

1- Le contrôle fiscal est à la fois une exigence juridique et politique et une exigence économique dans la mesure où il est indispensable pour assurer l'égalité de tous devant l'impôt. En même temps, le contrôle fiscal garantit, autant que possible, les conditions d'une concurrence saine entre les entreprises. Dans un système fiscal déclaratif, le contrôle fiscal est irremplaçable pour garantir l'accomplissement du devoir fiscal alors même que la déclaration bénéficie d'une présomption d'exactitude.

Cependant, le contrôle fiscal est mal vécu par les contribuables qui le subissent. A vrai dire, il n'est souhaitable qu'autant qu'il ne nous concerne pas individuellement. En même temps, l'efficacité du contrôle fiscal est forcément limitée dans la mesure où d'un côté, il ne concerne qu'un faible pourcentage de l'ensemble des contribuables, environ 5 % dans la plupart des pays, et d'un autre côté, il n'est toujours pas suffisant pour garantir la sincérité des déclarations des contribuables. Ces derniers, et pour des raisons multiples et parfois compréhensibles¹, s'ingénient à frauder y compris avec la complicité du vérificateur lui-même.

Les raisons de cette faible proportion des contribuables contrôlés tiennent principalement aux insuffisances des moyens dont dispose l'administration fiscale pour accomplir une fonction à la fois ingrate et vitale pour la survie de l'Etat puisque les impôts fournissent actuellement à l'Etat tunisien plus que 85 % de ses recettes propres. En Tunisie, beaucoup plus que dans les autres pays de la région arabe, la survie de l'Etat et de ses services publics, à la fois nombreux et essentiels pour la population et pour la légitimité des gouvernants, dépend du rendement du système d'imposition en place.

2- Mais, aussi vital qu'il soit pour le fonctionnement de l'Etat, le contrôle fiscal ne doit pas, au risque de mettre en péril son propre rendement, méconnaître un certain nombre d'exigences dictées par la nouvelle conception du pouvoir politique et plus précisément par l'Etat de droit auquel la Constitution tunisienne proclame, depuis 2002, son attachement. La sécurité du contribuable doit être assurée contre les aléas

¹ Notamment lorsque, par ses taux excessivement élevés, l'impôt devient spoliateur comme ce fût le cas des impositions du revenu qui étaient en vigueur en Tunisie jusqu'à 1989 puisque le contribuable pouvait, dans certains cas limites, être amené à payer 80 % de son revenu.

inhérents aux pouvoirs exorbitants dont dispose le fisc pour juguler la fraude fiscale. La sécurité du contribuable doit être également assurée contre les aléas inhérents aux changements des politiques socio-économiques dictés par la conjoncture et qui se traduisent souvent par une instabilité notoire de la législation fiscale.

L'équation que le pouvoir fiscal se doit de résoudre est celle de réussir un compromis entre des impératifs qui, pour des raisons multiples, peuvent apparaître comme contradictoires. Le paiement de l'impôt et la nécessaire protection du contribuable contre des impôts inéquitables et contre des impositions arbitraires constituent deux exigences devenues plus que jamais impératives. Le rôle du parlement législateur et du parlement contrôleur de l'action gouvernementale est, dans les démocraties occidentales, un rôle essentiel pour rationaliser le contrôle fiscal même si l'on ne cesse de dénoncer dans ces mêmes pays le déclin du pouvoir financier du parlement². Mais le contrôle fiscal s'exerce aussi et surtout sous le contrôle effectif du juge de l'impôt.

3- Le contrôle fiscal a des dimensions éminemment politiques surtout dans un pays comme la Tunisie où l'histoire politique a été intimement liée à des révoltes fiscales dues à des utilisations injustes et hasardeuses de l'instrument fiscal³. Cet usage abusif de l'instrument fiscal par les gouvernants de l'époque a coûté cher au pays puisque la Tunisie a perdu sa souveraineté par suite à l'endettement inconsidéré de l'Etat et son incapacité de rembourser sa dette. Ses finances ont été mises sous tutelle dès 1870 par la « Commission Financière Internationale ». Cette dernière fut un club de créanciers qui ressemble étrangement aux clubs modernes de Paris ou de Londres. Elle s'est chargée de « la gestion d'une grande partie des revenus publics »⁴. Le régime du protectorat s'est installé, en 1881, dans un sombre contexte d'un pays endetté et incapable de rembourser ses dettes. La France s'est d'ailleurs portée garante pour

² A titre d'illustration voir, Ch. PIEUTER, le Parlement et la fiscalité, revue Pouvoirs, 1982 n° 23, p. 33.

³ La révolte de BEN GHDHEHIM contre l'arbitraire fiscal en 1864 a secoué le régime politique de l'époque et a conduit le Bey à suspendre l'application de la constitution fraîchement octroyée et à revenir sur le dédoublement inconsidéré des impôts et en particulier la *MEJBA*.

⁴ Paul BERNARD, Les anciens impôts de l'Afrique du nord, éd. Des TABLETTES, 1925, p.6. Voir aussi Ali MAHJOUBI, L'établissement du protectorat français en Tunisie, publications de l'Université de Tunis, 1977, p203.

assurer le remboursement par la Tunisie des créanciers membres de la Commission Financière Internationale, qui fut supprimée par décret dès l'installation du protectorat⁵. L'une des premières tâches auxquelles les autorités du protectorat français se sont attelées étaient la rationalisation du recouvrement des prélèvements fiscaux moyennant des voies de droit⁶ et rompre ainsi avec les expéditions punitives qui ont provoqué la célèbre révolte de BEN GHDHEHIM en 1864.

4- La constitution tunisienne du premier juin 1959 s'est d'ailleurs pressée de proclamer solennellement que **«le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constitue un devoir pour chaque personne»**. Le devoir fiscal est ainsi érigé parmi les devoirs constitutionnellement consacrés et l'impôt ne peut être décidé que par la loi selon l'art. 36 initial de cette même constitution. La légalité fiscale a été ainsi posée pour marquer l'adhésion de la Tunisie à un modèle d'organisation politique représentatif moderne.

Dès sa mise en place en 1959, l'institution parlementaire de l'Etat indépendant s'est préoccupée de la question du recouvrement des recettes fiscales. En 1962, la loi a institué la déclaration unique⁷ des revenus mais sans pour autant poser un véritable régime légal complet et rationnel de contrôle fiscal comparable à celui en vigueur dans les pays qui ont inspiré notre législation. La politique de collectivisation des moyens de production engagée au cours des années 1960 a détourné l'attention du législateur de l'époque de la question des réformes fiscales pourtant nécessaires pour débarrasser le système de sa complexité et de ses incohérences résultant de la stratification désordonnée des textes et des prélèvements fiscaux. Le tournant libéral engagé en 1970 n'a pas modifié substantiellement l'état de la législation en matière de contrôle fiscal.

⁵ Le décret du 2 octobre 1884.

⁶ En particulier à travers les décrets du 12 mars 1883, du 19 décembre 1883 et du 13 juillet 1899.

⁷ La loi n° 72-62 du 31 décembre 1962 a substitué au régime de déclarations multiples liées à la multiplicité des impôts cédulaires une déclaration unique où figurent tous les revenus du contribuable ainsi que ceux de sa femme et de ses enfants mineurs. Cette loi a également supprimé le rôle comme procédé de recouvrement et à généralisé le paiement au comptant.

5- La faiblesse du dispositif fiscal⁸ a conduit les pouvoirs publics à adopter en 1976 des règles pour lutter contre la fraude devenue source de frustration pour les contribuables soumis à la retenue à la source, essentiellement les salariés et agents publics. Cette loi conçue essentiellement pour contrôler les professionnels libéraux a été mise en échec par les avocats et les médecins pour lesquels un système d'ordonnances numérotées a été conçu. Les médecins se sont opposés à l'application de ces mesures. Le gouvernement a dû ainsi faire marche arrière une première fois devant la résistance de certaines corporations. Une deuxième tentative de réforme a été entreprise en 1982 devant connaître le même sort⁹. Le professeur Habib AYADI parlait alors de « l'échec des deux tentatives de réformes (lois de finances du 31 décembre 1976 et du 31 décembre 1982 »)¹⁰. Lors de ces deux réformes, l'Etat n'a pas cherché à associer les structures représentant les contribuables concernés aux mesures envisagées. Le pouvoir politique a légiféré d'une manière autoritaire sans se soucier des destinataires de la règle fiscale. L'échec était alors garanti d'autant plus que les mesures envisagées étaient orientées maladroitement vers une catégorie professionnelle qui ne pouvait naturellement accepter une mesure vécue comme une loi « anti-médecins ».

6- Les différentes interventions législatives pour lutter contre la fraude fiscale ont été vouées à l'échec si bien que la première loi votée par le parlement après le changement politique à la tête de l'Etat en

⁸ H. AYADI, *Droit fiscal*, C.E.R.P., 1989, p. 258.

⁹ La loi de finances du 31 décembre 1982 avait posé que la déclaration unique de revenu doit contenir tous les éléments relatifs à la consistance du patrimoine du contribuable et des éléments de train de vie. Le défaut de mention de l'un de ces éléments est sanctionné par une amende pouvant aller jusqu'à 500 D.T. par élément. Le défaut de déclaration des activités industrielles et commerciales, ou des professions non commerciales devant être sanctionné par la fermeture du local professionnel et le contrevenant continuait à payer les salaires. Les pénalités pour insuffisance ou défaut de déclaration devant donner lieu à de lourdes pénalités et le taux des intérêts de retard a été aligné sur celui du découvert bancaire à court terme etc. Ces mesures ont été remises en cause six mois plus tard après le limogeage du ministre qui en était l'auteur M. Mansour MOALLA. Cf. H. AYADI, *Droit fiscal* 1989, p. 70.

¹⁰ H. AYADI, *Droit fiscal*, 1989, précité, p. 269.

novembre 1987, fût une loi d'amnistie fiscale¹¹. Les réformes fiscales engagées par le nouveau pouvoir¹² depuis 1988 et jusqu'à l'an 2000 ne se sont préoccupées du problème du contrôle fiscal qu'à titre subsidiaire. Le souci du pouvoir fiscal a été d'une part « de moderniser » le système d'imposition en l'alignant sur celui en vigueur dans les pays partenaires de la Tunisie et d'autre part d'instrumentaliser l'incitation fiscale à des fins de développement économique et social à travers la refonte de la législation relative à l'incitation aux investissements¹³.

Le code de l'impôt sur le revenu de 1989, en tant que régime fiscal de droit commun, a pour l'essentiel, reconduit les anciennes règles régissant le contrôle administratif et le contentieux en matière fiscale. D'ailleurs, et jusqu'à l'an 2000, la plupart des règles régissant le contrôle fiscal était consignée dans une doctrine administrative dénommée « la charte du contribuable » dont l'existence a été rendue possible par une disposition de la loi de finances pour l'année 1991. Cette charte dont le contenu et non l'existence est, pour le juriste, problématique en raison de l'impossible insertion de ses règles dans la hiérarchie des normes, a comblé les lacunes de la loi, même si les pouvoirs publics n'ont pas hésité à se délier de son contenu lorsque les contribuables ont contesté le bien-fondé des taxations d'office décidées en violation des dispositions de cette charte et lorsque la haute juridiction administrative leur a donné raison¹⁴.

¹¹ La loi du 26 novembre 1987. Cf. Néji BACCOUCHE, L'amnistie fiscale de 1987, *Revue Tunisienne de Droit* 1988, p 9.

¹² Ces réformes ont consisté pour l'essentiel en l'institution d'un impôt général sur la dépense (la TVA) en 1988 et d'un impôt unique sur le revenu en 1989. Les droits d'enregistrement et la fiscalité locale ont fait l'objet de réformes encore plus substantielles respectivement en 1993 et 1997.

¹³ A travers la promulgation du code d'incitation aux investissements du 27 décembre 1993 et ses textes d'application.

¹⁴ Par un arrêt datant du 10 juillet 2000, le Tribunal a jugé illégale la taxation d'office au cours de laquelle l'administration n'a pas observé les dispositions de la charte fixant la composition de la commission de conciliation. TA, cass. n° 31870, Ali MANSOUR / DGCF. Pour des raisons mystérieuses, le Tribunal Administratif a dû revenir rapidement sur cette jurisprudence, pourtant juridiquement fondée (TA, cass. n° 31939 du 22 janvier 2001, Kamal OUSLATI /DGCF). L'intérêt des finances publiques a probablement dicté ce revirement. Ce camouflet jurisprudentiel est regrettable car il aurait fallu recourir à une loi de validation pour couvrir l'illégalité incontestable de toutes les taxations d'office opérées depuis « la

7- Le laconisme de la loi sur le contrôle fiscal ne pouvait éternellement rester sans provoquer l'inquiétude des contribuables et des observateurs. Le chef de l'Etat lui-même avait annoncé dans son discours du 7 novembre 1993 la préparation d'un code de procédure et des droits fiscaux. Il a fallu attendre octobre 1998 pour voir le gouvernement déposer auprès du parlement son projet de ce code.

A notre connaissance, jamais une loi n'a nécessité autant de temps pour son adoption par le parlement tunisien (presque trois ans) et n'a suscité autant de questions¹⁵, de débats et de passions entre les parlementaires et le gouvernement puisque le projet de loi portant code des droits et des procédures fiscaux, déposé en 1998, n'a été promulguée que le 9 août 2000. L'entrée en vigueur de ce texte a été singulièrement reportée de 17 mois puisqu'elle a été fixée au 1^{er} janvier 2002 pour préparer son application. Autres faits singuliers, cette loi a fait l'objet d'une modification avant son entrée en vigueur¹⁶ et certaines de ses dispositions ont fait l'objet d'une curieuse application anticipée¹⁷.

8- Le code réserve l'écrasante majorité de ses articles au contrôle fiscal. Le titre premier (les art 5 à 52) est intitulé « Contrôle fiscal ». De même, les articles 70 à 110 ont été consacrés à la répression fiscale laquelle est en étroite corrélation avec le contrôle fiscal. Le code a consacré ses articles 53 à 69 au contentieux fiscal, c'est à dire à la contestation juridictionnelle du résultat du contrôle fiscal. C'est dire que tout le code est articulé autour du contrôle fiscal et qu'il aurait pu être

régionalisation des commissions de conciliation » par un arrêté ministériel non publié au JORT et non visé par le premier ministre. Par cet arrêté, le ministre des finances a délégué au chef du centre régional des impôts le soin de désigner les membres de la commission de conciliation alors que l'art. 67 du code de l'impôt sur le revenu attribuait explicitement cette compétence au ministre sans possibilité de délégation.

¹⁵ Les parlementaires ont adressé au gouvernement environ 400 questions sur le projet du code à trois reprises. Le projet compte 111 articles.

¹⁶ Un communiqué de presse paru aux quotidiens du 28 juillet 2001 a annoncé que le Chef de l'Etat a ordonné la préparation d'un projet d'une révision du code des procédures fiscales en vue d'introduire plus d'équilibre entre les droits du contribuable et les prérogatives de l'administration.

¹⁷ Les dispositions du CPF relatives aux pénalités de retard, moins élevées que celles prévues par l'ancienne législation, ont été appliquées à partir du 1^{er} janvier 2001 (articles 45 à 48 de la loi du 25 décembre 2000 portant loi de finances pour la gestion 2001).

appelé loi relative au contrôle fiscal. C'est pourquoi nous le dénommons d'une manière plus simplifiée code des procédures fiscales (CPF). Le dispositif juridique législatif régissant le contrôle fiscal a été ainsi considérablement enrichi. Le juriste ne pourra plus se plaindre du laconisme de la loi dans cette matière qui était régie pour l'essentiel par des « règles » infra législatives.

9- Mais est-ce que l'enrichissement et la rénovation du dispositif juridique relatif au contrôle sont suffisants pour garantir l'efficacité du système du contrôle et assurer le rendement du système fiscal et en même temps procurer à ce dernier, par les garanties qu'il pose, l'adhésion politique des contribuables dont il a besoin pour rester durablement le pourvoyeur irremplaçable des finances de l'Etat ?

Il va sans dire que l'efficacité d'un système de contrôle est aujourd'hui fonction des prérogatives administratives et des moyens du contrôle (I). Mais elle est aussi et surtout fonction des nouveaux impératifs que le système de gouvernement en place se doit d'observer (II).

I – LES PREROGATIVES

10- Le législateur tunisien a doté l'administration fiscale d'un ensemble de moyens d'investigation (A) pour lui permettre de s'assurer de l'exactitude des déclarations fiscales qui sont à la charge de tout contribuable ou encore pour amener ce dernier, lorsqu'il est en défaut, de se mettre en règle avec le fisc. A cet effet, la loi confère à l'administration une prérogative à la fois indispensable et redoutable, celle de la taxation d'office (B).

A- Les moyens d'investigation

11- La loi accorde à l'administration fiscale des moyens d'investigation indépendamment du déclenchement d'une procédure de vérification. Lorsque cette dernière est engagée, elle permet au fisc de revenir sur une période relativement longue.

a- Préalablement à la vérification

12- L'administration dispose d'un **droit à l'information** sur la situation du contribuable. Ce dernier est tenu de répondre dans un délai de trente jours à toute demande de renseignements, éclaircissements ou

justifications. Ce droit reconnu à l'administration par l'article 6 du CPF n'a aucun effet sur les délais de prescription et s'exerce indépendamment de l'existence d'une procédure de vérification. Il peut également être utilisé en cas de vérification approfondie en vertu des dispositions de l'article 41 du CPF. Même si le défaut de réponse à une telle demande administrative n'est pas en lui-même sanctionné par la loi, il peut déclencher la mise en œuvre de techniques plus contraignantes.

13- Le droit de communication est une procédure beaucoup plus énergique que le droit à des renseignements. Il s'agit d'une prérogative en vertu de laquelle le fisc exige du contribuable la production de documents ou de pièces permettant le contrôle de sa situation fiscale. Le droit de communication peut être également exercé auprès des tiers qui sont dans l'obligation de fournir au fisc les documents ou pièces exigés¹⁸. Les agents du fisc peuvent obtenir la consultation sur place de tous les documents qui sont de nature à les éclairer et ce auprès des professionnels concernés par l'activité d'un contribuable déterminé (huissier de justice, comptable, avocat, fournisseur, client, organismes publics etc.). Sauf prescription légale explicite, nul ne peut opposer le secret professionnel pour refuser de communiquer au fisc les pièces, documents ou informations exigés.

14- Néanmoins, à l'égard des établissements financiers (les banques en particulier) la question du **secret bancaire** a fait l'objet d'un flottement de la part des pouvoirs publics. Signalons d'abord que le parlement a refusé, en 1991, de lever le secret bancaire et que le ministre des finances de l'époque a été conduit à retirer un article 67 du projet de la loi de finances pour l'année 1992¹⁹. Lors de l'élaboration du projet du CPF, le ministère des finances n'a pas réussi à introduire la levée du secret bancaire²⁰. Mais en dépit de l'aménagement mesuré des dispositions concernant les comptes courants bancaires, l'article 17 du

¹⁸ L'article 16 du CPF énumère les catégories de structures ou personnes tenues par l'obligation de communiquer aux agents du fisc les informations requises.

¹⁹ Débat de la Chambre des Députés, séance du 29 décembre 1991, JO, Débats n° 20. Voir aussi, interview du ministre du plan et des finances *in*. *l'Economiste Maghrébin*, n°44 du 1^{er} janvier 1992, p. 19.

²⁰ Dans l'avant projet préparé par les services du ministère, il était question de n'accorder aux banques aucun traitement particulier (article 17 du document daté du mois mars 1997).

code, dans sa version initiale, a suscité l'inquiétude des milieux d'affaires et il fut d'ailleurs révisé, avant son entrée en vigueur par suite à une initiative médiatisée du Président de la République²¹. Actuellement, l'administration fiscale ne peut obtenir que la communication des numéros de comptes courants bancaires ou postaux du contribuable en cours de vérification fiscale approfondie. Juridiquement les banques ne doivent répondre qu'à une demande écrite du fisc accompagnée d'une copie d'un avis de vérification²² déjà adressée au contribuable et elles ne sont tenues de communiquer que les numéros des comptes courants et l'identité de leur titulaire²³. Le ministère des finances a dû prendre de multiples initiatives pour rassurer les agents économiques en expliquant que l'article 17 du CPF préserve le secret bancaire et ne permet aucunement au fisc d'accéder aux relevés des comptes bancaires ou postaux²⁴. La non communication par la banque de l'information légalement requise est d'ailleurs constatée par l'établissement d'un procès-verbal donnant lieu à une amende fixée par l'article 100 du CPF²⁵.

15- Le droit de communication s'exerce aussi auprès des juridictions puisque le ministère public communique au fisc tous les documents et renseignements présumant l'existence d'une fraude fiscale ou d'agissements pouvant compromettre le paiement de l'impôt (*art.18 du CPF*). Le droit de communication auprès des juridictions est beaucoup plus élaboré en France qu'il l'est en Tunisie. En France, il revêt trois

²¹ Le Président de la République a annoncé cette modification lors d'un discours qu'il a prononcé en ouverture du congrès de l'Union Tunisienne du Commerce de l'Industrie et de l'Artisanat le 23 octobre 2001 (La Presse du 24 octobre 2001).

²² Même si l'envoi de l'avis de vérification ne signifie pas nécessairement que la vérification est entamée.

²³ L'article 17 actuel a renoncé à la communication automatique de tous les numéros des comptes ouverts et il pose que la communication des numéros de comptes ne concerne que le contribuable en cours de vérification.

²⁴ Exemples : déclaration du ministre des finances rapportée par le journal ESSABAH du 2 février 2001, p. 3 ainsi qu'un courrier adressé à la Fédération des banques en date du 1 mars 2001(n° 296/DGELF) ayant le même objet.

²⁵ L'article 100 du CPF dispose que « Quiconque manque aux dispositions des articles 16 et 17 du présent code, est puni d'une amende de 1000 dinars majoré d'une amende de 10 dinars par renseignement non communiqué ou communiqué d'une manière inexacte ou incomplète.

L'infraction peut être constatée par intervalle de 90 jours à compter de la précédente constatation et donne lieu à l'application de la même amende ».

modalités : une communication facultative (*art.82 du LPF*), une communication obligatoire (*art. 101 du LPF*) et une communication à l'initiative de l'administration fiscale (*art. 100 du LPF*). La formule utilisée par le législateur tunisien (*art. 18 du CPF*) est plutôt impérative pour le ministère public dès lors qu'il existe des présomptions de fraude fiscale.

16- Le droit de visite et de saisie est encore plus redoutable que les précédentes prérogatives. Il a été déjà consacré par le code des douanes et par le code de l'impôt sur le revenu de 1989. Le CPF a consolidé le droit de visite des locaux professionnels qui s'exerce d'une manière pratiquement inconditionnelle. Alors qu'en France, cette prérogative s'exerce après autorisation du président du tribunal de grande instance, en Tunisie, la loi n'a exigé ni l'autorisation de la justice ni même l'autorisation écrite du directeur général du contrôle fiscal pour limiter les risques d'abus pouvant avoir lieu à l'occasion de l'exercice de cette prérogative²⁶. Lorsque le droit de visite concerne l'habitation du contribuable, les agents du fisc doivent obtenir l'autorisation du procureur de la république²⁷. Les perquisitions et saisies donnent lieu à un procès-verbal qui sera opposable au contribuable concerné et son contenu ne peut être contesté que par la procédure du faux.

Toutes ces prérogatives que nous avons énumérées ne préjugent pas de la procédure de vérification fiscale proprement dite qui a fait l'objet d'un nouvel arsenal juridique fourni.

b- La vérification

17- Le droit de vérification permet normalement de s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en procédant à des confrontations de documents multiples et à des recoupements des informations obtenues par l'administration en les comparant à celles fournies par le contribuable. Le CPF a prévu deux modalités de vérification : la

²⁶ La note commune n°43/2002 a confirmé que l'exercice de ce droit dans les locaux professionnels ne nécessite pas la présentation ou la délivrance d'un ordre de mission préalable.

²⁷ La note commune n°43 précitée explique cette exigence en se référant à juste titre aux dispositions du code de procédure pénale.

vérification préliminaire et la vérification approfondie de la situation du contribuable²⁸.

18- Tandis que la vérification préliminaire, précédemment qualifiée de sommaire dans l'ancienne charte du contribuable, n'est pas subordonnée à l'information préalable du contribuable, la vérification approfondie a fait l'objet d'un dispositif législatif élaboré et elle a été entourée de certaines garanties. L'administration fiscale doit observer les multiples formalités requises par la loi et ne peut pas procéder à une nouvelle vérification approfondie au titre de la même période sauf lorsque l'administration dispose de renseignements dont elle n'a pu avoir connaissance lors de la première vérification. Le CPF a rendu obligatoire l'avis de vérification (*art. 39*) et autorise le contribuable vérifié à se faire assister par un expert de son choix. La loi a fixé la durée de vérification à six mois pour le contribuable qui tient une comptabilité et à une année dans les autres cas. L'ancienne charte du contribuable avait fixé la durée du contrôle à 4 mois avec une possibilité de prorogation à titre exceptionnel. Pour les contribuables soumis à l'obligation de tenue d'une comptabilité²⁹, la vérification porte sur la comptabilité ce qui est de nature à permettre à l'administration de s'assurer de la régularité et du caractère probant des documents comptables rendus obligatoires par la législation comptable (la loi du 30 décembre 1996 relative à la comptabilité des entreprises et ses textes d'application).

19- Le CPF a oublié de préciser par quels événements la vérification fiscale est clôturée. Cette omission risque de rendre la vérification continue d'autant plus que la communication du résultat de la vérification interrompt la prescription alors que selon le régime antérieur au CPF, l'interruption de la prescription se réalisait par la notification de l'arrêté de taxation d'office. Ce dernier est naturellement pris bien ultérieurement à la notification du résultat du contrôle. Ce changement de l'acte interruptif du délai de prescription entraîne de facto la prorogation du délai de reprise qui par ailleurs passe sous le CPF respectivement de trois à quatre ans pour les omissions partielles (*art. 19*) et de cinq à dix

²⁸ Tarek DRIRA, La vérification fiscale, mémoire de DEA, Fac. de Droit de Sfax, 2003.

²⁹ L'article 62 du code de l'impôt sur le revenu énumère les personnes concernées par l'obligation de tenir une comptabilité.

ans pour les omissions totales (art. 20). Durant le délai de reprise, l'administration peut recourir à la redoutable taxation d'office.

B- La taxation d'office.

20- Prévues par les articles 47 à 52 du CPF, la taxation sanctionne d'une manière systématique le comportement fiscal du contribuable qui ne se conforme pas à la volonté des vérificateurs. Elle permet en tout état de cause à l'administration de taxer unilatéralement à partir des éléments dont elle dispose tout en mettant à la charge du contribuable taxé d'office la preuve de l'inexactitude des impositions ainsi établies. L'article 65 du CPF, tout comme l'ancien article 67 V du CIR, prévoit que « *le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de ses déclarations, de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition* ». Contrairement à la législation française, la loi tunisienne ne distingue pas entre le redressement contradictoire et la taxation d'office³⁰. Cette dernière est d'une application générale. Curieusement, l'administration est dotée d'une prérogative redoutable de taxer et en même temps, elle est déchargée de la preuve de ses allégations.

21- La taxation d'office se caractérise désormais par son caractère unilatéral accentué. Sous le régime antérieur au CPF, l'administration était, en revanche, tenue préalablement à toute taxation d'office, d'observer une procédure de consultation d'une commission administrative dite de conciliation et dont les membres sont nommés par le ministre des finances. L'inobservation de cette formalité a été souvent sanctionnée par le Tribunal Administratif juge de cassation fiscale³¹. La consultation préalable d'un organisme fût-il administratif a été malheureusement abandonnée et le pouvoir de taxation est devenu administrativement quasiment inconditionnel.

22- Le CPF vient d'étendre le champ d'application de la taxation d'office puisqu'elle peut intervenir non seulement par suite à un contrôle approfondi, mais aussi et curieusement par suite à une vérification préliminaire (dite également sommaire) telle que prévue par l'article 37 du CPF. L'intervention d'une taxation d'office suite à une vérification préliminaire est une innovation regrettable du CPF. Elle n'offre pas les

³⁰ Fériel KAMMOUN, La preuve en droit fiscal, mémoire de DEA, FDS, 2002.

³¹ TA, cass. n°1231, du 14 novembre 1994, Société fruits MED. / DGI .

garanties minimales au contribuable dans la mesure où elle n'est même pas subordonnée à la notification d'un avis préalable. Elle peut être inopinée d'autant plus que le CPF n'a pas posé le principe du débat oral et contradictoire. La vérification préliminaire se limite à l'examen des déclarations et documents détenus par l'administration et elle ne fait pas obstacle à une vérification approfondie qui, théoriquement, peut se traduire par une nouvelle taxation d'office.

23- Le champ de la taxation d'office a reçu une autre extension relative aux prélèvements fiscaux concernés par la taxation d'office. Tous les prélèvements visés par l'article premier du CPF sont désormais concernés par la taxation d'office. En réalité, l'extension essentielle concerne les droits d'enregistrement et de timbre qui, jusqu'à la fin de l'année 2001, n'obéissaient pas au régime de la taxation d'office. Désormais, les droits d'enregistrement obéissent au même régime de taxation d'office que les multiples impôts directs et indirects à savoir : l'IRPP, l'IS, la TVA et droit de consommation, la TFP, la taxe unique sur les assurances, la TCL, la taxe hôtelière, la cotisation au titre du FOPROLOS, la taxe de compétitivité, la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, la taxe unique de compensation de transport routier et la taxe de circulation sur les véhicules de tourisme à moteur à l'huile lourde et l'impôt additionnel sur les véhicules utilisant le gaz de pétrole liquide.

24- En revanche, l'administration ne peut recourir à la technique de taxation d'office en matière de droits de douanes et autres droits, impôts et taxes perçus à l'importation et qui obéissent à des dispositions prévues par le code des douanes encore plus énergiques que celles du CPF. De même, l'essentiel de la fiscalité locale échappe à la technique de la taxation d'office puisque la fiscalité locale est en dehors du champ d'application du CPF et que le code de la fiscalité locale a prévu des règles propres aux différents prélèvements locaux³².

25- Mais les deux prérogatives choquantes consacrées par le nouveau régime du contrôle fiscal restent d'un côté le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de taxer d'office à l'issue d'une vérification

³² Toutefois la taxe hôtelière et la TCL sont régies par le régime applicable aux impôts directs (IR et IS) sous réserve des exceptions prévues par l'article 40 du code de la fiscalité locale.

sommaire (*art. 47*) et d'un autre côté le pouvoir de rehausser, par arrêté de taxation d'office, le montant exigé alors même que le tribunal de première instance s'est déjà prononcé sur le bien-fondé de la taxation initiale (*art46*).

26- Que le législateur accorde à l'administration le droit de demander au juge en cours d'instance la révision des impôts exigés pour les motifs indiqués par la loi, cela est parfaitement logique. Mais que la loi donne à l'administration le pouvoir de prendre unilatéralement la décision de rehausser le montant d'une taxation annulée ou modifiée par le juge du fond, le législateur tunisien est allé trop loin puisque cette prérogative, sans égale en droit comparé à notre connaissance, peut conduire à remettre en cause des décisions de justice et à instaurer un contrôle fiscal continu et pratiquement interminable. Le dernier paragraphe de l'art. 46 du CPF doit être abrogé et la taxation d'office par suite à une vérification sommaire doit être nécessairement abandonnée. C'est là une exigence de bonne justice et de bonne administration à laquelle il faut se plier. L'Etat de droit l'exige. **Le caractère général et pratiquement systématique de la taxation d'office avec comme conséquence fâcheuse pour le contribuable le renversement de la charge de la preuve est, par ailleurs, une aberration qui contredit le discours officiel réaffirmant l'attachement des gouvernants aux principes de l'Etat de droit.**

27- L'article 47 du CPF a par ailleurs prévu trois hypothèses dans lesquelles l'administration sera en mesure de recourir à la taxation d'office :

-Le cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats de la vérification préliminaire ou approfondie.

-Le cas de défaut de réponse à la notification de redressement.

-Le cas de défaut de dépôt des déclarations fiscales et des actes prescrits par la loi après mise en demeure restée infructueuse pendant un mois.

Pour le deuxième et troisième cas, la taxation d'office sanctionne une sorte d'obstruction de la part du contribuable qui se refuse à collaborer avec l'administration fiscale. En revanche, dans le premier

cas, la procédure de taxation d'office fait suite à un échec de la procédure contradictoire de la vérification qui conduit l'administration à reconstituer et à arrêter unilatéralement l'assiette de l'impôt sur la base de renseignements, documents ou présomptions de fait ou de droit³³. Le recours à la taxation d'office constitue, dans ce cas, un moyen de pression sur le contribuable vérifié qui se trouve, en définitive, soumis au même régime qu'un contribuable totalement défaillant. C'est le comble.

28- Le recours à la taxation d'office est-il pour autant possible à l'égard de tout contribuable ?

Actuellement, il existe deux limitations au recours à la taxation d'office :

La première résulte des dispositions de l'article 44 IV-1bis du code de l'impôt sur le revenu et relative au forfait optionnel introduit par la loi de finances du 28 décembre 1998. La loi ayant instituée ce régime dispose que cet impôt (dont le montant a été fixé à 1500 DT) est définitif et ne peut faire l'objet d'une augmentation qu'en cas de réalisation d'un chiffre d'affaires annuel supérieur à 100 000 DT. Ainsi, le contribuable ayant opté pour ce régime et n'ayant pas d'autres sources de revenu, ne peut être taxé d'office si son chiffre d'affaires est inférieur au plafond légal. En revanche, un forfaitaire ordinaire, réalisant par définition un chiffre d'affaires inférieur à 30 000 DT peut subir une taxation d'office s'il s'avère que son chiffre d'affaires déclaré est inférieur à son chiffre d'affaires réalisé : 29000 DT par exemple au lieu 22 000 DT que le contribuable a déclaré.

La deuxième limitation au recours à la taxation d'office concerne les contribuables qui tiennent une comptabilité régulière et dont les déclarations respectent les prescriptions de la loi fiscale. Le Tribunal Administratif a posé un principe essentiel selon lequel l'administration ne peut recourir à la taxation d'office qu'après rejet de la comptabilité³⁴. Le recours à la taxation sur la base des signes extérieurs de richesses ou de dépenses n'est possible, pour les contribuables soumis au régime du

³³ Lors de la vérification, l'administration peut constater et relever des insuffisances, des erreurs, des inexactitudes ou des simulations ou montages fictifs, auxquels cas elle procède à des corrections fiscales et aux redressements qui s'imposent.

³⁴ TA cass. n° 1186- du 23 octobre 1995, société d'élevage et de production agricole/ DGCF.

bénéfice réel, que si l'administration rejette la comptabilité pour des motifs juridiquement et fiscalement valables³⁵. On peut regretter que ce principe ne soit pas posé par le législateur lui-même pour encourager le respect des règles comptables quitte à assortir le principe d'une limitation concernant les déclarations des contribuables qui, tout en tenant une comptabilité régulière, n'ont pas respecté les prescriptions fiscales.

29- Au total, les prérogatives du contrôle sont de plus en plus inquisitoriales et ont marqué, avec la promulgation du CPF, une intensification. Cette promulgation a paradoxalement créé une sorte de psychose au point que le législateur s'est senti obligé de modifier le code avant même son entrée en vigueur. Cette loi modificative est d'ailleurs dénommée³⁶, « loi portant assouplissement des procédures fiscales ». La dénomination n'est-elle pas révélatrice d'un aveu que le CPF est allé un peu loin dans la sévérité ? Pourtant, dans son avis sur le projet du CPF, le Conseil Economique et Social avait attiré l'attention des pouvoirs publics sur le déséquilibre entre les droits de l'administration et ceux du contribuable. Le texte du code favorise manifestement l'administration au détriment du contribuable. Plus tard, les pouvoirs publics se sont probablement rendus à l'évidence que la rigueur d'une loi fiscale peut être contre-productive et ils en ont partiellement tenu compte en modifiant certaines dispositions avant leur entrée en vigueur. Ce code, tant attendu, nécessitera à l'évidence d'autres ajustements pour tenir compte des impératifs qui gouvernent le monde moderne.

II – LES IMPERATIFS

30- Le contrôle fiscal, inhérent à tout système déclaratif, comporte des risques liés aux prérogatives extrêmement larges confiées par la loi à l'autorité administrative fiscale. Dans tous les pays, ces prérogatives sont redoutées parce qu'elles constituent «*des ingérences*

³⁵ Le Conseil d'Etat considère que « lorsque le contribuable tient une comptabilité régulière et probante, l'administration ne peut pas substituer au bénéfice résultant de cette comptabilité un résultat qu'elle calcule selon une méthode extracomptable, même si l'intéressé encourt la taxation d'office pour défaut de déclaration » CE 14 novembre 1984, BOUTIER, RJF 1985/1 n°80.

³⁶ Loi du 8 janvier 2002 portant assouplissement des procédures fiscales (JO n° 3 du 8 janvier 2002). Cette loi a été adoptée par la Chambre des Députés le 27 décembre 2001, c'est-à-dire le même jour de l'adoption de la loi des finances pour la gestion 2002 qui, à son tour, a modifié certaines dispositions du CPF.

graves dans l'activité du contribuable »³⁷. La fouille d'un voyageur lors d'un passage de la douane ou la perquisition opérée dans un local professionnel ou même dans une habitation ne sont pas toujours justifiées et peuvent constituer des atteintes graves aux libertés. Le secret professionnel qui s'impose aux agents du fisc et l'incrimination de sa violation n'est pas de nature à rassurer suffisamment le contribuable³⁸. C'est pourquoi l'institution parlementaire, dépositaire de la légalité fiscale, se doit d'instaurer les règles et mécanismes qui garantissent à la fois l'efficacité du contrôle (A) et en même temps la sécurité juridique du contribuable (B).

A- L'efficacité

31- Il est tout à fait légitime que l'Etat veille à assurer aux contrôles fiscaux qu'il accomplit conformément à la loi l'efficacité escomptée pour garantir d'un côté l'accomplissement par tous les contribuables de leurs obligations fiscales et d'un autre côté le respect des règles de la concurrence loyale.

A cet effet, la loi accorde à l'administration un délai de reprise lui ouvrant la possibilité d'étendre son contrôle sur une période pouvant aller jusqu'à dix ans en cas de non accomplissement par le contribuable de sa déclaration. En cas de déclarations déposées, l'administration est en mesure de contrôler jusqu'à la quatrième année précédant celle au cours de laquelle le contrôle a eu lieu. Ainsi, le CPF a prolongé le délai de reprise de 3 à 4 ans pour les omissions partielles et de cinq à dix ans pour les omissions totales tel qu'il a été prévu par les dispositions antérieures³⁹.

³⁷ G. TIXIER, Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale, RSF, 1958, p. 113.

³⁸ L'article 15 du CPF rappelle le devoir du secret professionnel à l'égard des agents du fisc alors que l'article 254 du code pénal réprime les violations du secret professionnel en général.

³⁹ Il faut cependant remarquer que l'administration avait toujours considéré que les délais de reprise que lui donnait l'article 72 du Code de l'impôt sur le revenu étaient respectivement de 4 et de 6 ans sur la base d'une interprétation juridiquement contestable. Lorsque la haute juridiction administrative a censuré les contrôles opérés sur *la quatrième année*, l'administration n'a pas hésité à solliciter du parlement une loi dite « loi interprétative » de l'article 72 du code de l'impôt sur le revenu et ce pour valider sa doctrine et l'imposer d'une manière rétroactive. L'article 49 de la loi de finances pour la gestion 2001 a conduit le Tribunal

32- Soucieux de garantir l'efficacité du contrôle, le législateur a conféré à l'arrêté de taxation d'office un caractère immédiatement exécutoire alors que sous le régime des anciens textes, l'exécution de l'arrêté de taxation d'office était suspendue par le seul recours formulé par le contribuable à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office sauf lorsque la taxation d'office porte sur les retenues à la source (*art. 68 – V du CIR*)⁴⁰. L'article 52 du CPF a néanmoins introduit un assouplissement à la règle de l'exécution immédiate de l'arrêté de taxation d'office, et qui consiste pour le contribuable à accomplir, dans un délai de 60 jours à partir de la notification de l'arrêté, le paiement de 20 % du principal de la taxation d'office ou de fournir une caution bancaire pour garantir le paiement dudit montant. Cette caution est recouvrable dans un délai d'un an abstraction faite de l'issue du procès en première instance⁴¹. La loi fixe aux juges un délai tellement court (six mois) pour statuer qu'il n'est pas respecté en pratique. Avant sa modification⁴² concomitante à son entrée en vigueur, l'article 52 du CPF prévoyait le paiement de 30 % du principal de la taxation ou la production d'une caution bancaire pour couvrir ledit montant. Le CPF a par ailleurs exclu du paiement partiel suspensif de l'exécution les taxations d'office portant sur les retenues à la source.

33- L'efficacité du contrôle a commandé l'institution au profit du trésor public d'un privilège général sur les biens meubles et immeubles du contribuable (art. 33 du code de la comptabilité publique) et d'un privilège spécial qui s'exerce avant tout autre droit et prime sur les droits réels même antérieurement acquis à des tiers. En vertu du code de la comptabilité publique, le trésor possède, pour assurer le recouvrement des créances fiscales, une action à l'encontre des dépositaires publics ou des tiers détenteurs et qui sont énumérés par son art. 31 : « *les*

Administratif à déjuger le juge du fond qui n'a fait qu'appliquer l'art. 72 tel qu'interprété par le Tribunal Administratif lui-même.

⁴⁰ Ou encore lorsque l'entreprise ne tient pas une comptabilité et qu'elle réalise un chiffre supérieur à 500 000 DT (art. 67 IV du CIR).

⁴¹ La difficulté se pose lorsque le tribunal décide par exemple de réduire le montant de la taxation au dixième de son montant initial et auquel cas le fisc exige le recouvrement de la caution dont le montant pourrait être supérieur au montant arrêté par le tribunal.

⁴² Modification adoptée par le parlement le 27 décembre 2001 et promulguée par la loi 2002-1 du 8 janvier 2002 portant assouplissement des procédures fiscales précitée.

employeurs, fermiers, locataires, gérants, notaires, séquestres et autres dépositaires ou débiteurs de deniers provenant du chef des débiteurs de l'Etat, des EPA ou des collectivités publiques locales ». Sur demande du comptable public, ces dépositaires ou tiers détenteurs ne peuvent payer au contribuable la somme lui revenant que s'il justifie le paiement des impôts. Ils peuvent même payer directement le fisc et les quittances les libèrent de leurs dettes à l'égard du contribuable. A défaut de respecter cette obligation, les dépositaires ou tiers détenteurs deviennent eux-mêmes débiteurs légaux de l'impôt.

34- De même, la loi tunisienne prévoit la solidarité du détenteur de fruits ou de revenus avec le débiteur. Certains articles du code de la fiscalité locale instituent une solidarité quant au paiement de la taxe sur les immeubles bâtis⁴³. Le code des droits d'enregistrement prévoit, dans ses articles 57, 58, 59, 63, 65 et 129, la solidarité quant au paiement de ces droits. Le CPF a, lui aussi, déclaré les complices de faux bilans ou documents parmi les professionnels de la comptabilité et de la fiscalité, solidaires quant au paiement par les contribuables qu'ils ont assistés de leurs dettes fiscales. Même l'héritage n'échappe pas à cette règle puisque le fisc se fait payer sur la dette du défunt jusqu'à concurrence de la moitié de l'actif net successoral (*art. 60 IV du code d'impôt sur le revenu*).

35- Toujours dans un souci d'efficacité du contrôle fiscal, le législateur tunisien a procédé à une rénovation de l'arsenal répressif des contribuables en infraction. Des sanctions administratives et des sanctions juridictionnelles dites pénales ont été prévues pour dissuader les fraudeurs non sans excès parfois comme l'atteste l'article 92 du CPF qui fait courir au contribuable qui ne verse pas au trésor la TVA qu'il a facturée une peine privative de liberté (trois ans) alors même que ce contribuable peut se trouver dans l'impossibilité de recouvrer sa créance et la TVA qui lui est inhérente. Parce qu'elle est absurde, cette disposition finira par être abandonnée par le législateur tunisien.

Le dispositif répressif conçu à l'appui du système de contrôle doit, moyennant quelques aménagements, être appliqué à l'égard de tous les fraudeurs pour préserver la moralité du système fiscal tout entier sans

⁴³ Les articles 11, 12, 16 et 17 du code de la fiscalité locale du 3 février 1997.

pour autant oublier un autre impératif majeur, celui de la sécurité juridique.

B- La sécurité juridique

36- La sécurité juridique vise tout à la fois **la certitude que la clarté des règles juridiques⁴⁴ pour ne pas tromper la confiance légitime du citoyen par des textes obscurs ainsi que les garanties contre l'arbitraire fiscal et contre les changements de la doctrine administrative.** En droit fiscal, la sécurité juridique est devenue une préoccupation majeure ces dernières années d'autant plus que le droit international se saisit de plus en plus de la question pour en faire un droit fondamental⁴⁵. Les spécialistes concourent à la circonscription de ce nouveau droit et dénoncent l'insécurité fiscale liée, entre autre, au contrôle fiscal. Préfaçant une thèse intitulée « contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français » un auteur écrit à propos du droit français que « *l'insécurité fiscale a, donc, pour coauteurs : le législateur et l'administration !!!* »⁴⁶. Ceci en France. C'est dire qu'en Tunisie, le système de contrôle fiscal, dans sa conception par le législateur, mais aussi et surtout dans sa mise en œuvre par l'administration fiscale, doit, pour rattraper l'écart qui le sépare des systèmes modernes, introduire de nombreux ajustements nécessaires pour rassurer le contribuable et le sécuriser réellement contre les aléas administratifs éventuels.

37- La sécurité juridique implique la **prévisibilité** de la règle ainsi qu'un minimum de stabilité de celle-ci. L'Etat de droit, c'est d'abord la « *prévisibilité des normes* » a-t-on dit⁴⁷. Les lois rétroactives en matière fiscale, lorsqu'elles sont défavorables au contribuable, sont incompatibles avec les exigences de sécurité. La loi dite interprétative de l'article 72 du code de l'impôt sur le revenu (*art. 49 de la loi de finances pour l'année*

⁴⁴ J. R. PELLAS, Le principe de sécurité juridique en droit fiscal, in Mélanges G. Dupuis, LGDJ, 1997, p. 261.

⁴⁵ A titre d'illustration, voir la thèse de Laurent BARONE, l'apport de la convention Européenne des droits de l'homme au droit fiscal français, l'Harmattan, Paris 2000.

⁴⁶ Brigitte NEEL, préface de la thèse de Frédéric DOUET, contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, LGDJ, 1997.

⁴⁷ B. OPPETIT, L'hypothèse du déclin du droit, in Droits n° 4, 1980, p. 9, et spécialement la page 19.

2001), parce qu'elle est rétroactive⁴⁸, n'est pas de nature à rassurer le contribuable. Les juridictions se trouvent actuellement obligées de se déjuger y compris la haute juridiction administrative. Quel dommage !

Affrontant des situations semblables, le juge fiscal français, en l'occurrence la Cour de cassation, a disqualifié les lois dites interprétatives et a refusé de les appliquer rétroactivement⁴⁹. Lorsque le législateur décide d'adopter une loi rétroactive non répressive, il doit le mentionner explicitement et l'assumer politiquement. Mais il ne doit pas pouvoir se réfugier derrière le caractère interprétatif d'une loi pour éviter d'assumer le caractère rétroactif. Le Conseil Constitutionnel français a, quant à lui, assimilé les sanctions fiscales aux sanctions pénales pour empêcher leur rétroactivité⁵⁰. Pour la Tunisie, il est temps d'inscrire dans le texte de la constitution le principe de la non rétroactivité des lois fiscales moins favorables au contribuable.

38- La sécurité juridique suppose, à côté de la non rétroactivité des normes fiscales moins favorables, **la protection du contribuable vérifiée contre les changements de la doctrine administrative**⁵¹. Dans le domaine fiscal, le contribuable est en droit de savoir à quoi s'en tenir et de ne pas se voir opposer des lois interprétées de manières divergentes⁵². Or, le législateur tunisien a fait l'impasse sur cette garantie essentielle. Il s'agit là d'une lacune difficilement compréhensible dans notre système fiscal actuel d'autant plus que les changements de doctrine administrative sont loin de constituer une hypothèse d'école. Le rôle réel de la doctrine administrative fiscale est tel que le professeur Habib AYADI a parlé à juste titre d'ailleurs « *de prévalence de la doctrine sur la loi* »⁵³.

⁴⁸ Voir les remarquables développements du professeur H. AYADI sur la question dans son ouvrage droit fiscal international, CPU 2001, p. 79 et s..

⁴⁹ Cour de cass. 7 avril 1992, Danu Pavie, JCP éd Novembre 1993, p. 64. Note C. David.

⁵⁰ Cons. Const. DC 82-155 du 30 décembre 1982 in RDP, 1983, p. 333, note L. FAVOREU.

⁵¹ Oualid GADHOUM, La doctrine administrative fiscale, thèse FDSF, 2003.

⁵² Les cahiers de l'Institut d'études de la justice, n° 4, (sécurité juridique et fiscalité) éd. Bruylant, 2003.

⁵³ Habib AYADI, Droit fiscal, 1989, p220.

39- On l'a vu, l'administration fiscale s'est attribuée le pouvoir, en vertu de la note commune n° 19 pour l'année 2000, d'exiger la TVA sur la vente par les promoteurs immobiliers des locaux à usage professionnel alors même que depuis l'adoption du code de la TVA en 1988, et en vertu d'une doctrine administrative explicite (la note commune n°403/88) la promotion immobilière était considérée comme un secteur situé en dehors du champ d'application de la TVA. L'administration avait même l'intention d'appliquer cette doctrine parue en 2000 rétroactivement puisque la note raisonnait, dans les exemples d'illustration, sur les exercices antérieurs à 2000. Par suite à une réaction naturelle des professionnels qui n'ont d'ailleurs pas collecté cette TVA en application d'une autre doctrine administrative antérieure, le ministère des finances a dû rectifier le tir et préciser que la note commune n°19 ne s'appliquait qu'à partir de la date de sa signature le 13 mars 2000 alors que sa publication au BODI a été bien ultérieure à cette date⁵⁴.

Il faut avouer que le juriste, attaché à la légalité fiscale avec toutes ses implications, se trouve totalement désemparé lorsqu'il est confronté à une nouvelle note commune par laquelle l'administration exige un impôt⁵⁵. Les pouvoirs constitués ne doivent pas laisser une lacune aussi menaçante pour le contribuable vérifié et pour le pouvoir politique lui-même puisqu'il est censé être le seul détenteur de la légitimité et donc de la compétence normative initiale.

40- La sécurité juridique nécessite par ailleurs **la rationalisation du choix des contribuables vérifiés**. Ce choix ne doit pas être l'apanage exclusif des services administratifs. L'association au processus du choix des contribuables devant être vérifiés de magistrats de la Cour des comptes, de juges administratifs et de professeurs universitaires est de nature à rassurer le contribuable qui ne doit avoir l'impression ni d'être oublié par les services du contrôle ni d'être visé par des contrôles successifs qui s'apparentent à des sanctions alors qu'il pourrait exister une caste de contribuables intouchables.

La tentation de fraude fiscale est alimentée avant tout par ce type de croyance de pouvoir échapper au contrôle ou d'être la cible d'un

⁵⁴ Najla ABDEDEIM, La TVA sur la promotion immobilière, à propos de la note commune n° 19/2000. Etudes juridiques n° 9 – 2000, p. 189.

⁵⁵ Oualid GADHOUM, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, thèse précitée.

«contrôle-sanction». Le sentiment assez partagé que certains contribuables échappent à l'accomplissement de leur devoir fiscal créé chez « le contribuable honnête » un sentiment de frustration qui risque de le conduire parfois à frauder pour, pense-il, «sauver » son entreprise menacée par une concurrence déloyale réelle. Actuellement, les entreprises organisées supportent mal la concurrence déloyale des forfaitaires dont le nombre a doublé en Tunisie en une douzaine d'années et plus précisément depuis l'adoption du code de l'impôt sur le revenu. Cette augmentation vertigineuse du nombre des forfaitaires a eu lieu en dépit des interventions multiples du législateur pour limiter le forfait. Pour un très grand nombre de forfaitaires, le régime du forfait constitue une véritable prime à la fraude. Mais par ce fait, la vie de l'entreprise organisée se trouve gravement compromise. Inévitablement l'économie toute entière en pâtit.

41- La sécurité juridique qui repose sur la confiance légitime du citoyen dans le droit et dans les institutions de l'Etat⁵⁶ nécessite aussi et surtout l'octroi d'un certain nombre de garanties au profit du contribuable contrôlé. Le CPF a amélioré la condition du contribuable contrôlé notamment lors de la contestation juridictionnelle du résultat du contrôle et en particulier par l'institution d'un double degré de juridictions. Cependant, le contribuable vérifié est encore insuffisamment protégé face à une administration dotée de prérogatives redoutables⁵⁷. Des améliorations substantielles ne tarderont pas à s'imposer et qui concernent essentiellement :

-Le régime de la restitution de l'impôt encore en deçà de celui consacré dans les Etats développés qui sont nos partenaires économiques.

-L'institution du rescrit fiscal qui consiste pour le contribuable à solliciter une réponse ou une solution auprès de l'administration. Cette solution liera l'administration. Le défaut de réponse de l'administration dans un délai de six mois, rendrait la solution adoptée par le contribuable et déjà proposée à l'administration, définitive. Le fisc ne pourra plus remettre en cause, lors d'un contrôle fiscal, ladite solution.

⁵⁶ Voir l'excellent arrêt du TA, REP, 19620 du 17/01/2004, Joumaa Salah BOUZNEB/Ministre de l'intérieur.

⁵⁷ Oualid GADHOUM, L'insuffisance de la protection du contribuable, mémoire de DEA, FDS, 1997.

-L'abandon de la taxation d'office par suite à une simple vérification sommaire.

-La limitation de la taxation d'office aux contribuables qui n'accomplissent pas leurs déclarations fiscales et l'adoption pour les contribuables qui accomplissent leurs déclarations de la technique du redressement contradictoire. Pour ces derniers, la charge de la preuve incombe à l'administration alors que les contribuables taxés d'office subissent la charge de la preuve. L'actuel système posé par l'art. 65 du CPF et qui reconduit celui du code de l'impôt sur le revenu est excessif⁵⁸. Il n'encourage aucunement à la transparence puisque le traitement fiscal est pratiquement le même pour les contribuables qui accomplissent des déclarations fussent-elles insuffisantes et ceux qui n'accomplissent aucune déclaration.

- L'abandon de la prérogative de révision par l'administration du montant de la taxation dès que l'affaire est pendante devant les juridictions.

-L'édiction d'une *charte du contribuable explicative* des droits et devoirs du contribuables que les services du contrôle doivent impérativement délivrer avec l'avis de vérification. Ce document est de nature à éclairer le contribuable et lui expliquer que le contrôle fiscal n'est pas une sanction mais qu'il constitue une garantie pour le respect du principe de l'égalité devant l'impôt.

CONCLUSION

42- La lutte contre la fraude fiscale est un objectif noble. Elle s'est transformée en un devoir puisqu'elle fait l'objet des conventions internationales. Mais pour être effective, cette lutte passe inévitablement par la réaffirmation de la légalité fiscale qui, dans un Etat démocratique, se traduit par le monopole législatif⁵⁹ de l'édiction de la norme et par la soumission inconditionnelle de l'administration à la loi et à l'arbitrage d'une justice réellement indépendante.

⁵⁸ Fériel KAMMOUN, La preuve en droit fiscal, mémoire de DEA, FDS, 2002.

⁵⁹ Depuis la révision constitutionnelle du 8 avril 1976, le parlement peut déléguer son pouvoir fiscal. Voir, Saoussen JAMOSSI, Le décret en droit fiscal, mémoire de DEA, FDSF, 2000.

Il va sans dire que la fraude fiscale est fonction du relâchement administratif et de l'arbitraire fiscal. Lorsque le contribuable bénéficie de garanties réelles et lorsque l'Etat fait preuve de fermeté à l'égard des fraudeurs, le contribuable acceptera plus facilement d'accomplir son devoir fiscal. Les conditions de travail des agents du fisc (les moyens matériels et humains ainsi que les traitements relativement corrects des agents) constituent la condition sans laquelle le contrôle fiscal restera tâtonnant et d'une faible emprise. Sa rentabilité aussi. En revanche, l'absence de garanties suffisantes ouvre la voie à des pratiques particulièrement graves qui, conjuguées avec les amnisties à répétition, incitent à une plus grande fraude. Le tout au détriment de l'Etat qui est notre bien commun.

Sfax, mars 2004.