

UNIVERSITE DU CENTRE

INSTITUT SUPERIEUR DE GESTION DE SOUSSE

FISCALITE

NOTES DE COURS

Volume 1

PARTIE I. LA THEORIE GENERALE DE L'IMPOT

2^{ème} année Études comptables et fiscales

Enseignant
Dr Jalel BERREBEH

Année Universitaire 1998-1999

Plan de la première partie

CHAPITRE 1. DEBATS SUR L'IMPOT

I. POURQUOI PAYONS-NOUS DES IMPOTS : LA LEGITIMITE DE L'IMPOT

- A. Débat sur la légitimité de l'impôt
- B. Les arguments en faveur de la légitimation de l'impôt

II. COMMENT REPARTIR L'IMPOT : LA REPARTITION DE L'IMPOT

- A. La répartition de l'impôt selon les capacités contributives
- B. La répartition de l'impôt selon le bénéfice reçu

III. DEBAT SUR LE ROLE DE L'IMPOT

- A. La courbe fiscale d'Ibn Khaldoun
- B. l'Etat gendarme et la thèse de la fiscalité neutre
- C. l'Etat providence et la thèse de la fiscalité interventionniste
- D. La thèse de la bureaucratie de J. Buchanan

CHAPITRE II. ELEMENTS DE LA THEORIE MODERNE DE L'IMPOT

I. LA NOTION D'IMPOT

- A. Définition et caractéristiques de l'impôt
- B. L'impôt et les autres prélèvements

II. LES FONCTIONS MODERNES DE L'IMPOT

- A. Les fonctions de rendement financier, d'efficacité économique et d'équité sociale
- C. La conciliation entre les différents objectifs de l'impôt

III. LES PRINCIPES D'IMPOSITION

- A. Le principe de l'équité
- B. Le principe de la certitude
- C. Le principe de la simplicité et de la convenance
- D. L'économie fiscale

CHAPITRE III. ELEMENTS DE TECHNIQUE FISCALE

I. ELEMENTS CONSTITUTIFS DE L'IMPOT

- A. La matière imposable
- B. La personne imposable
- C. Le fait générateur

II. LES OPERATIONS FISCALES

- A. L'assiette de l'impôt
- B. La liquidation de l'impôt
- C. Le recouvrement de l'impôt

III. LA CLASSIFICATION DES IMPOTS

- A. Classification des impôts d'après les modes d'assiette, de liquidation et de recouvrement
- B. Classification des impôts en impôts directs et en impôts indirects

CHAPITRE IV. LES FONDEMENTS JURIDIQUES DE L'IMPOT

I. LES SOURCES DE DROIT FISCAL

- A. Les sources principales
- B. Les sources subsidiaires

II. L'APPLICATION TERRITORIALE DE LA LOI FISCALE

- A. le principe de la territorialité de la loi fiscale
- B. Les exceptions : les conventions internationales de la non double imposition, la zone franche, l'immunité diplomatique...

III. L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE DANS LE TEMPS

- A. l'application de la loi fiscale dans le temps et l'assiette fiscale
- B. l'application dans le temps de la loi de procédure

PARTIE I. LA THEORIE GENERALE DE L'IMPOT

CHAPITRE I. DEBAT SUR L'IMPOT

Les débats sur les fondements de l'impôt et les objectifs de l'impôt sont parmi les plus anciens et les plus importants. Il y a bien un débat permanent qui constitue à échelle réduite la matrice de tous les autres débats : pourquoi payer l'impôt ? Comment répartir l'impôt et selon quel critère ? Que doit viser l'impôt : le rendement, l'efficacité économique, ou l'équité ? Retracer les perspectives et les arguments de ces débats ne manque pas de pertinence actuellement.

I. POURQUOI PAYONS-NOUS DES IMPOTS ? : La légitimité de l'impôt

A. DEBAT SUR LA LEGITIMITE DE L'IMPOT

Pourquoi payons-nous des impôts ? Voilà une question qui a certainement été posée par le premier contribuable sur terre et qui sera posée par le dernier. Différents arguments ont tenté de convaincre les citoyens de la légitimité de l'impôt. Des arguments d'ordre politique, financier, social, religieux ont été avancés. Mais aucun individu n'est vraiment convaincu de la nécessité de payer l'impôt surtout s'il lie cette question avec celle de la répartition des impôts et celle des dépenses publiques.

L'idéal pour ces contribuables serait de vivre dans une société sans impôts. Maurice Allais répond que : «l'idéal naturel, mais naïf, des contribuables est évidemment de ne supporter aucun impôt, mais c'est un idéal irréalisable. La seule question véritable est celle du choix entre différents systèmes de fiscalité¹».

Différents arguments ont été présentés pour convaincre les contribuables de la fatalité de l'impôt. Pour les uns l'impôt est un devoir religieux au nom de la solidarité entre musulmans. Pour d'autres, l'impôt est la contrepartie des services rendus par l'Etat essentiellement la protection de la propriété et de l'individu contre toute agression interne et externe. Pour d'autres, c'est la vie en société qui justifie l'Etat et l'impôt. Et enfin pour les PVD, l'impôt est nécessaire pour financer la croissance et inciter à l'investissement.

¹ Maurice Allais, «l'impôt sur le capital» Ed. Hermann, Paris,

B. QUELQUES ARGUMENTS EN FAVEUR DE L'IMPOT

1- L'impôt est né avec la genèse de l'Etat

Les mêmes arguments qui ont été utilisés pour justifier de la nécessité de l'Etat ont été avancés pour montrer la légitimité de l'impôt. C'est la genèse de l'Etat qui a engendré la naissance de l'impôt. L'Etat est né quant la production sociale a pu libérer une partie des individus qui se sont adonnés à d'autres tâches en dehors de la production¹.

Le développement économique, le passage de l'économie de cueillette et de chasse à une économie agricole a été à l'origine de l'Etat et de l'impôt par le dégagement d'un surplus économique qui a permis de libérer une partie des producteurs. Donc tant que l'Etat existe, l'impôt doit exister.

2- La vie en société exige l'acquittement de l'impôt

La vie en société a des avantages mais aussi a des inconvénients. Les avantages sont multiples : la division du travail a permis la disponibilité des biens et des services qui n'ont pu être produits individuellement. Les soins sociaux , l'éducation, les loisirs collectifs... ne peuvent être disponibles que quand il y a vie en société.

Face à ces avantages, il y a des inconvénients. D'abord, il y a des devoirs et des obligations. Il faut respecter les règles de la vie en société, défendre le pays quand il le faut, ne toucher ni à la propriété ni à la liberté d'autrui. Mais le devoir le plus important par sa valeur, sa permanence et son poids est l'impôt.

La vie en communauté exige la couverture de quelques besoins collectifs² financés par l'impôt. Cet argument est pour plusieurs auteurs suffisant pour rendre l'impôt légitime. Comme l'a écrit le prix Nobel Maurice Allais «l'impôt en soi est justifié, car le fonctionnement de toute société et d'une société libre en particulier implique des coûts qui doivent être couverts par des ressources suffisantes»³.

¹ C'est l'existence d'un surplus économique à l'intérieur d'une communauté sédentarisée qui a permis à quelques-uns de ses membres de ne plus être des producteurs directs pour devenir des magiciens, des guerriers, des chefs... la création de la société en classe est accompagnée par une instauration du paiement d'un tribut, d'un prélèvement obligatoire et régulier qui a pris la forme d'un pillage au départ pour finir par prendre la forme d'un prélèvement fiscal organisé.

² La vie en société engendre des frais généraux qu'il faut couvrir. Il faut des policiers pour veiller au respect par chaque individu des lois engendrées par cette société. Il faut une armée pour défendre la société des risques d'agression d'une autre société étrangère. Il faut un administrateur pour gérer et organiser la vie en société. Il faut des entreprises publiques pour produire les biens et les services nécessaires à la société. La vie en société exige donc des dépenses sociales qui doivent être financées par les différents membres de la société.

³ Maurice Allais, «l'impôt sur le capital» Ed. Hermann, Paris,

3- L'impôt, une contre partie des services de l'Etat

Le «principe d'équivalence» avance que la répartition de l'impôt doit se faire en fonction de l'utilité que chacun tire de la consommation des services collectifs ainsi financés

Pour J. Locke "L'impôt est (pour les individus) une contre partie de la protection de leur vie, leurs biens, leur liberté' J.J. Rousseau ajoute que : « le maintien de l'Etat et du gouvernement exige des frais et de la dépense, et comme quiconque accorde la fin ne peut refuser les moyens, il s'ensuit que les membres de la société doivent contribuer de leur bien à son entretien »¹.

II. COMMENT REPARTIR L'IMPOT ? : La répartition de l'impôt

Le problème de la répartition de la charge fiscale entre la collectivité a toujours et depuis longtemps suscité un débat pluridisciplinaire qui a intéressé le politicien, l'économiste, le philosophe, le réformiste etc. Les principales questions posées sont: sur quels critères répartir l'impôt ? Que faut-il viser la justice sociale ou la croissance économique? Quelles formes d'impôt appliquer (impôt régressif, impôt proportionnel, ou impôt progressif) ? Que faut-il imposer le revenu, le patrimoine, le capital, le salaire etc.? Les réponses proposées sont multiples et différentes bien que toutes aient un point commun la recherche de la justice. Mais chaque théorie a une vision spécifique de la justice. C'est au nom de la justice sociale que les marxistes ne cherchent à faire payer l'impôt qu'aux riches. Les libéraux, au nom de la justice aussi exigent que l'impôt doive être payer par l'ensemble de la collectivité. Au sein même des libéraux les réponses sont contradictoires, que se soit le paiement de l'impôt selon les bénéfices ou selon les capacités contributives, que se soit un paiement de l'impôt proportionnel ou progressif, tous visent la justice, même ceux qui propose que la répartition de l'impôt doive ignorer l'équité et ne vise que l'efficacité et la croissance économique, on trouve présent dans leur analyse le mot justice. L'efficacité implique une plus grande croissance économique et donc un bien être économique et social pour la génération présente dans un laps de temps et surtout le bien être de la génération future de l'ensemble de la collectivité et donc la justice oblige qu'on prenne en considération les générations futures.

La recherche de la justice en général et la recherche d'une répartition équitable de l'impôt en particulier a été le souci de presque toutes les théories quelle que soit l'ampleur et la nature de leurs contradictions.

¹ F. Bastiat insiste sur l'aspect échange de service dans le contrat fiscal "*Quand Jacques Bonhomme donne cent sous à un fonctionnaire contre un service réellement utile, c'est exactement comme quand il donne cent sous à un cordonnier contre une paire de souliers ... Mais quand Jacques bonhomme livre cent sous à un fonctionnaire pour n'en recevoir aucun service, c'est comme s'il les livrait à un voleur*".

Deux principes ont dominé la théorie fiscale celui dit du bénéfice (A) et celui dit de la capacité contributive (B).

A. LA REPARTITION DE L'IMPOT SELON LES CAPACITES CONTRIBUTIVES

Cette théorie stipule que le financement du secteur public doit se faire d'une manière qui distribue équitablement la charge fiscale entre les agents économiques, c'est à dire que les contribuables ayant une capacité contributive identique paient des montants égaux d'impôts (équité horizontale) et par analogie ceux qui ont des capacités différentes s'acquittent d'un impôt différent (équité verticale).

Selon cette théorie une charge fiscale implique une diminution de l'utilité et par contre une perte de bien être. Le but est alors d'égaliser le sacrifice exigé pour chaque contribuable.

Au niveau pratique, cette théorie s'affronte au problème de la détermination des capacités contributives. Elle a eu recours à trois indicateurs économiques les plus courants le revenu, la richesse et la consommation.

Chaque indicateur a des incidences propres que se soit au niveau de la charge fiscale due qu'au niveau de l'impact économique¹

Cette théorie se confronte à quelques difficultés :

- **Les difficultés de mesure des capacités contributives** : Le choix de ces variables pour mesurer les capacités contributives pose le problème du coût de mesure de ces variables. Une parfaite connaissance des revenus, des patrimoines, des temps de travail... permet sans doute de cerner la faculté contributive de chaque individu mais le coût de mesure serait si élevé qu'il nous oblige à opter pour une mesure de la faculté contributive moins fiable mais beaucoup moins coûteuse.

- **Les difficultés d'application** : Cette théorie a conduit à l'imposition en même temps le revenu, la dépense, le capital, le patrimoine, l'épargne... le but au départ était de cerner les capacités contributives or on a abouti seulement à élargir l'assiette de l'impôt et à compliquer le système fiscal sans pour autant atteindre l'objectif de départ.

¹ - Si on retient le revenu comme base d'imposition ce sont les salariés qui seront la cible du fisc bien que le revenu permette de personnaliser l'impôt et ouvrant ainsi la voie à des exonérations et des déductions.

- Si on retient la Richesse, on touche plus les épargnants et les rentiers et là se pose le problème de la double imposition de l'épargne. Un impôt sur le revenu destiné à la consommation et à l'épargne puis un impôt sur le revenu de l'épargne.

- Par contre un impôt sur la consommation fait échapper l'épargne à l'impôt et par-là favoriser les contribuables qui ont des capacités pour pouvoir épargner.

Le choix d'un indicateur exprime en fait une vision sociale, politique et économique bien déterminée.

B. LA REPARTITION DE L'IMPOT SELON LE BENEFICE REÇU

Selon, cette théorie la charge fiscale supportée par chaque contribuable est établie en fonction des avantages personnels tirés par la consommation des divers biens et services fournis par la puissance publique. Pour une meilleure équité fiscale, cette théorie relie la quantité de bien et service consommé par chacun et le poids de la charge fiscale qu'il devra supporter.

La charge fiscale payée par chaque individu doit être liée à la satisfaction qu'il retire des dépenses¹.

L'approche du bénéfice débouche sur une conception de l'Etat où les fonctions redistributives de l'Etat sont absentes². Cela n'a pas empêché cette théorie de chercher l'équité non par des opérations de redistribution mais par une répartition équitable du coût public³.

Les critiques adressées à cette théorie sont :

- l'absence des opérations de redistribution
- Cette théorie incite les individus à ne pas révéler leurs préférences et encourage un comportement de "resquilleur" (principe de la non-exclusion d'un bien public)
- Cette théorie encourage le riche à opter pour le bien privé et d'être moins dépendant des dépenses à caractère social.

En pratique, cependant, l'achat de biens et de services publics ne peut se faire d'une façon aussi précise que pour les biens et les services privés parce que les premiers ne sont pas facilement divisibles d'un contribuable à l'autre (principe de la non-rivalité dans la consommation des biens publics).

III. DEBAT SUR LE ROLE DE L'IMPOT

¹ X. Greffe avance quatre raisons qui pourraient appuyer cette approche ¹:

- Cette approche correspond à un principe de justice élémentaire qui consiste à faire supporter les charges à celui qui retire des avantages de la production publique.
- Elle permet de déterminer de manière simultanée la structure et le volume de l'impôt.
- Cette approche permet d'éviter les déficits budgétaires ou du moins les prévenir puisque chaque nouvelle charge est payée par le bénéficiaire. Chaque dépense a une contrepartie en recette puisqu'il y a toujours un bénéficiaire qui doit supporter la charge.

Elle permet la maîtrise de l'accroissement des dépenses publiques puisqu'elle oblige ceux qui les demandent à en assumer le coût.

² Ce dernier point implique l'absence de toute action redistributive ou les transferts sont nuls. Chaque individu n'est censé payer un bien ou service public que s'il y a une contrepartie, un bénéfice tiré. Or le transfert ne procure aucun bénéfice pour le perdant. Et le gagnant de l'opération de transfert bénéficie d'un bien public sans en supporter la charge.

³ En effet, Ce mode de répartition de la charge fiscale cherche donc à répartir équitablement le coût d'opportunité d'un bien et service public. Le contribuable est contraint à tenir compte simultanément du prix qu'il doit payer sous forme de taxe et de l'utilité qu'il en tire en consommant le bien et service public

Luc WEBER,op.cité, p.103-110

A. LA THÉORIE FISCALE CHEZ IBN KHALDOUN¹

Ibn Khaldoun² en se basant sur sa théorie de l'Etat³ a démontré que des impôts faibles sont favorables à l'activité économique, à la recette fiscale de l'Etat et au bien être des contribuables. Il a aussi démontré qu'au-delà d'un certain seuil l'accroissement des taux d'imposition conduit à la baisse de la recette fiscale.

1. Des impôts faibles et équitables incitent au travail et à la production et augmentent les recettes de l'Etat

D'après Ibn Khaldoun des impôts faibles et équitables incitent au travail et à la production. Et par conséquent conduit à un accroissement du revenu des contribuables et par-là un accroissement de la recette fiscale de l'État à la suite de l'élargissement de la base imposable. C'est en élaborant un système fiscal équitable et supportable que l'État peut faire augmenter ses revenus et le revenu des contribuables. A ce propos Ibn Khaldoun disait que : *"Il faut savoir que, pour ce qui est du prince, sa richesse ne peut s'accroître, si ses revenus devenir abondants, qu'au moyen des ressources de l'impôt. Le développement de celles-ci dépend uniquement de la justice avec laquelle on traite les possédants et des égards qu'on a pour eux : de la sorte, leurs espoirs se donnent libre cours et, le cœur joyeux, ils s'empressent de faire produire et fructifier leurs biens. C'est de la sorte que grossit considérablement le revenu du souverain. En dehors de cela, par ses entreprises commerciales, ou agricoles, il ne peut qu'agir de façon rapidement nuisible pour ses sujets, dommageables pour ses finances et fâcheuse pour la culture"*¹.

Ainsi pour relancer l'activité économique et pour augmenter la recette fiscale, l'État doit, d'après Ibn Khaldoun, réduire la ponction fiscale. Des impôts faibles constituent une motivation pour le travail. Les contribuables seront incités à travailler et à accroître la production. La conséquence est que la richesse créée par le pays augmente. Ceci va conduire à l'élargissement de la base imposable. La recette fiscale augmente bien que les taux soient faibles⁴.

¹ A ce propos, voir article : Jalel Berrebeh : la théorie fiscale chez Ibn Khaldoun, revue de Droit 1997, Pub. Faculté de Droit et de Sc. Pol. De Tunis.

² Abderrahmen IBN KHALDOUN, sociologue et économiste tunisien (1332-1406) La MOUQADDIMA est son œuvre la plus célèbre.

³ Les empires et les États ont, comme les hommes, une vie propre : *«Les empires, comme les individus, ont une existence, une vie qui leur est propre : ils grandissent, parviennent à la maturité, puis leur déclin commence»*

Les textes sociologiques et économiques de la Mouqaddima 1375-1379, classés, traduits et annotés par G.H. Bousquet - ed. Marcel Rivière et Cie, Paris, 1965

⁴ Ibn Khaldoun disait que: "...quand lesdites charges et impositions frappent ainsi légèrement les sujets, ceux-ci sont pleins d'ardeur et de passion pour le travail : la culture se développe et augmente, parce que l'on parvient à la jouissance du bien être, vu la faiblesse des impositions. Lors

Avoir des impôts faibles et équitables réponds aux objectifs de l'État (une augmentation de la recette fiscale) et à ceux des contribuables (une amélioration de leur revenu et de leur bien être).

2. Des impôts lourds freinent l'activité économique et réduisent la recette fiscale

Ibn Khaldoun nous révèle que des impôts tenus pour excessifs et injustes au regard du contribuable conduisent à un blocage de la production surtout que les impôts ne frappent que ceux qui travaillent et ceux qui produisent. Les assujettis considèrent qu'en versant leurs deniers à l'État, le revenu restant n'est pas suffisamment motivant pour travailler et produire. Ils préfèrent abandonner leur production (du moins partiellement). La production diminue. La base imposable se rétrécit et la recette fiscale chute¹.

Ce qui implique qu'à une certaine limite, l'impôt a un effet paralysant sur les motivations économiques des contribuables. L'impôt freine l'activité économique.

3. Au-delà d'une certaine limite, l'accroissement de l'impôt ne peut qu'aboutir à une réduction de la recette fiscale.

En dépassant le seuil limite, les contribuables ne sont plus motivés à produire. La production et les revenus chutent. La base imposable se rétrécit à tel point que l'effet positif de l'accroissement des impôts se trouve contrecarrer par l'effet négatif de la réduction de l'assiette fiscale. Le résultat est que l'État avec des taux d'imposition plus élevés reçoit moins de recette fiscale. Pour accroître la recette fiscale, l'État doit donc réduire les taux d'imposition².

L'imposition qui dégage le rendement le plus élevé est celle qui se trouve à un niveau jugé juste et équitable par les contribuables.

4- La courbe fiscale d'Ibn Khaldoun

donc qu'elle augmente ainsi, l'assiette ⁴ de ces impositions et charges individuelles augmente également et, par conséquent, le revenu public qui en est la somme".

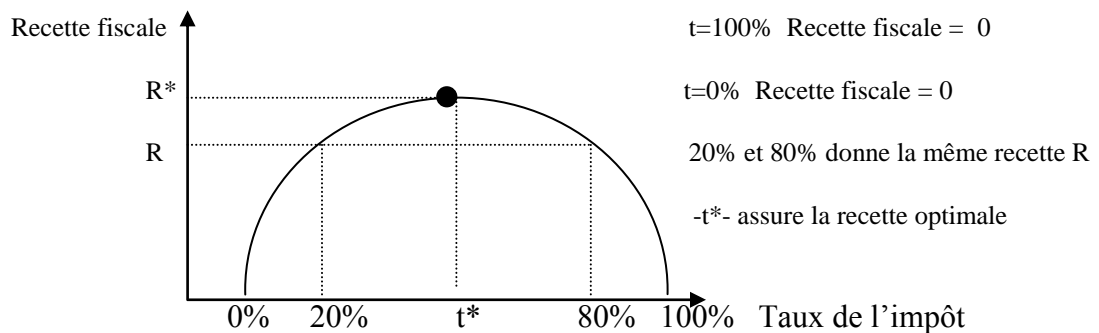
¹ "...(Quand l'impôt devient excessif)...Ce sont seulement les sujets ¹ adonnés à la culture qui supportent cette charge : le découragement s'empare d'eux, vu le maigre profit qu'ils peuvent espérer, lorsqu'ils le comparent à leurs impositions, et à ce que leur terre rapporte. Un grand nombre d'entre eux abandonne totalement la culture des terres. Mais cela dit diminuer la somme totale des revenus publics, puisque alors diminue la quantité des impositions individuelles"

² "Qui saisit cela, comprend aussi que rien n'agit plus sur l'agriculture qu'un taux aussi faible que possible d'impôts frappant les cultivateurs ; car ils se mettent avec empressement à la besogne, étant sûrs de mettre la main sur un profit. «Et Dieu est maître des choses..."Cette situation dommageable se retourne contre la dynastie, car elle aurait profité d'une agriculture florissante".

L'idée essentielle de la théorie d'Ibn Khaldoun se résume ainsi : Au de là d'un certain seuil, un impôt peut freiner la production. Il existe donc un point où l'impôt est jugé injuste et inéquitable par les contribuables à partir duquel ils préfèrent réduire leur production ou du moins la réduire que de verser leurs deniers à l'État. La conséquence est que la production baisse suite à la paralysie de la motivation. La production constitue la base imposable. Ce qui conduit à une baisse de la recette fiscale.

La courbe d'Ibn Khaldoun signifie qu'un même rendement fiscal R peut être obtenu avec deux poids de fiscalité différente, situés de part et d'autre (par exemple 20% et 80%) du taux de fiscalité optimale t^* (t^* donne la meilleure recette fiscale, c'est le taux optimum). La forme de la fonction F de la fiscalité / Recette = F (taux d'imposition) reflète le degré de tolérance fiscale de la société $\{R=F(t)\}$.

Il en résulte qu'une baisse des taux d'impôt (de 80% à t^*) semble bénéfique pour tous le monde : pour les contribuables, bien entendu, mais aussi pour l'État lui-même, puisque le rendement fiscal s'accroît (il passe de R à R^* avec $R^* > R$). D'où la nécessité de politiques de relance de l'activité économique, c'est-à-dire de stimulation de l'offre de travail et de l'offre de production par les ménages-salariés et les entreprises respectivement.



Cette théorie d'Ibn Khaldoun développée au IV^{ème} siècle a été reprise par l'économiste Laffer et est connu à ce jour à tort sous le nom de la courbe de Laffer.

B- L'ÉTAT GENDARME ET LA THESE DE LA FISCALITE NEUTRE

Dans la phase de l'État gendarme, la théorie classique réduit le rôle de l'État au maintien de l'ordre et de sa sécurité sur le plan interne et à la garantie de la défense sur le plan externe.

L'État n'intervient ni au niveau de l'activité de l'individu, ni au niveau de la répartition des revenus et des richesses : la notion d'impôt présente le caractère de la neutralité, son objectif est purement financier, il consiste à fournir à l'État les recettes nécessaires à la couverture de ses charges.

La neutralité de l'impôt suppose, d'un côté, l'égalité des individus dans l'application de l'impôt, et d'un autre côté, la réduction de la charge fiscale, or une telle équivalence est difficilement atteinte.

C. L'ÉTAT PROVIDENCE ET LA THÈSE DE LA FISCALITÉ INTERVENTIONNISTE

1. L'impôt, un moyen de réduction des inégalités sociales :

Dans une première phase de l'Etat providence le rôle de l'Etat est passé au stade de la réalisation de la justice sociale et de la limitation des méfaits du système capitaliste tout en le sauvegardant, et ce par le biais d'une imposition du revenu et des successions à un taux progressif et par la diminution des impôts sur la consommation, ainsi l'impôt serait un moyen de redistribution juste du revenu national.

Il s'agit de la conception de l'impôt devoir social qui suppose une personnalisation en fonction du niveau et de l'origine des ressources et des charges de famille du contribuable, le prélèvement serait proportionné aux facultés contributives, ROUSSEAU le disait déjà : *«l'imposition ne doit pas être faite seulement en raison des biens des contribuables mais en raison composée de la différence de leurs conditions et du superflu de leurs biens»*¹.

2. L'impôt, un moyen d'intervention de l'Etat dans la vie économique

Dans une deuxième phase d'interventionnisme de l'État, l'État s'est trouvé, devant les crises économique et surtout la crise de 1929, dans l'obligation d'abandonner son absentéisme sur les plans économique et sociaux et d'intervenir pour faire face à ces crises économiques. La notion d'impôt a connu un sens moderne, en ce sens qu'il est devenu un moyen d'intervention de l'État dans la vie économique et sociale.

L'impôt a cessé de servir seulement à la couverture des charges publiques pour devenir un acteur du développement économique, un instrument de la démographie, un redistributeur de richesses, un redresseur d'inégalité, un stabilisateur des conjonctures, un aménageur de la géographie, un protecteur de l'environnement.

Selon les thèses interventionnistes, la non-intervention de l'État conduit à une pauvreté accrue qui risque de déstabiliser la politique, le social et l'économique. Les interventions fiscales, réglementaires et administratives sont nécessaires pour réduire les *«inégalités entre les riches et les pauvres, entre les personnes capables de travailler et celles qui sont incapables de le faire (trop jeunes, trop faibles, malades etc...) et ainsi de suite*. A cet égard, ces interventionnistes reprochent aux non interventionnistes de fermer les yeux sur les inégalités ou de croire que les inégalités d'un certain ordre ne pourront être réduites que par l'aggravation des inégalités d'un autre ordre. Pour eux les inégalités sont innées, les interventionnistes considèrent qu'on peut réduire les inégalités en démontrant que les interventions passées ont réussi, au moins partiellement, à atteindre cet objectif.

Pour les interventionnistes, l'objectif de l'intervention de l'État n'est pas seulement de réduire les inégalités mais aussi de garantir une croissance de la production dans la

¹ G.TIXIER et G.EST op. cit. p.16.

stabilité, pour le bénéfice de la collectivité. Et c'est pour atteindre l'objectif social et l'objectif économique que les interventionnistes ont réclamé l'intervention de l'État pour garantir un salaire minimum, réglementer le travail, protéger l'action syndicale, contrôler les prix, et assurer la nationalisation. Ils ont réclamé le financement public de l'éducation, de la santé, de certains transports, de quelques loisirs et nombreux autres services publics.

D- LA THESE DE LA BUREAUCRATIE : Le contribuable est «exploité par le gouvernement bureaucratique»

J. Buchaman, G. Tulloch, puis E. Niskanen et d'autres économistes du courant du «Public Choice» ont conjugué des analyses des choix fiscaux et de dépenses publiques à celles des politologues. Il en est résulté une théorie de la bureaucratie.

Les décideurs publics n'obéissent pas, dans cette approche, au seul intérêt général. Ils peuvent aussi «maximiser» la taille des activités dont ils sont responsables (et avec elles, leur pouvoir, réputation, prestige, avantages en nature...) avec les conséquences correspondantes sur le poids des impôts.

Les élus, sous la pression des électeurs, peuvent ne pas mettre en priorité la recherche de gains de productivité dans les services publics, avec le risque de désorganiser ceux-ci ou de provoquer des troubles qui se retourneraient contre les «usagers-électeurs».

Il en résulte un alourdissement du prélèvement fiscal extrait de l'économie, sauf si des contrepois sont institués.

CHAPITRE II.

ELEMENTS DE LA THEORIE MODERNE DE L'IMPOT

I. LA NOTION D'IMPOT

A. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES DE L'IMPOT

1. Définition de l'impôt

La définition doctrinale de l'impôt présente l'impôt comme **une prestation pécuniaire requise des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opèrent par voie d'autorité, un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la réalisation des objectifs fixes par la puissance publique¹.**

2. Les caractéristiques de l'impôt

Ces définitions font apparaître les caractéristiques suivantes de l'impôt :

- l'impôt est une prestation pécuniaire, l'impôt est une prestation en argent
- l'impôt est une prestation requise des membres de la collectivité
- L'impôt est une prestation perçue par voie d'autorité : L'impôt est perçu au moyen de la contrainte par voie de menace. Une série de moyens de coercition et de sanctions ont pour objet de faire pression sur le contribuable, afin de l'obliger à se libérer de la charge fiscale
- l'impôt est une prestation perçue à titre définitif
- l'impôt est perçu sans contrepartie

3. Le Caractère obligatoire de l'impôt

Le trait fondamental de l'impôt est son caractère obligatoire. De tout temps, le pouvoir fiscal a été la manifestation essentielle de la souveraineté de l'Etat ou des collectivités publiques. C'est un droit régalien, signe et attribut de la souveraineté. L'impôt se distingue en cela des revenus du domaine et de l'emprunt, ressources que l'Etat se procure en se comportant, en principe, comme un simple particulier.

B. L'IMPOT ET LES AUTRES PRELEVEMENTS : TAXE , REDEVANCE, PARAFISCALITE

¹ L'impôt peut se définir comme étant un prélèvement forcé opéré par la puissance publique sur le patrimoine des individus en vue de répartir équitablement entre eux le poids des charges publiques.

L'impôt est un prélèvement opéré par puissance publique, mais il n'est pas le seul. Il convient donc de le situer parmi les prélèvements, forcés ou non, et de le distinguer des notions voisines, car des règles juridiques différentes s'appliquent à chaque catégorie de prélèvements. Outre l'impôt, les prélèvements comprennent le prix, la taxe, la redevance, les taxes ou redevances parafiscales.

Ce qui distingue ces prélèvements de l'impôt, c'est l'existence d'une contrepartie : tous constituent, ou peuvent constituer, la contrepartie de certains services rendus aux administrés, alors qu'au contraire, l'impôt se caractérise par son absence de contrepartie. Mais ceci est leur seul point commun.

Du point de vue juridique les prélèvements fiscaux autre que l'impôt ont un régime juridique variable, alors que l'impôt proprement dit est du domaine exclusif de la loi. A noter que le législateur utilise le terme taxe pour désigner un impôt (abus de langage). La Taxe à la consommation, La taxe sur la valeur ajoutée sont en fait des impôts et non des taxes.

1. La taxe et la redevance

La taxe est une rémunération d'un service déterminé et demandé volontairement à l'autorité.

La redevance est « le prix d'un service rendu. Elle n'est due normalement que par ceux qui demandent que ce service soit fourni »(H. Ayadi).

La taxe et la redevance sont, donc, des prélèvements opérés par voie de contrainte sur certains individus au profit des personnes morales de droit public à l'occasion du fonctionnement d'un service public, sans corrélation nécessaire avec le coût du service s'il s'agit d'une taxe, en corrélation avec ce coût s'il s'agit d'une redevance.

Le législateur, distingue entre les deux notions, à partir d'un critère tiré de l'existence ou de l'absence de rapport entre le montant du prélèvement et la valeur du service rendu : il y a redevance quand le rapport existe, taxe quand il n'existe pas.

Il y a redevance lorsqu'il y a équivalence entre le prélèvement et la prestation procurée à l'utilisateur. Il y a taxe lorsque le prélèvement exigé est nettement inférieur (ou supérieur) à la valeur économique du service fourni.

2. La parafiscalité

La parafiscalité regroupe l'ensemble des prélèvements qui, sous des dénominations diverses (taxes, contributions, cotisations...) qui sont opérés au profit de certains organismes publics en vue du financement de la sécurité sociale, des allocations familiales, des congés payés, de fonds de solidarité...

II. LES FONCTIONS MODERNES DE L'IMPOT

A. LES FONCTIONS DE L'IMPOT

Il y a au moins trois raisons pour lesquelles un Etat peut vouloir imposer une taxe ou un impôt. Ces raisons sont d'ordre financier, économique et social

1. La fonction de financement

L'impôt sert d'abord à couvrir les dépenses de l'Etat. Si la seule raison d'imposer des taxes et des impôts est de transférer du secteur privé au secteur public les ressources nécessaires pour couvrir les dépenses et les frais de fonctionnement du gouvernement, le niveau de taxation et la distribution du fardeau fiscal parmi les contribuables doivent être établis de manière à créer le moins de distorsions possibles. La dimension optimale des programmes publics doit refléter la demande des individus pour ces programmes¹.

2. La fonction économique de l'impôt

a- La fonction d'affectation des impôts

La recherche d'un système fiscal neutre présuppose donc que les ressources sont déjà utilisées de façon efficace dans le secteur privé et que le prélèvement des impôts doit perturber le moins possible l'équilibre déjà atteint. Quand ce n'est pas le cas, c'est à dire quand certaines productions ou certaines consommations sont trop ou pas assez développées, des impôts sélectifs peuvent modifier l'affectation des ressources de manière à accroître l'efficacité économique et le bien être général.

Vu sous cet angle, les impôts et les subsides constituent des moyens d'intervention gouvernementaux qui peuvent prendre la place des réglementations difficiles ou impossibles à faire respecter.

b. La fonction de stabilisation des impôts

Afin de favoriser le plein emploi et la stabilité des prix, l'Etat peut faire varier les taxes et les impôts en fonction du niveau général des dépenses dans l'économie. En période de ralentissement économique, une baisse des impôts est susceptible d'accroître les dépenses de consommation, l'épargne et les investissements. Par contre, en période inflationniste, une hausse des taxes et des impôts diminuera la consommation, l'épargne et les investissements.

3- La fonction politique et sociale

¹ Tant que le prix ou la taxe marginale que chacun doit payer dépend de l'évaluation marginale des bénéfices que chacun pense retirer de ces biens et de ces services, il est nécessaire que le dernier dinar payé sous forme de taxe par chaque contribuable fournisse une satisfaction égale à celle procurée par le dernier dinar consacré à l'achat de biens et de services privés. Lorsque cette condition d'efficacité est remplie, l'individu "achète" sur le marché politique des quantités de biens et de services publics jusqu'à ce que son évaluation marginale égale le prix fiscal marginal. Tout comme il achète sur les marchés privés des quantités de biens et de services privés jusqu'à ce que son évaluation marginale de chaque bien et de chaque service soit égal au prix. Quand c'est le cas, le consommateur-contribuable est en équilibre et il consomme à son niveau de revenu, une quantité relative optimale de biens et de services privés et publics.

a . La fonction de redistribution des impôts

Un des objectifs de l'imposition est de modifier la structure des revenus dans la société. Le choix des impôts et taxes doit alors refléter cet objectif indépendamment de l'affectation qui est faite des revenus fiscaux. Dans cette optique, la question clé consiste à se demander qui paie réellement l'impôt? C'est-à-dire qui supporte le fardeau fiscal? Pour répondre à une telle question, il est nécessaire de bien mesurer l'incidence d'une taxe. De même, un impôt progressif sur le revenu des particuliers est de nature à modifier les revenus après impôt à moins que des exemptions et des échappatoires viennent compenser le caractère progressif de l'impôt.

b. La fonction politique de l'impôt

L'impôt est utilisé pour réaliser des objectifs d'ordre politique. Un régime fiscal est l'image d'une politique pratiquée à un moment donnée et d'une conception politique. L'exemple type est celui de l'impôt sur les grandes fortunes instauré en France en 1982, sous un régime de gauche, puis supprimé en 1986, sous un régime de droite, et réinstauré en 1989 sous un régime de gauche.

B. LA CONCILIATION DES DIFFERENTS OBJECTIFS DE L'IMPOT

En définitive, qui veut juger et apprécier un impôt doit l'envisager de ces trois points de vue : financier (aura-t-il un rendement suffisant ?) ; économique (ne troublera-t-il par les circuits économiques ?) ; social (sera-t-il bon et juste ?). La réponse n'est jamais simple, car ces objectifs sont contradictoires et peuvent être source de conflits ainsi un impôt sur les successions à taux progressif très élevé opérera un nivellement des fortunes, ce qui réalise l'objectif social, mais supprimera les rentrées fiscales pour l'avenir, au détriment de l'objectif financier.

C'est pourquoi une conciliation doit être recherchée entre ces objectifs. Établir cette conciliation est précisément l'objet de la politique fiscale, en particulier dans la détermination du taux de l'impôt, avec la distinction entre taux maximum (le plus élevé) et taux optimum (le meilleur)¹.

La recherche du «meilleur» impôt implique donc la solution de problèmes à la fois politiques, économiques, scientifiques et techniques.

V. LES PRINCIPES D'IMPOSITION : les éléments d'appréciation de l'impôt

¹ Selon l'objectif envisagé, l'un et l'autre peuvent : soit coïncider, soit se différencier. Si l'objectif économique ou social prime, il y aura coïncidence ; l'impôt peut être établi à un taux de 100 % sur les tranches qui dépassent un certain seuil, et il y aura alors confiscation ; Si l'objectif financier est recherché par priorité, il faudra déterminer le taux optimum, c'est-à-dire celui qui assure le meilleur rendement, compte tenu de l'évolution de la matière imposable. Plus le taux augmente, en effet, plus la matière imposable diminue ; il faudra donc fixer une limite à la progression du taux, pour un rendement maximum, car au-delà, il y aura soit diminution ou dissimulation de revenu, soit abstention pure et simple du contribuable, celui-ci renonçant à faire des efforts pour l'acquiescer, sachant qu'il sera absorbé par l'impôt.

En vertu de quels critères évalue-t-on les impôts ? Ou encore lorsqu'il est nécessaire de prélever des fonds, comment choisir entre les différentes formes de taxes et d'impôts ? Selon Adam Smith¹, tout impôt se doit d'être "*équitable, certaine, simple et peu coûteuse à prélever*". En somme, **l'impôt doit être juste et efficace**.

A- LE PRINCIPE DE L'EQUITE

1. L'équité horizontale et verticale:

Le principe de la capacité de payer une première forme de justice fiscale stipule que les personnes qui sont placées dans des structures économiques identiques doivent supporter un fardeau fiscal identique (**sacrifice égal**).

2. Le principe de l'imposition selon les avantages reçus:

Une deuxième interprétation du principe d'équité consiste à fixer les impôts en fonction des avantages que chacun tire des dépenses publiques.

3. Le principe de l'équité et la répartition des dépenses publiques:

Tout fardeau fiscal net doit tenir compte des deux volets du budget de l'Etat. En effet, la répartition des taxes doit être comparée à la répartition des dépenses publiques afin d'établir si un individu est traité de façon équitable par les pouvoirs publics.

Une répartition équitable de la taxation présuppose que les services dispensés par le gouvernement sont équitablement répartis dans la population. Si les dépenses publiques ne sont pas des dépenses qui profitent à l'ensemble de la population, le principe de l'équité fiscale peut signifier que les taux d'imposition devraient être établis en fonction des avantages reçus.

B- LE PRINCIPE DE LA CERTITUDE

Tout contribuable doit être en mesure de prévoir d'avance, de façon précise et certaine, ses obligations fiscales. Les taux d'imposition doivent donc être connus. Ils doivent être stables et précis, de sorte que le montant des impôts à payer par chacun ne dépende guère du pouvoir discrétionnaire des fonctionnaires du Ministère des Finances.

Le contribuable peut d'autant plus établir facilement son fardeau fiscal total, et prendre les décisions économiques et politiques appropriées, que les impôts qu'on lui demande de payer sont visibles plutôt que cachés. Ainsi, en fonction de ce principe, une taxe de vente à la consommation est préférable à une taxe de production au niveau du manufacturier, et un impôt sur le revenu des particuliers est préférable à un impôt sur les profits des sociétés industrielles et commerciales.

¹ Adam Smith Dans son livre, "La Richesse des Nations"

C- LE PRINCIPE DE LA SIMPLICITE ET DE LA CONVENANCE

Un système fiscal est un système où les impôts sont prélevés en perturbant le moins possible l'économie. Plus les lois et les réglementations fiscales sont compliquées, plus il coûte au contribuable de se conformer à ses obligations fiscales. Le coût réel des taxes pour les contribuables est supérieur au revenu perçu par l'Etat lorsque le système d'imposition est trop complexe. De même, une taxe doit être perçue à un moment et d'une manière qui incommode le moins possible le contribuable. A titre d'exemple, le prélèvement de l'impôt sur le revenu des particuliers à la source présente l'avantage d'éviter au contribuable le besoin d'accumuler de forts montants d'impôts en fin d'année ou celui d'emprunter pour s'acquitter de sa dette fiscale. Par contre, un prélèvement automatique des impôts peut créer une illusion de taxation sans douleur et diminuer ainsi la perception qu'a le contribuable de son fardeau fiscal réel.

D- LE PRINCIPE DE L'ECONOMIE FISCALE

Tout impôt doit être adapté à l'objectif poursuivi et doit l'atteindre au moindre coût. De même, le rapport du coût de perception d'un impôt sur son rendement doit être maintenu au niveau minimum. Ceci signifie que l'Etat est bien avisé d'annuler les impôts coûteux à percevoir et de concentrer l'effort fiscal sur des types d'imposition facilement applicables.

CHAPITRE III.

ÉLÉMENTS DE TECHNIQUE FISCALE

I. ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'IMPÔT

Nous pouvons cerner les éléments constitutifs de l'impôt à partir de la définition suivante : tout impôt atteint une matière imposable en la personne d'un contribuable à l'occasion d'un événement ou d'une situation qui constitue le fait générateur du dit impôt.

A. LA MATIÈRE IMPOSABLE

1. Définition

La matière imposable est l'élément ou la richesse économique dans lesquels l'impôt prend directement sa source.

La matière imposable est très diversifiée, il peut s'agir des biens meubles, des biens immeubles, des services, des revenus...

2. La recherche de la matière imposable

La matière imposable peut être identifier en adoptant l'un des deux procédés suivants :

a. Le procédé de recensement :

Selon ce procédé, c'est l'administration qui procède elle-même à rechercher la matière imposable en se déplaçant sur les lieux du contribuable (procédé pratiquement absent en Tunisie)

b. Le procédé de la déclaration

Dans ce cas c'est le contribuable lui-même qui procède à la déclaration de la matière imposable. Le défaut de déclaration, la déclaration de bonne ou de mauvaise foi engage la responsabilité du contribuable et entraîne le paiement du principal de l'impôt majoré d'une pénalité.

B. LA BASE IMPOSABLE OU L'ASSIETTE

Elle consiste à identifier la quantité ou le montant chiffré de la matière à imposer. Il convient de nuancer la confusion qui pourrait exister entre la matière imposable et la base imposable qu'on appelle également assiette fiscale.

La base imposable peut être définie comme étant le montant chiffré relatif à l'élément sur lequel repose l'impôt (exemple : un bien meuble étant la matière imposable à la TVA, la base imposable étant le prix de vente).

Deux procédés peuvent être tenus pour déterminer la matière imposable

1. Le dénombrement physique

Le fait de compter ou de mesurer la matière imposable afin de calculer l'impôt à payer. C'est le cas par exemple de l'impôt agricole dû sur le bétail ou le contribuable est tenu de compter le nombre de tête dont il dispose afin d'asseoir l'impôt.

2. L'évaluation de l'assiette :

il y a l'évaluation directe (le système déclaratif) et l'évaluation indirecte (l'évaluation indiciaire et l'évaluation administrative) (voir Page 21)

C. LA PERSONNE IMPOSABLE

La personne imposable sur laquelle pèse la charge fiscale et qui procède au paiement de l'impôt.

Il existe plusieurs vocables qui désignent la personne imposable (l'assujetti, le redevable, le contribuable...).

Indépendamment de la dénomination qu'on peut attribuer à la personne imposable, il faut distinguer entre quelques notions fondamentales : la personne imposable de droit, la personne imposable de fait, le collecteur d'impôt.

- La personne imposable de droit est celle qui est définie expressément par le législateur
- La personne imposable de fait est celle qui supporte effectivement l'impôt
- Le collecteur d'impôt est la personne qui procède à la collecte de l'impôt à la place de l'administration et qu'elle verse par la suite.

D. LE FAIT GÉNÉRATEUR

Le fait générateur est le phénomène, l'événement, l'opération, l'acte, ... ou la situation juridique qui fait naître ou créer la dette fiscale.

Le fait générateur engendre l'impôt sans le rendre exigible. L'exigibilité de l'impôt est le droit qui fait valoir le Trésor à partir d'un moment déterminé auprès du redevable pour obtenir le paiement immédiat de l'impôt.

La détermination précise du fait générateur présente un intérêt évident et important. Elle permet d'apprécier la nature de l'impôt et la loi applicable dans le temps et dans l'espace.

1. **Le fait générateur définit le champ d'application de l'impôt** : la nature de l'impôt est souvent fonction du fait générateur.

2. **Le fait générateur détermine le champ d'application de la loi dans l'espace** : c'est ainsi qu'il permet de préciser et de limiter la territorialité de l'impôt. On peut savoir dans quel territoire l'impôt est appliqué.
3. **Le fait générateur détermine l'application de la loi dans le temps** : la connaissance du fait générateur fixe la date à laquelle il convient de se placer pour déterminer la législation applicable relative aux modalités d'assiette et des tarifs de recouvrement. Les impôts ultérieurs soit au titre d'une imposition volontaire, soit au titre d'une déclaration volontaire ou d'une taxation d'office doivent établir d'après la législation en vigueur au moment du fait générateur

II. LES OPERATIONS D'ASSIETTE, DE LIQUIDATION ET DE RECOUVREMENT

La technique fiscale est l'étude des procédés d'établissement de l'impôt, procédés qui permettent de l'aménager et de l'agencer au mieux des impératifs de justice et de rendement. Trois problèmes, en particulier, doivent être résolus pour qu'un impôt puisse être élaboré sur quoi doit-il porter ? Ceci soulève la question de l'assiette de l'impôt; comment doit-il être calculé ? C'est le problème de la liquidation de l'impôt; comment doit-il être perçu ? C'est la question du recouvrement de l'impôt.

A. L'ASSIETTE DE L'IMPOT

Asseoir l'impôt, c'est déterminer ses bases, son fait générateur, rechercher et décider quelle sera la matière sur laquelle l'impôt sera établi et donc, indirectement au moins, définir, sur un plan catégoriel, qui sera contribuable. Puisque l'impôt est établi par la loi, c'est du législateur que relève la solution de tels problèmes.

Dans le cadre de l'assiette de l'impôt, deux questions doivent être posées. Une question de fond : quelle matière sera choisie ? Ce qui pose le problème de la détermination de la matière imposable. Une question de forme : quels moyens seront retenus pour atteindre cette matière ? Ce qui soulève le problème de l'évaluation de la matière imposable.

1. choix de la matière imposable

a. Impôt unique ou impôts multiples

Plutôt que de multiplier les impôts, ne vaudrait-il pas mieux en établir un seul, qui atteigne une matière judicieusement choisie, ce qui libérerait les autres formes de richesse ou d'activités ? Périodiquement, certains ont proposé une telle solution.

Si l'impôt unique présente certains avantages (simplicité, diminution des frais de recouvrement, possibilité pour chacun de savoir exactement ce qu'il doit et de vérifier son imposition), ses inconvénients c'est qu'il ne réalise pas une meilleure justice fiscale et il manque de productivité. Donc tout impôt doit prendre place dans un

«système fiscal », qui est l'ensemble des impôts appliqués à un moment donné dans un État déterminé.

b. Impôt sur les personnes et impôt sur les biens

La matière imposable sera-t-elle constituée par des personnes ou par les biens ? L'impôt sur la personne ou capitation est celui auquel les individus sont astreints à raison de leur seule existence physique. Cette fiscalité comporte le maximum d'injustice. C'est pourquoi la capitation est totalement abandonnée actuellement.

c. Impôt sur le capital, impôt sur le revenu, ou impôt sur la dépense

Tout impôt est un prélèvement sur la richesse, mais celle-ci peut revêtir plusieurs formes quand il frappe la richesse à sa source, il s'agit de l'impôt sur le revenu¹, ou du produit d'un capital quand il frappe la richesse constituée, acquise, stabilisée, c'est-à-dire le patrimoine, il s'agit de *l'impôt sur le capital*; quand il frappe la richesse au moment où elle quitte le patrimoine du contribuable, ce qui se manifeste par une dépense, il s'agit de *l'impôt sur la consommation* ou sur la dépense.

d. Impôt analytique ou impôt synthétique

- L'impôt analytique est modulé selon la catégorie des revenus. Ceci implique que chaque catégorie de revenu supporte un impôt bien déterminé.
- L'impôt synthétique est constitué par un impôt général sur le revenu, ce qui implique que le revenu global constitue la base de l'impôt

2. Evaluation de la matière imposable

Deux procédés généraux d'évaluation peuvent être utilisés l'un, l'évaluation automatique, est assez approximatif, l'autre, l'évaluation directe (ou réelle) et plus précis.

a. L'évaluation automatique

1°/ la méthode indiciaire :

Ce procédé consiste à fixer la valeur de la matière imposable par référence à un indice, un signe apparent et extérieur, visible et facile à observer, qui renseigne avec une approximation sur la matière imposable.

¹ le revenu étant la richesse qui se renouvelle périodiquement ou est en cours d'acquisition, cette richesse provenant de l'exercice d'une activité ou d'un travail

Cette méthode qui se caractérise par la simplicité est utilisée pour détecter les contribuables qui minimisent leur revenu. Le recours aux signes extérieurs de richesse (automobiles, avions, bateaux, chevaux de course, employés de maison...) permet au fisc de déterminer un revenu minimal à certains contribuables qui, pour des raisons diverses, ou bien ne déclarent aucun revenu, ou bien font état de revenus symboliques, en dépit d'un train de vie très élevé.

2°/ La méthode forfaitaire :

Le forfait, défini généralement comme une «somme fixée à l'avance d'une manière invariable », est en droit fiscal un procédé qui permet à l'administration d'évaluer la matière imposable à partir d'un élément connu et considéré comme entretenant un rapport étroit et constant avec la matière imposable.

On distingue le forfait légal et le forfait conventionnel :

- **Le forfait légal** : La loi elle-même fixe le revenu, à partir de certaines données, créant ainsi une présomption de productivité qu'elle attache à ces données.
- **forfait conventionnel**. Sa fixation est le résultat d'une entente entre le fisc et le contribuable, après discussion.

Le forfait est assez approximatif, mais l'opinion lui reste attachée, car il constitue en général un régime de faveur. L'évaluation est inférieure à la réalité de la matière imposable.

Le forfait permet à l'administration d'éviter des coûts administratifs exorbitants qu'exigent le contrôle de certaines activités (le mécanicien, l'alimentation générale, le coiffeur...)

b. L'évaluation réelle

Cette méthode consiste à déterminer la valeur exacte de la matière imposable. Cette évaluation peut être le fait ou bien de l'administration elle-même ou bien de contribuables, au moyen de déclarations.

1°/ L'évaluation administrative :

Exceptionnelle, elle intervient dans deux hypothèses seulement d'une part pour l'évaluation des bénéfices des contribuables en vérification ; d'autre part en matière de taxation d'office l'absence de déclaration, la non-coopération du contribuable avec l'administration, le refus du contribuable des résultats de la vérification, et enfin dans le cas où l'administration essaierait d'éviter la prescription.

2°/ La déclaration :

Le système déclaratif consiste à laisser aux contribuables la liberté de procéder à la déclaration de leurs revenus et à l'administration le droit de regard et de contrôle de cette déclaration. L'efficacité de ce système repose sur la sincérité et le civisme des

contribuables et à une condamnation de la fraude et des fraudeurs dans l'opinion publique.

La déclaration peut être faite soit par le contribuable lui-même (**déclaration par le contribuable**), soit par des tiers (**déclaration par des tiers**). Le danger de fraude est grandement atténué lorsqu'on a recours au système de la déclaration par un tiers. Ces derniers pouvant avoir tout intérêt à faire une déclaration exacte, dans la mesure par exemple où les sommes déclarées pour le compte des contribuables viendront en déduction de leur propre revenu imposable. L'administration dispose alors d'un moyen de contrôle parfait, faisant des tiers ses collaborateurs forcés.

Dans le cas du procédé de la **retenue à la source**, l'intervention du tiers est étendue au prélèvement de l'impôt. Au moment où il paye une somme imposable (salaire, valeur mobilière), le tiers retient l'impôt et le verse directement à l'Etat.

B. LE CALCUL (OU LIQUIDATION) DE L'IMPOT

Calculer - ou, selon l'expression consacrée, liquider - un impôt consiste à appliquer à la matière imposable le taux légal de l'impôt. La liquidation pose donc le problème du choix du tarif à appliquer sur le plan économique, financier et social¹.

La liquidation de l'impôt suppose que soient définie le fait générateur et les modalités de taxation.

1. Le fait générateur

Le fait générateur est le fait matériel ou acte juridique qui donne naissance à la dette fiscale. Le fait générateur détermine les éléments de l'imposition, le régime applicable à la liquidation et le poids de départ de certaines prescriptions.

2. Les modalités de taxation

a. Impôt de répartition ou impôt de quotité

Il y a impôt de répartition lorsque la loi fixe à l'avance son rendement total pour l'ensemble du territoire et qu'ensuite interviennent des partages successifs entre les différentes circonscriptions, par la fixation de contingents de répartition, jusqu'à la plus petite unité territoriale, où l'impôt est alors partagé entre les contribuables, en fonction des éléments imposables.

Ce procédé a peu à peu disparu cédant le pas à l'impôt de quotité. Dans ce cas ce n'est pas le rendement mais le taux de l'impôt qui est fixé à l'avance.

¹ Il faut déterminer un taux qui permette un rendement maximum sans nuire à l'économie, par un aménagement de la pression fiscale en fonction de la productivité ; mais à cet objectif économique doit s'ajouter un impératif de justice.

b. Impôt réel ou impôt personnel

L'impôt réel est celui qui atteint la matière imposable en elle-même, sans que soit prise en compte la personnalité du contribuable. Est imposée une chose, un objet considéré comme une unité imposable, dans sa nature et sa quantité : automobile, terrain, maison, litre d'alcool, acte juridique... Que le bien appartienne à un célibataire ou à un chef de famille, à un contribuable modeste ou fortuné, l'imposition sera identique. Au contraire, l'impôt personnel adapte la charge fiscale au cas particulier de chacun. Au point de départ, comme pour l'imposition réelle, c'est la matière imposable qui est considérée, mais on y apporte ensuite des modifications, c'est-à-dire des atténuations ou des aggravations, suivant la situation sociale, et surtout la situation de famille du contribuable. La matière imposable est appréhendée à travers le contribuable et rectifiée en conséquence. Nombreuses et diversifiées sont de nos jours les formes de la personnalisation : on cite la progressivité des taux, la discrimination dans les tarifs, la situation et charges de famille, la déduction des frais professionnels, les abattements à la base...

3. Les divers procédés de la personnalisation

a. Impôt proportionnel ou impôt progressif

Alors que l'impôt proportionnel soumet la matière imposable à un taux constant, l'impôt progressif la frappe à un taux qui augmente avec la quantité de matière imposable ; le taux s'élève au fur et à mesure que croissent les revenus à atteindre. On distingue la progressivité globale et la progressivité par tranche.

b. Unicité ou multiplicité des tarifs : la discrimination

Discriminer, c'est appliquer des tarifs différentiels à des matières imposables égales à quantité mais d'origine différente. Comme la progressivité, la discrimination a pour objet d'imposer plus lourdement certains contribuables, mais la progressivité demande plus à ceux qui ont davantage de revenus, alors que la discrimination demande plus à ceux qui ont une certaine espèce de revenus. La progressivité porte sur la quantité, la discrimination sur la qualité de la matière imposable. L'une comme l'autre procède de la justice fiscale, et en particulier de l'idée selon laquelle chacun doit être imposé selon ses capacités contributives or celles-ci ne dépendent pas seulement de la quantité de richesse, mais aussi de la nature, de la forme et des caractères de cette richesse.

Ainsi, en matière de revenus, doit-on distinguer les revenus du capital (terre, immeubles, valeurs) des revenus du travail qui présentent un caractère plus précaire et sont moins aisés à réaliser. Doit-on distinguer entre le revenu des personnes physiques et celui des personnes morales.

Une autre discrimination peut être fondée sur la possibilité qu'ont certains contribuables de dissimuler une partie de leurs ressources : une réduction de tarif sera accordée à ceux qui ne peuvent pas frauder (salariés).

En ce qui concerne les impôts sur la dépense, la discrimination sera fondée sur la nature des produits : les produits de luxe seront frappés d'un taux bien plus élevé que les produits de première nécessité¹.

C. LE PAIEMENT (OU RECOUVREMENT) DE L'IMPOT

Le recouvrement est l'ensemble des procédures financières par le quelles l'impôt passe du patrimoine du contribuable dans les caisses du trésor Public.

1. Principes généraux

_n distingue plusieurs procédés pour obtenir le paiement de l'impôt :

a. Impôt en argent ou impôt en nature

Le paiement de l'impôt en nature est actuellement aboli. L'impôt est une prestation pécuniaire. Il est versé au comptable publique en espèce.

b. impôt en régie ou impôt à ferme

Alors que le système de la régie consiste à confier le recouvrement de l'impôt aux agents de l'Etat, ou des personnes publiques, dans celui de la ferme, l'Etat laisse la levée de l'impôt à un particulier ou à une compagnie, moyennant un prix réglé à forfait. La ferme fut totalement abandonnée. Aujourd'hui, tous les impôts sont recouverts par des fonctionnaires ou agents publics.

c. Droits au comptant ou droits constatés

Il y a droit au comptant lorsque la recherche de la matière imposable et le paiement de l'impôt sont simultanés assiette, liquidation et recouvrement étant concomitants, une seule et même administration est en principe compétente. *Les droits* sont appelés «constatés» au contraire, lorsqu'il y a décalage dans l'établissement de l'impôt, entre les deux premières phases (assiette et liquidation) et la troisième (recouvrement). Ce cas, consacre l'application de la règle budgétaire de la séparation entre les ordonnateurs et les comptables.

d. Impôt spécifique ou impôt ad valorem

L'impôt spécifique est celui qui porte sur l'unité matérielle du produit frappé, unité définie en poids, volume, surface, nombre... L'impôt *ad valorem*, d'application plus

¹ Par exemple, en matière de T.V.A. 29 % pour les uns, 6 % pour les autres.

générale, atteint la matière imposable non dans son unité, mais dans sa valeur tout entière ; Il se traduit par un pourcentage de cette valeur.

2. Procédures de recouvrements

Les comptables publics ont le monopole du recouvrement des impôts ; Dès qu'ils ont en charge l'impôt, ils sont personnellement et pécuniairement responsable de son recouvrement.

III. CLASSIFICATION DES IMPOTS

A. CLASSIFICATION DES IMPOTS D'APRES LES MODES D'ASSIETTE, DE LIQUIDATION ET DE RECOUVREMENT

1. Classification d'après le mode d'assiette

a. D'après la base d'imposition

- **En fonction de la personnalité du contribuable** (en général son état civil ou sa profession). On définit l'impôt personnel l'impôt qui tient compte de la personnalité du contribuable (IRPP et IS) et l'impôt réel l'impôt qui ne tient compte que de la matière imposable (TVA, DD).
- **En fonction des services rendus par l'administration** : On distingue entre impôt, taxe, redevance, parafiscalité. Un impôt proprement est un prélèvement sans contrepartie. Une redevance, est un prélèvement avec contrepartie et dont le prix payé est équivalent au coût du service rendu. Une taxe est prélèvement avec contrepartie et dont le prix payé n'a aucune corrélation avec le coût du service rendu.
- **En fonction de la richesse du contribuable** : Dans ce cas on classe les impôts selon les capacités contributives du contribuable. Ces capacités peuvent être déterminées en fonction du capital (impôt sur la richesse accumulée : droit de succession, impôt sur les plus-values...), en fonction du revenu (impôt sur la richesse au moment de son acquisition : impôt sur le revenu : IRPP, IS...) et en fonction de la consommation (impôt sur la richesse dépensée : TVA, DC, DD...).

b. D'après le mode d'évaluation de la base imposable

- **Evaluation automatique** : On distingue la **méthode indiciaire** (signes extérieurs de richesse) et la **méthode forfaitaire** (régime forfaitaire dans l'IR).
- **Déclaration du contribuable** : Le système déclaratif constitue le mode le plus fréquent. La déclaration peut être effectuée par le contribuable lui-même (fonction libérale, société...) ou par des tiers (l'employeur...). L'administration a des moyens de contrôle des déclarations, ceci étant la contrepartie du système déclaratif.

2. Classification d'après le mode de calcul de l'impôt

- a. **Impôt de répartition** : les besoins de la collectivité sont satisfaits par une répartition entre tous les contribuables de la charge fiscale. C'est le cas de quelques impôts locaux.
- b. **Impôt de quotité** : un barème est fixé, établi de façon à couvrir largement les dépenses de la collectivité. C'est le cas de la plupart des impôts. On distingue deux modes d'imposition : **impôt proportionnel** (même taux à toute la matière imposable) et **impôt progressif** (le taux augmente au fur et à mesure que la valeur de la matière imposable augmente). On distingue **l'impôt à progressivité global** (un taux qui augmente avec la matière imposable frappe la totalité de cette matière) et **l'impôt à progressivité par tranches** (La matière imposable est divisée en tranches auxquelles on applique un taux propre). La progressivité cherche à assurer un égal sacrifice devant l'impôt.

3. Classification selon le mode de recouvrement

a. Selon le mode de paiement

- **Impôt payable en numéraire** : c'est le cas le plus fréquent
- **Impôt payable par compensation** : Si une somme a été payée en trop à propos d'un impôt, elle peut venir diminuer un autre impôt.
- **Impôt payable en nature** : C'est le cas dans la fiscalité beylicale.

b. Selon l'époque de règlement

- **Paiement comptant**
- **Paiement différé**. l'Etat fait crédit moyennant paiement d'un intérêt. (Ex. Paiement des impôts dus à la suite d'un redressement fiscal par obligations cautionnées.
- **Paiement anticipé**. Versement d'acomptes provisionnels.

B . CLASSIFICATION DES IMPOTS EN IMPOT DIRECT ET IMPOT INDIRECT

Classification fondamentale, dans la mesure où elle concerne à la fois l'assiette, la liquidation, le recouvrement, le régime juridique et même le contentieux de l'impôt. Selon la nature du critère retenu, plusieurs définitions peuvent être proposées.

1. **La définition administrative** : Selon que l'impôt serait perçu par l'Administration des Contributions Directes ou celle des Contributions Indirectes, il serait qualifié de direct dans le premier cas, d'indirect dans le second. Cette distinction est formelle et purement administrative.

2. **La définition technique** : elle est basée sur les données mêmes de l'imposition, c'est-à-dire la matière imposable. L'impôt direct est un impôt permanent, dont le fait générateur tombe à date fixe et qui frappe périodiquement la matière imposable. Il

atteint la richesse en soi, qu'elle soit acquise ou en voie d'acquisition. L'impôt indirect, au contraire, est un impôt intermittent, atteignant des faits accidentels ou imprévisibles, dont la date de survenance échappe au législateur (production, achats, ventes, échanges).

Satisfaisant sur le plan théorique, ce critère se révèle d'application très délicate, car dans la pratique, la distinction entre ce qui est intermittent et ce qui est périodique est plutôt obscure, tous les revenus pouvant être à la limite, considérés comme intermittents.

3. **La définition économique** : L'impôt direct est celui qui est supporté définitivement par le contribuable lui-même ; l'impôt indirect est celui qui peut être répercuté par le contribuable sur une autre personne (sur le prix de vente par exemple). Le contribuable n'est alors qu'un intermédiaire qui le rejette sur d'autres. Cette théorie est fondée sur le phénomène de l'incidence de l'impôt (la répercussion de l'impôt).

Un tel critère s'avère cependant inapplicable en pratique car, en l'état actuel des données économiques, il est impossible de disposer d'informations précises sur la répartition et la répercussion de l'impôt.

4. **La définition juridique** : L'impôt direct est celui qui est ou peut être perçu par voie de rôle nominatif, c'est-à-dire un acte juridique, un document par lequel l'autorité fiscale décide des éléments d'assiette et de liquidation d'un impôt pour un contribuable nommément désigné ; il s'agit donc d'un titre en vertu duquel l'administration poursuit le recouvrement. Au contraire, l'impôt indirect est celui, quel que soit son objet, qui est perçu sans rôle nominatif.

On peut dire que l'impôt direct est celui que le contribuable doit directement acquitter sur ses revenus ou sur son patrimoine. L'impôt indirect est un impôt intermittent qui atteint les opérations et actes se rapportant à la richesse (consommation, dépense, production). L'impôt indirect se caractérise par une dissociation entre le redevable légal (industriel, commerçant,...) et le redevable réel (consommateur) qui supporte la charge effectivement.

Les impôts directs frappent les personnes, les impôts indirects frappent des choses.

CHAPITRE IV.

LES FONDEMENTS JURIDIQUES DE L'IMPOT

L'analyse des fondements juridiques de l'impôt nous conduit à aborder trois questions importantes : les sources du Droit fiscal, l'application territoriale de la loi fiscale et l'application de la loi fiscale dans le temps.

I. LES SOURCES DU DROIT FISCAL

Le droit fiscal tunisien se caractérise par l'extrême diversité de ses sources et par l'éparpillement de ces mêmes sources.

A. LES SOURCES PRINCIPALES

1. La Constitution

L'obligation fiscale est prévue par la constitution tunisienne. En effet l'art 16 de la constitution tunisienne du 1er juin 1959 dispose que "**le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constituent un devoir pour chaque personne.**"

De même l'art 34 de la constitution prévoit que sont prises sous forme de lois les textes relatifs "à l'assiette et aux taux des impôts au profit de l'Etat, sauf délégation accordée au Président de la République par les lois de finances et les lois fiscales".

2. Les conventions internationales

Les conventions internationales dûment approuvées par la Chambre des Députés, céd ratifiées ont une force supérieure à celle des lois.

Il existe des conventions fiscales internationales dont l'objet est purement fiscal (les conventions relatives à la prévention de la double imposition) et des conventions qui comportent, entre autres, quelques dispositions fiscales.

3. La loi

Par loi, il faut entendre tout acte voté par la Chambre des Députés selon la procédure prévue par la constitution et le règlement intérieur de la Chambre des Députés.

Il appartient à la loi de définir l'assiette et le taux de l'impôt (le Code de la fiscalité local, le code de l'IRPP et de l'IS, le code des incitations aux investissements...etc.). Cependant le chef de l'exécutif peut intervenir pour déterminer les modalités de recouvrement des impôts.

D'autre part, les impôts au profit des organismes autres que l'Etat sont souvent du domaine du pouvoir réglementaire.

4. Les actes réglementaires

En matière fiscale, les autorités détenant le pouvoir réglementaire sont, à titre principal, le Président de la République et accessoirement le Premier Ministre et le Ministre des Finances ainsi que les autorités délibérantes des collectivités locales.

Le Président de la République exerce un pouvoir réglementaire général et ce, en vertu de l'article 53 de la constitution. La loi fiscale, plus que toute autre loi, nécessite l'adoption des mesures d'application prenant la forme de décret sauf si la loi spécifie l'intervention d'arrêtés ministériels¹.

B. LES SOURCES SUBSIDIAIRES

1. Les principes généraux du droit

Ce sont les règles de droit non écrites qui s'imposent aux autorités administratives tant qu'elles n'ont pas été contredites par une disposition législative. Parmi ces principes en matière fiscale on peut signaler le principe de l'égalité devant la loi d'impôt, la non-rétroactivité des actes administratifs, la non-rétroactivité de la loi pénale fiscale...

2. La jurisprudence

La jurisprudence ne constitue pas une source de droit en matière fiscale et ce, en raison du caractère légal de l'impôt, de la mobilité de la législation fiscale et du partage du contentieux fiscal entre le Tribunal Administratif et les juridictions judiciaires. Néanmoins, la jurisprudence participe à la création de la règle de droit par le seul fait qu'elle applique la loi, l'interprète et éventuellement la complète.

3. La doctrine administrative

La doctrine administrative est l'ensemble des notes, circulaires, instructions et documents administratifs ayant pour but d'expliquer, de commenter et surtout d'interpréter les dispositions fiscales. La fonction interprétative de l'administration fiscale est particulièrement importante et ce, en raison des incidences financières immédiates de l'interprétation adoptée et la complexité de la matière fiscale².

¹ Mais ce qui est spécifique à la fiscalité c'est la délégation permanente du pouvoir fiscal que la Chambre des Députés est autorisée à accorder au Président de la République. Ce dernier peut bénéficier d'une délégation (art 34 de la Constitution).

² D'ailleurs l'administration fiscale procède à l'interprétation de certains textes de sa propre initiative pour clarifier un point de droit. Cette interprétation destinée aux agents du fisc est diffusée par le bulletin officiel des douanes et des impôts (BODI).

L'administration peut également donner une interprétation à la demande du contribuable

La source principale du droit fiscal tunisien reste incontestablement la loi. L'impôt reste un domaine réservé au législateur d'où le principe de légalité fiscale au sens strict c'est-à-dire conformité à la loi fiscale.

II. L'APPLICATION TERRITORIALE DE LA LOI FISCALE

A. LE PRINCIPE DE LA TERRITORIALITE DE LA LOI FISCALE

Le principe de la territorialité de la loi fiscale rend cette loi exécutoire sur tout le territoire. La loi oblige tous ceux qui habitent sur le territoire et régie tous les biens meubles et immeubles qui se trouvent sur le territoire de l'Etat. L'application de loi s'arrête donc à la frontière de l'Etat.

En vertu du principe de la territorialité, l'Etat peut soumettre à l'impôt les personnes et les biens ayant avec son territoire un lien réel, c'est-à-dire que les personnes y soient situées, soit que les activités y soient exercées à une phase quelconque de leur processus, soit que les revenus y soient produits, appropriés ou dépensés.

La mise en œuvre de la territorialité est assurée selon deux critères : le critère personnel et le critère réel.

- Pour les impôts réels l'imposition est généralement rattachée à l'idée de la source c'est-à-dire de l'origine ou de l'emplacement territorial de la matière imposable. L'imposition est établie dans l'Etat où le bien situé, l'activité exercée, les revenus réalisés.

- Pour les impôts personnels globaux comme l'impôt sur le revenu c'est habituellement le critère du domicile fiscal qui est retenu. Le domicile fiscal résulte de la durée de séjour dans le pays considéré (plus de six mois) et (ou) de la localisation des intérêts économiques du contribuable.

B. LES EXCEPTIONS A L'APPLICATION TERRITORIALE DES LOIS FISCALES

1. Les conventions internationales de la non double imposition

La nationalité joue en général un rôle secondaire pour l'application de la loi fiscale en vertu de la règle de l'assimilation de l'étranger au national, laquelle découle du principe de territorialité de la loi fiscale.

Mais en pratique deux Etats peuvent asseoir leur juridiction fiscale en matière d'impôt personnel sur deux critères différents le domicile pour l'un et la nationalité pour l'autre. La conséquence est que cette personne sera doublement imposée.

Il y a double imposition internationale quand «une même matière imposable imputable à un même contribuable, au titre d'une même période, se trouve imposée par plusieurs juridictions fiscales nationales de sorte que la charge fiscale supportée est nettement supérieure à celle qui aurait résulté de l'intervention d'une seule juridiction fiscale » (H.Ayadi)

Le phénomène de la double imposition a été perçu comme un obstacle au développement des échanges économiques internationaux. Ainsi des Conventions internationales ont été signées entre Etat dont le but est d'éviter la double Imposition. La suppression de la double imposition a pour finalité de promouvoir les relations économiques internationales (REI).

2. Les immunités territoriales

- **Les zones franches** se caractérisent par une sorte "d'extra-territorialité douanière qui fait échapper les marchandises entrant sur leur sol à l'application de la loi commune. Il s'agit donc **d'une immunité fiscale dans une zone** circonscrite et exceptée du territoire fiscal.
- On peut signaler comme application des immunités territoriales **le système de l'entrepôt** ou de **l'admission temporaire** qui soustrait à la loi fiscale les marchandises reçues en transit dans certains ports ou gares ou dépôt appropriés. A ce titre, un matériel destiné exclusivement à une exposition par exemple peut bénéficier de l'admission temporaire.

3. Les immunités diplomatiques

Elles constituent une autre exception à l'application territoriale des lois fiscales. La pratique internationale admet à titre de réciprocité que les résidences diplomatiques bénéficient d'une exonération fiscale.

III. L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE DANS LE TEMPS

La règle de l'annualité du budget posée par le droit budgétaire et **la règle de l'annualité de l'impôt** sont étroitement liées puisque la perception de l'impôt doit être autorisée chaque année par le budget.

La loi fiscale, comme toute autre loi, entre en vigueur après sa publication au J.O.R.T.

D'autre part, la loi fiscale comme toute autre loi n'est pas rétroactive. Néanmoins, la loi fiscale s'applique immédiatement non seulement aux situations prévues et qui naîtront à partir de ce moment, mais encore aux situations existantes au moment de l'adoption de la loi fiscale. C'est le problème du champ d'application dans le temps de la loi fiscale.

L'application immédiate de la loi fiscale heurte un autre principe de droit fiscal selon lequel la loi applicable est celle en vigueur lors du fait générateur de l'impôt. Cette difficulté est d'autant plus importante qu'elle soulève une question d'ordre public (le problème du champ d'application) que le juge est tenu de soulever d'office.

La solution à ce problème varie selon qu'il s'agit de l'établissement de l'impôt ou son recouvrement ou qu'il s'agit aussi d'une loi de procédure.

A. LA DETERMINATION DANS LE TEMPS DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT

La loi applicable en matière d'assiette de l'impôt est celle en vigueur à la date du fait générateur, c'est-à-dire de l'acte ou de l'événement qui fait naître la dette fiscale. La non-rétroactivité de la loi s'oppose à ce qu'on applique une disposition nouvelle à un impôt dont le fait générateur est antérieur à l'entrée en vigueur de cette loi. Toutefois la détermination du fait générateur n'est toujours pas aisée à faire.

1. **En matière d'impôts indirects** le fait générateur a un caractère objectif : franchissement des frontières, livraison d'une marchandise, transfert de propriété,... Dans ces conditions, il faut appliquer la loi en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur. Ce dernier détermine la nature et la valeur du bien objet de taxation.

2. **En matière d'impôts directs**, le problème est plus complexe. S'agissant de l'impôt sur le revenu, le décalage entre l'année de réalisation et l'année de déclaration pose des difficultés. Le droit tunisien a progressivement consacré la solution de l'année d'imposition (La loi de la réforme des impôts directs a signalé la date de l'entrée en vigueur de la réforme : les déclarations de revenu effectuées à partir de 1989 pour les revenus réalisés en 1988).

B. L'APPLICATION DANS LE TEMPS DE LA LOI DE PROCEDURE

Les lois relatives à la procédure fiscale sont celles ayant pour objet l'établissement de l'impôt, du contrôle, de consultation d'organisme,...

Concernant ces lois, la jurisprudence française a décidé que les lois de procédure fiscale s'appliquent immédiatement aux situations encours.

En Tunisie, la loi est muette sur ce point. Toutefois, la réforme des procédures de pre-contentieux fiscal (la charte du contribuable) a été appliquée pour les situations en cours. Cette décision prise par l'administration fiscale a cherché à faciliter la gestion administrative des dossiers et à offrir plus de garantie aux contribuables.
