. L'impôt est utilisé à des fins d'attractivité économique dans une compétition au moins-disant fiscal¹⁹⁸ (un taux de 12.5% l'Irlande¹⁹⁹). Selon le CESE, « *La dérive des normes émanant des États et des institutions internationales a banalisé l'évitement de l'impôt en abaissant les taux officiels d'imposition des bénéficiaires et en multipliant les avantages fiscaux, les dérogations et autres niches fiscales, dans le cadre d'une concurrence internationale des dispositifs légaux d'évitement de l'impôt que les conseillers fiscaux exploitent systématiquement au profit de leurs riches et puissants clients*²⁰⁰ ».

L'existence des paradis fiscaux et l'économie *offshore* exacerbent la concurrence fiscale entre les Etats. Si certains sont des promoteurs des paradis fiscaux, d'autres en sont des victimes. L'Europe illustre cette dualité, « *alors que la plupart des États pâtissent de cette pratique, elle tolère en son sein l'existence de quatre « paradis fiscaux » (Irlande, Luxembourg, Pays-Bas et Chypre*²⁰¹)».

Les paradis fiscaux sont utilisés à « *la fois pour la fraude proprement dite et pour l'optimisation fiscale en utilisant les montages sophistiqués des grands cabinets d'audits, en cherchant simplement à profiter des lacunes des législations nationales*²⁰² ». L'OCDE a élaboré, en 2012, trois listes (noire, grise et blanche) des territoires non-coopératifs. Il a défini les paradis fiscaux en se basant sur 4 critères : « *les revenus ou les capitaux localisés correspondants sont soumis à un impôt nul ou négligeable ; il n'existe pas d'échanges de renseignements effectifs concernant ce régime ; les régimes applicables dans la juridiction manquent de transparence ; la juridiction facilite l'établissement d'entités sous contrôle étranger, sans obligation d'une*

¹⁹⁷ MARGAIRAZ (A), *La fraude fiscale et ses succédanés*, Editions Vaudoise, 1987, P.30.

¹⁹⁸ BOCQUET (A), *Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire* sur la proposition de résolution européenne pour une conférence des parties (cop) de la finance mondiale, l'harmonisation et la justice fiscales, N° 4418, 2017, in <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r4418.asP>.

¹⁹⁹ Voir les données mis en ligne par le cabinet d'audit et de conseil KPMG in. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

²⁰⁰ LE CLEZIO (P), *Prélèvements obligatoires : compréhension, efficacité économique et justice social*, avis du CESE, 2005.

²⁰¹ BOCQUET (A), *Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire*, op.cit.

²⁰² HECKLY (C), *Fiscalité et mondialisation*, Editions L.G.D.J, 2007,176.

présence locale substantielle, ou interdit à ces entités d'avoir un impact commercial sur l'activité économique locale ».

La France a établi une liste²⁰³ des Etats qu'elle considère comme des territoires non-coopératifs, en fonction des conventions d'échanges de renseignements passées avec elle. En effet, la lutte contre les paradis fiscaux devient de plus en plus complexe face à des États qui tiennent un discours ambigu entre volonté d'y mettre un terme et réalité de territoires à fiscalité privilégiée. En fait, les filiales des multinationales françaises passent obligatoirement par des paradis fiscaux avant de revenir en France pour faire de l'optimisation fiscale²⁰⁴. A cet égard, la France a adopté des dispositions anti-évasion fiscale prévus dans le Code général des impôts. La France dispose d'un concept, plus large que celui de paradis fiscal, qui est celui d'« État ou territoire à régime fiscal privilégié²⁰⁵ ».

La Tunisie, quant à elle, a été citée en 2017 dans la liste noire de l'OCDE²⁰⁶ des pays classés « paradis fiscaux ». En réponse à la hausse des chiffres de l'évasion fiscale et à l'incapacité du gouvernement tunisien à faire passer l'article sur la levée du secret bancaire dans le cadre de la loi des finances 2017. En effet, le système d'incitation à l'investissement *offshore* tunisien offre des privilèges²⁰⁷ importants voire quasi-illimités à tout investisseur étranger, à l'instar de l'exonération fiscale et la possibilité de rapatrier les bénéfices sans être soumis au régime des changes. En somme, cette forme d'évitement fiscal, conduit à reporter la charge fiscale sur les acteurs les moins mobiles, rompant ainsi l'égalité de traitement entre les contribuables.

De nos jours, les fuites massives de documents confidentiels se multiplient depuis dix ans. On parle de « Paradise Papers », « football leaks », « Lukleaks », « SwissLeaks », qui révélaient les stratégies d'optimisation fiscale de gouvernements, personnalités politiques, artistiques, sportives de premier plan et de grandes entreprises.

Notamment avec l'affaire *HSBC*, suspectée d'avoir incité 2543 contribuables français sollicités par des démarcheurs, à frauder le fisc, pour un montant supérieur à 4 milliard de dollars. Selon le journal *Le Monde* à l'origine de l'enquête « SwissLeaks », les rapports saisis en perquisition « dénotent du concours proactif de la banque sur le territoire national français aux opérations de blanchiment de la fraude fiscale²⁰⁸ ». D'après les gendarmes, « certains rapports indiquent très clairement que la banque a manifestement connaissance que des comptes ne sont pas déclarés à l'administration fiscale ». Ils soulignent que « l'attrait de la banque repose essentiellement sur un ensemble de techniques proposées à une clientèle désireuse de pouvoir

²⁰³ En 2016, sept pays en faisaient partie dont Panama, le Botswana, Brunei, le Guatemala, les Iles Marshall, Nauru, Niue.

²⁰⁴ CHAVAGNEUX (C), « A quoi servent les paradis fiscaux », *Revue Française de Comptabilité*, N° 452, Mars 2012, PP. 42-48.

²⁰⁵ Ce concept permet d'appliquer les dispositions anti-évasion, vis-à-vis d'une composante d'un État fédéral, même si le pays n'est pas un paradis fiscal, comme par exemple le canton suisse de Zoug ou l'État du Delaware aux États-Unis. De plus, on note la réintroduction d'une « Exit tax » en 2011 par l'État français pour taxer les revenus qui sortent du territoire national.

²⁰⁶ En mars 2019, on a approuvé la sortie de définitive la Tunisie de la liste des juridictions non-coopératives en matière de fiscalité des entreprises.

²⁰⁷ Ces facilités sont garanties par l'Article 10 du Code de l'Investissement ainsi que l'article 20 qui soustrait les bénéfices de l'assiette imposable.

²⁰⁸ « Affaires HSBC : les dessous d'une gigantesque fraude fiscale », *Le Monde*, 10 juin 2014, in. https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/06/10/fraude-fiscale-hsbc-dans-le-viseur-des-juges_4435176_4862750.html.

*frauder le fisc en toute sécurité*²⁰⁹ ». Afin d'éviter de payer la taxe européenne instituée en 2015 à la suite d'une directive européenne sur la fiscalité et l'épargne, la banque propose aux clients, la création des sociétés *offshore*, des fondations ou trust, ayant pour vocation de se substituer à la personne physique.

En 2014, une autre affaire éclate au Luxembourg, il s'agit de l'affaire «Luxleaks ». Cette dernière est en relation avec la pratique de « *Tax Ruling* », ou officiellement appelé « décision anticipée en matière fiscale ». A travers cette pratique administrative, l'administration fiscale peut émettre son avis sur une opération ou un montage ayant des conséquences fiscales avantageuses. En effet, l'administration fiscale luxembourgeoise a conclu des accords avec des cabinets d'audit pour le compte de nombreux clients internationaux, parmi lesquels des géants de l'économie comme : Apple, Amazon, Heinz, Pepsi, Ikea, Deutsche Bank²¹⁰, mais également françaises comme Aviva, Axa Group, BNP ou encore le Crédit Agricole. Par ailleurs, les groupes fonctionnant sous le système des franchises tels que « McDonald's », transfèrent au Luxembourg une grande partie des profits réalisés en France, afin d'éviter de payer l'impôt. Ces revenus sont ensuite déplacés vers la Suisse puis vers aux Etats-Unis, dans une boîte aux lettres d'une société dépourvue de réelle substance.

L'affaire, dite des « Panama papers », est aussi considérée comme la plus grande fuite de plus de 11.5 millions de documents confidentiels, détaillant des informations sur des sociétés offshore et les noms des actionnaires de ces sociétés. Parmi eux se trouvent des célébrités du monde sportif et des affaires, mais aussi des hommes politiques et même des chefs d'Etat ou de gouvernement. En France, l'ancien ministre délégué au Budget, Jérôme CAHUZAC, est aussi cité dans l'affaire des documents panaméens. En 2012, un scandale politico-financier est déclenché par le site d'information en ligne *Mediapart*, et l'accuse d'avoir possédé des fonds non déclarés sur un compte en Suisse, puis à Singapour.

Il y a eu ensuite le scandale relatif à la pratique d'optimisation fiscale des dividendes baptisée « cumCum » et « cumEx ». Comme les investisseurs étrangers sont taxés plus que les investisseurs nationaux sur les dividendes qu'ils perçoivent, ces derniers vont chercher à vendre (juste avant le versement des dividendes) leurs titres à des banques dans des pays qui bénéficient de conventions fiscales avec le pays dont est originaire l'entreprise. « *Par exemple, les actionnaires de Dubaï aux Emirats Arabes Unis ne payent pas de taxes sur les dividendes pour les entreprises françaises. Une fois cette opération effectuée, dans un laps de temps très court, l'investisseur initial pouvait racheter ses titres sans payer cette fiscalité sur les dividendes*²¹¹ ». Par conséquent, 55,2 milliards d'euros ont été réalisés en Allemagne, en France, en Espagne, Italie, aux Pays-Bas, au Danemark, en Belgique, en Autriche, en Finlande, en Norvège ou encore en Suisse. Cette pratique est l'œuvre d'un avocat allemand, Ancien haut fonctionnaire du fisc, Hanno Berger, qui s'est reconverti en avocat d'affaires. « *Grâce à son plan et des mécanismes compliqués, la taxe sur les dividendes qui a été payée une fois sera en réalité*

²⁰⁹ *Ibid.*

²¹⁰ « Evasion fiscale : tout sur les secrets du Luxembourg », *Le Monde*, 5 novembre 2014, in https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

²¹¹ « Un casse à 55 milliards d'euros : l'énorme fraude fiscale des «CumEx», *Le Parisien*, 19 Octobre 2018, in <http://www.leparisien.fr/economie/un-casse-a-55-milliards-d-euros-l-enerme-fraude-fiscale-des-cumex-19-10-2018-7923039.php>.

*récupérée plusieurs fois. Pire, il arrive que cet impôt soit récupéré sans même avoir été payé. Les montages seront si complexes que le fisc n'y voit que du feu*²¹² ».

Des estimations permettent d'appréhender les possibles pertes fiscales relatives aux impôts les plus importants. Elles sont estimées entre 40 à 80 milliards d'euros représentent entre 15 % et 25 % des recettes fiscales brutes, soit un montant proche du déficit public français qui s'élevait à 3,5 % du PIB (environ 77,5 milliards d'euros en 2015)²¹³. Dans d'autres pays développés, ces pertes de recettes fiscales sont d'un ordre de grandeur comparable. Les services fiscaux des États-Unis estiment qu'elles se sont élevées à environ 458 milliards de dollars entre 2008 et 2010, soit 16 % des impôts fédéraux et 2 % du PIB²¹⁴. En 2015, ce montant a été estimé à environ 100 milliards de dollars par an²¹⁵. Pour le Royaume Uni, l'économiste Richard Murphy évalue à 97 milliards de livres par an la perte de recettes fiscales due à l'utilisation de ces mécanismes (dont les paradis fiscaux), soit 6 % du PIB.

Dans un contexte de difficultés économiques et budgétaires, ce manque à gagner fiscal incite les pays concernés : soit à recourir à une augmentation de l'assiette de l'impôt, soit à baisser les dépenses publiques, soit à l'endettement, soit dans le plus pire des scénarios à combiner les trois. Cette pression fiscale accrue peut renforcer l'évitement fiscal. Renouvelant ainsi le cycle vicieux qui affecte la sécurité juridique et entraîne les contribuables vers l'incivisme fiscale. Ainsi, « *entre le légal et l'illégal, il n'y a pas une rupture mais une continuité. Des dérapages successifs conduisent le contribuable du légal à la fraude par une série de glissements intermédiaires (...) Dans cette chaîne de la fuite devant l'impôt, tous les maillons sont imprécis*²¹⁶ ».

Chapitre 2 : La matière fiscale génératrice d'une forte insécurité juridique

Pour F. DOUET²¹⁷, la sécurité juridique repose sur l'idée de certitude dans l'application du droit. Dès lors, elle présente un aspect matériel et un aspect temporel. S'agissant de l'aspect matériel, la norme juridique doit être à la fois accessible, en permettant au sujet de droit de ne pas ignorer la vocation de certaines normes à régir leur situation, et prévisible, en permettant

²¹² « Première condamnation dans le scandale de fraude fiscale « CumEx » en Allemagne », *Le Monde*, 19 Mars 2020, in. https://www.lemonde.fr/economie/article/2020/03/19/premiere-condamnation-dans-le-scandale-de-fraude-fiscale-cumex-en-allemande_6033717_3234.html.

²¹³ Alain Bocquetet Nicolas Dupont-Aignan, *Lutte contre les paradis fiscaux: si l'on passait des paroles aux actes*, rapport, octobre 2013. Ce rapport estime la perte de recettes fiscales entre 60 et 80 Mds d'euros. Un autre rapport d'information d'Isabelle Bruneau et Marc Laffineur, députés, L'Union européenne et la lutte contre l'optimisation fiscale (octobre 2015) l'estime à 2 à 3 % du PIB.

²¹⁴ « Here's How Much Tax Cheats Cost the U.S. Government a Year », *Fortune*, 29 April 2016, in. <https://fortune.com/2016/04/29/tax-evasion-cost/>.

²¹⁵ « Report: Tax Evasion, Avoidance Costs United States \$100 Billion A Year », *The Washington free beacon*, 23 January 2015, in. <https://freebeacon.com/issues/report-tax-evasion-avoidance-costs-united-states-100-billion-a-year/>.

²¹⁶ MARTINEZ (J-C), *La fraude fiscale*, collection, Que sais-je?, N°2180, Presse Universitaire de France, 1984, P.10, et par le même auteur, *Droit fiscal contemporain : L'impôt, le fisc, le contribuable*, tome1, éd. LITEC, 1986, P.354.

²¹⁷ DOUET (F.), Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, Bibliothèque de droit privé, Tome 280, L.G.D.J., mai 1997, p2 et s.

une interprétation et une qualification des faits univoques ou tout du moins réduites. S'agissant de l'aspect temporel, les sujets de droit doivent pouvoir compter sur leurs prévisions juridiques, ce qui exclut toute remise en cause rétroactive d'une norme ou toute remise en cause avant sa date d'expiration d'une mesure législative dérogoire.

Ainsi, la sécurité juridique en matière fiscale consiste à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leur charge de telle manière que chacun d'entre-eux puisse prévoir et compter sur ce résultat. La sécurité juridique des contribuables dépend donc « *du degré de précision avec lequel est déterminé le champ d'application de la norme fiscale (...) et celui de ses effets juridiques*²¹⁸ ».

L'insécurité juridique en droit fiscal ou insécurité fiscale peut revêtir différentes formes. Ainsi peut-elle être relative à l'indétermination du champ d'application de la règle par des textes inintelligibles ou imprécis, lesquels peuvent induire en erreur le contribuable sur les normes applicables ou leur sens juridique (**Section 1**). Mais l'insécurité fiscale en question peut aussi provenir des acteurs de la fiscalité. (**Section 2**).

Section 1. Les facteurs d'insécurité juridique intrinsèques à la matière fiscale

De nombreux rapports et travaux doctrinaux ont été consacrés à la sécurité juridique en matière fiscale²¹⁹. Le constat est unanime : le droit fiscal semble être le « *terrain de prédilection de l'insécurité juridique*²²⁰ ». La fiscalité arriverait ainsi « *au premier rang des domaines frappés par l'insécurité juridique* ».

Plusieurs facteurs d'insécurités juridiques propres à la matière fiscale peuvent aisément être dégagés. Le droit fiscal est une discipline juridique en proie à de fortes mutations. Il convient donc d'étudier cette évolution de la matière fiscale (**Paragraphe 1**). Puis démontrer comment le droit fiscal génère une insécurité normative (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Le droit fiscal traduit, par nature, une insécurité juridique ?

Le droit fiscal est d'abord intrinsèquement un droit de superposition car ayant vocation à s'appliquer à des situations qui sont déjà régies par d'autres branches du droit. Le Doyen L. TROTABAS écrivait dès 1928 que « *le droit fiscal [...] pénètre au fond de toute activité juridique, en contrôlant la vie de la nation comme celle de chaque personne, en assurant la*

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ Voir notamment les rapports : *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire* (dir. B. Gibert), *op. cit.* ; Conseil d'Etat, *Rapport public 2006 : Sécurité juridique et complexité des droits*, *op. cit.* ; *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* (O. Fouquet (dir.)), *op. cit.* ; *Sécurité juridique et initiative économique* (Henri de Castries et Nicolas Molfessis (dir.)), *op. cit.* ; cf. notamment les travaux doctrinaux cités dans le *Rapport Sécurité juridique et initiative économique* (Henri de Castries et Nicolas Molfessis (dir.)), *ibid.*, P. 203 ; La rétroactivité de la loi fiscale face au principe de la sécurité juridique, Dr. fisc. n° hors-série, nov. 1996 ; « Loi fiscale, rétroactivité et sécurité juridique : quelle conciliation ? », Dr. fisc. n° 17, avril 1999, 100154 ; Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011 ; L'insécurité fiscale des entreprises : France-UE-USA, Dr. fisc. n° 18, 2 mai 2013, 266 ; Laurence Boy, Jean-Baptiste Racine, Fabrice Siiriainen (coord.), *Sécurité juridique et droit économique*, Larcier, Bruxelles, 2008

²²⁰ *Ibid.*

gestion des milliards de l'Etat, comme en appréciant les maigres économies du plus petit contribuable »²²¹.

Le droit fiscal se présente aussi comme la transposition sous forme de normes d'objectifs divers (économiques, sociaux, politiques, financiers, philosophiques, etc.), ce qui est un facteur important de complexité. En outre, la multiplication des sources (internationales et nationales) et des acteurs du droit (le législateur, le juge et l'administration fiscale) conjuguée à l'apparition de nouveaux domaines, acteurs et problèmes, reflètent voire révèlent une image complexe de la structure fiscale qui n'est pas du tout sécurisante.

Ensuite, la fonction de l'impôt a profondément changé car il n'est plus exclusivement considéré comme un moyen « *d'alimenter les caisses publiques* » mais de plus en plus comme un « *outil d'intervention économique et sociale* » par le pouvoir politique notamment²²². La logique première de l'impôt est financière, c'est-à-dire assurer à la puissance publique les recettes qui lui sont nécessaires. L'impôt a ainsi accompagné la naissance et la croissance des Etats (en pourvoyant, dans un premier temps, aux nécessités des Etats guerriers par un financement des charges militaires, et ensuite, en finançant les rouages plus complexes des Etats nation). Mais, au XX^e siècle, l'Etat fiscal quitte sa neutralité socio-économique liée à ses simples fonctions d'« Etat gendarme » pour devenir un « Etat providence » assurant des prestations sociales aux citoyens, financées par la création d'un impôt direct et progressif sur les revenus. Comme le disait Gaston Jèze, « *il y a des dépenses, il faut les couvrir* ». Ainsi, de l'égalité fiscale avec des impôts neutres et proportionnels, on passe progressivement à l'équité fiscale avec un impôt interventionniste et progressif. A la suite de cet interventionnisme social, apparaît (dans les années 50) un interventionnisme économique par l'impôt. La technique principalement utilisée est l'incitation par des régimes de faveur, lesquels se nourrissent d'une certaine pression fiscale qui provient alors des nouveaux impôts directs (impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés). La fiscalité a connu ainsi une évolution de sa finalité, devenant « *un instrument de politique économique et sociale tendant à influencer le contribuable par incitation ou dissuasion* »²²³.

Ce passage de la neutralité à l'interventionnisme fiscal créé un conflit entre la logique première de l'impôt (financière) et sa nouvelle logique (économique), dans la mesure où les besoins de financement public ont tendance à augmenter de même que les incitations fiscales, se traduisant généralement par des manques à gagner budgétaires. Ces deux exigences de la fiscalité pour l'Etat, rendement et incitation, impliquent que le système fiscal soit mis en place plus par ajustements successifs que par une vision globale du système avec des objectifs clairement définis²²⁴. Ainsi, des modifications permanentes de la législation fiscale ont abouti à créer un système dont la complexité n'est contestée par personne et dont l'efficacité, la cohérence et la sûreté peuvent être mises en péril. De plus, le rendement d'un impôt nécessite la mise en place de dispositifs de lutte contre une fraude fiscale jugée trop agressive. Ainsi, il est apparu nécessaire de créer des procédures particulières, d'accroître les sanctions, de multiplier les contrôles. Se déroule alors une spirale infernale, qu'A. BARILARI appelle la « *dialectique de l'arme et de la cuirasse* ».

²²¹ TROTABAS (L), « Essai sur le droit fiscal », Rev. de sciences et de législation financière, 1928, P. 201 à 236, cité in Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », Droit de la famille n° 6, Juin 2003, chron. 19.

²²² COLLET (M), *Droit fiscal*, PUF, coll. *Thémis*, 7e éd. 2019, P. 5 et 6, §9 à 11.

²²³ DOUET (F), « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *op.cit.*

²²⁴ LIGER (A.), *la gestion fiscale des P.M.I. : un mythe*, Thèse Bibliothèque de science financière, 1988, PP.17-18.

Toutefois, on est tombée dans « la logorrhée législative²²⁵ ». Le productivisme juridique en matière fiscale caractérisé par la complexité n'est ainsi que le reflet, parfois vertigineux, de la complexité croissante des sociétés modernes, aussi bien en France qu'en Tunisie. Partant, il convient de signaler que cet usage non maîtrisé de l'impôt, à travers ces deux fonctions (financière et socio-économique), a engendré une insécurité grandissante pour le contribuable par une législation fiscale foisonnante, complexe, imprécise, incohérente et rétroactive.

Paragraphe 2. L'insécurité normative de la matière fiscale

Quant à l'insécurité normative du droit fiscal, elle se compose à la fois d'une insécurité matérielle caractérisée par le manque de qualité de la loi fiscale et d'une insécurité temporelle caractérisée par la rétroactivité de la loi fiscale.

Aujourd'hui, la loi fiscale se caractérise par une mauvaise qualité rédactionnelle à raison de sa technicité, de son volume, de son instabilité, de son particularisme. J. LAMARQUE décrivait cette inintelligibilité de la loi fiscale comme suit : « *Le droit fiscal est le domaine de l'inaccessible et de l'ésotérisme. Il faudrait rappeler ces mécanismes d'une extraordinaire complexité, ces textes qui conjuguent la précision mathématique et la recherche des mobiles du contribuable, ces dispositions bourrées de mots clés, de chiffres ou de dates limites, hérissées de conditions ou de réserves, ces règles générales apparemment conçues pour s'adapter aux situations les plus diverses, mais dont le flou peut dissimuler un piège ; ces petites phrases qui semblent anodines, mais se révèlent sibyllines à l'expérience et laissent les contribuables et leurs conseils en pleine incertitude. Il ne faut pas voir dans ces caractéristiques de la loi fiscale, un défaut de technicité juridique ou une carence du Parlement.*²²⁶ ».

Le contribuable doit donc faire preuve d'efforts pour la compréhension de la norme fiscale. Cependant, malgré l'opacité de la norme fiscale et malgré les contraintes qu'elle fait peser sur le contribuable. Il paraît que, « *l'hermétisme de la législation est nécessaire au pouvoir fiscal*²²⁷ ». C'est-à-dire qu'on ne peut le mettre en cause sauf à en repenser le fonctionnement.

La qualité de la loi fiscale est tributaire des règles de droit supérieur qui s'imposent à elle, qu'il s'agisse des règles constitutionnelles ou des règles communautaires. Le Président de la Section des Finances du Conseil d'Etat²²⁸, fait remarquer que l'élaboration de la règle fiscale est devenue singulièrement plus compliquée pour le législateur français depuis une vingtaine d'années avec le développement des règles constitutionnelles ou des règles communautaires. Ainsi, « *la jurisprudence du Conseil Constitutionnel s'est approfondie en matière fiscale, passant de la définition des principes à laquelle le Doyen Vedel a beaucoup contribué à une application nuancée de ces principes qui descend dans un détail que nul n'aurait imaginé*²²⁹ ». L'exemple le plus caractéristique est celui du principe d'égalité devant l'impôt : « *inscrit dans la DDHC de 1789 ; pour autant le droit fiscal étant largement discriminatoire, nul ne pensait*

²²⁵ Le Conseil d'État a utilisé pour la première fois cette expression dans son rapport public de 1991 (*De la sécurité juridique*), puis dans celui de 2006 (*Sécurité juridique et complexité du droit*).

²²⁶ LAMARQUE (J.), « L'impôt sur le revenu et les droits de l'homme », in *L'impôt sur le revenu en question*, J.-C. Martinez (dir.), Litec, Paris, 1989, P.181.

²²⁷ *Ibid.*

²²⁸ FOUQUET (O.), « Complexité et instabilité de la loi fiscale », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité*, Liber amicorum Cyrille DAVID, L.G.D.J., mai 2005, P.3.

²²⁹ *Ibid.*

*que ce principe pouvait avoir une portée pratique ; mais le Conseil constitutionnel en a jugé différemment à plusieurs reprises en donnant à ce principe un contenu concret*²³⁰ ».

S'agissant du droit communautaire primaire et de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés, O. FOUQUET y voit une contrainte de plus en plus pesante sur le législateur fiscal national. En effet, cette jurisprudence est de plus en plus importante autour des quatre libertés fondamentales du traité de Rome (liberté de circulation des travailleurs, liberté de circulation des capitaux, liberté de circulation des marchandises, liberté d'établissement) avec des conséquences redoutables pour les législations nationales qui sont censurées. A titre d'exemple, on peut citer la condamnation de la France pour l'ancien article 167 bis du Code Général des Impôts établissant une « *exit tax* », ou pour l'ancien article 212 du Code Général des Impôts contre la sous-capitalisation, tous deux pour violation du principe de liberté d'établissement, ont conduit le législateur français à revenir sur ses propres lois.

Concernant le droit communautaire dérivé, le Conseil des Impôts fait remarquer que, même si le domaine du droit fiscal communautaire dérivé est assez circonscrit en raison de la règle de l'unanimité, il n'est pas sans poser de problème sur la qualité des lois fiscales françaises qui en découlent. En effet, les lois et règlements nationaux devant se conformer aux directives communautaires, sous peine d'annulation, peuvent être affectés à leur tour de certains défauts propres aux règles communautaires tels que le manque de cohérence, et/ou le manque d'intelligibilité. Au-delà de ces problèmes de lisibilité de la règle fiscale engendrés par le droit communautaire dérivé, celui-ci conduit parfois à complexifier et à déstabiliser la règle fiscale. Ainsi, le règlement du 19 juillet 2002, dit « règlement IFRS²³¹ », qui rend obligatoire à compter du 1er janvier 2005 l'application des normes comptables IFRS aux comptes consolidés des sociétés cotées et autorise les Etats membres à opter pour la généralisation de ces normes aux autres sociétés, a créé des bouleversements importants quant à l'assiette de l'impôt des entreprises en France²³². Ce processus de convergence des normes comptables françaises vers les normes IFRS sous la pression du droit communautaire dérivé conduit à une complexification et à une déstabilisation des règles applicables à l'assiette de l'impôt²³³.

O. FOUQUET conclut ainsi la problématique du législateur fiscal français face aux normes supra-législatives: « *à force de vouloir concilier l'inconciliable, la rédaction prudente devient obscure*²³⁴ ». La Tunisie est concernée par cette situation autant que la France. En revanche, pour ce qui est de la pluralité des sources et l'influence des règles constitutionnelles et des règles communautaires sur la matière fiscale, elle concerne davantage la France que la Tunisie. En effet, la Tunisie n'a pas encore adopté une Cour Constitutionnelle, bien que très attendue (prévue depuis 2014 par la constitution, et la loi organique n°2015-50 du 3 décembre 2015 relative à la Cour constitutionnelle de Tunisie. Elle est remplacée par l'instance provisoire de contrôle de la constitutionnalité des projets de loi, prévue par la loi organique n°2014-14 du 18

²³⁰ Par une décision du 28 décembre 2000 n°2000-441 DC, le Conseil constitutionnel a estimé que les règles d'assiette, particulièrement complexes techniquement, de la taxe générale sur les activités polluantes étaient contraires au principe d'égalité devant l'impôt dès lors qu'une entreprise pouvait être taxée plus fortement qu'une entreprise analogue alors même qu'elle rejetait moins de gaz carbonique dans l'atmosphère.

²³¹ Règlement n° 1606/2002/CE : JOUE L 243 du 11 septembre 2002.

²³² Même si la France n'a pas relevé l'option, en maintenant l'obligation de la présentation des comptes individuels annuels selon les règles du plan comptable général (PCG), elle a décidé toutefois de faire converger progressivement ces dernières règles vers le référentiel IFRS, ce qui semble de toute façon à terme inévitable sous la pression communautaire.

²³³ BENARD (Y.), « Fiscalité et comptabilité : convergence + connexion = chaos ? », *RJF* 6/07, chronique P. 523.

²³⁴ FOUQUET (O.), « Complexité et instabilité de la loi fiscale », *op.cit.*

avril 2014, qui bien que provisoire, survie encore). La culture constitutionnelle en Tunisie reste donc en deçà de toute espérance, avec une jurisprudence peu développée.

De surcroît, la sécurité fiscale des contribuables implique une connaissance préalable et certaine des différentes règles auxquelles ils vont être assujettis, à défaut de quoi, ils encourent un risque de redressement d'imposition.

S'agissant du risque fiscal pesant sur les contribuables lié à des incertitudes sur le contenu de la loi fiscale ou l'insécurité matérielle de la loi fiscale, le Conseil des Impôts a fait remarquer que l'inintelligibilité croissante du droit fiscal se manifeste par une multiplication par trois du taux de rejet des réclamations des contribuables auprès de l'administration²³⁵. En effet, on peut constater que la rédaction des lois fiscales souffre, à certains moments, d'inflation « langagière²³⁶ » conduisant à de la complexité et des incohérences, et à d'autres, d'insuffisance langagière avec un grand nombre de termes fondamentaux insuffisamment définis.

L'opposabilité de la loi est absolue, en ce sens que l'assujetti ne peut échapper à l'effet juridique produit par elle à son endroit en invoquant l'ignorance dans lequel il était de l'ordre émis par le législateur²³⁷. Il est donc nécessaire pour la sécurité du contribuable qu'il puisse être mis en situation de connaître les lois applicables et d'en appréhender leur teneur. En effet, l'incertitude des contribuables sur leurs droits et obligations en matière fiscale s'explique par une loi fiscale souffrant le plus souvent d'inflation, résultat de la propension du législateur à intervenir de plus en plus souvent et dans le moindre détail de chaque matière. La complexité de la loi fiscale a pour conséquence de rendre inaccessible aux contribuables une bonne partie du Code général des impôts. Ce dernier se caractérise par une rédaction souvent obscure, avec des articles tellement longs qu'ils perdent de leur cohérence et des renvois innombrables nuisant à leur lisibilité. On passe donc de la densité à l'incohérence du droit fiscal. Nous avons vu que le volume des normes préexistantes et le rythme accéléré de la production normative, ainsi que le travail des groupes de pression pour maintenir les avantages acquis, rendent très difficile le réexamen, et le « désépaulement » de la législation fiscale. Il en résulte qu'aujourd'hui la loi fiscale n'est parfois plus en phase avec la réalité, et également parfois avec elle-même : on peut alors parler d'incohérence de la loi fiscale.

En ce qui concerne les incohérences entre dispositions de la législation fiscale, on peut observer que soit certaines dispositions du Code Général des Impôts se contredisent, soit certains concepts se définissent différemment selon la nature de l'imposition.

D'abord, nous avons vu que la production normative ne s'accompagnait pas toujours de la modification des normes préexistantes afin de tenir compte de l'incidence des normes nouvelles. Ainsi, à titre d'exemple, il exista en France, une contradiction entre les articles L 277 et L 263 du Livre des procédures fiscales. Alors que l'article L 263 dispose que l'avis à tiers détenteur comporte « *effet d'attribution immédiate* », l'ancien article L 277 al. 4 rangeait, selon la lecture retenue par certains tribunaux, l'avis à tiers détenteur parmi les mesures à caractère conservatoire susceptibles d'être prises par le comptable dans le cadre du régime dit du « *mini-sursis* ». Il a fallu attendre la loi de finances pour l'année 2002 pour que le législateur se décide

²³⁵ Conseil des impôts, *Relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, vingtième rapport au président de la République, direction des journaux officiels, 2002.

²³⁶ Terme emprunté à L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, L.G.D.J., août 2000, P. 420 et s.

²³⁷ TERRE (F.), *le rôle actuel de la maxime Nul est censé ignorer la loi*, Travaux et les recherches de l'institut de droit comparé, T. XXX., 1966, P. 91-123.

à intervenir afin de clarifier le rôle de l'avis à tiers détenteur dans le cadre du « *mini-sursis* ». L'article L 277 du Livre des procédures fiscales a été modifié de telle manière que les questions relatives à l'avis à tiers détenteur n'apparaissent plus dans les compétences d'attribution du juge du référé fiscal et donc qu'indirectement cet avis ne fasse plus parti des mesures conservatoires possibles dans le cadre du régime du « *mini-sursis* ».

Ensuite, par rapport aux incohérences résultant de la différence de définition d'une même notion selon la nature de l'imposition en cause, la doctrine plaide en faveur d'une approche plus transversale de quelques concepts fiscaux pour éviter un caractère complexe « auto-entretenu » de la fiscalité.

Le risque fiscal pesant sur les contribuables est aussi lié à des incertitudes sur la loi fiscale définitivement applicable ou l'insécurité temporelle de la loi fiscale. L'Etat a la faculté de remettre en cause la situation individuelle des contribuables et ce, souvent de manière défavorable. Les effets d'une loi rétroactive portent inévitablement atteinte à des droits que le contribuable pouvait considérer comme acquis en vertu de la législation précédente.

La France, comme la Tunisie d'ailleurs, a une réputation particulièrement mauvaise auprès des entreprises en ce qui concerne la rétroactivité de la loi fiscale. Le Rapport GIBERT (2004) a rappelé à ce propos la phrase du Président FOUQUET, écrite en 1994, qui reste particulièrement d'actualité : « *Les avocats ou conseils spécialisés en droit fiscal sont unanimes à dénoncer les conditions d'application dans le temps des lois fiscales françaises : aux yeux de leurs clients étrangers, la rétroactivité des lois fiscales donne à la France, cet « Etat de droit » des discours officiels, l'image d'une République bananière*²³⁸ ».

La loi ne doit disposer, en principe, que pour l'avenir. Elle ne doit régir que les situations juridiques qui sont nées ultérieurement à sa mise en vigueur. La sécurité juridique implique que les contribuables, notamment les opérateurs économiques, puissent, à l'avance, connaître les avantages et les inconvénients de leurs actes ainsi que leurs droits et obligations. En Tunisie, le fondement législatif du principe de non rétroactivité des lois, est constitué par l'article 2 de la loi n°93-64 du 5 Juillet 1993.

L'application de la loi fiscale dans le temps semble être source d'insécurité juridique. Trois hypothèses sont à distinguer. Première hypothèse, la loi fiscale peut « *[abroger] un avantage fiscal résultant d'une situation antérieurement constituée sous l'empire de la loi ancienne*²³⁹ ». Dans cette hypothèse, la loi présentera, selon la terminologie retenue, un caractère de « *rétrospectivité* » ou de « *rétroactivité économique*²⁴⁰ ». La deuxième hypothèse est celle de la « *petite rétroactivité*²⁴¹ » (ou de la « *rétrospectivité*²⁴²). Le champ d'application de la « *petite rétroactivité* » concerne les lois de finances qui entrent en vigueur au plus tard quelques heures avant le fait générateur de l'impôt sur le revenu (IR) ou de l'impôt sur les sociétés (IS), ce

²³⁸ Rapport au Ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, par B. GIBERT, avec le concours de C. BAVAGNOLI et J.-B. NICOLAS, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, septembre 2004, P. 66.

²³⁹ DOUET (F), « "Petite rétroactivité" et "lois fiscales rétrospectives" », *La semaine juridique – Entreprise et affaires*, n° 38, 19 septembre 2013, P. 26.

²⁴⁰ B. Gibert (dir.), *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Doc. fr., sept. 2004, PP.74-77.

²⁴¹ DOUET (F), « "Petite rétroactivité" et "lois fiscales rétrospectives" », *op. cit.*

²⁴² *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire* (dir. B. Gibert), *op. cit.*, pP. 73 et 74 ; Martin Collet, *Droit fiscal*, *op. cit.* P. 43, §71.

dernier intervenant le 31 décembre à minuit de l'année N pour l'IR et pour l'immense majorité des sociétés qui ont fait coïncider leur exercice social avec l'année civile. Ce décalage donne l'impression au contribuable de « *découvrir les règles à la fin de la partie*²⁴³ ». Troisième hypothèse, la loi fiscale peut être « rétroactive », c'est-à-dire pour paraphraser *a contrario* l'article 2 du Code civil français, « disposer » pour le passé²⁴⁴.

Les deux grandes catégories de lois rétroactives sont les lois de validation dont l'objet est de valider de manière rétroactive une disposition annulée par le juge et qui « *visent plutôt à conforter la sécurité juridique des contribuables qu'à rogner sur leurs droits*²⁴⁵ », ainsi que les lois interprétatives ayant un but de clarification à l'égard d'une disposition déjà en vigueur. Cependant, la rétroactivité des lois fiscales n'est pas sans limite. Il ressort de la jurisprudence du Conseil constitutionnel français qu'une loi fiscale ne peut revêtir de caractère rétroactif que s'il existe un intérêt général suffisant et qu'elle respecte les décisions de justice ayant force de chose jugée ainsi que les instances en cours²⁴⁶. En outre, les sanctions fiscales rétroactives plus sévères sont interdites car assimilées aux sanctions pénales de l'article 8 de la DDHC de 1789 par le juge constitutionnel²⁴⁷. En somme, la rétroactivité fiscale, parfois nécessaire et constitutionnellement limitée tant par le texte que par le juge constitutionnel, constitue un réel facteur d'insécurité juridique inhérent à la matière fiscale.

Comme la loi fiscale semble souffrir de complexité, d'incohérence, d'insuffisance et d'instabilité, à l'origine d'une grande insécurité fiscale. Il est, alors, apparu nécessaire pour assurer une application homogène, valide et opératoire de la loi fiscale, qu'un vrai travail d'interprétation soit effectué. Cette tâche est revenue aux autorités chargées d'appliquer la loi, c'est à dire à la fois au pouvoir exécutif à travers l'interprétation administrative et au pouvoir judiciaire à travers l'interprétation jurisprudentielle

Pour préserver la séparation des pouvoirs, c'est instauré un équilibre, décrit par A. BARILARI comme suit : « *le législateur élabore la règle. L'exécutif agit pour l'appliquer et doit donc l'interpréter, nécessairement. Le juge tranche des conflits d'interprétation entre l'exécutif et le citoyen. Le législateur reste maître de son interprétation générale et peut la préciser a priori mais en respectant l'autorité de la chose jugée. Le conseil constitutionnel veille au respect de cet équilibre. Le peuple constituant encadrant les pouvoirs du Conseil constitutionnel*²⁴⁸ ».

Ainsi, en raison de l'insécurité fiscale normative matérielle et temporelle, aussi bien en France qu'en Tunisie, les prévisions des contribuables quant à la règle à appliquer reposent, aujourd'hui, principalement sur les interprétations judiciaires et/ou administratives de la loi fiscale, à défaut desquelles cette dernière serait illisible et donc inapplicable.

²⁴³ DOUET (F), « "Petite rétroactivité" et "lois fiscales rétrospectives" », *op. cit.*

²⁴⁴ Article 2 du Code civil, créé par Loi 1803-03-05 promulguée le 15 mars 1803 : « La loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif ».

²⁴⁵ COLLET (M), *Droit fiscal, op. cit.*, P.45 à 47.

²⁴⁶ Cons.const., déc. n° 2002-458 DC du 7 février 2002, Journal officiel du 12 février 2002, page 2783, Recueil, P. 80 et déc. n° 80-126 DC du 22 juillet 1980, Journal officiel du 31 décembre 1980, page 3242, Recueil, P. 53.

²⁴⁷ Cons.const., déc. n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Journal officiel du 30 décembre 1989, page 16498, Recueil, P. 110 et n° 2002-458 DC du 7 février 2002, *op. cit.*

²⁴⁸ BARILARI (A.), « La doctrine administrative : interprétation ou réorchestration ? », *RFFP*, N°07, 2001, P. 43.

Les autorités interprétatives, entretiennent des rapports ambivalents avec la sécurité juridique. Par leur travail d'interprétation, ils peuvent suppléer aux défaillances de la norme fiscale. Mais ils sont, eux-mêmes, source d'insécurité fiscale.

Section 2. Les acteurs de la fiscalité, sources d'insécurité fiscale

Les acteurs de la fiscalité, c'est-à-dire le législateur (**Paragraphe 1**), le juge (**Paragraphe 2**) et l'administration fiscale (**Paragraphe 3**), contribuent à faire du droit fiscal « *un droit à la dérive*²⁴⁹ ».

Paragraphe 1. Le législateur : responsable, à titre principal, de la dégradation de la norme fiscale

Tout d'abord, le législateur est responsable à titre principal de la dégradation de la norme fiscale. Le droit fiscal offre de nombreux exemples de « *modifications réitérées conduisant à une véritable insécurité juridique*²⁵⁰ ».

Les raisons de ces troubles normatifs proviennent de la nature de l'intervention du législateur qui se transforme à cette occasion en « *simple chambre d'enregistrement*²⁵¹ », prenant à son compte la pratique administrative et la jurisprudence.

La portée de la loi fiscale pour le contribuable pourrait correspondre aux propos tenus par M. KDHIR sur la faiblesse du principe de sécurité juridique en droit français. Elle « *signifie simplement que personne ne peut en invoquer l'ignorance pour échapper à son application et non pas que chacun en a eu connaissance effectivement*²⁵² ».

Outre l'inflation normative des textes qui croît notamment au rythme accéléré des lois de finances rectificatives et ses effets parfois rétroactifs, la norme fiscale est à la fois victime de son instabilité et de sa complexité, « *premières causes de l'insécurité juridique*²⁵³ ».

Le législateur semble multiplier sans cesse les dispositions dérogoires et modifier constamment les règles établies. Comme le relève le rapport FOUQUET, 20% des articles du CGI sont modifiés chaque année en moyenne. Concernant la complexité, elle se déploie « *par sédimentation, en empilant des dispositifs sans cohérence d'ensemble* » et elle est aggravée à la fois par une codification incohérente et par une certaine « *plasticité* » des concepts du droit fiscal²⁵⁴.

Cependant, il convient de relativiser la complexité du droit fiscal car une lecture attentive des lois de finances permet de saisir que celle-ci est très circonscrite. En effet, les dispositions

²⁴⁹ DOUET (F), « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *op. cit.*

²⁵⁰ Conseil d'Etat, *Rapport public 2006 : Sécurité juridique et complexité des droits*, *op. cit.*, P. 257 .

²⁵¹ A. BARILARI, *L'Etat de droit : réflexion sur les limites du juridisme*, L.G.D.J, 2000, 188 p.

²⁵² M. KDHIR, vers la fin de la sécurité juridique en droit français ?, *Revue administrative*, 1993, n° 276, p. 540.

²⁵³ *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* (O. Fouquet (dir.)), *op. cit.*, P. 7.

²⁵⁴ PELLAS (J.-R.), « La sécurité fiscale, quels enjeux juridiques ? », RFFP n° 130, La sécurité fiscale, Avril 2015, P. 7.

instables et compliquées sont en grande majorité celles relatives à l'impôt sur le revenu (IR) et à l'impôt sur les sociétés (IS)²⁵⁵.

Le législateur tunisien est intervenu pour la première fois par le biais de l'article 49 de la loi n° 2000-98 du 25 décembre 2000, portant loi de finances pour l'année 2001, afin d'éclairer le sens voulu de l'expression « *l'année au titre de laquelle l'imposition est due* » de l'article 72 du code de l'IRPP et de l'IS. Cet article porte sur la quantification du délai de prescription en matière d'IRPP et d'IS et commence à avoir effet, à partir de l'année au titre de laquelle l'imposition est due²⁵⁶. C'est pourquoi il a été fortement critiqué, en raison de l'augmentation du délai de prescription par une année complète, ce qui était sûrement préjudiciable à la situation du contribuable²⁵⁷. Les dispositions de la loi nouvelle interprétative désignent l'année suivant celle de la réalisation du revenu ou du bénéficiaire soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, la nouvelle disposition est loin de l'être « interprétative ». En effet, l'article 49 est inévitablement une loi rectificative (nouvelle). En d'autres termes plus appropriés, c'est une loi « faussement interprétative²⁵⁸ », qui ne promet pas, d'être la dernière en droit fiscal tunisien.

Le législateur garant des droits des contribuables, est-il devenu préconiseur de leur sécurité juridique ? L'Article 63 de la nouvelle constitution tunisienne dispose que « *Les propositions de loi ou d'amendement présentées par les députés ne sont pas recevables si leur adoption porte atteinte aux équilibres financiers de l'État établis par les lois de finances* ».

Quant est-il du juge ?

Paragraphe 2. Le juge : responsable, dans une certaine mesure, de l'insécurité juridique en matière fiscale

Ensuite, le juge fiscal est, dans une certaine mesure, responsable de l'insécurité juridique en matière fiscale. Le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux est une garantie des contribuables contre l'arbitraire de l'interprète. Ainsi, le juge de l'impôt, qu'il s'agisse du juge administratif ou du juge judiciaire, applique le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux²⁵⁹. La Cour de cassation rappelle souvent que les dispositions du droit fiscal « *sont d'interprétation stricte* » et « *qu'aucune circonstance ne saurait justifier l'extension par analogie d'une disposition de la loi fiscale, laquelle est d'interprétation stricte, à un cas n'entrant pas exactement dans les prévisions de son texte*²⁶⁰ ».

Selon la doctrine classique²⁶¹, cette négation de toute démarche interprétative créative en droit fiscal découle du principe de légalité. En ce sens, le principe de légalité en droit fiscal manifeste une volonté d'assurer le strict respect des prérogatives de la loi fiscale par la négation de toute

²⁵⁵ DOUET (F), « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *op. cit.*

²⁵⁶ AYADI (H), *Droit fiscal international*, Tunis 2001, n° 119, P.79.

²⁵⁷ *Ibid.*

²⁵⁸ *Ibid.*

²⁵⁹ MARCHESSOU (P.), « En quoi le juge participe-t-il de la doctrine ? », *RDF* 2006, n° 24, P. 1144.

²⁶⁰ Cass., civ., 3e, 27 octobre 1975, *RJF* 1976, P. 111, Cass., crim., 25 janvier 1973, *Bull. crim.*, P. 107, n° 42, Concl. Marcel MARTIN sur CE, 9 déc. 1975, n° 38.71 0, *RDF* 1960, n°7 : « *Le droit fiscal étant un droit de prélèvement, c'est-à-dire d'exception, il doit être interprété dans le sens le plus strict* ».

²⁶¹ TROBARAS (L.), « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in *Mélanges GENY*, t. 3, P. 103 et WAHL (A.), *Traité de droit fiscal*, t. 1, P. 80, n° 72.

démarche interprétative (créatrice), à raison de la notion de consentement à l'impôt qui le sous-tend, lequel induit le caractère législatif de la règle fiscale comme impliquant un rapport de conformité de l'acte d'imposition au regard de la loi et non de simple non contrariété.

En conséquence, le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux, énoncée par le juge de l'impôt et fondée sur les principes de légalité et d'égalité devant l'impôt, donnant lieu à une application littérale du texte clair ou au recours à l'intention de son auteur dans le cas contraire, n'implique aucune démarche interprétative au sens de la création du droit qui ferait du juge un co-énonciateur²⁶² de la norme ; et, en ce sens, la sécurité juridique des contribuables est préservée.

Toutefois comme le souligne le Professeur F. DOUET, l'interprétation stricte est un mythe du droit fiscal : s'il est souvent exprimé, il n'est que rarement utilisé. La raison en est que toute démarche interprétative ne peut être exempte d'une part de subjectivité et, plus certainement encore, lorsque le texte à appliquer souffre d'« incomplétude²⁶³ ». Aussi, les manifestations de cette part créative du juge dans l'application des textes sont d'autant plus nombreuses que trois exemples peuvent être retenus.

En premier lieu, le juge fiscal, surtout le Conseil d'Etat, peut répondre de manière prétorienne à la demande d'avis sur une question de droit nouvelle qui lui est posée. Cette façon de procéder « dépasse l'office du juge » car « sous couvert d'interprétation de la loi fiscale, le [juge fiscal] ajoute en réalité à celle-ci ». Ainsi, dans un avis du 14 juin 2002, le Conseil d'Etat a pris soin de fixer de manière prétorienne les règles d'attribution du bénéfice de la majoration du quotient familial²⁶⁴.

En second lieu, le juge fiscal peut ou a pu avoir une conception extensive de certaines notions juridiques. Par exemple, en matière d'abus de droit, le Conseil d'Etat avait jugé en 1981 que l'administration fiscale avait le pouvoir d'écarter les actes qui « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles »²⁶⁵. Ce faisant, l'arrêt a ajouté à la lettre de l'article 1649 *quinquies* B du Code général des impôts²⁶⁶.

En troisième lieu, les décisions rendues par le juge fiscal sont parfois juridiquement incohérentes. Ainsi, dans un arrêt du 8 juillet 1998, le Conseil d'Etat a retenu la possibilité pour un entrepreneur individuel de louer, à son entreprise, un immeuble qui lui appartient à la double condition que ledit immeuble soit affecté à l'exploitation et ne soit pas inscrit à l'actif du bilan

²⁶² DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.), RACINE (P.-F.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4e éd., fév. 2003, P. 34 et 35.

²⁶³ MARCHESSOU (P.), « Le poids de la dualité de juridiction sur les sanctions fiscales », in *Gouverner*, 671 à 684, spéc. P. 672 à 674.

²⁶⁴ CE, sect., 14 juin 2002, n° 241236, Mouthe : RJF 8-9/02, n° 893, concl. G. Bachelier, P. 657 : D. 2002, P. 3169, note Frédéric Douet ; AJF 2003, P. 23, obs. Th. Schmitt.

²⁶⁵ CE, plén., 10 juin 1981, n° 19079 : Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. P. Lobry ; RJF 9/1981, n° 787 ; GAJF, 2e éd., n° 22-7, étude B. Plagnet.

²⁶⁶ Abrogé au 1 janvier 1982 ; l'article L. 64 du LPF dispose désormais qu'« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles (...) ».

de l'entreprise²⁶⁷. Etant donné qu'une entreprise individuelle n'a pas d'existence juridique distincte de celle de l'entrepreneur, le Conseil d'Etat a admis la possibilité pour un entrepreneur individuel de conclure un contrat avec lui-même.

Notons, que conformément à ce que décrit A. BARILARI, il semblait jusqu'à peu qu'il existait une hiérarchie dans les autorités interprétatives avec une interprétation légale rétroactive supplantant les deux autres (administrative et judiciaire); mais on assiste depuis quelques années à une reconnaissance effective par le juge de l'impôt d'une nouvelle suprématie du droit international et (notamment communautaire et européen) et de son interprétation primant sur l'interprétation légale et plus généralement sur toute loi fiscale. Ce droit international pèse alors de plus en plus sur le législateur car il peut conduire à écarter des lois internes trop attentatoires aux droits individuels, et notamment à la sécurité juridique. Ainsi, le contribuable peut, désormais, s'adresser au juge de l'impôt pour lutter contre l'insécurité fiscale normative temporelle (rétroactivité légale) par le biais de l'interprétation du droit international. Il faut, toutefois, relever que l'intervention des autorités interprétatives du droit fiscal (administrative et judiciaire), en suppléant ou en contrevenant aux défaillances du législateur, ne remédie que partiellement à l'insécurité fiscale normative matérielle (inintelligibilité de la loi). En effet, même si elles peuvent être créatrices de droits, ces autorités interprétatives ne sont pas de véritables sources du droit fiscal ; partant, les effets juridiques de leurs interprétations ne peuvent être que, matériellement limités et, temporellement instables ; ce qui signifie qu'elles sont, à leur tour, sources d'insécurité fiscale.

L'objectif de sécurité juridique est également poursuivi par le Conseil constitutionnel. Ainsi, sous l'influence grandissante de ce dernier principe, le Conseil constitutionnel répond désormais à la mauvaise qualité et à la rétroactivité de la loi fiscale par deux nouvelles exigences constitutionnelles : celle expressément énoncée d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi et celle implicitement exprimée de non rétroactivité juridique.

Ainsi, le Conseil constitutionnel a progressivement élaboré une jurisprudence lui permettant de censurer des lois de mauvaise facture. Il s'est attaché dans un premier temps à sanctionner les insuffisances et les grossières imprécisions de la loi en exigeant, sur le fondement de l'article 34 de la constitution (Article 65 de la constitution Tunisienne), que le législateur use pleinement de ses compétences lorsqu'il décide de légiférer²⁶⁸, pour ensuite clairement exiger de celui-ci des lois claires, précises et cohérentes afin de respecter les droits et libertés des citoyens-contribuables sur le fondement de l'article 16 de la DDHC.

Pour faire respecter le domaine législatif au pouvoir réglementaire, le Conseil d'Etat ainsi que le Conseil constitutionnel sanctionnent strictement la violation de l'article 34 de la Constitution, lequel énumère de manière exhaustive une liste de matières relevant de la seule compétence du législateur.

Alors que le Conseil d'Etat sanctionne tous les cas où le pouvoir réglementaire outrepassé ses compétences pour réglementer des domaines relevant de l'article 34 de la Constitution, le Conseil constitutionnel censure toutes les lois où le législateur reste en deçà de ses compétences

²⁶⁷ CE, 8 juill. 1998, n° 164657, Meissonnier : Dr. fisc. 1998, comm. 896, concl. G. Bachelier ; RJF 1998, n° 903.

²⁶⁸ En exigeant du législateur qu'il légifère de manière aboutie, le Conseil constitutionnel commence par censurer les absences légales, pour ensuite sanctionner les insuffisances légales, et pour, finalement, déclarer inconstitutionnelles les lois imprécises.

en renvoyant une partie de celles-ci à des autorités déléguées (*a fortiori* non compétentes), dont, essentiellement, le Gouvernement.

La condamnation à de multiples reprises de la France par la Cour européenne des droits de l'Homme pour manque d'accessibilité et de prévisibilité de la loi²⁶⁹, explique la décision du Conseil constitutionnel du 16 décembre 1999 de consacrer cet objectif à valeur constitutionnelle²⁷⁰. S'agissant des imprécisions de la loi, le Conseil affirme dans sa décision n°2001-455 DC du 12 janvier 2000 que le principe de clarté de la loi et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité de la loi imposent au législateur, « *afin de prémunir les sujets de droits contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques* ».

L'autocensure du juge constitutionnel dans l'appréciation des objectifs de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi pour éviter un empiètement sur le pouvoir législatif est, tout de même, présente dans sa jurisprudence. Il s'en tient, pour l'instant, à une sanction de l'erreur manifeste d'appréciation de l'intelligibilité de la loi. Ceci explique que le Conseil n'ait, jusqu'à aujourd'hui, censuré qu'une seule et unique fois la complexité, jugée par tous excessive, des lois de finances. Même si le Conseil constitutionnel a cherché à développer le plus largement possible sa jurisprudence pour lutter contre la mauvaise qualité de la loi, il hésite encore à faire véritablement usage de la meilleure arme dont il s'est pourvu, c'est-à-dire l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, par peur certainement de se mettre en porte à faux vis-à-vis du législateur. Il s'en suit une jurisprudence encore très timide au regard d'une insécurité fiscale grandissante.

Au regard de cet encadrement constitutionnel mais aussi du juge de l'impôt encore très lacunaire de l'insécurité fiscale normative, l'administration fiscale a un rôle accru d'interprétation, lequel peut également se révéler porteur d'insécurité fiscale.

Paragraphe 3. L'administration fiscale : point de départ de l'insécurité juridique en matière fiscale

Enfin, ni l'administration fiscale en général, ni les services fiscaux en particulier ne sont étrangers à l'insécurité fiscale²⁷¹. D'une part, le droit fiscal est, pour reprendre l'expression du Doyen Carbonnier, un « *droit bureaucratique*²⁷² ». Cela signifie que la très grande majorité des

²⁶⁹ CEDH, 26 avril 1979, « Sunday Times c/ Royaume-Uni », série A, n° 217, §49, CEDH, 24 avril 1990, « Huvig et Kruslin c/ France », série A, n°176-A et 176-B : les règles applicables en matière d'écoutes téléphoniques ne respectaient pas les critères d'accessibilité et de prévisibilité de la loi, CEDH, 16 décembre 1992, « Geouffre de la Pradelle c/ France », n°253 B, §33 à 35 : la Cour a considéré que le système selon lequel est décompté le délai de recours contre un décret classant un site pittoresque sur la base de la loi du 2 mai 1930 ne présentait pas une cohérence et une clarté suffisante et aboutissait à priver le requérant « *d'un droit d'accès concret et effectif devant le CE* », CEDH, 30 octobre 1998, « F.E. c/ France », § 47 et 48 : la Cour de Strasbourg a jugé que la loi du 31 décembre 1991, en matière d'indemnisation des victimes des transfusions sanguines contaminées par le virus du Sida « *n'était pas suffisamment claires et ne présentait pas des garanties suffisantes pour éviter un malentendu quant aux modalités d'exercice des recours offerts et aux limitations découlant de leur exercice simultané* ».

²⁷⁰ DE MONTALIVET (P.), « La « juridicisation » de la légistique. A propos de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi », in *La confection de la loi*, Cahiers des sciences morales et politiques, PUF, janvier 2005, P.106 à 111.

²⁷¹ DOUET (F), « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *op. cit.*

²⁷² CARBONNIER (J), *Droit et passion du droit sous la Ve République* : Flammarion, Coll. Forum, 1996, pP. 30 et s., cité in Frédéric Douet, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *op. cit.*

textes fiscaux sont préparés et rédigés par les services du ministère de l'Economie et des Finances. Les textes ont un caractère très technique voire parfois obscur et incomplet. Une fois les textes votés par le législateur et promulgués par le Président de la République, l'administration fiscale a pour mission de les codifier, le texte codifié devant être en tout point identique au texte voté par le Parlement. Or, il arrive que les services fiscaux s'écartent délibérément du texte voté et codifient ainsi « illégalement » des dispositions fiscales.

D'autre part, quand la loi fiscale est susceptible de faire l'objet d'interprétations ambiguës voire contradictoires en raison de son manque de clarté, le ministre de l'économie et des finances intervient pour la commenter. La doctrine administrative ou doctrine fiscale qui en résulte est orientée vers deux buts complémentaires : expliquer la loi fiscale aux agents chargés de la mettre en œuvre d'une part, et coordonner leur action, c'est-à-dire « *assurer l'application uniforme de la loi fiscale [...] sur tout le territoire* »²⁷³. Cependant, le ministre de l'Economie et des Finances n'édicte pas seulement des instructions ou circulaires de nature exclusivement interprétatives et il lui arrive de modifier fréquemment la portée des normes fiscales commentées avec des instructions ou circulaire ayant un caractère réglementaire.

La jurisprudence condamne depuis fort longtemps cette pratique car le ministre de l'Economie et des Finances ne dispose aucunement du pouvoir réglementaire, c'est-à-dire de la « *faculté d'édicter les dispositions à portée générale qui se révèlent nécessaires* »²⁷⁴. En effet, seul le Premier ministre en vertu de l'article 21 de la Constitution française (article 92 de la constitution tunisienne) et le Président de la République en vertu de l'article 13 de la Constitution disposent du pouvoir réglementaire général (article 81 de la constitution tunisienne). Les autres ministres ne disposant que d'un pouvoir réglementaire interne propre du reste à tout chef de service²⁷⁵. Par conséquent, les instructions et circulaires réglementaires sont dépourvues de toute valeur juridique car entachées d'un vice de légalité interne consistant en l'incompétence de leur auteur.

En outre, le volume de la doctrine administrative constitué par les « *multiples documents signés par le ministre et par les directeurs du ministère des Finances qualifiés le plus souvent d'instructions mais parfois aussi de circulaires, de notes de service, de directives (...) et qui proposent une interprétation générale et impersonnelle des dispositions de la législation fiscale* » est considérable voire « colossal »²⁷⁶. En effet, selon le rapport public thématique de la Cour des comptes publié en février 2012, il y a en moyenne pour une loi fiscale « *22 décrets et arrêtés, 154 instructions et circulaires, sans parler de 19 réponses ministérielles* » formant au total un foisonnement de textes de plus 40 000 pages²⁷⁷.

²⁷³ COLLET (M), *Droit fiscal, op. cit.*, P. 105, §188.

²⁷⁴ FRIER (J.L.), PETIT (J), *Droit administratif*, Montchrestien, Lextenso Editions, Coll. Domat / Droit public, 2012, P. 94 ; CE, 7 févr. 1936, Jamart : Rec. CE 1936, P. 172 ; S. 1937, 3, P. 113, note Rivero ; GAJA, n° 50.

²⁷⁵ CE, 7 févr. 1936, Jamart, *op. cit.* : « [...] Même dans le cas où les ministres ne tiennent d'aucune disposition législative un pouvoir réglementaire, il leur appartient, comme à tout chef de service, de prendre les mesures nécessaires au bon fonctionnement de l'administration placée sous leur autorité [...] ».

²⁷⁶ COLLET (M), *Droit fiscal, op. cit.*, P. 105 et 110, §189 et 199.

²⁷⁷ Cour des comptes, *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, Doc. fr., févr. 2012, P. 29 ; à propos des réponses ministérielles et des diverses prises de position formelles mais non publiées : CE, 24 juin 1968, n° 66883 : Dupont 1968, P. 382 : « [...] Considérant qu'une réponse ministérielle à la question d'un parlementaire doit être regardée, lorsqu'elle a pour objet de préciser d'une manière générale le sens et la portée d'un texte fiscal, comme exprimant [une] interprétation administrative [...] » ; CE, 9e et 8e ss-sect., 2 juin 1976, n° 89361, Sté du casino municipal d'Aix-Thermal : Dr. fisc. 1976, n° 44, comm. 1554 ; RJF 1976, n° 382: Une lettre de l'administration fiscale peut constituer une interprétation opposable : « [...] Que, par suite, cette lettre ne peut être regardée comme une interprétation aux termes de laquelle l'administration aurait admis [...] ».

De plus, cette doctrine ne se limite pas à des interprétations de dispositions fiscales existantes, elle est aussi à l'origine de véritables constructions « normatives » en cas de lacunes de la législation, tel que le régime fiscal des associations²⁷⁸ ou le régime fiscal des quartiers généraux²⁷⁹. Cette importance qualitative et quantitative de la doctrine administrative est propre à la matière fiscale car le besoin d'interprétation y est spécifique ; et, c'est pourquoi le législateur fiscal a été le premier à ressentir la nécessité d'octroyer à cette doctrine administrative une autorité afin de préserver la sécurité juridique des contribuables²⁸⁰.

Le législateur, conscient de l'incertitude dans laquelle étaient laissés les contribuables à raison de l'inintelligibilité de la loi et de l'autorité de fait conséquente de la doctrine administrative auprès de ces derniers, est intervenu pour leur garantir un droit à l'opposabilité, envers l'administration fiscale et devant le juge, des interprétations que celle-ci faisait connaître et auxquels ils s'étaient référés pour appliquer la règle fiscale. Ce mécanisme de protection des contribuables contre l'insécurité normative est aujourd'hui garanti par l'article L 80 A du Livre des procédures fiscales.

L'article L 80 A du Livre des procédures fiscales prévoit, dans un 1^{er}alinéa, que : « *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* », et dans un 2nd alinéa que : « *Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente* ».

Par souci d'accorder des garanties nouvelles aux usagers des services publics, un décret du 28 novembre 1983 est intervenu, par la suite, pour rendre opposable à l'administration ses instructions, directives et circulaires publiées, et non contraires aux lois et règlements. En matière fiscale, ce texte a permis de compléter en matière procédurale la garantie d'opposabilité à l'administration de sa doctrine prévue à l'article L 80A du Livre des procédures fiscale.

Enfin, le législateur a conforté un peu plus les garanties octroyées aux contribuables en matière de procédure, en rendant opposable à l'administration les engagements qu'elle prenait auprès du contribuable en matière de contrôle et de procédure de redressement, et énoncées dans une Charte délivrée aux contribuables vérifiés (article L 10 al.4 du Livre des procédures fiscales).

Il semble que comme, on retrouve en Tunisie des institutions administratives et fiscales laissées par la France après l'indépendance en 1956, on constate aussi un mimétisme par rapport aux mêmes maux qu'en France qui ne garantit pas nécessairement l'adaptabilité des institutions aux réalités tunisiennes.

En somme, les raisons évoquées pour la dégradation de la qualité de la loi fiscale ne sont que les caractéristiques de l'évolution politique des sociétés modernes : plus d'interventionnisme

²⁷⁸ BOI 4H-5- 98 du 15 septembre 1998.

²⁷⁹ BOI 4C- 6- 03 du 14 août 2003.

²⁸⁰ Depuis 2005, le mécanisme fiscal d'opposabilité de la doctrine a été transposé par ordonnances en matière de sécurité sociale (Ord. n° 2005-651 du 6 juin 2005, JO 7 juin 2005, P.10027) et en matière douanière (Ord. n° 2005-512 du 7 décembre 2005, JO 8 décembre 2005, P.18912) sur le fondement de la loi du 9 décembre 2004 relative à la simplification du droit (loi n° 2004-1343 du 9 décembre 2004, J.O. n° 287 du 10 décembre 2004, P. 20857).

avec plus d'impôts. De plus, comme le rappelle J. SCHMIDT, « *la sécurité juridique n'existe pas ou, tout au moins, la sécurité absolue. Concevrait-on même des textes « parfaits », ils laisseraient toujours prise à l'interprétation, dont tout juriste sait qu'elle permet de créer des règles que la loi n'avait pas prévues*²⁸¹ » ; et dans la dimension temporelle de la sécurité juridique, O. DEBAT écrit que « *si le droit vise à assurer la permanence dans le temps des règles et situations juridiques, il tend aussi en sens inverse à la modernisation des règles de droit pour tenir compte de l'évolution de la société*²⁸² ». Ainsi, l'insécurité juridique est secrétée par la structure formelle de l'Etat de droit moderne²⁸³.

Mais faut-il pour autant laisser peser sur les contribuables une insécurité fiscale telle que, aujourd'hui, l'administration avec sa double casquette de rédacteur et d'interprète des lois fiscales a tout intérêt à faire adopter auprès d'un parlement « docile » des lois rédigées en des termes très incertains afin de les interpréter à sa guise, et de contrecarrer le cas échéant des interprétations juridictionnelles contraires par des lois rétroactives. En ce cas, l'insécurité juridique temporelle nourrit l'insécurité juridique matérielle et inversement, par un phénomène de cercle vicieux qui aboutit à l'insécurité fiscale actuelle. Ainsi l'insécurité juridique est d'autant plus aiguë en droit fiscal. Pour y remédier, il est nécessaire de penser à encadrer et limiter cette insécurité (**Partie 2**).

²⁸¹ SCHMIDT (J.), *L'impôt*, Dalloz, 2e édition, août 1995.

²⁸² DEBAT (O.), *La rétroactivité et le droit fiscal*, Thèse, Collection de Thèses Doctorat et Notariat, Tome 18, Defrénois, juillet 2006.

²⁸³ VALEMBOIS (A.-L.), *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, Tome 22, L.G.D.J., mai 2005.

Conclusion de la première partie

Le droit fiscal semble être le terrain de prédilection de l'insécurité juridique. L'insécurité juridique est en premier lieu, une « arme » stratégique pour le contribuable et facteur d'incivisme fiscal. Cet incivisme traduit un double malaise chez les contribuables. D'abord, une dégradation du consentement à l'impôt. Ensuite, l'étouffement causé par une pression fiscale insupportable.

On peut relever plusieurs conséquences de l'incivisme fiscal. Tout d'abord, le risque financier. En termes de recettes fiscales, il est particulièrement difficile d'évaluer le manque à gagner dû au marché parallèle, à la fraude fiscale, à la délocalisation ou simplement au changement des comportements suite à une réforme.

On note, ensuite, le risque psychologique de la résistance. Quelle que soit sa forme individuelle ou collective, la résistance réprouvée est contagieuse. La fuite des uns entraîne celle des autres et la révolte crée la révolte.

En outre, le risque juridique n'est pas moindre. Les différents comportements de non-conformité vis-à-vis des réformes fiscales posent le problème de l'effectivité de la règle juridique et traduisent la perte de la capacité régulatrice de l'État par le droit. Par la conception de réformes irréalistes ou par le laxisme dans l'application des nouvelles mesures, les autorités publiques contribuent à l'effritement du droit, c'est le cas en France et en Tunisie.

Enfin, il convient de ne pas négliger le risque politique de la résistance. Si une réforme fiscale bien réfléchie, qui corrige les injustices et traque les fraudeurs, peut être politiquement bénéfique à ses auteurs en améliorant leur popularité, le mécontentement général, généré par une réforme fiscale peu ou pas consentie, risquerait en revanche d'accélérer leur échec politique. Faute d'adhésion des contribuables, la réforme fiscale conduit à la sanction électorale de ceux qui la défendent.

En second lieu, le droit fiscal est une discipline frappée par l'insécurité fiscale et ce due à plusieurs facteurs propres à la matière fiscale.

Comme le droit fiscal est une discipline juridique en proie à de fortes mutations, il génère une insécurité normative. Cette insécurité normative du droit fiscal, se compose à la fois d'une insécurité matérielle caractérisée par le manque de qualité de la loi fiscale et d'une insécurité temporelle caractérisée par la rétroactivité de la loi fiscale.

L'administration peut tirer un avantage de l'absence de précision des normes fiscales, ce qui place l'administration dans une position de force. D'abord, le productivisme normatif a pour effets d'accroître le nombre et la longueur des textes, et de rendre le droit positif plus complexe. Ce constat est vivement critiqué en ce que la « *logorrhée législative* » peut porter atteinte à la sécurité juridique si elle met à mal la qualité et la prévisibilité de la loi.

Ensuite, s'agissant de l'utilisation de l'outil fiscale à des fins économique et sociale. L'impôt s'éloigne de plus en plus, de sa vocation d'origine, il constitue en fait, un redoutable outil de politique économique et sociale, entre les mains du gouvernement, il apparaît ainsi comme un instrument d'intervention conjoncturelle de premier ordre.

Les acteurs de la fiscalité, c'est-à-dire le législateur, le juge et l'administration fiscale contribuent à leur tour, à faire du droit fiscal « *un droit à la dérive* ». L'insécurité fiscale normative a inévitablement donné plus de poids aux interventions des autorités fiscales interprétatives vis-à-vis de la sécurité juridique des contribuables. Alors que le juge de l'impôt pourrait faire le choix d'écarter les textes obscurs ou incohérents, il semble préférer suppléer les défaillances du législateur pour faire, dans certains cas, œuvre normative. En revanche, le juge ne semble pas être le mieux placé pour assurer la fonction de l'adaptation matérielle et temporelle de la législation. Ce rôle semble plutôt revenir à la doctrine administrative.

En somme, la sécurité juridique du contribuable requiert un accès facilité à la norme d'imposition intéressant sa situation fiscale. Au regard des choix qu'il va faire, celle-ci doit garantir une stabilité selon laquelle tout changement interviendrait selon la prise en compte d'un délai suffisant et par le biais de mesures transitoires. Cette garantie a surtout vocation à venir encadrer la pratique des lois fiscales rétroactives qui constitue une des principales sources d'insécurité pour le contribuable. Au regard de cette constatation, l'interprétation des normes fiscales doit s'accompagner de l'exigence de sécurité juridique. Elle va procéder d'un équilibre entre la protection des droits fondamentaux du contribuable et la défense de l'intérêt général.

La matière fiscale génère une telle insécurité juridique que la sécurité juridique en matière fiscale devrait constituer une politique publique en tant que telle, tant celle-ci constitue une impérieuse nécessité à la fois pour les pouvoirs publics et les contribuables (**Partie 2**).

Partie 2. Les tentatives de réformes fiscales visant à promouvoir la sécurité juridique en matière fiscale

Les relations entre les contribuables et l'administration sont de plus en plus délicates et aléatoires. L'insécurité juridique qui s'en dégage est un des maux principaux des systèmes actuels français et tunisien. La méfiance réciproque des contribuables et des agents de l'administration fiscale, semble peu propice à l'établissement des rapports vraiment « apaisés » que l'on s'emploie pourtant à organiser dans leurs « management » réciproque. Et la recherche de concilier entre le « couple » administration fiscale– contribuable semble très urgente (**Chapitre 1**).

Au-delà du discours officiel, les tentatives de réformes fiscales, même « réorientées » et « améliorées », échappent nécessairement à la « révolution » de l'administration fiscale de service qui semble en réalité davantage lui servir d'adjuvant « anesthésiant ». La matière fiscale est ainsi perçue comme un risque pour le contribuable, c'est même un danger latent de voir requalifier ses choix fiscaux par l'administration fiscale. La sécurité juridique à laquelle le contribuable peut prétendre se heurte à une réglementation complexe qui, sous peine de ne pas avoir été exploitée comme le législateur l'entendait, est source de contrôle et de sanction.

Les relations de l'administration fiscale et des contribuables sont également gagnées par le phénomène contemporain de la « régulation » qui vise à lui adjoindre des principes et concepts inspirés des règles du droit comparé.

Tout aussi importante pour la réussite du challenge du « nouveau civisme fiscal », est la prise en compte des souhaits des agents de l'administration fiscale eux-mêmes, qui conditionne l'amélioration de leurs rapports avec les contribuables.

La validation des choix fiscaux du contribuable doit s'entendre par une information suffisante de l'administration sur la portée de la loi fiscale susceptible de prévenir les conflits mais également par la présence d'un dialogue soutenu lors de la détermination de l'obligation fiscale apte, quant à lui, à régler dès ce stade les litiges en survenance. Le contribuable est mis en demeure d'apprécier son risque fiscal en amont de sa déclaration et trouve une aide dans l'administration fiscale de service mise à sa disposition d'où l'avènement du mécanisme de rescrit fiscal (**Chapitre 2**).

Chapitre 1. La recherche de la conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable

La sécurité juridique est la préoccupation essentielle des contribuables. Toutefois la mise en place des différents outils visant à l'organiser paraît assez fragmentaire. La première démarche à faire consistera donc à analyser les facteurs de la détérioration entre le « couple » administration fiscale –contribuable (**Section 1**). Une fois les causes étudiées, il sied de concilier entre ce « couples ». Selon le dictionnaire Larousse, la conciliation est une « *action qui vise à rétablir la bonne entente entre des personnes dont les opinions ou les intérêts s'opposent* ». La conciliation en matière fiscale nécessite une action afin de regagner la

confiance entre les contribuables et les agents de l'administration, quid à rechercher dans des systèmes comparés (Section 2).

Section 1. Comprendre les causes de la détérioration des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, comme première démarche

Tout changement, réforme, impliquent un risque. Le passage à la méthode déclarative a-t-il des répercussions sur la relation entre le « couple » administration fiscale-contribuable ? (Paragraphe 1). Les tentatives de réformes en matières sociales traduisent-elles un échec dont les répercussions touchent directement les rapports entre l'administration fiscale et le contribuable ? On pourrait donc tenter de répondre à ces questionnements en essayant de chercher dans les origines des réformes entreprises en France tout comme en Tunisie (Paragraphe 2).

Paragraphe 1. La méthode déclarative, facteur de la dégradation de la relation entre le contribuable et l'administration fiscale ?

La substitution d'impôts uniques synthétiques aux anciens impôts analytiques a eu d'importantes répercussions structurelles²⁸⁴. Cette transformation a bouleversé la nature même du droit fiscal²⁸⁵. C'est effectivement le contribuable qui est le mieux placé pour connaître la nature et la quantité de ses revenus, de son héritage ou de son chiffre d'affaires. Tout comme il est le mieux placé pour indiquer à l'administration les éléments de sa situation personnelle, familiale ou professionnelle. Associant contribuable et administration dans la détermination de la base d'imposition, la méthode déclarative implique de la part de l'administration la reconnaissance d'une présomption d'exactitude de la déclaration, et de la part du contribuable un effort de sincérité²⁸⁶. Ce système semble présenter aussi l'avantage d'alléger considérablement la tâche de l'administration fiscale qui n'a pas à aller quérir les renseignements nécessaires. En outre, il constitue aussi un élément de preuve pour l'administration, qui peut opposer au contribuable sa propre déclaration.

Cependant, le système de la déclaration présente aussi des faiblesses²⁸⁷. D'abord, d'ordre technique, du fait des limites du civisme fiscal et l'augmentation du risque de fraude qui exigent la mise en place d'un contrôle qui, « *pour être efficace, doit évidemment être d'autant plus rigoureux que, par tendance nationale ou professionnelle, les risques d'"inexactitudes" sont plus grands*²⁸⁸ ». Par conséquent, comme l'observe M. LAURE, « *l'inquisition est la conséquence inéluctable des impôts synthétiques*²⁸⁹ » et c'est donc « *à partir de 1963, quand la DGI s'est transformé en une administration de contrôle essentiellement répressive que les rapports administration-contribuable en ont inévitablement été altérés* »²⁹⁰. Ensuite d'ordre psychologique. Conçu comme un moyen d'associer le citoyen à « *l'honorable obligation de*

²⁸⁴ DJOUHRI (M), « *L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels* », LGDJ Lextenso, 2012, P. 22.

²⁸⁵ MARTINEZ (J-C), *Droit fiscal contemporain : L'impôt, le fisc, le contribuable*, tome 1, éd. LITEC, 1986, P. 56.

²⁸⁶ GEFFROY (J-B), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF coll. Droit fondamental, 1993, p. 282.

²⁸⁷ NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », in mélange Maurice COZIN, Litec, 2009, P.24.

²⁸⁸ *Ibid.*

²⁸⁹ LAURE (M), *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956p. 376-377, cité par NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », *op.cit.*

²⁹⁰ GEFFROY (J-B), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, *op.cit.*

*l'impôt*²⁹¹ », le système de la déclaration contrôlée est souvent perçu ou ressenti comme une contrainte frustrante, voire douloureuse (celle de dévoiler un aspect fondamental de la vie privée, de collaborer à ce qui sera ressenti comme une spoliation). « *La première épreuve pour le contribuable est incontestablement celle de la déclaration, corvée d'autant plus redoutable que le contribuable est dans une situation complexe et qu'il se sent souvent désarmé voire incapable de faire face aux difficultés de son obligation*²⁹² ».

Mais la supériorité des avantages du système de la déclaration contrôlée sur ses faiblesses explique largement la généralisation fulgurante et constante de cette technique dans les systèmes fiscaux modernes²⁹³. « *Les caractéristiques de la fiscalité moderne (...) entraînent un développement des communications entre l'administration fiscale et le contribuable. De plus en plus, celui-ci a l'obligation de collaborer à la tâche fiscale. Au point qu'il devient exceptionnel qu'une procédure d'imposition se déroule de façon strictement unilatérale*²⁹⁴ ». D'autant que l'impôt sur le revenu comme l'impôt sur les sociétés sont devenus des impôts de masse et que la TVA a atteint progressivement l'ensemble des activités économiques²⁹⁵. Par voie de conséquence, l'administration fiscale est devenue une véritable « administration de masse²⁹⁶ » ouverte sur un public de contribuables de plus en plus large mais aussi de nature fort diverse²⁹⁷. Ce qui l'a contraint à devoir évoluer, notamment dans ses structures organisationnelles pour s'adapter à cette nouvelle donne et mieux répondre en outre à la nouvelle exigence de l'amélioration du rendement de l'impôt²⁹⁸, accompagnée de l'accentuation de la pression fiscale et de l'intensification et du perfectionnement du contrôle fiscal²⁹⁹.

On assiste à une administration particulièrement technique et qui a recours à des outils fiscaux de plus en plus sophistiqués. Cette nouvelle donne dans les relations administration fiscale-contribuable participe effectivement aussi de la mise en place puis du développement croissant de l'utilisation économique de l'impôt³⁰⁰ (par les États, avec le développement de la fiscalité incitative et par les contribuables eux-mêmes, qui sous la pression de la « guerre économique » et de la mondialisation cherchent à développer par tous les moyens et avec des outils juridiques de plus en plus complexes et sophistiqués des techniques d'optimisation fiscale, mais dont l'appréhension par l'administration fiscale est de plus en plus aléatoire et délicate et source d'insécurité fiscale pour les contribuables³⁰¹). Par conséquent, il aggrave l'insécurité juridique qui induit et alimente une forte demande de « sécurisation³⁰² » de la part des contribuables. « *D'où la nécessité impérieuse nouvelle d'introduire et de renforcer constamment les instruments du dialogue et de la compréhension réciproque au sein du couple administration*

²⁹¹ NOËL (G), « La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable" », *op.cit.*

²⁹² GEFROY (J-B), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, *op.cit.* P. 282-283.

²⁹³ GROSCLAUDE (J), MARCHESSOU (P), *Procédures fiscales* : Dalloz, coll. Cours, 5e éd. 2009, p. 58 s., cité par NOËL (G), « La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable" », *op.cit.*

²⁹⁴ CASTAGNEDE (B), « Remarques sur la nature juridique du contentieux de l'imposition », *Rev. sc. fin.* 1970, p. 17, cité par NOËL (G), « La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable" », *op.cit.*

²⁹⁵ COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, PUF., p. 10-11.

²⁹⁶ MARTINEZ (J-C), *Droit fiscal contemporain : L'impôt, le fisc, le contribuable*, tome1, éd. LITEC, 1986, n° 93 à 96, p. 56 à 58.

²⁹⁷ *Ibid.*, n° 47 à 90.

²⁹⁸ LEROY (M), « Sociologie de l'administration fiscale » in *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, ouvrage coll. ss dir. LEROY (M), L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2008, p. 12.

²⁹⁹ NOËL (G), « La loyauté dans le couple administration fiscale-contribuable », *op.cit.*

³⁰⁰ MARTINEZ (J-C), *Droit fiscal contemporain*, *op.cit.*, n° 93-94, p. 56-57.

³⁰¹ FOUQUET (O), BURGUBURU (J), LUBECK (D), GUILLEMAIN (S), « Enquête cabinet TAJ, "Les patrons déplorent l'insécurité fiscale" » *La Tribune*, 6 déc. 2007.

³⁰² NOËL (G), « La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable" », *op.cit.*, PP. 89-90.

fiscale-contribuable pour aboutir, autant que faire se peut, à une « sécurisation » réciproque maximale de leurs échanges³⁰³ ».

Cette insécurité fiscale provient aussi de ce que l'administration fiscale est, en pratique, une administration disposant en fait de larges pouvoirs quasi-discrétionnaires. « *Tout contrôle fiscal s'inscrit dans une procédure juridique déterminée et le Livre des procédures fiscales joue le rôle du « livre des bonnes conduites juridiques » dans la relation administration-administré³⁰⁴ ».* Dans ce contexte de bonne intelligence des intérêts réciproques, tout est négociable et le droit sera, en dernier ressort, adapté aux faits. L'administration fiscale dispose à la fois d'une norme à appliquer et des moyens permettant d'en atténuer la portée ou de se soustraire à son application. « *Ces « tolérances administratives » sont d'autant plus facilement mises en œuvre qu'elles sont spécifiques à chaque espèce³⁰⁵ ».* L'administration tolère car elle a le pouvoir de fixer les « règles du jeu ». Mais, aussi il est indispensable qu'elle ait la capacité de tolérer pour être acceptée à l'occasion d'un contrôle³⁰⁶.

On assiste ensuite à ce que qualifie G. NOËL de « *l'irruption de la psychologie fiscale³⁰⁷ »*, le contribuable sent de plus en plus le poids de l'impôt et le ressent de plus en plus mal, sous l'effet notamment de l'accentuation importante et de plus en plus vive de la pression fiscale.

La recherche d'un « nouveau civisme fiscal³⁰⁸ » s'inscrit dans la plupart des pays dans le cadre d'une réforme globale des finances publiques allant dans le sens d'une nouvelle gouvernance financière de l'État. Celle-ci se caractérise notamment par l'intégration de deux grandes logiques, une logique politique, la logique démocratique, et une logique de gestion, celle du management³⁰⁹.

À la contrainte psychologique frustrante que représente le système de la déclaration contrôlée s'ajoute le « devoir fiscal » correspondant au paiement de l'impôt. Les citoyens n'ont pas par l'impôt le sentiment de « contribuer » qui contient en soi un « *sentiment de spontanéité, d'activité et même une certaine fierté³¹⁰ »*. L'idée généralement admise est : « *on me prend quelque chose* ». Ce sentiment ne peut être accompagné que de colère et de méfiance à l'encontre d'une administration chargée de cette besogne.

J. DUBERGE l'explique comme suit : « au contraire d'autres administrations "prestataires de services individualisés" (services sociaux, services hospitaliers, équipement, etc.), "l'administré contribuable" ressent fort différemment l'administration fiscale, ce qui affecte nécessairement leurs relations³¹¹ ». Dès lors, l'administration fiscale, plus que toute autre administration, est à la fois « *l'origine, le vecteur et la cible³¹² »* de comportements souvent irrationnels de la part des contribuables avec lesquels elle est en rapport. G. NOËL la qualifie avec exagération telle

³⁰³ *Ibid.*, PP. 80-81.

³⁰⁴ LAMBERT (T), « *Le contribuable face à l'administration fiscale* », in *Psychologie et science administrative-CURAPP*, PUF 1985, P. 117-118.

³⁰⁵ *Ibid.*

³⁰⁶ *Ibid.*

³⁰⁷ NOËL (G), « La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable" », *op.cit.*, PP. 89-90.

³⁰⁸ IGPDE, « Le civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement », in *Rev. Trésor*, juin 2008 n° 6, PP. 428 à 436.

³⁰⁹ *Ibid.*

³¹⁰ *Ibid.*

³¹¹ DUBERGE (J), « Psychologie sociale de l'impôt et relations publiques en matière fiscale », in *Revue Française des finances publiques*, N°15,1986, P.135.

³¹² MARTINEZ (J-C), *Droit fiscal contemporain*, *op.cit.*, P. 151 s.

une « *prédatrice* » et « *inquisitoriale*³¹³ » en prise directe avec le patrimoine et les libertés publiques.

« *Les administrations fiscales font partie des administrations de l'État dont les relations avec leurs usagers se sont longtemps exercées sur la base du principe d'autorité*³¹⁴ ». Cet univers d'autorité et de contrainte semble donc exclure toute forme de consensualisme³¹⁵. L'administration fiscale oscille entre des fonctions ambivalentes : elle est à la fois un service public, c'est-à-dire au service du public, et une institution répressive quand elle exerce le contrôle fiscal³¹⁶. « *L'administration fiscale est considérée comme étant une entrave à la liberté du contribuable: elle oblige, vérifie et sanctionne le cas échéant*³¹⁷ ».

En somme, cette dégradation est en grande partie liée aux transformations de la fiscalité et de la nature même de l'impôt. La date charnière est semble-t-il celle de la réforme de 1963³¹⁸ en France et 2000 en Tunisie³¹⁹.

L'administration peut tolérer, à l'intérieur de certaines limites, des comportements de rejet de l'impôt car elle dispose du pouvoir de déroger à l'application de la règle en aménageant son application. D'où le caractère inégalitaire du traitement entre les contribuables qui va faire naître un sentiment d'iniquité, facteur d'incivisme fiscal³²⁰. Certes « *le législateur a donné des garanties juridiques au contribuable pour lutter contre les pouvoirs régaliens de l'administration. Cette démarche (...) ne règle, en l'espèce, que très imparfaitement la relation administration-administré car à travers le rejet de l'administration fiscale, c'est en fait le rejet du système fiscal dans son ensemble dont il est question. Les garanties du contribuable sont des procédures participatives utilisées davantage comme dispositifs de socialisation que comme moyen de discussion égalitaire entre les parties en présence. Elles servent avant tout à convaincre le contribuable de la pertinence des choix fiscaux et à éviter le rejet de l'administration en renforçant le consensus autour de celle-ci*³²¹ ».

G. NOËL évoque une administration de masse à public « fragmenté », il souligne un phénomène d'éclatement et de différenciation obligée entre les contribuables au sein de la « masse uniforme apparente³²² ». Ce phénomène n'est pas nouveau, J.-C. MARTINEZ l'observait déjà en 1980³²³. Il existe une « prise de densité » du contenu sociologique de la notion de contribuable. Il y a ceux qu'il appelle des contribuables à « armes égales », (membres des professions structurées dans des organisations socioprofessionnelles) et « ceux qui n'hésitent pas à s'informer et à recourir à des conseils fiscaux dès que l'administration fiscale exerce une action contre eux. Cette nouvelle génération de contribuables utilise ses propres armes contre l'administration : connaissances techniques et procédures contraignantes. Néanmoins la majeure partie des

³¹³ NOËL (G), « La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable" », *op.cit.*, PP. 89-90.

³¹⁴ Conseil des impôts, *XXe Rapport sur les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables*, nov. 2002, P. 259.

³¹⁵ GEFFROY (J-B), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, *op.cit.* P. 549.

³¹⁶ LAMBERT (T), « *Le contribuable face à l'administration fiscale* », in *Psychologie et science administrative-CURAPP* : PUF 1985, P. 112.

³¹⁷ *Ibid.*, P.106.

³¹⁸ « À partir de 1963, note J. DUBERGE, la DGI s'est transformée en une administration de contrôle essentiellement répressive », cité par NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », in *mélanges Maurice COZIN*, Litec, 2009.

³¹⁹ GADHOUM (O), « L'organisation du contrôle fiscal en Tunisie à travers la doctrine de l'administration fiscale », *Colloques International « Regards croisés sur le contrôle fiscal »*, organisé les 6 et 7 décembre 2006 en collaboration avec le Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, RTF, 2007, n°7, P. 115 et s.

³²⁰ IGPDE, « Le civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement », *op.cit.*, P. 430.

³²¹ LAMBERT (T), « *Le contribuable face à l'administration fiscale* », *op.cit.*, PP. 558-582.

³²² NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », *op.cit.*, PP. 78-79.

³²³ MARTINEZ (J-C), *Droit fiscal contemporain*, *op.cit.*, P. 46.

contribuables, socialement ou culturellement défavorisés, demeure sous-informée de ses droits et obligations ».

L'administration fiscale est ainsi devenue une sorte d' « *administration multi-masses*³²⁴ », ce qui l'oblige à diversifier et adapter sa relationnelle au contribuable, du fait des catégories très différentes des contribuables avec lesquels elle est en relation. D'autant qu'elle affirme désormais dans son nouveau rôle « *d'administration fiscale de service* » vouloir mieux individualiser ses rapports avec les contribuables³²⁵.

Par ailleurs la souveraineté fiscale on le sait est limitée aujourd'hui par le contexte contemporain de mondialisation des échanges et le phénomène de concurrence fiscale entre les États., « *C'est dire que le contribuable actuel pose des problèmes d'une toute autre ampleur qu'aux siècles précédents. Il n'est plus ce sédentaire ne dépassant jamais les limites de la compétence territoriale du souverain fiscal. Les frontières lui sont devenues perméables, soit qu'il les traverse lui-même, soit qu'il fasse passer ses capitaux, ses produits ou ses inventions... L'apparition de cette importante composante internationale dans la fiscalité a donc apporté une diversification supplémentaire à la réalité sociologique du contribuable. Personne physique ou personne morale, personne publique ou personne privée, il peut être aussi national ou étranger, régi par le droit fiscal interne ou le droit fiscal international. L'unité ou l'homogénéité du 19e siècle précédent s'est véritablement perdue*³²⁶ ». Selon G. NOËL l'autre transformation profonde qui a largement impacté la relation administration fiscale-contribuable dans le système fiscal français tient à l'internationalisation des activités économiques et humaines et à la « *déperdition budgétaire*³²⁷ » qui en résulte. (Elle participe de deux phénomènes qui s'entretiennent mutuellement et réciproquement : du côté des contribuables : la création et le développement de groupes multinationaux et du côté des États : la concurrence fiscale étrangère dommageable).

La réaction de l'administration se traduit donc par la mise en place de dispositifs ciblés « *répressifs* » spécifiques³²⁸ et la conséquence de cette nouvelle donne internationale se traduit par la mise en place en France³²⁹, comme en Tunisie³³⁰, de dispositifs législatifs ou conventionnels complexes pour lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale.

Il sied donc d'étudier quelques exemples de tentatives de réformes menées par l'administration fiscale dans les deux pays.

Paragraphe 2. Les tentatives de réformes jugées restreintes et inachevées

L'histoire de la Tunisie peut être un exemple illustratif de l'importance de la fiscalité dans la vie politique et sociale d'un pays. Elle montre qu'une politique financière et fiscale hasardeuse conduit non seulement à la décadence économique, mais aussi à des insurrections et même à une révolution comme celle récemment vécue.

³²⁴ NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », *op.cit.*, PP. 78-79.

³²⁵ NOËL (G), « *La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ?* », *Dr. fisc.* 2005, n° 47, chron. 41, P. 1805.

³²⁶ MARTINEZ (J-C), *Droit fiscal contemporain*, *op.cit.*, P. 71.

³²⁷ NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », in mélange Maurice COZIN, Litec, 2009.

³²⁸ BOUVIER (M), « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ?* » *Revue Française des finances publiques*, 2010, n° 110.

³²⁹ PELLAS (J.-R.), « *La politique fiscale internationale de la France* », *Cah. recherche de l'ISC Paris* 2009, n° 25.

³³⁰ AYADI (H), *Droit fiscal international*, Centre de Publication Universitaire, Tunis, 2001.

Les véritables réformes concernant les prélèvements fiscaux n'ont pu intervenir qu'après la première guerre mondiale, les autorités du protectorat ont procédé à l'aménagement de certains impôts qui étaient déjà en vigueur en France et qui ont, pour l'essentiel, survécu jusqu'en 1989, date de promulgation du CIR.

Quelques réformes ont été entreprises et ont concerné la fiscalité indirecte en 1955 avec l'introduction des taxes sur le chiffre d'affaires (TCA) et avec l'adoption la même année du code des douanes. D'autres réformes moins spectaculaires ont concerné, en 1962, l'impôt agricole, le réinvestissement exonéré et la déclaration unique des revenus. La structure des impôts cédulaires et des taxes sur le chiffre d'affaires héritée du temps du protectorat, a cependant été maintenue jusqu'à 1989. Les ajustements introduits par l'Etat indépendant ont aggravé la lourdeur et la complexité du système fiscale tunisien. L'option des pouvoirs publics pour une politique économique libérale, depuis 1970, les a conduit à accorder des avantages fiscaux au profit des investisseurs que l'Etat cherche à encourager par une législation fiscale dérogatoire. Cette législation extrêmement éparpillée s'est ajoutée aux multiples textes régissant l'imposition du revenu. Jusqu'en 1988, aucune réforme fiscale de grande envergure n'a été entreprise par les autorités de l'Etat indépendant. Le système fiscal tunisien était devenu alors très complexes, lourd et anti-économique.

Même la réforme modeste introduite en 1976 relative au seul contrôle fiscal³³¹ a été avortée par la résistance des contribuables auxquels elle était destinée, particulièrement les médecins et les avocats (cette résistance on l'a vu, persiste aujourd'hui encore). La période du président BOURGUIBA, est une période de la « non réforme fiscale³³² ». Selon H. AYADI, les grandes réformes fiscales n'ont de réelle chance pour réussir que si le pouvoir politique qui les entreprend jouit d'une légitimité populaire réelle. Ensuite à partir de 1987, une série de réformes s'inscrit dans le cadre plus général avec le concours des instances financières internationales pour l'adapter aux nouvelles exigences imposées par la conclusion d'un accord d'association avec l'Union Européenne et la signature des accords du GATT/OMC³³³.

A l'issue de la révolution du 17 décembre 2010 – 14 janvier 2011, le besoin psychologique de profonde réforme fiscale s'est fait sentir avec acuité en raison des changements à tous les niveaux du pouvoir. En 2014, un projet de réforme fiscale a été développé. Toutefois il ne constitue pas « une réforme de rupture » avec l'ancien régime pré-révolution.

Elle envisage de modifier le dispositif en vigueur sans le refonder. A travers, les 18 lois de finances et lois de finances complémentaires adoptés depuis 2011 et relevant d'une sorte de « bricolage, le gouvernement semble agir par des « mesurètes ». Depuis 2011, jusqu'à ce jour 600 nouvelles mesures fiscales ont été adoptées, dont certaines n'ont pas été mises à exécution³³⁴.

La fiscalité Tunisienne doit donc faire face à des multiples défis dont les plus importants sont : la mondialisation de son régime juridique et technique, le problème du civisme fiscal, la bureaucratisation des impôts et la concurrence internationale.

³³¹ AYADI (H), « Les tendances générales de la politique fiscale de la Tunisie depuis l'indépendance », *Revue Tunisienne de Droit*, 1980, P.17.

³³² *Ibid.*

³³³ BACCOUCHE (N), « Les implications de l'accord d'association sur le droit fiscal et douanier », in. Mélanges Habib AYADI, CPU, 2000, P.5.

³³⁴ « L'évasion fiscale en Tunisie estimée à 1,5 milliard de dinars par an », *webmanagercenter*, 22 février 2019, in.<https://www.webmanagercenter.com/2019/02/22/431400/levasion-fiscale-en-tunisie-estimee-a-15-milliard-de-dinars-par-an-expert/>.

Quant à la France, la genèse des redéploiements remonte aux ambitions de réformes « avortées » de 1999 pour 2000-2002. La direction générale des impôts a conclu le 27 octobre 1999 un contrat d'objectifs et de moyens avec la direction du Budget. Elle a été la première administration de cette importance à s'inscrire dans le cadre de la circulaire du Premier ministre du 3 juin 1998 en faveur du développement de la contractualisation³³⁵ comme nouveau mode de gestion publique.

Les réalisations inachevées étaient relancées en 2002-2005. Des moyens importants, retranscrits et systématisés par la Charte du contribuable (dite COPPE) du 20 octobre 2005 ont été mis en œuvre à cet effet à partir de 2002, dont le « *Programme Copernic* » destiné à organiser une meilleure accessibilité et simplification de l'accès à l'administration fiscale. Ce programme Copernic a été lancé en avril 2000, avec pour objectif de faire évoluer les systèmes d'information fiscaux de la DGI et de la DGCP vers un nouveau système unique, décloisonné et partagé. Il a été complété en 2004 par la mise en place du programme « *Pour vous faciliter l'impôt* » comportant neuf engagements de service consistant à élargir la disponibilité des services fiscaux³³⁶, impliquant le développement des nouvelles technologies, une meilleure accessibilité et une simplification de l'accès des contribuables à l'administration fiscale et une plus grande réactivité aux différentes demandes des contribuables³³⁷. Autre grand chantier de l'époque, la dématérialisation, avec l'application du « transfert des données fiscales et comptables » (TDFC). Plusieurs rapports officiels ont bien mis en évidence l'intérêt pour les contribuables « usagers », comme pour les agents eux-mêmes, de pouvoir disposer d'instruments de travail informatique et bureautique modernes et performants, tout en déplorant néanmoins les retards accumulés dans la mise en œuvre effective de ces moyens.

De surcroît, l'administration a développé depuis 1999 la notion d' « application mesurée de la loi fiscale ». Il s'agit, à travers une application réaliste des textes fiscaux, d'améliorer le consentement à l'impôt et de créer les conditions de relations apaisées entre le contribuable et l'administration. Les vérificateurs sont ainsi invités à faire preuve de « bon sens » à l'occasion des contrôles, en utilisant les marges de manœuvre laissées par les textes fiscaux et en évitant un formalisme excessif. Cependant en 2006, l'Institut de l'entreprise³³⁸ notait ainsi que le principe d'application mesurée de la loi fiscale se heurte à plusieurs obstacles³³⁹.

Aussi, la qualité³⁴⁰ est devenue une orientation plus explicite de la politique de contrôle fiscal. Elle constitue l'une des orientations explicites de la direction générale des impôts. Elle est mentionnée à l'article 2.2 du contrat d'objectifs et de moyens pour la période 2000-2002. La notion de qualité du contrôle fiscal recouvre plusieurs thèmes : la clarification des objectifs du

³³⁵ Ce contrat ambitionne de transformer la DGI en une « administration de services » en "améliorant la qualité du service rendu à l'utilisateur".

³³⁶ In. http://www.minefe.gouv.fr/fonds_documentaire/presse/dossiers_de_presse/ministre/ctpm_mouv/fiche02.pdf. V. NOËL (G), « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable révolution ou simple miroir aux alouettes ? », *op.cit* P. 1808.

³³⁷ DAILHE (P), « Copernic », *Revue Française des finances publiques*, n°89 2005, P. 127. Et du même auteur « *Copernic, point d'étape à mi-parcours* », *Rev. Trésor*, févr. 2006, PP. 104-106.

³³⁸ Institut de l'entreprise, Propositions pour une réforme du contrôle fiscal, Commission Modernisation de la fiscalité de l'Institut de l'entreprise, in. [http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/ Docs_PDF/travaux_reflexions/ Fiscalit_/ Controle_fiscal.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Fiscalit_/Controle_fiscal.pdf), p. 61 à 90.

³³⁹ L'Institut de l'entreprise l'explique par cinq types de limites : Un fonctionnement essentiellement tourné vers les contrôles répressifs, Des rigidités culturelles persistantes, Une asymétrie d'expertise qui va en s'accroissant, Des voies de recours souvent décevantes, Une efficacité difficile à mesurer.

³⁴⁰ Conseil des impôts, *XXe Rapport sur les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables*, nov. 2002, P. 218.

contrôle ; la mise en place d'indicateurs de performance ; une amélioration de la lutte contre la grande fraude ; un allègement des contraintes pour les contribuables vérifiés.

Largement dominée par la méfiance réciproque des contribuables et de l'administration fiscale, cette dernière prétend, vouloir rompre avec ce climat de défiance réciproque. « *Comme l'administration le revendique d'ailleurs haut et fort, les différents outils visant à "bilatéraliser" et à pacifier les relations avec les contribuables partagent une ambition prioritaire : celle de renforcer le "civisme fiscal"; autrement dit, celle d'assurer un meilleur recouvrement, si possible spontané, des créances d'impôt*³⁴¹ ».

En juin 2008, le rapport dirigé par O. FOUQUET sur la sécurité juridique devait ainsi encore constater qu'en dépit des progrès techniques considérables réalisés dans les rapports entre l'administration et les contribuables, dont les garanties ont été sensiblement accrues, le climat de méfiance réciproque qui existait subsiste toujours. « *Le contrôle fiscal demeure inspiré par des considérations de répression et de rendement et le contribuable le ressent profondément*³⁴² ».

Il existe « *un véritable rejet viscéral et quasi-biologique de l'impôt qui trouve son prolongement dans le rejet de l'administration fiscale et qui se traduit par des comportements de méfiance à l'égard de l'institution*³⁴³ ». Et le peu d'engouement pratique manifesté par les contribuables pour d'autres dispositifs « inquisitoriaux » du même type participe du même processus, tels le contrôle fiscal sur demande, le rescrit contrôle voire même la procédure de régularisation spontanée³⁴⁴.

Selon G. NOËL, en dépit de ces tentatives indéniables d'amélioration, « *plus ou moins virtuelles pour certaines* », les différents griefs d'un « *déficit relationnel aigüe* » entre les contribuables et l'administration fiscale persistaient. En essayant de dresser un bilan de ces mesures, il constate qu'il est difficile de mesurer la portée effective de « *mesures relativement disparates* » et dont l'application est tantôt d'ordre général tantôt limitée à quelques cas précis. Néanmoins on peut dégager trois types d'impact produits sur les pratiques administratives « *certaines de ces mesures n'ont fait que confirmer une routine préexistante (motivation des actes administratifs) ; d'autres ont une portée plus psychologique que pratique (Charte du contribuable vérifié), la plupart (issues de la réforme Aicardi) ont sans doute réellement contribué à amoindrir les pouvoirs de l'administration* ».

Depuis le rapport « *apériteur*³⁴⁵ » de 1991, la lutte contre l'insécurité juridique est devenue une « *priorité nationale* ». L'insécurité juridique se nourrit de l'inflation normative comme de l'instabilité des règles ou encore du « *déclin de l'art de légiférer*³⁴⁶ ». Parce qu'elle fait obstacle à la connaissance des règles, elle provoque une situation d'angoisse face au droit. C'est l'insertion de la norme dans l'ordre social qui est en cause. Sa vocation à régir « *réellement et*

³⁴¹ COLLET (M), *Droit fiscal*, *op.cit.*, P. 13 § 19.

³⁴² Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », présenté par Olivier Fouquet, juin 2008, P. 62.

³⁴³ LAMBERT (T), « Le contribuable face à l'administration fiscale », *op.cit.*, P.106.

³⁴⁴ NOËL (G), « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? », *op.cit.*

³⁴⁵ MOLFESSI (N), « Combattre l'insécurité juridique ou la lutte du système juridique contre lui-même », Conseil d'Etat, *sécurité juridique et complexité du droit*, E.D.C.E, n° 58, 2006, P. 391.

³⁴⁶ *Ibid.*

durablement les situations juridiques, sans compter le discrédit qui affecte alors le droit³⁴⁷ ». L'insécurité juridique, « c'est la règle qui se dérobe³⁴⁸ ».

Mais le « *trop-plein de droit³⁴⁹* » emporte bien d'autres conséquences. D'abord, l'effet unificateur de la règle est affecté. La survie de la loi ancienne et l'application immédiate de la loi nouvelle semblent favoriser la coexistence au sein d'un même ordre juridique de plusieurs droits positifs, applicables à des situations identiques. « *L'inflation du droit crée mécaniquement des sous-ordres juridiques tenant à la dévolution successorale des règles³⁵⁰* ».

Plus encore, en divers domaines l'impression prévaut d'un recul des techniques de lutte contre l'insécurité juridique. « *L'évaluation législative ? Prônée notamment par une loi du 14 juin 1996, elle n'a pas donné ses fruits. On en dira de même des études d'impact. Présentées comme une panacée au milieu des années 1990, au point que l'on pouvait en dire qu'elles devaient contribuer à endiguer la prolifération des textes législatifs et réglementaires et à maîtriser la complexité de l'ordonnancement juridique³⁵¹* », elles n'ont pas davantage tenu leurs promesses.

À l'évidence, les « *médecines mises en place³⁵²* » ont révélé leurs limites et leurs insuffisances. On a l'impression que la complexification progresse sans se soucier de l'objectif de simplification. Dès lors, comment justifier l'impuissance des pouvoirs publics à venir stopper un mouvement si clairement dénoncé et si nettement compris il y a trente ans ?

Entre la mise en cause, au début des années 1990, en France du « *développement des textes d'affichage, d'un droit mou, un flou, "à l'état gazeux"³⁵³* » et la dénonciation en 2005 de « *la dégénérescence de la loi en instrument de la politique "spectacle"³⁵⁴* », pourquoi rien ne semble s'être passé ? Pourquoi ceux qui prônent la simplification du droit sont-ils les premiers à emprunter la voie la plus propre à alourdir substantiellement le droit ?

Une telle interrogation revient à éprouver l'aptitude du système juridique à traiter ses propres maux. Car c'est bien une « *automédication³⁵⁵* » que veut s'imposer le système juridique en multipliant les règles destinées à lutter contre ses dysfonctionnements. « *Lois de simplification, loi relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations, circulaires relatives à la qualité de la réglementation ou à la maîtrise de l'inflation normative mais aussi et encore chartes de la qualité de la réglementation, rapports ad hoc, création de commissions spécialisées, décisions consacrant des normes constitutionnelles sur la sécurité juridique ou ses manifestations... constituent un corpus juridique en charge de la police du système juridique³⁵⁶* ». La lutte contre l'insécurité juridique est devenue en soi un objet de réglementation. D'où le constat de l'essor, derrière les aspirations à améliorer le droit, d'un

³⁴⁷ *Ibid.*

³⁴⁸ *Ibid.*

³⁴⁹ *Ibid.*

³⁵⁰ *Ibid.*

³⁵¹ *Ibid.*

³⁵² *Ibid.*

³⁵³ *Ibid.*

³⁵⁴ *Ibid.*

³⁵⁵ *Ibid.*

³⁵⁶ *Ibid.* P.393.

« *droit du droit*³⁵⁷ », avec ses principes et ses règles, de hiérarchies et de nature différentes. « *Le système juridique entend se traiter lui-même*³⁵⁸ ».

Plus les systèmes juridiques évolués se complexifient, plus ils créent le besoin de règles qui accompagnent la production normative, l'encadrent et visent à en assumer la police. Dès lors, « *bien naïf celui qui contemple l'essor des règles visant à l'amélioration du droit en se réjouissant, comme si l'appel à la simplification et, plus généralement, l'invocation de la sécurité juridique étaient un signe de rédemption du système juridique* ». Alors que la règle empire, l'inflation normative augmente et la complexité des textes augmente, les pouvoirs publics intensifient leurs interventions pour améliorer la réglementation et simplifier la loi. « *Ces règles sur les règles ne sauraient toutefois, par quelque abstraction, être détachées de leur environnement. Elles n'existent pas indépendamment du système juridique qui les secrète. Produits des dérèglements de notre système juridique, ces dispositions voulues vertueuses risquent dès lors d'être infectées par les maux mêmes qu'elles visent à combattre*³⁵⁹ ». Le président du Conseil constitutionnel lui-même s'est demandé si « *le remède n'est pas pire que le mal !*³⁶⁰ ».

Consterné par un tel cercle vicieux, faut-il en déduire que toute tentative d'amélioration du système juridique est vouée à l'échec ? Il nous faut développer une nouvelle culture de la production des normes. « *Résorber l'insécurité juridique implique une meilleure connaissance des effets de système, une prise en compte accrue des données sociales qui agissent sur le droit, une réflexion critique sur le besoin normatif et l'instrumentalisation des règles*³⁶¹ ».

La réalisation effective de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables ne pouvait être pleinement mise en œuvre sans une profonde réorganisation préalable et parallèle des structures des services par leur unification et une modernisation concomitante de leurs méthodes de travail et instruments de travail (notamment l'outil informatique et bureautique) avec comme objectif majeur « *de placer l'utilisateur au cœur de l'organisation administrative* » et « *d'améliorer concrètement le service rendu*³⁶² » au contribuable.

Section 2. La conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable, une quête toujours d'actualité

La prise de conscience de l'importance de la sécurité juridique en matière fiscale, a conduit à diversifier les dispositifs nécessaires à son accomplissement. On va même chercher dans les solutions adoptées dans des régimes juridiques comparés (**Paragraphe 1**). Cette démarche, vise à prendre en considération ce qui a réussi dans d'autres cas pour les traduire ensuite dans les systèmes juridiques internes tout en respectant les spécificités de chaque Etat. La question de la conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable est d'actualité et nécessite non seulement un encadrement des pouvoirs régaliens de l'administration fiscale mais aussi le renforcement de l'engagement des contribuables (**Paragraphe 2**).

³⁵⁷ *Ibid.*

³⁵⁸ *Ibid.*

³⁵⁹ *Ibid.*

³⁶⁰ *Ibid.*

³⁶¹ *Ibid.*

³⁶² *Ibid.*

Paragraphe 1. La recherche dans les solutions adoptées en droit comparé

La nature du changement des relations de l'administration fiscale avec le contribuable n'est pas sans rappeler les différentes études d'analyse comparative des administrations fiscales. Le modèle juridique renvoie à une « *œuvre législative dont la valeur fait une inspiration en législation comparée*³⁶³ ». La notion de « circulation » véhicule « *un vaste champ sémantique: transferts, importation, emprunt*³⁶⁴ ». La circulation du savoir juridique implique donc une recherche de solution réussie ayant ses preuves dans un autre système juridique afin de les importer et les adopter.

Cette pratique n'est pas étrangère pour la France. En effet, l'inspection générale des finances a conduit en 1999, une mission d'analyse comparative des administrations fiscales dans neuf Etats développés comparable à la France, à savoir, L'Espagne, L'Italie, L'Allemagne, le Royaume-Uni, les Etats Unis, le Canada, La Suède, Les Pays-Bas et l'Irlande³⁶⁵.

Dans cette étude comparative on remarque la constante utilisation, dans la quasi-totalité des administrations fiscales visitées, de la notion de « *voluntary compliance* » qu'on peut traduire de respect volontaire et spontané de la loi fiscale. En effet, Pour assurer un rendement convenable de l'impôt et assurer dans de bonnes conditions les activités répressives de contrôle fiscal, l'acceptation volontaire et spontanée de la loi fiscale par le plus grand nombre des contribuables est primordiale.

Selon l'étude comparative menée par l'inspection générale des finances, « *les administrations qui affichent les meilleures performances sont celles qui ont le mieux « interprété*³⁶⁶ » les signaux et messages de leur environnement ». Dans ces administrations le « *New Public Management* », se focalise sur la compréhension des attentes des usagers des services publics. L'administration fiscale italienne quant à elle a utilisé le diagnostic qu'elle a réalisé sur les attentes du public comme levier de sa réforme administrative. Elle est passée d'une administration de commandement à une administration de service. Cette réforme s'intéresse tant sur la qualité de service que sur le dialogue social qui se conjugue dans l'élaboration d'un consensus général sur la nécessité « *d'améliorer la gestion, la multiplication des enceintes d'échange, au niveau central et local, et la stricte séparation des responsabilités du politique (définition des objectifs), de la direction (conduite et gestion du changement) et des organisations syndicales (représentation des personnels)*³⁶⁷ ».

S'agissant du service aux contribuables, l'administration fiscale américaine³⁶⁸ et néerlandaise, par exemple, ne parlent que de « clients » pour désigner les contribuables. Il y a un lien direct entre le service aux contribuables-clients « *customer service* » et l'acceptation volontaire à respecter les obligations fiscales, « *voluntary compliance* ». Toutefois, dans des cultures traditionnellement répressives des administrations fiscales comme en France et en Tunisie,

³⁶³ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2007, P.595.

³⁶⁴ GESLIN (A), « La circulation des modèles normatifs ou la pensée juridique du mouvement », in P. BOURGUES, C. MONTAGNE (dir.), *La circulation des modèles normatifs*, PUG, 2016.

³⁶⁵ Synthèse du rapport de l'Inspection générale des finances "Analyse comparative des fonctions des administrations fiscales dans neuf pays comparables à la France", 1999, disponible sur www.finances.gouv.fr.

³⁶⁶ *Ibid.*

³⁶⁷ *Ibid.*

³⁶⁸ C'est aux Etats-Unis que l'identification de la fonction «customer service » est la plus ancienne (dès 1974).

un tel parti pris peut surprendre. L'amélioration de la qualité du service en Irlande, Royaume-Uni et les pays d'Europe du Nord, est le résultat d'une pression politique en faveur de la conciliation entre le trésor public et des contribuables-clients. Elle se caractérise par « *la volonté d'aligner progressivement les services publics sur les standards de qualité du secteur concurrentiel, volonté exprimée clairement par les responsables politiques*³⁶⁹ ». Ces standards peuvent être résumés par la prise au sérieux de la reconnaissance de la place du service au contribuable-client dans l'organisation de l'administration fiscale. Mais aussi, l'unification et la standardisation de la qualité des services par le biais des nouvelles technologies de l'information. Au Royaume-Uni, on a créé tout un centre dédié, « *government services centers* », mais aussi des centres d'appel nationaux « *tax enquiry centers* » chargés de l'information et de l'assistance téléphoniques aux contribuables, dans le but de réduire les erreurs non intentionnelles de ces derniers et d'accroître par là même les rentrées fiscale.

Dans les administrations fiscales les plus avancées, la fonction de service au contribuable, d'information et d'assistance est prise très au sérieux. Cela implique une professionnalisation de l'accueil des contribuables. Au Royaume-Uni, le « *Revenue* » accorde une grande importance à la requalification des agents directement en contact avec le public. Elle organise régulièrement des formations et concours internes en matière de qualité de service. La connaissance affinée des contribuables favorise l'individualisation du service rendu. Au Canada, le « *Revenue* » organise des consultations avec des groupes « *citizen advocacy panel* » constitués de « *petites entreprises, handicapés et personnes du troisième âge*³⁷⁰ ». Un comité consultatif des grandes entreprises a été institué, « *qui associe représentants des associations professionnelles et de l'association des comptables, qui est géré par la direction générale des vérifications*³⁷¹ ».

Le « *Revenue* » irlandais, a créé une structure originale pour mener des études sur la qualité de service de l'administration le « *market research* ». Le « *Revenue* » va exploiter des données issues à la fois de sources externes « *sondages, enquêtes de satisfaction, comparaison avec d'autres organisations publiques ou privées* » et internes « *exploitation des plaintes et réclamations, retour d'expérience sur les contacts téléphoniques avec les contribuables, utilisation de l'entrepôt de données* ».

Toutes les administrations comparées pratiquent, à des degrés divers, « *une forme de communication institutionnelle en direction des contribuables : cette communication se concentre, en général, sur la saison de la déclaration de l'impôt sur le revenu*³⁷² ». La communication du *Belastingdienst* néerlandais semble plus originale. Elle se caractérise particulièrement par « *l'utilisation d'un slogan axé sur les valeurs de service au client de l'administration fiscale : « We cannot make it more pleasant but we can make it easier » qui se retrouve sur l'ensemble des supports de communication de l'organisme* ».

Il existe aux Etats-Unis et au Canada, des actions de pédagogie de l'impôt, « *menées aussi bien à l'école directement, ou par le relais des professeurs, pour lesquels l'administration fiscale prépare des « kits » pédagogiques, qu'auprès des entreprises et des particuliers (programmes de « visites communautaires », menées par des agents du fisc ou par des*

³⁶⁹ Synthèse du rapport de l'Inspection générale des finances "Analyse comparative des fonctions des administrations fiscales dans neuf pays comparables à la France", 1999, disponible sur www.finances.gouv.fr.

³⁷⁰ *Ibid.*

³⁷¹ *Ibid.*

³⁷² *Ibid.*

volontaires), et enfin en direction de la société dans son ensemble (campagnes de communication)³⁷³ ».

Les neuf états étudiés disposent non seulement d'un identifiant fiscal unique mais parallèlement, de dispositions législatives ou réglementaires protectrices des données individuelles.

La première charte du contribuable a été établie au Canada en 1985, et a constitué le premier point d'ancrage de la fonction « service à la clientèle ». A cette époque, les chartes se contentent d'instituer des «droits-garanties » au profit des contribuables, à l'instar de l'« obligation de motivation, encadrement des pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale³⁷⁴ ». D'ailleurs, les chartes française et Tunisienne, font partie de cette première génération puisqu'elles se limitent au domaine particulier du contrôle fiscal. La nouvelle génération de chartes, s'inspire de la « *Citizen's Charter* » britannique, qui garantit des «droits-engagements ». En contrepartie de la coopération du contribuable impliquant des relations « correctes et courtoises » avec elle, l'administration fiscale s'engage à respecter les personnes et les biens. Ce qui, selon elle la conduit d'abord à présumer de la bonne foi du contribuable qui lui ouvre un « droit à l'erreur ». Ensuite, l'administration consacre, au profit du contribuable, un droit à la sécurité juridique, décliné en termes d'opposabilité des positions de l'administration fiscale. L'administration, ouvre par ailleurs, un droit à l'écoute et à la considération, impliquant une forte réactivité dans le traitement des différentes demandes du contribuable. Elle fait du secret fiscal une valeur forte, garantissant la protection de la vie privée du contribuable et imposant un secret professionnel absolu aux agents.

En somme, les fils conducteurs de la gestion de ces administrations fiscales comparées passent par le développement du civisme fiscal. Mais aussi d'une meilleure symbiose avec l'environnement extérieur. L'administration ne doit pas être confinée.

La circulation des modèles est également « *faculté d'aller et venir* ». Elle est donc « *capacité et processus*³⁷⁵ ». La Tunisie s'est toujours inspirée par la rive nord de la méditerranée et plus spécialement par la France. L'influence des organismes monétaires internationaux est aussi remarquable dans les pays en voie de développement. Le code de l'investissement Tunisien a été discuté « *en France, au siège de l'Assemblée nationale française, lors d'une réunion qui a réuni de grands bailleurs de fonds internationaux comme la BM, le FMI, la BAD, l'OCDE la BEI, des investisseurs français et, surtout, des ministres Français*³⁷⁶ », avant même qu'il ne soit présenté à l'assemblée tunisienne. Même si certains dénoncent cette atteinte à la souveraineté nationale et une immixtion dans la rédaction de la « constitution économique », le gouvernement a commandé une étude comparative à des cabinets de conseil tunisiens et étrangers afin de s'ouvrir aux modèles juridiques et moderniser les textes tunisiens. En 2016, la Tunisie a organisé une conférence internationale pour l'investissement « *Tunisia 2020* ». Plusieurs ateliers sont organisés y compris une cellule de droit comparé. 70 pays et plus de 1 000 participants, y compris des dizaines d'entreprises et d'institutions économiques nationales et internationales, y participent.

³⁷³ *Ibid.*

³⁷⁴ *Ibid.*

³⁷⁵ GESLIN (A), « La circulation des modèles normatifs ou la pensée juridique du mouvement », *op.cit.*

³⁷⁶ « La genèse du Code d'investissement ou comment le gouvernement confie la préparation des lois aux privés et étrangers », *Nawaat*, 6 août 2013, in. <http://nawaat.org/portail/2013/08/06/la-genese-du-code-dinvestissement-ou-comment-le-gouvernement-confie-la-preparation-des-lois-aux-privés-et-étrangers/>.

A l'aune de ces exemples comparés comment transposer ces modèles et adapter les dispositions qui « voyagent » en tenant compte de l'histoire et des cultures juridiques de la France et de la Tunisie ?

Paragraphe 2. L'encadrement des pouvoirs régaliens de l'administration fiscale et le renforcement de l'engagement des contribuables

Dans un État de droit, la réglementation légale des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables est vite apparue comme une exigence absolue, d'autant que les prérogatives de l'administration fiscale (contrôle, redressement et sanctions) sont exorbitantes du droit commun et affectent directement le droit de propriété et les libertés publiques constitutionnellement garantis³⁷⁷. Elles ont donc été, pour l'essentiel, minutieusement définies et délimitées par la loi (constitution Française article 34 et constitution Tunisienne article 65).

C'est d'ailleurs une des premières manifestations de demande de sécurité juridique des contribuables. « *La première illustration d'une plus grande sécurité juridique peut être trouvée dans l'expression ancienne et renouvelée régulièrement d'une demande d'un encadrement étroit des modalités d'organisation des relations entre l'administration fiscale et les contribuables (...) Cette demande s'est d'abord concentrée sur le moment du contrôle et a conduit à des réformes importantes. Ce fut le cas, il y a plus de vingt ans avec les suites du rapport Aicardi. Mais cette préoccupation s'est progressivement étendue à l'ensemble des relations nouées entre les contribuables et l'administration*³⁷⁸ ».

En contrepartie de ces pouvoirs importants et souvent exorbitants, les contribuables ont obtenus, par vagues législatives successives « *des droits et garanties pour encadrer les prérogatives administratives, sans négliger l'apport prétorien conséquent des juges de l'impôt*³⁷⁹ ».

En France comme en Tunisie, les relations entre l'administration et les contribuables ne sont pas aussi bonnes qu'il serait souhaitable. « *Elles sont empreintes de méfiance réciproque. Le contribuable ne croit pas à la parole de l'administration, ni l'administration à la sincérité du contribuable*³⁸⁰ ». La psychologie du contribuable et son attitude face à l'impôt ont une grande influence sur la structure d'un système fiscal. A côté des contribuables « honnêtes », ou pis encore, les contribuables « résignés » ceux qui de crainte qu'ils soient sanctionnés, se résignent malgré la pression fiscale exercée sur eux ; O. Fouquet distingue entre trois autres catégories de contribuables en fonction de leurs comportements face à leur devoir fiscal³⁸¹. En premier lieu il y'a les « fraudeurs », qui cherchent par tous les moyens les plus inventifs à éluder l'impôt en dissimulant volontairement une partie ou la totalité de l'assiette de l'impôt. En deuxième lieu, les contribuables, qui sous l'effet de la complexité et l'instabilité de la loi fiscale, vont de bonne foi se tromper dans l'interprétation de la loi ou sur la qualification de leur situation au

³⁷⁷ LAMARQUE (J), NEGRIN (O), AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, n° 578, Litec, 2009, P. 605.

³⁷⁸ LIEB (J.P), « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *Revue Française des finances publiques*, n° 112, 2010, P. 59.

³⁷⁹ LAMARQUE (J), *Code de procédure fiscale commenté*, Dalloz, 18e éd. 2011, P. 1847.

³⁸⁰ FOUQUET (O), « Sécurité fiscale et fraude fiscale », *Conférence prononcée au colloque organisé au Sénat le 15 novembre 2013 par l'Association pour la Fondation internationale de finances publiques-Fondafip*, in. <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/454979999.pdf>, P.4.

³⁸¹ *Ibid.*

regard de la loi. Et enfin, en troisième lieu, les contribuables qui tirent, d'une façon légale, le meilleur parti possible de la loi fiscale, ce que l'on appelle l'optimisation fiscale.

La régulation vient apporter un peu de souplesse dans ces rouages juridiques. Il s'agit alors de « *normaliser les comportements* » en ne sanctionnant que les comportements les plus déviants. Malgré les apparences, ces mécanismes ne représentent pas un recul du droit ni un affadissement de la règle. Au contraire, leur point commun est de permettre une meilleure efficacité globale du système fiscal³⁸². « *L'objectif est ainsi de superposer à une relation « de base » entre administration et contribuable une relation "améliorée" fondée sur une communication et une confiance accrues* »³⁸³.

Cohabitent ainsi en France aujourd'hui la charte du contribuable vérifiée dédiée spécifiquement au temps du contrôle³⁸⁴ et la charte du contribuable décidée par Jean-François Copé en 2005³⁸⁵ lorsqu'il était ministre chargé du Budget qui met sur un même plan les droits et les devoirs du contribuable et de l'administration fiscale et qui se présente « *comme un contrat moral entre l'usager soumis à certaines exigences et l'Administration qui s'efforce de lui faciliter l'impôt* »³⁸⁶. S'agissant du cas Tunisien cette charte existe bien sur papier mais ignorée par la majorité des contribuables³⁸⁷.

« *Inciter plutôt qu'obliger, dissuader plutôt qu'interdire* »³⁸⁸. L'administration fiscale française souhaite favoriser cette évolution vers un « *contribuable responsable* »³⁸⁹. Cette nouvelle approche extra-juridique des relations « *administration-administré* » n'est pas propre à la matière fiscale et innerve toutes les branches de droit. Mais elle occupe une place particulière en matière fiscale. Le Conseil des impôts observait ainsi en 2002, « *l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et le contribuable contrôlé passe désormais bien davantage par la modernisation déjà engagée des comportements administratifs que par une nouvelle modification des textes en vigueur* »³⁹⁰.

L'objectif est ainsi de construire une relation fondée sur une communication et une confiance accrues. En échange de réactivité de l'administration fiscale dans ce service de conseil garanti et d'un engagement de pratiquer des contrôles fiscaux limités, le contribuable s'engage à une transparence totale sur sa gestion fiscale conduisant pratiquement à ce que G. Noël appelle la « *cogestion fiscale* »³⁹¹ de l'application du droit fiscal avec un contribuable « *partenaire* ».

Mais il est une autre orientation nouvelle participant cette fois de la théorie de « *la responsabilité sociale de l'entreprise* » (*corporate social responsibility*). C'est ce que G. NOËL appelle

³⁸² NOËL (G), « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? », *Dr. fisc.* 2005, n° 47, chron. 41, PP. 119-122.

³⁸³ GUTMANN (D), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Domat droit privé, 2010, n° 1230 p. 680, cité dans NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », in mélange Maurice COZIN, Litec, 2009 p. 119-122.

³⁸⁴ Cette charte est juridiquement contraignante, LPF, art. L. 10, al. 4.

³⁸⁵ Non juridiquement contraignante.

³⁸⁶ IGPDE, « Le civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement », *Rev. Trésor juin 2008*, n° 6, P. 428.

³⁸⁷ BACCOUCHE (N), *Droit fiscal général*, Sfax, 2008.

³⁸⁸ COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, PUF, P. 173.

³⁸⁹ IGPDE, « Le civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement », *op.cit.* PP. 431-432.

³⁹⁰ Conseil des impôts, XXe Rapport sur les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables, nov. 2002, PP. 216-217.

³⁹¹ NOËL (G), « La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable" », *op.cit.*, PP. 121-122.

« *l'auto-restriction volontaire* » dans l'application du droit fiscal où le contribuable est « *autorégulateur* ». Pour D. Gutmann³⁹², les conséquences fiscales possibles de cette théorie pourraient être notamment de deux ordres. D'abord, « une intensification de l'obligation de transparence des entreprises sur leurs comportements fiscaux ». Ensuite, une « labellisation » (label "SPF") qui serait accordée aux sociétés qui déclarent solennellement que leurs comptes consolidés ne comportent aucune filiale dans les paradis fiscaux et qu'elles ne font pas de commerce avec ces pays.

Il s'agit donc de privilégier davantage les actions concrètes plutôt que les grandes réformes. On peut les regrouper autour de trois axes principaux³⁹³. Les premiers concernent la norme fiscale, dont il conviendrait de mieux garantir la qualité et la lisibilité³⁹⁴. Les seconds touchent à l'organisation et au fonctionnement de l'administration fiscale. Les contribuables réclament une plus large facilité d'accès et de disposer d'un interlocuteur unique qui évite les pertes de temps liées à la démultiplication des démarches entre plusieurs services différents et au « tourisme administratif » corrélatif par renvoi d'un service vers l'autre. Mais aussi une simplification des procédures. A travers la simplification du langage et une accessibilité immédiate par des moyens modernes et diversifiés, reléguant la culture systématique du « papier écrit » ou des démarches multiples sans fin, facteur de perte de temps et de frustration. On pense au développement systématique de l'usage du téléphone, des courriels par Internet, des télé-procédures, etc. Plus encore, une personnalisation du traitement des demandes et une meilleure réactivité correspondant à des réponses ou des actions rapides aux sollicitations des contribuables avec des délais de traitement les plus brefs. Les troisièmes concernent le comportement de l'administration fiscale dans le cadre des opérations de contrôle fiscal. Les contribuables veulent mieux comprendre les objectifs du contrôle fiscal.

Introduite dans le rapport de performance pour 2001, la qualité du contrôle fiscal en France constitue désormais l'une des orientations explicites de la Direction générale des impôts puis de la DGFIP. Elle est mentionnée à l'article 2.2 du contrat d'objectifs et de moyens de la DGI pour la période 2000-2002, et constamment réitérée depuis lors.

La notion de qualité du contrôle fiscal recouvre plusieurs thèmes : la clarification des objectifs du contrôle, la mise en place d'indicateurs de performance, une amélioration de la lutte contre la grande fraude, un allègement des contraintes pour les contribuables vérifiés.

Au titre de sa « *démarche de qualité* »³⁹⁵, la Direction générale des impôts, puis la DGFIP, a donc d'abord clarifié ses objectifs en matière de contrôle. Ceux-ci se déclinent désormais en trois points : la finalité dissuasive, assurée par la couverture dans le cadre du contrôle des différentes catégories de contribuables, la finalité budgétaire, consistant à obtenir le recouvrement le plus rapide des droits éludés, la finalité répressive, qui a pour but de

³⁹² GUTMANN (D), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Domat droit privé, 2010, n° 1230 p. 680, cité dans NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », *op.cit.*

³⁹³ NOËL (G), « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? », *op.cit.* P. 1806-1807.

³⁹⁴ « *Ces souhaits d'amélioration de la sécurité fiscale ont été partiellement pris en compte dans le "second pilier" de la réforme de l'administration fiscale, au travers des "trente mesures" proposées par N. Sarkozy le 3 novembre 2004 et rappelées par J.F. Copé le 17 mai 2005* », *Ibid.*, P. 1808.

³⁹⁵ BARÇON-MAURIN (J.-L.), « *Éléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale* », *Dr. fisc.* 2007, n° 3, chron. 50, PP. 16-18.

sanctionner les comportements les plus frauduleux à la fois sur le plan financier et sur le plan pénal.

La place donnée à la finalité répressive correspond à la volonté de la DGI de réorienter ses contrôles vers la fraude fiscale. Cela se traduit par l'affectation d'une partie des moyens de contrôle vers les contribuables présentant les risques les plus élevés en matière de fraude, en contrepartie d'un allègement des opérations concernant les autres contribuables. « *Globalement, l'administration affiche son souci de poursuivre une politique de sélectivité des contrôles, qui la conduit à se concentrer sur les dossiers dits « à fort enjeu » ainsi que ceux qui laissent entrevoir les fraudes les plus graves. Dès lors que l'administration n'a évidemment pas les moyens humains et logistiques de tout contrôler, cette démarche semble relever du bon sens, notamment parce qu'elle garantit le rendement de l'activité de contrôle*³⁹⁶ ».

L'un des principaux axes de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, retranscrit dans la Charte du contribuable, a consisté à encadrer les pouvoirs régaliens de l'administration fiscale, notamment par la clarification et le recentrage des objectifs du contrôle fiscal.

Les améliorations mises en place font appel à une sorte de « *New Deal* » des relations administration fiscale-contribuable par une redéfinition et une clarification des objectifs du contrôle fiscal. Ce « *new deal* » ne doit pas faire oublier les velléités de modernisation des méthodes et des outils des opérations de contrôle fiscal. Il doit s'appuyer sur l'affirmation des règles de bonne conduite pour l'administration fiscale dans ses rapports avec les contribuables qui transcendent les garanties procédurales classiques pour établir de véritables garanties « *culturelles* » en faveur des contribuables.

Parmi les mesures du « *Plan contrôle citoyen* » figure l'ouverture d'un espace dédié au contrôle fiscal et à la lutte contre la fraude. Cet espace a été ouvert le 16 juillet 2014. Il a pour objectifs : de présenter l'organisation et le fonctionnement des services du contrôle fiscal ; de fournir des informations claires, pédagogiques sur la façon dont se déroule un contrôle fiscal ; et de mieux informer des risques encourus pour éviter les erreurs et les pertes budgétaires potentielles.

L'accès à la norme fiscale constitue un enjeu démocratique important, dont la clarté et l'accessibilité se présentent comme des angles d'action prioritaire. Toutefois, face à la complexité de la norme fiscale, le contribuable semble se prévaloir du droit à la sécurité juridique. De plus, les difficultés qu'il rencontre lorsqu'il est confronté à la loi fiscale ont poussé l'administration à prendre conscience du rôle moteur qu'elle devait jouer pour renforcer à son tour la sécurité juridique. Pour pallier ces lacunes il convient de mettre à disposition des outils d'informations nécessaires à la compréhension de la loi fiscale. D'où la recherche d'un équilibre entre l'efficacité du système fiscal et la qualité de l'environnement juridique du contribuable.

Ainsi, les missions traditionnelles de l'administration sont bousculées dans leur fondement. Désormais, l'information et le conseil doivent occuper une place prédominante afin de garantir le civisme fiscal. Selon M. Leroy, afin de cultiver le respect volontaire et spontané de la loi fiscale par les contribuables, l'administration fiscale doit abandonner la « *culture de méfiance* » et développer des services d'information et de conseil³⁹⁷. L'administration fiscale est appelée à devenir « *une administration de service* » doit « *donner l'impression à ses assujettis qu'elle est*

³⁹⁶ COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, PUF, P. 13.

³⁹⁷ LEROY (M), *La sociologie de l'impôt*, PUF, collection Que sais-je ?, 2002, p. 69.

un organisme préposé « à leur rendre des services beaucoup plus qu'à les surveiller³⁹⁸ ». Par conséquent, il ne suffit pas d'avoir un système fiscal performant, il faut qu'il soit « perçu comme tel par l'utilisateur³⁹⁹ ».

C'est en cela que la réforme de l'administration fiscale s'inscrit au sein d'une nouvelle dynamique dans la mesure où elle tente de favoriser les échanges avec le contribuable afin de limiter la survenance de conflits. Selon Bouvier, on passe de « la confiance du contribuable dans le cadre politique du système financier public à la confiance du contribuable dans le cadre de gestion du système fiscal⁴⁰⁰ ». Désormais, le nouveau civisme fiscal requiert la confiance du contribuable dans le cadre de gestion du système fiscal. L'accomplissement volontaire des obligations fiscales, s'appuie sur les deux piliers de l'administration de service et de l'administration de contrôle.

Afin d'asseoir ce civisme fiscal, il est urgent d'adopter une démarche pédagogique et préventive à l'instar de la « compliance » instauré par la Commission européenne, « pour qui le système fiscal devrait, pour l'essentiel, favoriser l'accomplissement volontaire des obligations (compliance), c'est-à-dire l'auto-liquidation, ou la déclaration et le paiement corrects de l'impôt, sans aucune intervention administrative. Le contrôle est alors envisagé comme une arme de dissuasion afin de maintenir un niveau acceptable d'accomplissement des obligations⁴⁰¹ ».

En outre, on a vu apparaître de nouvelles institutions tel que le Médiateur⁴⁰² fiscal chargé d'aider à prévenir les conflits en amont, « Le médiateur fiscal examine, dans ce cadre, les requêtes individuelles des personnes physiques et des personnes morales relatives aux difficultés qu'elles rencontrent dans leurs relations avec l'administration fiscale ou avec l'administration du recouvrement et fait de son mieux pour aplanir ces difficultés⁴⁰³ ». A ce titre, il permet également la diffusion d'informations grâce à ses différents rapports d'activités.

Dans un second temps, le droit à l'information du contribuable peut également s'appuyer sur les modalités d'existence du droit à la bonne administration. Le droit d'accès à l'information⁴⁰⁴ n'est reconnu que récemment par la constitution Tunisienne (article 32). La bonne gouvernance est citée dans le préambule parmi les principes fondateurs du nouveau régime politique. C'est ainsi que l'administration tunisienne doit obéir désormais « aux principes de la neutralité, de l'égalité et de la continuité du service public et aux règles de la transparence, de l'intégrité, de l'efficacité et de la responsabilité⁴⁰⁵ » (article 15). La Tunisie a aussi instauré l'instance de la bonne gouvernance et de lutte contre la corruption, qui contribue à la promotion de la culture de la bonne gouvernance (Article 130). La mise en exergue de ce principe peut amener à canaliser l'action de l'administration fiscale et même s'il ne bouleverse pas encore

³⁹⁸ LAURE (M), *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956, p. 391 et s.

³⁹⁹ NOËL (G), « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? », *op.cit.*

⁴⁰⁰ BOUVIER (M), « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *Revue Française des finances publiques*, n° 112, 2010, PP. 25-44.

⁴⁰¹ IGPDE, « Le civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement », *op.cit.* PP. 428 à 436.

⁴⁰² Le médiateur a été institué par le décret n° 2002-612 du 26 avril 2002 en France et bien plus tard en Tunisie, par le décret n° 2014-3485 du 17 septembre 2014.

⁴⁰³ Article 3 du décret n° 2014-3485 du 17 septembre 2014, fixant les attributions des services du médiateur fiscal et son organisation administrative et financière, JORT, N°78, 26 septembre 2014, P. 2541.

⁴⁰⁴ Loi organique n° 2016-22 du 24 mars 2016, relative au droit d'accès à l'information.

⁴⁰⁵ Fondation Friedrich Ebert Stiftung, *La Constitution tunisienne à la loupe*, 2014, P.43.

l'organisation des services fiscaux, il peut cependant prétendre à contenir un ensemble de garanties dans les rapports entre le contribuable et cette dernière⁴⁰⁶. Il sied donc de systématiser la consultation publique de la norme fiscale en amont de sa discussion au Parlement avec les organisations socio-professionnelles et la société civile.

La doctrine fiscale concourt à rendre les règles fiscales plus intelligibles. Elle s'adresse aussi bien aux agents de l'administration qu'aux contribuables. En ce qui concerne les agents de l'administration, la doctrine concourt à garantir aussi bien une certaine efficacité de l'application de la norme fiscale mais également mais surtout une application homogène sur l'ensemble du territoire. S'agissant des contribuables, la doctrine fait œuvre de pédagogie par la mise en œuvre d'un « *service public d'interprétation*⁴⁰⁷ ». Elle va servir de doctrine écran pour le contribuable afin de le protéger des potentiels effets de la norme d'imposition. Elle devient un élément qui va caractériser les prétentions de l'administration sur son application et va ainsi permettre au contribuable, une certaine prévisibilité de sa situation fiscale.

Ensuite et de manière plus remarquable, la doctrine fiscale surgit lors du dernier maillon contentieux comme une garantie. Pour P. MARCHESSOU, le but poursuivi par l'administration fiscale est tisser avec les contribuables des rapports fondés sur la collaboration, et de réduire les possibilités d'antagonisme⁴⁰⁸. Il ne faut cependant pas occulter que la doctrine constitue un pouvoir de l'administration fiscale qui a pour effet d'évincer les contribuables les moins informés. En effet, si les contribuables ne se donnent pas la peine d'aller chercher l'information, ils ne pourront pas se prévaloir du bénéfice de l'interprétation donnée. L'instauration du dialogue par l'administration fiscale et sa promotion semble s'inscrire dans la portée du principe de confiance légitime⁴⁰⁹ reconnu au sein de l'Union européenne. Ces différentes formes tendent à matérialiser un rapport de proximité intellectuel entre l'administration fiscale et le contribuable qui va servir au maintien d'une sécurité juridique. L'administration française a multiplié ses efforts afin trouver des solutions concrètes à la doctrine administrative dispersée. Selon O. FOUQUET, « *La commission que je présidais, avait préconisé le regroupement de la doctrine sur un seul support. La création du BOFIP, grâce à l'obstination de l'inspecteur général des finances directeur de la direction juridique de la DGFIP, en septembre 2012, qui met en œuvre cette proposition, constitue un progrès notable dans le sens de l'amélioration de la sécurité juridique*⁴¹⁰ ».

L'actualité de ces débats n'est pas sans rappeler que la mise en œuvre de ces principes ne trouve toujours pas une réalité suffisante et satisfaisante. Les réponses proposées demeurent partielles quant aux résultats escomptés en termes de sécurité juridique et la crainte du contribuable de faire appel à ces mécanismes ne s'est pas encore estompée. Il sied donc de trouver d'autres mécanismes originaux à l'instar du rescrit fiscal.

⁴⁰⁶ RUNAVOT (M.C), « La « bonne administration » : consolidation d'un droit sous influence européenne », *RFDA*, 2010, n° 2, P. 395.

⁴⁰⁷ MARCHESSOU (P), *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, P. 45.

⁴⁰⁸ *Ibid.*

⁴⁰⁹ « *Le principe de sécurité juridique s'apparente au principe de confiance légitime mais relève d'une logique distincte. Alors que le premier postule pour une application générale et abstraite des normes fiscales, en l'occurrence, le second tend vers un rapport plus subjectif centré sur la personne du contribuable et sur la confiance qu'il a placée légitimement dans l'administration fiscale* ». TURRIN (M), La légitime répression de la fraude fiscale, *Thèse pour le doctorat en droit, Aix-Marseille 3*, soutenue le 08 janvier 2011, P.110.

⁴¹⁰ FOUQUET (O), « Sécurité fiscale et fraude fiscale », *Conférence prononcée au colloque organisé au Sénat le 15 novembre 2013 par l'Association pour la Fondation internationale de finances publiques-Fondafip*, in. <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/454979999.pdf>, P.4.

Chapitre 2. Les mécanismes de renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale, l'exemple du rescrit fiscal

L'administration fiscale, en dépit du principe de compétence liée, donne fréquemment sa propre interprétation des textes fiscaux « *parce que les textes qu'elle est tenue d'appliquer ne sont pas toujours suffisamment clairs, ou parce qu'ils lui laissent une certaine marge de manœuvre lorsqu'ils ont un caractère général*⁴¹¹ ». Pour améliorer et approfondir la sécurité juridique en matière fiscale, une garantie, le rescrit fiscal.

Cette garantie consiste en l'opposabilité des prises de positions formelles de l'administration sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal à celle-ci en cas de contrôle fiscal subi par le contribuable. En effet, il serait « *anormal*⁴¹² » que les contribuables subissent les conséquences du changement d'interprétation de l'administration.

Le mécanisme du rescrit, a des origines anciennes puisqu'il est possible d'en retrouver la substance dans le *rescriptum* de l'Empire romain, par lequel l'Empereur répondait par écrit à un citoyen embarrassé par une question de droit. En somme, dès l'origine, le rescrit visait à renforcer la sécurité juridique de la matière fiscale, c'est-à-dire celle des contribuables au premier chef mais également celle des administrations publiques (**Section 1**).

Il ne sera pas question ici de faire l'inventaire de toutes les procédures de rescrit mais au contraire de mettre en avant le mécanisme du rescrit fiscal.

Le rescrit, qualifié par le Conseil d'Etat d'acte administratif unilatéral ne revêt pas par conséquent une nature contractuelle. Il ne peut être ni un contrat de droit administratif, ni un contrat de droit privé, ni même un quasi-contrat, ce qui limite incontestablement sa normativité. Dès lors, il s'agit de s'interroger sur l'opportunité d'une contractualisation du rescrit fiscal en France d'une part, et de la nécessaire transposition de ce mécanisme dans le système fiscal tunisien (**Section 2**).

Section 1. Le rescrit fiscal, une notion juridique au service de la sécurisation juridique de la matière fiscale

Le rescrit est un mécanisme juridique aux origines anciennes puisque son existence est attestée dès l'Empire romain. Toutefois, son introduction en droit positif est extrêmement récente (**Paragraphe 1**). La finalité principale du rescrit fiscal est un renforcement la sécurité juridique en matière fiscale, au premier chef pour les contribuables, mais également pour l'administration fiscale. Il est possible de se demander si les rescrits fiscaux ou « *accords fiscaux préventifs* » ne sont pas révélateurs d'une nouvelle forme de gouvernance fiscale que tentent de mettre en place les pouvoirs publics (**Paragraphe 2**).

⁴¹¹ BOUVIER (M.), « Sécurité fiscale et "accords fiscaux préventifs" », Droit fiscal n° 27, 2 Juillet 2015, P.441.

⁴¹² *Ibid.*

Paragraphe 1. Le rescrit fiscal, garantie juridique aux origines anciennes

Le rescrit est une technique juridique propre, spécifique, mais non limitée exclusivement à la matière fiscale⁴¹³. Ainsi, le mécanisme du rescrit a notamment été étendu au champ social et au domaine de la régulation économique.

Le mot français « rescrit » a une étymologie fort ancienne⁴¹⁴ puisqu'il est issu du mot latin *rescriptum*, lui-même forgé à partir du verbe *rescribere* signifiant « récrire ». Selon le Professeur M. HUMBERT, il existait sous l'Empire romain quatre types de constitutions impériales ayant une autorité comparable à celle de la loi : les édits impériaux¹²⁹³, les décrets¹²⁹⁴ et les mandats¹²⁹⁵, et les rescrits⁴¹⁵. Ces derniers désignaient « *une réponse écrite apposée par l'Empereur à une requête émanant d'un particulier embarrassé par un point de droit, ou d'un fonctionnaire, ou d'un juge à l'occasion d'un procès* ». Les rescrits bien qu'ayant théoriquement « une valeur limitée à la question posée » prenaient « une valeur normative ». En somme, le terme « *rescriptum* » désignait sous l'Empire romain une « réponse d'un empereur romain portant sur une question de droit ». Le rescrit désigne également en droit canonique la « réponse du pape à une supplique ou à une consultation ».

Le Conseil d'Etat admet dans son rapport publié en 2014 consacré au rescrit qu'il « n'existe pas de définition juridique du rescrit » et il ajoute que cette dernière « n'apparaît ni dans les textes normatifs, ni *expressis verbis* dans la jurisprudence [et] ne fait pas davantage l'objet d'un véritable consensus doctrinal⁴¹⁶ ». Le rapport propose de définir le rescrit comme « une prise de position formelle de l'administration qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne et qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure »⁴¹⁷. Les rescrits fiscaux, outils de consolidation des choix fiscaux du contribuable, ont pu être définis, à plusieurs reprises et avec des nuances différentes, par la doctrine universitaire comme des « mécanismes [conduisant] l'administration à adopter, en amont, une prise de position formelle sur le régime fiscal qu'elle estime applicable à l'opération envisagée par le contribuable⁴¹⁸ », « une prise de position opposable à l'administration sur la demande d'un contribuable relatif à l'application de la règle fiscale à sa situation⁴¹⁹ », « l'opposabilité à l'administration fiscale de ses prises de position sur les situations de fait au regard de la loi fiscale⁴²⁰ » ou encore « un mécanisme à la discrétion du contribuable lui permettant d'obtenir de la part de l'administration un avis sur sa situation au regard d'un texte fiscal⁴²¹ ». En somme, le rescrit est la garantie offerte au contribuable de l'opposabilité de la prise de position spontanée ou sollicitée de l'administration sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal.

⁴¹³ COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, PUF, P.184.

⁴¹⁴ MENARD (C), « Rescrits et fiscalité directe », *Dr. Fisc.* 2015, n° 27, P.444.

⁴¹⁵ HUMBERT (M), *Institutions politiques et sociales de l'Antiquité*, Dalloz, *Précis Dalloz*, sept. 2014, P. 417.

⁴¹⁶ CE, Rapport, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Doc. fr., 14 nov. 2013, P. 15.

⁴¹⁷ *Ibid.* P.20.

⁴¹⁸ COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, PUF, P.184.

⁴¹⁹ BACHELIER (G.), « Le rescrit fiscal », RFFP n° 130, La sécurité fiscale, Avril 2015, P. 57.

⁴²⁰ NOËL (G.), « L'opposabilité des prises de positions de l'administration fiscale sur la situation des contribuables », in Gilles Noël et al. « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », Actes du colloque de la Société Française de droit fiscal, Orléans 1988 : PUF coll. Université d'Orléans 1989, p. 67 à 123.

⁴²¹ LAMBERT (T), « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *Droit fiscal* n° 27, 2 juillet 2015, P.451.

Pour tenter d'apporter des éléments complémentaires à la définition du rescrit fiscal, il est nécessaire de le distinguer d'autres mécanismes juridiques parfois connexes. Tout d'abord, le rescrit ne consiste pas en une « consultation juridique sûre et gratuite⁴²² » sur une question de droit. Il n'est donc pas une simple « demande d'informations, ou de renseignements, sur une question fiscale » même si certains contribuables sont tentés de le faire « sous couvert de rescrit⁴²³ ». Le rescrit, « instrument de prévisibilité et de sécurité juridique à la libre disposition des contribuables doit également être distingué de l'agrément, « préalable obligatoire à la mise en oeuvre d'un régime⁴²⁴ ». Il convient également de distinguer le rescrit du *ruling* qui permettent en principe de « [garantir] le traitement fiscal applicable au regard d'une situation de fait⁴²⁵ ». L'esprit sous-jacent des *rulings* ou « décisions finales anticipées » est celui de la contractualisation de l'impôt⁴²⁶. Enfin, il est nécessaire de distinguer le rescrit de la pré-décision. Parfois, l'administration « est conduite dans un premier temps à prendre position sur les questions qui lui sont posées sur une situation de fait au regard de la réglementation puis, dans un second temps, au stade de la mise en oeuvre complète du projet du demandeur [...] à prendre une décision administrative⁴²⁷ ». Lorsque le sujet de droit sollicite ainsi l'administration, « il sollicite en quelque sorte le découpage de l'acte administratif à venir [...] en deux : une pré-décision et une décision finale ». La pré-décision ne constitue donc pas « une décision autonome et complète ». Elle va cependant « au-delà de la simple garantie que constitue le rescrit [car] elle détermine par avance un pan de la future décision à venir »¹³¹⁶. La principale différence entre rescrit et pré-décision est que le rescrit n'a aucune portée juridique contraignante pour son bénéficiaire tandis que la pré-décision « s'impose tant à administration qu'à l'usager⁴²⁸ ».

Le rescrit est donc un mécanisme juridique fort ancien puisque son existence est attestée dès l'Empire romain. Toutefois, en dépit de son caractère vénérable, il n'admet pas de définition juridique incontestable. C'est pourquoi, il est nécessaire de le distinguer d'autres mécanismes juridiques proches mais distincts. En somme, dès l'origine, le rescrit visait à renforcer la sécurité juridique de la matière fiscale, c'est-à-dire celle des contribuables au premier chef mais également celle des administrations publiques.

Paragraphe 2. Le renforcement de la sécurité juridique des contribuables à titre principal et de l'administration fiscale à titre accessoire, finalité essentielle du rescrit fiscal

Le rescrit fiscal a pour finalité principale un renforcement de la sécurité juridique des contribuables. Cependant, l'administration fiscale bénéficie également, grâce aux rescrits fiscaux, d'une amélioration de sa sécurité fiscale. Le rescrit fiscal, eu égard à ses finalités semble ouvrir la voie à une nouvelle forme de gouvernance fiscale.

⁴²² COLLET (M), *Droit fiscal*, *op.cit.*

⁴²³ LAMBERT (T), « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *op.cit.*

⁴²⁴ MENARD (C), « Rescrits et fiscalité directe », *Dr. Fisc.* 2015, n° 27, P.444.

⁴²⁵ LAMBERT (T), « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *op.cit.*

⁴²⁶ *Ibid.*

⁴²⁷ Conseil d'Etat, Rapport, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, *op. cit.*, p. 20.

⁴²⁸ BACHELIER (G.), « Le rescrit fiscal », *op.cit.*

Le premier objectif du rescrit fiscal est un « renforcement de la sécurité juridique⁴²⁹ » en matière fiscale pour les contribuables et au premier chef, les entreprises. Il existe, à côté du rescrit fiscal général, qui a vocation à couvrir toute la matière fiscale, un certain nombre de rescrits spécifiques qui concernent des pans circonscrits du droit fiscal⁴³⁰. Les contribuables peuvent ainsi obtenir solliciter de la part de l'administration fiscale une prise de position concernant leur situation de fait « au regard de textes fiscaux particuliers⁴³¹ ».

Les rescrits fiscaux ont donc une « importance stratégique incontestable dans la sécurisation fiscale » dont ils semblent constituer « la pierre angulaire » voire « la pierre philosophale⁴³² ». En effet, ils permettent au contribuable de se prémunir contre « tout risque de remise en cause [ultérieur] » de la situation de fait sur laquelle l'administration fiscale a formellement pris position au regard d'un texte fiscal⁴³³. Le renforcement de la sécurité fiscale peut être obtenu par les « mécanismes de garantie donnée par l'administration aux contribuables⁴³⁴ » au premier rang desquels figurent les prises de position de l'administration fiscale sur l'appréciation de la situation de fait d'un contribuable au regard d'un texte fiscal ou rescrits fiscaux. Par conséquent, les rescrits fiscaux « s'inscrivent dans un processus global de légitimation de l'impôt⁴³⁵ » qui a pour fondement « la protection des contribuables contre les risques de changement d'interprétation des textes fiscaux⁴³⁶ » par l'administration concernant leur situation de fait. En outre, les rescrits fiscaux sont « protecteurs pour le contribuable » quand la décision de l'administration est positive mais « jamais contraignant⁴³⁷ » juridiquement en cas de réponse négative.

Les rescrits « ne constituent pas seulement une appréciable garantie de sécurité juridique » en matière fiscale pour les contribuables car « l'administration fiscale y trouve elle aussi son compte »⁴³⁸. En effet, cette dernière est « également confrontée à la question de l'insécurité fiscale » car en plus de la gestion et du contrôle de la sincérité des déclarations des contribuables, elle doit notamment faire face « à la montée en puissance de montages fiscaux de plus en plus compliqués voire agressifs⁴³⁹ ». Ainsi, en prenant position sur l'appréciation de la situation de fait des contribuables au regard d'un texte fiscal, « elle peut espérer influencer leurs choix de gestion afin de favoriser la bonne application des textes fiscaux, et alléger d'autant son travail de contrôle *a posteriori*⁴⁴⁰ ». Il s'agit de « nouer [...] une relation renouvelée avec les usagers qui sollicitent une prise de position formelle sur leur situation personnelle ; de dépasser une approche, parfois théorique ou désincarnée, en prenant mieux en compte la réalité et la diversité des situations des interlocuteurs⁴⁴¹ ». En somme, les rescrits fiscaux, «

⁴²⁹ NOËL (G.), « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables – Amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », JCl. Procédures fiscale, Fasc. 216-30, 1er Avril 2012, §69.

⁴³⁰ COLLET (M.), *Droit fiscal, op. cit.*, pp. 187 à 189, §339 à 342.

⁴³¹ *Ibid.*

⁴³² NOËL (G.), « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables – Amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », *op.cit.*

⁴³³ BACHELIER (G.), « Le rescrit fiscal », *op.cit.*

⁴³⁴ *Ibid.*

⁴³⁵ *Ibid.*

⁴³⁶ *Ibid.*

⁴³⁷ *Ibid.*

⁴³⁸ LAMBERT (T.), « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *op.cit.*

⁴³⁹ COLLET (M.), *Droit fiscal, op.cit.*

⁴⁴⁰ BOUVIER (M.), « Sécurité fiscale et "accords fiscaux préventifs" », *Droit fiscal* n° 27, 2 Juillet 2015, P.441.

⁴⁴¹ LIEB (J.-P) et HEURTIER (R.), « Propos introductifs à la sécurité juridique en matière fiscale », *La sécurité fiscale*, BUISSON (Ed.), L'Harmattan, 2011.

manifestent le souci du législateur d'apaiser les rapports entre les contribuables et l'administration fiscale en privilégiant la prévention des difficultés plutôt que leur règlement à la faveur d'un contrôle⁴⁴² ».

Les rescrits fiscaux « s'inscrivent dans un processus global de légitimation de l'impôt dont le fondement relève de façon primordiale de la protection des contribuables contre les risques de changement d'interprétation des textes fiscaux⁴⁴³ ». Et le Professeur M. BOUVIER conclure que « *les rescrits fiscaux constituent des outils fiscaux remarquables : pour les contribuables en tant que support de sécurité juridique et pour l'administration en tant qu'instrument d'application et / ou de diffusion de son interprétation d'un texte fiscal*⁴⁴⁴ ».

Quant est-il donc de la mise en œuvre de ce mécanisme dans les deux systèmes fiscaux français et tunisien ?

Section 2. La mise en œuvre du rescrit fiscal dans le système fiscal Français et Tunisien

L'introduction du mécanisme de rescrit fiscal en droit positif français, s'est fait avec la loi du 8 juillet 1987 relative l'opposabilité à l'administration fiscale de ses prises de position sur les situations de fait au regard de la loi fiscale. C'est un enfant⁴⁴⁵ de la « réforme AICARDI » du droit des procédures fiscales. Ce mécanisme s'est aussi trouvé « fortifié⁴⁴⁶ » dans ses applications générales provoquées par le contribuable. Il n'y a là rien d'étonnant puisque le rescrit illustre en droit français une technique juridique de confiance légitime, d'autant plus importante que leur publicité est désormais assurée. Toutefois, il est souhaitable de penser à la contractualisation du rescrit fiscal en France (**Paragraphe 1**). Bien qu'il trouve des prémices depuis le XIX^e siècle, le rescrit fiscal est le grand absent de la réforme fiscale post-révolution. Une nécessaire transposition dans le système fiscal tunisien de ce mécanisme est souhaitable (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1. La nécessaire contractualisation du mécanisme de rescrit fiscal dans le système fiscal français

Dès les débuts de la *Ve République*, le législateur français a progressivement mis en place des mécanismes de sécurisation juridique propres à la matière fiscale tels les agréments fiscaux, le contrôle fiscal sur demande du contribuable ou en organisant l'opposabilité à l'administration de sa propre doctrine¹. Toutefois, les garanties les plus remarquables semblent constituées par une technique également « spécifique au droit fiscal », les rescrits fiscaux.

Le terme « rescrit » n'est apparu que récemment en droit positif français, avec la loi du 29 décembre 2010 instaurant une procédure de rescrit. Avant cette date, ce terme était déjà couramment employé « *par l'administration comme par les praticiens pour désigner plusieurs mécanismes qui offrent une solidité à toute épreuve aux choix de gestion comme aux montages*

⁴⁴² COLLET (M), *Droit fiscal*, *op.cit.*

⁴⁴³ MENARD (C), « Rescrits et fiscalité directe », *Dr. Fisc*, *op.cit.*

⁴⁴⁴ BOUVIER (M.), « Sécurité fiscale et "accords fiscaux préventifs" », *op.cit.*

⁴⁴⁵ NOËL (G.), « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables – Amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », *op.cit.*

⁴⁴⁶ *Ibid.*

*fiscaux des contribuables*⁴⁴⁷ ». Il semble que le terme rescrit « est essentiellement entré dans le jargon du fiscaliste » à compter de la publication du rapport Gibert en 2004⁴⁴⁸. Ainsi, le terme « rescrit » ne serait finalement que « l'aboutissement d'un glissement sémantique par rapport à la lettre de confort ou à la décision particulière pratiquée de longue date par l'administration fiscale⁴⁴⁹ ».

Le Conseil d'Etat admet dans son rapport publié en 2014 consacré au rescrit qu'il « n'existe pas de définition juridique du rescrit⁴⁵⁰ » et il ajoute que cette dernière « n'apparaît ni dans les textes normatifs, ni expressis verbis dans la jurisprudence et ne fait pas davantage l'objet d'un véritable consensus doctrinal ». Le rapport propose de définir le rescrit comme « une prise de position formelle de l'administration qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne et qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure ».

Le rescrit fiscal semble constituer en droit français une catégorie juridique *sui generis* dans la mesure où il n'est ni un contrat de droit administratif, ni un contrat de droit privé, ni même un quasi-contrat. En dépit du lien objectif de l'accord existant entre le contribuable et l'administration fiscale, la nature juridique du rescrit peut être qualifiée d'« intermédiaire⁴⁵¹ » voire de « nébuleuse⁴⁵² ». En effet, le rescrit fiscal semble en droit positif dépourvu de toute nature contractuelle alors même que l'idée voire la proposition de sa contractualisation a fait l'objet de réflexions juridiques stimulantes, de la part du Conseil d'Etat notamment.

Comme l'a souligné le Conseil d'Etat dans son rapport de 2008, « dans le domaine fiscal, régalién par nature, le principe est celui de l'intervention de l'administration par voie de décision unilatérale, réglementaire ou individuelle ». Par conséquent, « aucune place n'est [...] réservée au contrat⁴⁵³ ». Cependant, en matière fiscale, « la nouveauté consiste à associer de plus en plus les destinataires des normes à leur élaboration, en empruntant aux mécanismes de formation du contrat⁴⁵⁴ ». Dès lors, comme l'a recommandé le Conseil d'Etat, la contractualisation du rescrit est souhaitable. La mise en œuvre de la contractualisation pourrait s'opérer soit de manière minimaliste, avec la mise en place d'un rescrit simplement concerté, soit de manière maximaliste avec un véritable rescrit contractuel.

Le Conseil d'Etat « recommande de transformer le rescrit fiscal en un véritable contrat⁴⁵⁵ ». Cette contractualisation du rescrit en matière fiscale « favoriserait [...] la négociation entre l'entreprise et l'administration fiscale en amont et ne cantonnerait plus le rescrit à une simple prise de position formelle à l'égard d'une situation de fait⁴⁵⁶ ». L'objectif serait la constitution d'un « outil non négligeable⁴⁵⁷ » dans le développement du dialogue entre l'administration fiscale et les contribuables. Cette proposition, révélatrice du « nouvel essor du concept

⁴⁴⁷ COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, PUF, P.184.

⁴⁴⁸ MENARD (C), « Rescrits et fiscalité directe », *Dr. Fisc.* 2015, n° 27, P.444.

⁴⁴⁹ *Ibid.*

⁴⁵⁰ CE, Rapport, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Doc. fr., 14 nov. 2013, p. 15.

⁴⁵¹ GEST (G), « Les évolutions du rescrit », *RFFP* n° 112, La DGFIP : orientations stratégiques, Novembre 2010, P. 91.

⁴⁵² LAMBERT (T), « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *op. cit.*

⁴⁵³ CE, Rapport, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, *op. cit.*, P. 65.

⁴⁵⁴ COLLET (M), *Droit fiscal*, *op. cit.*, P. 189 §344.

⁴⁵⁵ *Ibid.*

⁴⁵⁶ *Ibid.*

⁴⁵⁷ *Ibid.*

contractuel⁴⁵⁸ »a pour effet de souligner « l'extraordinaire puissance du mouvement de contractualisation du droit » car le droit fiscal, par sa nature-même « constitue le terrain privilégié d'exercice de prérogatives régaliennes, placées au-delà de la sphère accessible à l'expression des volontés particulières⁴⁵⁹ ». En somme, le contribuable, autrefois « en position de sujet » est aujourd'hui « entre deux chaises » car « plus tout à fait sujet passif [mais] pas encore véritable acteur⁴⁶⁰ ».

Deux hypothèses sont envisageables. Soit l'évolution est « purement formelle », c'est-à-dire que le rescrit résulterait d'un accord, fruit d'une procédure de concertation, au sein duquel « ne pourraient être accordés d'autres droits que ceux résultant de la loi⁴⁶¹ ». Soit la contractualisation implique « la reconnaissance d'une véritable marge de négociation quant à l'application de la loi fiscale » et le rescrit serait « un véritable contrat » susceptible de créer « des droits et des obligations et en ajoutant à ceux qui résultent de la loi⁴⁶² ».

Le rescrit fiscal, eu égard à ses finalités semble ouvrir la voie à une nouvelle forme de gouvernance fiscale, qu'il semble urgent de l'importer dans le système fiscal tunisien.

Paragraphe 2. La nécessaire transposition du mécanisme de rescrit fiscal dans le système fiscal Tunisien

La Tunisie appliquait le mécanisme de rescrit depuis le XIX^e siècle quand elle était sous la souzeraineté de l'Etat Ottoman. En 1863, le Bey de Tunis Muhammad Bey a promulgué un rescrit fiscal afin d'établir l'égalité entre tous les sujets de l'empire sous pression de la révolte d'Ali BEN GHADHEM⁴⁶³.

Toutefois, le rescrit fiscal n'est pas encore applicable en Tunisie. Le professeur N. BACCOUCHE souligne le refus d'introduction de ce mécanisme dans la législation fiscale tunisienne. Il ajoute qu' « *actuellement, l'aléa fiscal est très élevé et le législateur n'a pas encore éprouvé le besoin d'instituer la technique de rescrit. Pourtant, cette dernière permet de rassurer, de maîtriser le risque fiscal et pour tout dire, elle permet une meilleure gouvernance de l'entreprise. En outre, elle crédibilise l'administration fiscale qui, disons-le sereinement, a besoin de soigner son image dans l'imaginaire collectif*⁴⁶⁴ ».

Cependant, certains pensent même que le développement des mécanismes de rescrit ne repose pas uniquement sur le souci de renforcer la sécurité juridique des contribuables. En effet, l'administration fiscale y trouve elle aussi son compte. En répondant aux sollicitations des particuliers et, surtout, des entreprises, elle peut espérer influencer leur choix de gestion afin de

⁴⁵⁸ VASSEUR (M), « Un nouvel essor du concept contractuel : les aspects juridiques de l'économie concertée et contractuelle », RTD civ. 1964, P. 5.

⁴⁵⁹ PERES (C.), « Du contrat public en général et du "rescrit contractuel" en particulier », Revue des contrats, 1er janvier 2009, n° 1, P.15.

⁴⁶⁰ *Ibid.*

⁴⁶¹ *Ibid.*

⁴⁶² NOËL (G), « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables – Amélioration des relations – Perspectives d'avenir », *op. cit.*, §54.

⁴⁶³ CHIKHAOUI (L), Pour une stratégie de la réforme fiscale, publication du centre de recherche et d'étude administrative, Tunis, 1992, P.23.

⁴⁶⁴ BACCOUCHE (N), « Environnement fiscal de l'entreprise en Tunisie. 24ème édition des journées de l'entreprise », *Institut Arabe des Chefs d'Entreprises*, le 11 & 12 décembre 2009, P.45.

favoriser la bonne application des textes fiscaux, et alléger d'autant son travail de contrôle a posteriori.

Cette procédure présente indéniablement le risque pour le contribuable de se voir soumis à une vérification de comptabilité. D'une manière générale, toute procédure de rescrit peut glisser vers une vérification de comptabilité dans la mesure où l'administration va obligatoirement avoir accès à des documents comptables qu'elle devra apprécier. Cette appréciation s'accompagne forcément d'un regard critique et elle pourra alors se servir de ces éléments pour enclencher dans les formes une vérification. A ce titre, le G. NOËL souligne qu'il est difficile de déterminer une frontière matérielle dans les documents susceptibles d'être utilisés pour une autre procédure de contrôle⁴⁶⁵.

Force est de constater que l'utilisation de la procédure de rescrit n'obtient donc pas le succès tant escompté en France⁴⁶⁶, que dire en Tunisie. Le faible recours aux rescrits procède également de la « réticence » des contribuables français à faire appel à une telle procédure. L'administration n'est pas sur un pied d'égalité avec ce dernier dans la mise en œuvre d'une demande de rescrit et elle use de son pouvoir quasi-discrétionnaire ostensiblement en n'étant pas tenue de motiver « de manière claire et précise son refus⁴⁶⁷ ».

De surcroît, il est certain que même si le contribuable n'est pas obligé de suivre l'avis de l'administration, en mettant l'accent sur un montage particulier, il accentue ainsi les possibilités de se faire vérifier. Enfin, la technique du rescrit découle d'une procédure longue à mettre en œuvre et s'écarte de la finalité première de cette demande qui est une prise de position réactive et rapide de l'administration sur le montage prévu⁴⁶⁸.

Le principe d'opposabilité de la doctrine permet de pallier l'absence du rescrit fiscal en Tunisie et garantie au contribuable une relative sécurité fiscale. L'article 54 de la Loi de finances complémentaire de 2012, prévoit que « *la doctrine administrative en vigueur ayant fait l'objet de publication et relatives aux législations en vigueur est désormais opposable aux services de l'administration fiscale et du recouvrement*⁴⁶⁹ ».

L'arrêté du Ministre des finances du 6 août 2019 semble être la première manifestation du rescrit fiscal fixant les méthodes de conclusion des accords relatifs aux opérations réalisées par les sociétés dépendantes. Ces dernières peuvent demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable sur la méthode à appliquer en matière de prix des transactions. Il n'est pas douteux que le rescrit fiscal est un dispositif d'avenir dans le système fiscal Tunisien.

La formalisation du dialogue, susceptible de régler les litiges fiscaux en amont en validant les choix fiscaux du contribuable, est retrouvée par la procédure de rescrit.

La procédure de rescrit tend, par son objet « *qui introduit une certaine forme de prévisibilité dans l'activité économique du contribuable*⁴⁷⁰ » L. LADOUX a dédié un article sur la question et l'a intitulé « *Le rescrit est une procédure : au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal* ». Selon lui ce mécanisme tend à consacrer l'effectivité du principe de sécurité juridique mais également à développer une relation de confiance avec l'administration fiscale.

⁴⁶⁵ G. NOËL, L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, *op.cit.*

⁴⁶⁶ C. CTORZA, Nouveau millésime pour le rescrit, *Les Nouvelles Fiscales*, 2006, étude express n°960.

⁴⁶⁷ *Ibid.*

⁴⁶⁸ *Ibid.*

⁴⁶⁹ In. <https://cms.law/fr/dza/publication/tax-connect-flash-tunisie-loi-de-finances-complementaire-2012>.

⁴⁷⁰ L. LADOUX, Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal, *Les Nouvelles Fiscales*, 2010, étude n° 1046.

Selon le professeur M. COLLET⁴⁷¹, le rescrit est une « *idée à cultiver* » et une procédure est qui pourrait être mieux explorée par les contribuables. Le mécanisme de rescrit fiscal, implique une transparence et un climat de confiance entre l'administration et le contribuable. « *Mécanismes propres à la matière fiscale, les rescrits manifestent le souci du législateur d'apaiser les rapports entre les contribuables (spécialement les entreprises) et l'administration fiscale en privilégiant la prévention des difficultés, plutôt que leur règlement à la faveur d'un contrôle* ». On comprend ainsi leur intérêt stratégique majeur pour la sécurité juridique en matière fiscale, dont ils s'affirment la pierre angulaire.

Le rescrit est une sorte de blanc-seing, délivré par l'administration fiscale qui la conduit à adopter, en amont, une prise de position formelle opposable sur le régime fiscal qu'elle estime applicable à l'opération envisagée par le contribuable, et donc à lui apporter sa bénédiction.

Il s'agit donc d'une forme de consultation juridique sûre et gratuite, qui protège le contribuable contre un éventuel redressement lié à un changement d'humeur de l'administration. Son objet touche la stratégie fiscale mise en place et comme l'a écrit le Professeur M. COZIAN, le rescrit permet de souscrire principalement « *non pas une assurance tous risques fiscaux, mais une assurance anti-abus de droit*⁴⁷² ».

Face à l'insécurité juridique en matière fiscale, « *une des réponses les plus pertinentes consiste à sortir de l'application de postures unilatérales et à fixer clairement les droits et les devoirs de chacun, administration et contribuable, dans le cadre d'un "accord de confiance"*⁴⁷³ ». Il s'agit de mettre en œuvre une « *nouvelle forme de la gouvernance fiscale* » qui vise à responsabiliser à la fois le contribuable et l'administration fiscale, l'accord engendrant des droits et des devoirs pour chacune des parties ». Cette logique aspire au « *développement d'un nouveau civisme fiscal visant à faire en sorte que l'impôt soit considéré comme légitime et accepté par le contribuable, autrement dit que ce dernier effectue volontairement ses obligations fiscales* ».

L'acculturation juridique qu'a connue la Tunisie sous l'influence de la France, depuis le protectorat jusqu'à aujourd'hui, a concerné la fiscalité qui a été fortement juridicisée. On l'a vu déjà avec la circulation des modèles juridiques, La Tunisie post-révolution a besoin de se moderniser et de transposer des solutions juridiques adoptées en droit comparé, afin de répondre aux attentes de la révolution qui réclame de grands chantiers de réformes fiscales. Il est plus que nécessaire de repenser un nouveau système fiscal et d'en faire un instrument au service d'un développement économique et social inclusif.

⁴⁷¹ COLLET (M), *Droit fiscal, op. cit.*,

⁴⁷² M. COZIAN cité par G. NOEL, *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, PUF, 1989, p. 157 et s.

⁴⁷³ BOUVIER (M.), « Sécurité fiscale et "accords fiscaux préventifs" », *op.cit.*

Conclusion de la deuxième partie

Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale sont de plus en plus délicates et aléatoires. L'insécurité juridique en matière fiscale qui s'en dégage est un des maux principaux des systèmes actuels français et tunisien. La méfiance réciproque des contribuables et des agents de l'administration fiscale, semble peu propice à l'établissement des rapports vraiment « apaisés » que l'on s'emploie pourtant à organiser dans leurs « management » réciproque. Et les tentatives de réformes fiscales cherchant de concilier entre le « couple administration fiscale– contribuable » semblent très urgentes.

Certes la sécurité juridique est la préoccupation essentielle des contribuables. Toutefois la mise en place des différents outils visant à l'organiser paraît assez fragmentaire aussi bien en France qu'en Tunisie.

La complexité de l'imposition est présentée comme l'une des causes de l'insécurité juridique. Elle se manifeste à travers la multiplication des déductions, exonérations et autres allègements fiscaux qui favorisent, dans le cadre d'impôts synthétiques, la personnalisation de l'imposition en adaptant au cas par cas la base imposable.

S'il faut s'en réjouir, force est de constater que les réformes fiscales, jusque-là mises en œuvre ou engagées, aussi bien en France qu'en Tunisie, demeurent, à certains égards, inabouties ou limitées. D'importants chantiers persistent et il sera nécessaire, pour les mener à bien, de maintenir les efforts collectifs, importants pour la réussite du challenge du « nouveau civisme fiscal ».

La question de la conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable est d'actualité et nécessite non seulement un encadrement des pouvoirs régaliens de l'administration fiscale mais aussi le renforcement de l'engagement des contribuables. La nature du changement des relations de l'administration fiscale avec le contribuable n'est pas sans rappeler les différentes études d'analyse comparative des administrations fiscales servant de modèles juridiques favorables à une éventuelle transposition aussi bien dans le système fiscal français et que le système fiscal tunisien.

Le rescrit fiscal quant à lui, apparaît donc comme étant, l'une des tentatives de réformes fiscales visant à pallier l'insécurité juridique et l'incivisme fiscal. Présenté comme une notion juridique au service de la sécurisation juridique de la matière fiscale, ce mécanisme juridique semble avoir des origines anciennes.

Toutefois, son introduction en droit positif est extrêmement récente. La finalité principale du rescrit fiscal est un renforcement la sécurité juridique en matière fiscale, au premier chef pour les contribuables, mais également pour l'administration fiscale.

En raison de son importance stratégique incontestable dans la sécurisation fiscale, le rescrit fiscal a été, considérablement diversifié dans ses domaines mais aussi dans ses régimes juridiques en France. Pourtant, une contractualisation du rescrit fiscal semble nécessaire en droit fiscal français.

C'est d'autant plus regrettable, que son utilisation est toujours freinée par une certaine « frilosité » par le système fiscal tunisien, réticent à l'instauration de ce mécanisme. Bien qu'il

présente autant d'avantages que d'inconvénients, sa transposition dans le système fiscal tunisien semble nécessaire puisqu'il se présente comme une technique juridique de confiance légitime et une nouvelle forme de gouvernance fiscale. La Tunisie se trouve aujourd'hui face à un tournant décisif de son histoire et doit compter de plus en plus sur ses ressources fiscales surtout que ses revenus non fiscaux s'amenuisent d'une année à l'autre. Il va sans dire que la fiscalité tunisienne doit évoluer d'une façon radicalement différente des dernières décennies et s'adapter aux exigences du contexte actuel.

Au nom de la « sécurité juridique » et les mutations du contribuable, à l'heure de la mondialisation, l'adaptation de l'administration aussi bien française que tunisienne, s'impose afin de s'orienter vers une stratégie de réforme et de modernisation de son environnement.

Conclusion générale

Le monde a changé, le contribuable a évolué, l'administration fiscale doit s'adapter

Le monde a changé et le contribuable a évolué

Les deux principaux acteurs du « monde fiscal » sont l'administration fiscale et le contribuable. Dans certains cas c'est l'administration fiscale qui définit les règles et se trouve de ce fait en position de force ; dans bien des situations, aussi paradoxal que cela puisse paraître, c'est elle qui se trouve en position de faiblesse et mériterait d'être mise à l'abri de facteurs d'insécurité.

Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale ont évolué et sont de plus en plus délicates et aléatoires. L'insécurité juridique qui s'en dégage est un des maux principaux des systèmes actuels français et tunisien. Elle est due non seulement aux actes individuels du contribuable mais aussi aux actions collectives.

Si l'insécurité juridique en matière fiscale engendre plusieurs répercussions à savoir : le questionnement sur l'efficacité de la dépense publique au regard du taux de prélèvements obligatoires, l'illisibilité et la complexité du système fiscal, le sentiment d'injustice et de relative impunité des fraudeurs, etc. L'incivisme fiscal des contribuables quant à lui, semble être justifié par de multiples facteurs à savoir : l'inadaptation du système fiscal, le refus des contraintes, l'antiétatisme, la conjoncture économique, la pression fiscale ou simplement l'appât du gain et le goût du risque, etc.

En outre, la sécurité fiscale a une influence non-négligeable sur le civisme fiscal des contribuables et notamment l'accomplissement de leurs obligations fiscales. A contrario, l'insécurité fiscale, facteur « d'incivisme fiscal », peut obérer le recouvrement de l'impôt, en engendrant par exemple divers comportements d'évitement de l'impôt. Ainsi, insécurité et sécurité fiscales constituent les deux faces d'une même réalité.

Payer moins d'impôt, voire ne pas en payer du tout, tel pourrait se résumer la devise du contribuable. C'est ce qui a fait dire à Georges POMPIDOU : « *la fraude est à l'impôt, ce que l'ombre est à l'homme* ». Le contribuable a muté et son attitude est celle d'un client d'un service. Par conséquent, la sécurité juridique en matière fiscale est étroitement liée au renouvellement du civisme fiscal et au dynamisme du marché économique.

Par ailleurs, le « monde fiscal » a changé. Le souci de l'attractivité du territoire et la dérive des normes émanant de certains États ont banalisé l'évitement de l'impôt. Multiplier les avantages, les dérogations et autres niches fiscales semble être des pratiques courantes dans le cadre d'une concurrence internationale accrue. Ce contexte de mondialisation économique a non seulement favorisé l'essor des paradis fiscaux mais il a encouragé aussi des conseillers fiscaux à exploiter ces opportunités au profit de leurs clients. Les contribuables sont de plus en plus tentés par la délocalisation fiscale avec tous les risques qui en découlent pour le Trésor public.

L'administration doit s'adapter

Les acteurs de la fiscalité semblent être une source d'insécurité fiscale et contribuent à faire du droit fiscal un droit à la dérive. Cette insécurité fiscale peut revêtir différentes formes. Ainsi peut-elle être relative à l'indétermination du champ d'application de la règle par des textes inintelligibles ou imprécis, lesquels peuvent induire en erreur le contribuable sur les normes applicables ou leur sens juridique.

Les tentatives de réformes fiscales vont non seulement chercher à concilier entre le « couple administration fiscale– contribuable» mais aussi réviser le droit fiscal qui affecte, par sa nature, la sécurité juridique. L'image de l'administration bureaucratique et pléthorique avec des services publics défectueux, une fraude fiscale massive et une corruption généralisée doit absolument changer pour une administration à l'écoute assurant une meilleure qualité de service.

La recherche dans les solutions ayant fait leurs preuves dans les systèmes de droit comparé semble être une aubaine, nécessitant une transposition au niveau nationale.

Le rescrit fiscal quant à lui, apparaît comme étant, l'une des tentatives de réformes fiscales visant à pallier l'insécurité juridique et l'incivisme fiscal. Il a pour objectif d'une part l'encadrement des pouvoirs régaliens de l'administration fiscale et d'autre part, le renforcement de l'engagement des contribuables.

Si le monde a changé et le contribuable a évolué, par conséquent l'administration fiscale, aussi bien française que tunisienne, doit s'adapter à ces deux réalités en tenant compte de l'histoire et des cultures juridiques afin d'assurer les exigences de la sécurité juridique.

Bibliographie

Ouvrages

- AGRON (L.), Histoire du vocabulaire fiscal, L.G.D.J., août 2000, P. 420 et s.
- ALVAREDO (F), CHANCEL (L), PIKETTY (T), SAEZ (E), et ZUCMAN (G), Rapport sur les inégalités mondiales, Paris, Seuil, 2018.
- AYADI (H), Droit fiscal international, Centre de Publication Universitaire, Tunis, 2001.
- AYADI (H), *Droit fiscal*, publication du centre d'études, de recherches et de publication de l'université de droit, d'économie et de gestion de Tunis, 1989.
- BACCOUCHE (N), *Droit fiscal général*, Sfax, 2008.
- CARBONNIER (J), *Droit et passion du droit sous la Ve République* : Flammarion, Coll. Forum, 1996.
- CHIKHAOUI (L), *Pour une stratégie de la réforme fiscale*, publication du centre de recherche et d'étude administrative, Tunis, 1992.
- CHOTIN (R), *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable, jeu d'acteur et stratégie judiciaire*, LGDJ, tome 32, 1994.
- COLLET (M), *Droit fiscal*, 3e éd., 2012, PUF.
- CORNU (G), *Vocabulaire Juridique*, 10ème édition, PUF.
- COUVROT (J.F), PLESS (N), *La face cachée de l'économie mondiale*, Economie mondiale actualité, Hatier, Paris, 1988.
- COZIAN (M), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 5ème édition, LITEC, 2005.
- DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.), RACINE (P.-F.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4e éd., fév. 2003.
- DE CHATEAUBRIAND (F.-R.), *Essai sur les révolutions*, Arvensa, 2014.
- DEBOISSY (F), *La simulation en droit fiscal*, Edition L.G.D.J, 1997
- DEKLERCK (L), MEUREE (P), FORESTINI (R), *Manuel pratique d'impôts des sociétés*. 6ème Edition, De Boeck, 2003.
- DELAHAYE (T), *Le choix de la voie la moins imposée*, Edition Bruylant, Bruxelles, 1977.
- DOUET (F.), *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Bibliothèque de droit privé, Tome 280, L.G.D.J., mai 1997.
- DUBERGE (J), *Les Français face à l'impôt : essai de psychologie fiscale*, LGDJ, 1990.
- FONDATION FRIEDRICH EBERT STIFTUNG, *La Constitution tunisienne à la loupe*, 2014, P.43.
- FRIER (J.L.), PETIT (J), *Droit administratif*, Montchrestien, Lextenso Editions, Coll. Domat / Droit public, 2012
- GAFFIOT (F), *Dictionnaire latin français*, Hachette, 2000.
- GEFFROY (J-B), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF coll. Droit fondamental, 1993.
- GIBERT (B.) (dir.), *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Doc. fr., sept. 2004.
- GOUYET (R), *Théorie et régime de la fraude fiscale*, Les Nouvelles Fiscales, N°839.
- GROS (F), *Le principe sécurité*, Gallimard, 2012.
- GROSCLAUDE (J), MARCHESSOU (P), *Procédures fiscales* : Dalloz, coll. Cours, 5e éd. 2009
- GUTMANN (D), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Domat droit privé, n° 1230, 2010.
- HECKLY (C), *Fiscalité et mondialisation*, Editions L.G.D.J, 2007, 176.
- HECKLY (C), *Rationalité économique et décisions fiscales*, Paris, LGDJ, 1987.
- HUMBERT (M), *Institutions politiques et sociales de l'Antiquité*, Dalloz, Précis Dalloz, sept. 2014.
- KIRCHLER (E), *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, New York: Cambridge University Press, 2007.
- LACOSTE (P), *Les mafias contre la démocratie*, JC LATES, Paris, 1992.
- LAMARQUE (J), *Code de procédure fiscale commenté*, Dalloz, 18e éd. 2011.
- LAMARQUE (J), NEGRIN (O), AYRAULT (L), *Droit fiscal général*, n° 578, Litec, 2009.
- LAMY optimisation fiscale de l'entreprise : audit fiscal des flux et de la structure, choix fiscaux et comptables, restructurations d'entreprises, développement à l'international, sous la dir. D'OLIEL (H), LAMY, N° 102, février 2013.
- LAURE (M), *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956.
- Le grand Larousse illustré*, éd. 2015, Larousse, 2014.
- LEROY (M), *La sociologie de l'impôt*, Paris, P.U.F, collection Que sais-je ?, 2002.
- LEWIS (A), *The Psychology of Taxation*, Oxford, Martin Robertson, 1982.
- LIEB (J-P), HEURTIER (R), *La sécurité fiscale*, dir. BUISSON (J), Le Harmattan, 2011.
- MARCHESSOU (P), *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, P. 45.
- MARGAIRAZ (A), *La fraude fiscale et ses succédanés*, Editions Vaudoise, 1987.
- MARTINEZ (J-C), *Droit fiscal contemporain : L'impôt, le fisc, le contribuable*, tome1, éd. LITEC, 1986.
- MARTINEZ (J-C), *La fraude fiscale*, collection, Que sais-je?, N°2180, P.U.F, 1984.
- MENARD (C), « Rescrits et fiscalité directe », *Dr. Fisc.* 2015, n° 27.
- OCDE, *Glossaire des normes pénales internationales*, 2008.
- ROBBEZ MASSON (C), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, tome 29, 1989.
- SCHMIDT (J.), *L'impôt*, Dalloz, 2e édition, août 1995.
- SPIRE (A), *Résistances à l'impôt, attachement à l'État. Enquête sur les contribuables français*, Paris, Seuil, 2018.
- VALEMBOIS (A.-L.), *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, Tome 22, L.G.D.J., mai 2005.
- WAHL (A.), *Traité de droit fiscal*, t. 1, P. 80, n° 72.
- YAICH (R), *Théorie fiscale*, édition RAOUF YAICH, 2002.

Articles

- ABDEDDAYEM (N), « Chronique de l'histoire de la fiscalité tunisienne : évolution de l'ancienne "Mejba" », *RTF*, N° 1, 2004.
- AJROUD (J), « La résistance à la réforme fiscale en Tunisie », *Revue française de finances publiques*, N°142, 2018.
- ALM (J), GOMEZ (J. L), « Social Capital and Tax Morale in Spain », *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, 2008.
- AYADI (H), « Les tendances générales de la politique fiscale de la Tunisie depuis l'indépendance », *Revue Tunisienne de Droit*, 1980.

BACCOUCHE (N), « Environnement fiscal de l'entreprise en Tunisie. 24ème édition des journées de l'entreprise », *Institut Arabe des Chefs d'Entreprises*, le 11 & 12 décembre 2009.

BACCOUCHE (N), « Les implications de l'accord d'association sur le droit fiscal et douanier », in. Mélanges Habib AYADI, CPU, 2000.

BACCOUCHE (N), Allocation au colloque, « Fiscalité transitionnelle, taxation ou amnistie ? », organisé par le Centre tunisien de la fiscalité de l'entreprise et l'Institut arabe des chefs d'entreprises (IACE section de Sfax), Sfax, 29 mai 2013, inédit.

BACHELIER (G.), « Le rescrit fiscal », RFFP n° 130, La sécurité fiscale, Avril 2015.

BARÇON-MAURIN (J.-L.), « *Éléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale* », Dr. fisc. 2007, n° 3, chron. 50.

BARILARI (A.), « La doctrine administrative : interprétation ou réorchestration ? », RFFP, N°07, 2001.

BEEDLE (P), TAYLOR-GOOBY (P), « Ambivalence and Altruism: Public Opinion about Taxation and Welfare », *Policy and Politics*, Vol.11, issue.1, 1983.

BENARD (Y.), « Fiscalité et comptabilité : convergence + connexion = chaos ? », RJJ 6/07, chronique.

BOISSARD (S), « Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de tous moyens d'action et sans transiger sur le respect du principe de légalité ? Le difficile dilemme du juge administratif », *Cah. Cons. const.* n° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001, p. 70, in Astrid Marionneau, « L'introduction de la notion d'espérance légitime en droit fiscal », *Droit fiscal* n° 47, 20 novembre 2014.

BORDES (E), « Radioscopie jurisprudentielle du principe de sécurité juridique, Analyse des évolutions possibles à la lumière de la QPC », *VIIIe Congrès national de l'A.F.D.C.*, Nancy, 16, 17 et 18 juin 2011.

BORZEIX (A), « La question prioritaire de constitutionnalité : quelle confiance légitime, quelle sécurité juridique », *Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'étranger*, n° 4, 2010.

BOULOUIS (J), « Quelques observations à propos de la sécurité juridique, Du droit international au droit de l'intégration », *Du droit international au droit de l'inté ra on : liber amicorum Pierre Pescatore*, Baden-Baden : Nomos Verlagsgesellschaft, 1987.

BOUVIER (M), « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ?* » *Revue Française des finances publiques*, 2010, n° 110.

BOUVIER (M), « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *Revue Françaises des finances publiques*, n° 112, 2010.

BOUVIER (M.), « Sécurité fiscale et "accords fiscaux préventifs" », *Droit fiscal* n° 27, 2 Juillet 2015.

CAMBY (J.B), « Sécurité juridique et insécurité jurisprudentielle », *RDP*, 2006, P. 1505.

CAMBY (J.P), « La sécurité juridique : une exigence juridictionnelle (Observations à propos de l'arrêt du CE du 24 mars 2006, Société KPMG) », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 1er septembre 2006, n° 5.

CASTAGNEDE (B), « Remarques sur la nature juridique du contentieux de l'imposition », *Rev. sc. fin.* 1970.

CHAVAGNEUX (C), « A quoi servent les paradis fiscaux », *Revue Française de Comptabilité*, N° 452, Mars 2012.

CHOTIN (R), Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable, jeu d'acteur et stratégie judicieuse, *LGDJ*, tome 32, 1994.

CLOTFELTER (C.T), « Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns », *Review of Economics and Statistics*, Vol. 65, 1983.

CRISTAU (A), « L'exigence de sécurité juridique », *Recueil Dalloz* 2002.

CULLIS (J), JONES (P), LEWIS (A), « Tax Framing, Instrumentality and Individual Differences: Are there two Different Cultures? », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27, issue 2, 2006.

DAILHE (P), « Copernic », *Revue Française des finances publiques*, n°89 2005, P. 127. Et du même auteur « *Copernic, point d'étape à mi-parcours* », *Rev. Trésor*, févr. 2006.

DE LAMOTHE (O.D), « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », *Regards croisés sur la sécurité juridique*, n° spécial, LPA 2006, n° 54.

DE MONTALIVET (P.), « La « juridicisation » de la légistique. A propos de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi », in *La confection de la loi*, Cahiers des sciences morales et politiques, PUF, janvier 2005.

DJOUHRI (M), « *L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels* », *LGDJ Lextenso*, 2012.

DOUET (F), « "Petite rétroactivité" et "lois fiscales rétrospectives" », *La semaine juridique – Entreprise et affaires*, n° 38, 19 septembre 2013.

DOUET (F), « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *Droit de la famille*, N° 6, juin 2003, chron. 19.

DURAND (P), « Du risque de vouloir traiter l'optimisation fiscale et la fraude fiscale de la même façon », *Revue administrateur*, N°386 Mars-Avril 2012.

ETZIONI (A) (1986). « Tax Evasion and Perception of Tax Fairness: A Research Note », *The Journal of Applied Behavioral Science*, Volume 22, issue 2, 1986.

FOUQUET (O), « Sécurité fiscale et fraude fiscale », *Conférence prononcée au colloque organisé au Sénat le 15 novembre 2013 par l'Association pour la Fondation internationale de finances publiques-Fondaftp*, in. <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/00/454979999.pdf>.

FOUQUET (O), BURGUBURU (J), LUBECK (D), GUILLEMAIN (S), « Enquête cabinet TAJ, "Les patrons déplorent l'insécurité fiscale" » *La Tribune*, 6 déc. 2007.

FOUQUET (O.), « Complexité et instabilité de la loi fiscale », in *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité, Liber amicorum Cyrille DAVID*, L.G.D.J., mai 2005.

FROMONT (M), « Le principe de sécurité juridique », *L'Actualité juridique, Droit administratif*, 20 juin 1996 spécial.

FURNHAM (A), 1984, « Determinants of Attitudes toward Taxation in Britain », *Human Relations*, Vol.37, Issue 7.

GARCIA-VILLEGAS (M), LEJEUNE (A), « La désobéissance au droit : approche sociologique comparée », *Droit et Société*, N° 91, 2015.

GËRXHANI (K), « Did You Pay Your Taxes? How (Not) to Conduct Tax Evasion Surveys in Transition Countries », *Social Indicators Research*, Vol. 80, issue 3, 2007.

GESLIN (A), « La circulation des modèles normatifs ou la pensée juridique du mouvement », in P. BOURGUES, C. MONTAGNE (dir.), *La circulation des modèles normatifs*, PUG, 2016.

GEST (G), « Les évolutions du rescrit », RFFP n° 112, La DGFIP : orientations stratégiques, Novembre 2010.

GRASMICK (H.G), BURSCK (R.J), COCHRAN (J.K), « Render unto Caesar what is Caesar's: Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat », *The Sociological Quarterly*, Vol. 32, issue 2, 1991.

GRECH (F), « Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français », 9e congrès français de droit constitutionnel, 26, 27 et 28 juin 2014, Actes du Congrès.

HANOUSEK (J), PALDA (F. L), « Quality of Government Services in the Civic Duty to Pay Taxes in Czech and Slovak Republics, and Other Countries », *International Review Social Sciences*, Vol. 57, issue 2, 2003.

HASSELDINE (J), HITE (P. A), 2003, «Framing, Gender and Tax Compliance », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 24, 2003.

HEERS (M), « La sécurité juridique en droit administratif français », *RFDA*, 1995, PP. 963.

IGPDE, « Le civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement », *Rev. Trésor juin 2008*, n° 6.

JACQUOT (N), MISPELON (P), « Constitutionnalité du délit de fraude fiscale : vers une nouvelle échelle de sanctions ? », *Dr. fisc.* 2016, N°14, act. 214.

JACQUOT (N), MISPELON (P), « La constitutionnalité du délit de fraude fiscale bientôt mise à nue ? », *Dr. fisc.* 2016 N°3, act. 41.

JAÏDI (H), « La constitution de Carthage : Son actualité et les leçons d'Aristote », *Leaders*, 5 février 2014.

JARNEVIC (J.P.), « Fraude et évasion fiscales : la relativité d'une distinction », *N° spécial ACTES*, N°52, 1985.

JOANNARD-LARDANT (E), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2014, n° 10.

KASTLUNGER B. et al, 2010, « Sex differences in tax compliance », *Journal of Economic Psychology*, Vol.31, issue 4.

KEENAN (A), DEAN (P. N), «Moral Evaluations of Tax Evasions», *Social Policy and Administration*, Vol.14, issue 3, 1980.

KRUGMAN (P), «A country is not a company», *Harvard Business Review*, Vol.74, Issue 1, January-February, 1996.

LAMARQUE (J.), « L'impôt sur le revenu et les droits de l'homme », in *L'impôt sur le revenu en question*, J.-C. Martinez (dir.), Litec, Paris, 1989.

LAMBERT (T), « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *Droit fiscal* n° 27, 2 juillet 2015.

LAMBERT (T), « *Le contribuable face à l'administration fiscale* », in *Psychologie et science administrative-CURAPP* : PUF 1985.

LEFEUVRE (A.), « De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt », *Revue de Droit fiscal*, N°36, 3 Septembre 2003, 31.

LEROY (M), « Découvrir la sociologie fiscale », *Regards croisés sur l'économie*, Vol. 1, N°1, 2007.

LEROY (M), « La sociologie fiscale, Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes », *Socio-logos*, Revue électronique de l'Association française de sociologie (AFS), N°4, 2009, in. <https://journals.openedition.org/socio-logos/>.

LEROY (M), « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, Vol. 53, issue 1, 2003.

LEROY (M), « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives européennes de sociologie*, Vol. 44, issue 2, 2003.

LEROY (M), « Sociologie de l'administration fiscale » in *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, ouvrage coll. ss dir. LEROY (M), L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2008.

LEWIS (A), «An Empirical Assessment of Tax Mentality», *Public Finance*, N°2, 1979.

LIEB (J.-P) et HEURTIER (R.), « Propos introductifs à la sécurité juridique en matière fiscale », *La sécurité fiscale*, BUISSON (Ed.), L'Harmattan, 2011.

LIEB (J.-P) et HEURTIER (R.), « Propos introductifs à la sécurité juridique en matière fiscale », *La sécurité fiscale*, BUISSON (Ed.), L'Harmattan, 2011

LIEB (J.P), « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *Revue Françaises des finances publiques*, n° 112, 2010.

LUCHAIRE (F), « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », *Cah. Cons. const. n° 11* (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001.

MARCHESSOU (P.), « Le poids de la dualité de juridiction sur les sanctions fiscales », in *Gouverner*, 671 à 684, spéc.

MATHIEU (B), « Chronique de jurisprudence constitutionnelle », *Petites Affiches*, 13 mars 1996, n° 32.

MATHIEU (B), « La sécurité juridique, un principe constitutionnel clandestin mais efficient », *Mélanges Patrice Gélard, Montchrétien*, 2000.

MATHIEU (B), « La sécurité juridique, un produit d'importation dorénavant "made in France" », *Recueil Dalloz* 2000, n° du 27 janvier, point de vue, P. VII.

MATHIEU (B), « Pour une reconnaissance de "principes matriciels" en matière de protection constitutionnelle des droits de l'homme », *Recueil Dalloz* 1995.

MATHIEU (B), VERPEAUX (M), « Chronique de jurisprudence constitutionnelle n° 18 », *Petites affiches*, 4 mars 1998, n° 27.

MATHIEU (B), VERPEAUX (M), « Jurisprudence constitutionnelle », *La semaine juridique*, Edition générale n° 40, 4 octobre 2010, I 261.

MELLERAY (F), « L'arrêt KPMG consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », *note sur C.E., Ass.*, 24 mars 2006, Société KPMG et autres, A.J.D.A.

MENARD (C), « Rescrits et fiscalité directe », *Dr. Fisc.* 2015, n° 27.

MOLFESSI (N), « Combattre l'insécurité juridique ou la lutte du système juridique contre lui-même », *Conseil d'Etat, sécurité juridique et complexité du droit*, E.D.C.E, n° 58, 2006.

MOLFESSI (N), « Combattre l'insécurité juridique ou la lutte du système juridique contre lui-même », *Conseil d'Etat, sécurité juridique et complexité du droit*, E.D.C.E, n° 58, 2006, P. 391.

MUELLER (E), « Public Attitudes Toward Fiscal Programs », *The Quarterly Journal of Economics*, Vol.77, 1963.

NOËL (G), « La Charte du contribuable ou l'administration fiscale de service : véritable "révolution" ou simple "miroir aux alouettes" ? », *Dr. fisc.* 2005, n° 47, chron. 41.

NOËL (G), « *La loyauté dans le couple "administration fiscale-contribuable"* », in mélange Maurice COZIN, Litec, 2009.

NOËL (G.), « L'opposabilité des prises de positions de l'administration fiscale sur la situation des contribuables », in Gilles Noël et al. « L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », *Actes du colloque de la Société Française de droit fiscal*, Orléans 1988 : PUF coll. Université d'Orléans 1989.

NOËL (G.), « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables – Amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », *JCI. Procédures fiscale*, Fasc. 216-30, 1er Avril 2012, §69.

PACTEAU (B), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », *AJDA* 1995.

PELLAS (J.-R), « La sécurité fiscale, quels enjeux juridiques ? », *RFFP* n° 130, *La sécurité fiscale*, Avril 2015.

PELLAS (J.-R), « La politique fiscale internationale de la France », *Cah. recherche de l'ISC Paris 2009*, n° 25.

PERES (C.), « Du contrat public en général et du "rescrit contractuel" en particulier », *Revue des contrats*, 1er janvier 2009, n° 1.

POMMEREHNE (W), WECK-HANNEMANN (H), «Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland», *Public Choice*, Vol. 88, Issue1, 1996.

PUISSOCHET (J.P) et LEGAL (H), « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *Cah. Cons. const. n° 11* (Dossier : Le principe de sécurité juridique), Décembre 2001.

RICHARDSSON (G), «Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.15, 2006.

RUNAVOT (M.C), « La « bonne administration » : consolidation d'un droit sous influence européenne », *RFDA*, 2010, n° 2.

SCHMÖLDERS (G), *Finanz und Steuerpsychologie*. Hamburg: Rowohlt Taschenbuch Verlag, 1970, cité dans LEROY (M), « La sociologie fiscale, Enjeux sociopolitiques pour un dialogue avec les économistes », *Socio-logos*, Revue électronique de l'Association française de sociologie (AFS), N°4, 2009, in. <https://journals.openedition.org/socio-logos/>.

TERRE (F.), *le rôle actuel de la maxime Nul est censé ignorer la loi*, Travaux et les recherches de l'institut de droit comparé, T. XXX., 1966.

THOMAS (T) et autre, Commentaire de la décision n°2018-745 QPC du 23 Novembre 2018, (*Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale*), in. https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/2018745qpc/2018745qpc_ccc.pdf.

TORGLER (B), « Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation », *Economic Analysis and Policy*, Vol.38, issue 2, 2008.

TORGLER (B), « To Evade or Not To Evade: That Is the Question », *Journal of Socio-Economics*, Vol.32, 2003.

TORGLER (B), SCHNEIDER (F), « What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries », *Social Science Quarterly*, Vol.88, issue 2, 2007.

TROBARAS (L.), « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in *Mélanges GENY*, t. 3.

TROTABAS (L), « Essai sur le droit fiscal », *Rev. de sciences et de législation financière*, 1928, P. 201 à 236, cité in Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *Droit de la famille* n° 6, Juin 2003, chron. 19.

VALEMBOSIS (A.L), « La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique », *Cah. Cons. n° 17*, mars 2005.

VASSEUR (M), « Un nouvel essor du concept contractuel : les aspects juridiques de l'économie concertée et contractuelle », *RTD civ.* 1964.

VOGEL (J), « Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data », *National Tax Journal*, Volume 27, issue 4, 1974.

WELCH (M.R), XU (Y), BJARNASON (T), PETEE (T), O'DONNELL (P), and MAGRO (P), « But Everybody Does It...: The Effects of Perceptions, Moral Pressures, and Informal Sanctions on Tax Cheating », *Sociological Spectrum*, Vol.25, Issue 1, 2005.

YANIV (G), « Collaborated employee employer Tax evasion », *Finances Publiques*, Vol. 47, issue 2 1992

Thèses

BAZART (C), *La fraude fiscale : modélisation du face à face état-contribuables*, thèse de doctorat en sciences économiques, Université Montpellier 1, 2000.

BOURGET (R), « La science juridique et le droit financier et fiscal : Etude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles) », thèse de doctorat en droit public, Université Paris 2 Panthéon-Assas, 2010.

CAUSSADE (T.), *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, thèse en vue de l'obtention du doctorat de l'université de Toulouse Capitole, 27 janvier 2017.

CHATAGNY (F), *L'analyse économique des amnisties fiscales*, Mastère de recherche en économie politique, Université de Fribourg, Faculté des Sciences Economiques et Sociales, Département d'économie politique, 2006.

CHELLI (S), *De quelques problèmes fondamentaux de la comptabilité publique*, Tunis, thèse de doctorat, 1982.

DEBAT (O.), *La rétroactivité et le droit fiscal*, Thèse, Collection de Thèses Doctorat et Notariat, Tome 18, Deffrénois, juillet 2006.

KRAÏEM (S), *Les créances fiscales à l'épreuve de la révolution du 14 janvier 2011*, Publications de l'école de doctorale de la Faculté de droit de Sfax, N° 4, 2012.

LIGER (A.), *la gestion fiscale des P.M.I. : un mythe*, Thèse Bibliothèque de science financière, 1988

TURRIN (M), *La légitime répression de la fraude fiscale*, Thèse pour le doctorat en droit, Aix-Marseille 3, soutenue le 08 janvier 2011.

Rapport

ATCP, *La petite corruption : le danger banalisé : étude exploratoire sur la perception de la petite corruption en Tunisie*, Association Tunisienne des Contrôleurs Publics, sans date.

BOCQUET (A), *Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur la proposition de résolution européenne pour une conférence des parties (cop) de la finance mondiale, l'harmonisation et la justice fiscales*, N° 4418, 2017, in. <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r4418.asp>.

BRARD (J.-P), *Fraude et évasion fiscale*, Rapport d'information N°1105, déposé à l'Assemblée nationale le 8 septembre 1999.

CE, *Rapport public 2006 : Sécurité juridique et complexité des droits*, Etudes et documents n° 57, La Documentation française, 2006.

CE, *Rapport, Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Doc. fr., 14 nov. 2013.

Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, *Rapport N°673 (2011-2012 de M. E. BOCQUET, fait au nom de la Commission d'enquête sur l'Evasion des capitaux, déposé au Sénat le 17 juillet 2012.*

Conseil des impôts, *XXe Rapport sur les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables*, nov. 2002.

FAUVEL (H), *Rapport annuel sur l'État de la France*, CESE, 2014.

Institut de l'entreprise, *Propositions pour une réforme du contrôle fiscal*, Commission Modernisation de la fiscalité de l'Institut de l'entreprise, in. http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Fiscalit_/Controle_fiscal.pdf.

LE CLEZIO (P), *Prélèvements obligatoires : compréhension, efficacité économique et justice sociale*, avis du CESE, 2005.

Rapport « sécurité juridique et initiative économique », Le Clubs des juristes, Groupe de travail présidé par Henri de Castries et Nicolas Molféssis, Éditions mare & martin, Paris, Mai 2015.

Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », présenté par Olivier Fouquet, juin 2008.

Sondage OXADA pour « Le Parisien - Aujourd'hui en France », in. <http://www.leparisien.fr/economie/un-francais-sur-cinq-pret-a-pratiquer-l-evasion-fiscale-09-04-2016-5701093.php>.

Synthèse du rapport de l'Inspection générale des finances "Analyse comparative des fonctions des administrations fiscales dans neuf pays comparables à la France", 1999, disponible sur www.finances.gouv.fr.

Articles de presse

« 85% des entreprises tunisiennes opèrent dans l'économie parallèle », *Webmanagercenter*, 15 décembre 2012, in. <https://www.webmanagercenter.com/2012/12/15/128798/85-des-entreprises-tunisiennes-operent-dans-l-economie-parallele/>.

« Affaires HSBC : les dessous d'une gigantesque fraude fiscale », *Le Monde*, 10 juin 2014, in. https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/06/10/fraude-fiscale-hsbc-dans-le-viseur-des-juges_4435176_4862750.html.

« Evasion fiscale : tout sur les secrets du Luxembourg », *Le Monde*, 5 novembre 2014, in. https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

« Here's How Much Tax Cheats Cost the U.S. Government a Year », *Fortune*, 29 April 2016, in. <https://fortune.com/2016/04/29/tax-evasion-cost/>.

« Première condamnation dans le scandale de fraude fiscale « CumEx » en Allemagne », *Le Monde*, 19 Mars 2020, in. https://www.lemonde.fr/economie/article/2020/03/19/premiere-condamnation-dans-le-scandale-de-fraude-fiscale-cumex-en-allemande_6033717_3234.html.

« Report: Tax Evasion, Avoidance Costs United States \$100 Billion A Year », *The Washington free beacon*, 23 January 2015, in. <https://freebeacon.com/issues/report-tax-evasion-avoidance-costs-united-states-100-billion-a-year/>.

« Un casse à 55 milliards d'euros : l'énorme fraude fiscale des «CumEx», *Le Parisien*, 19 Octobre 2018, in. <http://www.leparisien.fr/economie/un-casse-a-55-milliards-d-euros-l-enerme-fraude-fiscale-des-cumex-19-10-2018-7923039.php>.

« L'évasion fiscale en Tunisie estimée à 1,5 milliard de dinars par an », *webmanagercenter*, 22 février 2019, in. <https://www.webmanagercenter.com/2019/02/22/431400/levasion-fiscale-en-tunisie-estimee-a-15-milliard-de-dinars-par-an-expert/>.

« La genèse du Code d'investissement ou comment le gouvernement confie la préparation des lois aux privés et étrangers », *Nawaat*, 6 août 2013, in. <http://nawaat.org/portail/2013/08/06/la-genese-du-code-dinvestissement-ou-comment-le-gouvernement-confie-la-preparation-des-lois-aux-privés-et-étrangers/>.

« SwissLeaks : la Tunisie ouvre une enquête pour blanchiment d'argent », *Le Monde*, 11 février 2015, in. https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2015/02/11/swissleaks-la-tunisie-ouvre-une-enquete-pour-blanchiment-d-argent_4574534_4862750.html.

Tables des matières

Sommaire	4
Introduction	5
Partie 1. Le droit fiscal objet d'une réelle insécurité juridique	17
Chapitre 1. L'insécurité juridique facteur d'incivisme fiscal des contribuables	17
Section 1- Les facteurs imputables aux contribuables	17
Paragraphe 1. L'insécurité juridique due aux actes individuels des contribuables : L'exemple de la fraude fiscale	18
Paragraphe 2. L'insécurité juridique due aux actions collectives des contribuables: l'exemple de la résistance fiscale	27
Section 2. Les facteurs non imputables aux contribuables	33
Paragraphe 1. Les facteurs d'insécurité juridique imputables à l'administration	33
Paragraphe 2. L'environnement international, source d'insécurité juridique pour l'administration fiscale	35
Chapitre 2 : La matière fiscale génératrice d'une forte insécurité juridique	38
Section 1. Les facteurs d'insécurité juridique intrinsèques à la matière fiscale	39
Paragraphe 1. Le droit fiscal traduit, par nature, une insécurité juridique ?	39
Paragraphe 2. L'insécurité normative de la matière fiscale	41
Section 2. Les acteurs de la fiscalité, sources d'insécurité fiscale	46
Paragraphe 1. Le législateur : responsable, à titre principal, de la dégradation de la norme fiscale	46
Paragraphe 2. Le juge : responsable, dans une certaine mesure, de l'insécurité juridique en matière fiscale	47
Paragraphe 3. L'administration fiscale : point de départ de l'insécurité juridique en matière fiscale	50
Conclusion de la première partie	54
Partie 2. Les tentatives de réformes fiscales visant à promouvoir la sécurité juridique en matière fiscale	56
Chapitre 1. La recherche de la conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable	56
Section 1. Comprendre les causes de la détérioration des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, comme première démarche	57
Paragraphe 1. La méthode déclarative, facteur de la dégradation de la relation entre le contribuable et l'administration fiscale ?	57

Paragraphe 2. Les tentatives de réformes jugées restreintes et inachevées	61
Section 2. La conciliation entre l'administration fiscale et le contribuable, une quête toujours d'actualité	66
Paragraphe 1. La recherche dans les solutions adoptées en droit comparé.....	67
Paragraphe 2. L'encadrement des pouvoirs régaliens de l'administration fiscale et le renforcement de l'engagement des contribuables	70
Chapitre 2. Les mécanismes de renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale, l'exemple du rescrit fiscal	76
Section 1. Le rescrit fiscal, une notion juridique au service de la sécurisation juridique de la matière fiscale	76
Paragraphe 1. Le rescrit fiscal, garantie juridique aux origines anciennes.....	77
Paragraphe 2. Le renforcement de la sécurité juridique des contribuables à titre principal et de l'administration fiscale à titre accessoire, finalité essentielle du rescrit fiscal.....	78
Section 2. La mise en œuvre du rescrit fiscal dans le système fiscal Français et Tunisien	80
Paragraphe 1. La nécessaire contractualisation du mécanisme de rescrit fiscal dans le système fiscal français	80
Paragraphe 2. La nécessaire transposition du mécanisme de rescrit fiscal dans le système fiscal Tunisien	82
Conclusion de la deuxième partie	85
Conclusion générale	87
Bibliographie.....	89