

INTRODUCTION À L'ÉTUDE DE LA FISCALITÉ

Définition de la fiscalité

Le grand Larousse définit la fiscalité comme étant le système de perception des impôts, l'ensemble des lois qui s'y rapportent et les moyens qui y conduisent.

Branche du droit public, la fiscalité est constituée de l'ensemble des règles juridiques concernant les impôts. Elle organise la participation des sujets de droit, aussi bien personnes physiques que morales, à la vie financière de l'État. La fiscalité constitue aussi pour l'État un outil important de politique économique et sociale.

I - Importance de la fiscalité

La fiscalité occupe une place importante dans la vie politique, économique et sociale d'un pays.

Aussi devrions-nous étudier son importance :

- pour les finances publiques,
- dans la vie des citoyens,
- pour les entreprises.

Mais au préalable, en quoi l'étude de la fiscalité présente un grand intérêt pour l'étudiant ?

La fiscalité est une compétence majeure pour les professions comptables, juridiques et financières pour les 3 raisons suivantes :

- 1) C'est une compétence indispensable à l'exercice des métiers comptables, juridiques et financiers.
- 2) C'est un créneau (place disponible sur le marché économique) porteur. Le marché de la fiscalité est appelé à prendre un essor important au cours des prochaines années.
- 3) C'est une compétence de plus en plus prisée (estimée) dans le marché du travail.

A. Importance de la fiscalité pour les finances publiques

Les finances publiques jouent un rôle capital dans l'ordre économique et social d'un pays. Elles permettent à l'Etat de fonctionner notamment en faisant face aux dépenses de fonctionnement et d'investissements nécessitées par la mise en œuvre et le financement des services publics fondamentaux tels que : la défense du territoire, la sécurité des citoyens, la représentation des intérêts des tunisiens à l'étranger, la formation, la santé, etc...

De même qu'elles permettent de contribuer au financement des infrastructures si nécessaires au développement économique et social : routes, écoles, lycées et universités, hôpitaux, télécommunication, etc...

L'Etat finance ses activités soit par les ressources ordinaires, soit par les emprunts.

En Tunisie, les ressources ordinaires de l'Etat sont constituées à hauteur de 87% de recettes fiscales¹, le reliquat provient des ressources naturelles et des entreprises publiques.

B. Importance de la fiscalité pour les citoyens

Les citoyens sont à la fois les sujets qui supportent l'impôt et les bénéficiaires, en retour, des services financés par l'impôt.

Toute gratuité de service public est financée par l'impôt. Ainsi, si les étudiants ne se soucient pas du financement de leurs études, c'est parce que les dépenses de l'université sont prises en charge par l'Etat, autrement dit par l'impôt.

Mais d'où provient l'impôt ? Bien entendu, il provient, en dernière analyse, des citoyens sous la forme de prélèvements de plusieurs sortes.

Dans toute action, dans tout acte, dans toute activité économique et sociale, vous rencontrez l'impôt que ce soit en tant qu'utilisateur d'un service gratuit ou subventionné (c'est-à-dire offert à un prix inférieur à son coût économique) ou bien en tant que contribuable qui supporte l'impôt de façon visible ou invisible, consciente ou inconsciente.

A titre d'exemples :

¹ Évolution des recettes du budget ordinaire :

(en millions de dinars)

	Prévisions 2002		Prévisions 2001		Réalisation 2000		Réalisation 2000	
		%		%		%		%
Recettes fiscales	6.584	87%	6.232	88%	5.677	83%	5.208	85%
Recettes non fiscales	977	13%	838	12%	1.185	17%	929	15%
Total des recettes ordinaires	7.561	100%	7.070	100%	6.862	100%	6.137	100%

(Source : Rapport sur le projet de loi de finances pour l'année 2002, Novembre 2001)

- Lorsque vous consommez un bien ou un service, une partie du prix que vous payez est constituée par l'impôt (notamment la taxe sur la valeur ajoutée).
 - Lorsque vous travaillez dans une entreprise quelconque, sur la rémunération que votre employeur vous verse, il prélève une partie pour l'impôt : la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (I.R.P.P).
 - Lorsque vous bénéficiez de la gratuité de l'enseignement, vous bénéficiez indirectement de l'impôt.
 - Si vous vous sentez en sécurité, c'est l'impôt qui finance la sécurité publique.
 - La justice à laquelle peut recourir tout citoyen est financée par l'impôt.
- Par ailleurs, l'inflation produit à l'égard du citoyen un effet d'amputation sur son pouvoir d'achat similaire à celui de l'impôt. Or un déséquilibre important des finances publiques constitue un facteur favorable à l'inflation.

C. Importance de la fiscalité pour les entreprises

"si la règle fiscale est imposée par l'Etat, dans son intérêt, pour régler ses rapports financiers avec les particuliers, il n'en demeure pas moins que lorsque la règle est appliquée aux entreprises, la lourdeur de la charge financière en découlant les incite à intégrer la variable fiscale dans toute décision de gestion." ¹

L'entreprise est à la fois **un contribuable** ² au titre des impôts qu'elle supporte et **redevable** ³ au titre des impôts qu'elle fait supporter à ses clients ou qu'elle retient à la source sur les sommes dues à certains fournisseurs ou à ses salariés.

L'impôt constitue pour l'entreprise un coût ou un élément qui peut influencer sa capacité de faire face à la concurrence lorsqu'elle ne peut le répercuter sur le client.

Les entreprises ont donc intérêt à adopter une stratégie de sécurité et d'optimisation à l'égard de l'impôt :

- **Sécurité** : par le respect des règles fiscales et l'option à la régularité fiscale.
- **Optimisation** : par une bonne connaissance de la fiscalité et l'utilisation optimale des options et solutions avantageuses pour l'entreprise.

Les autres stratégies de fraude totale ou partielle aboutissent généralement à exposer à la fois l'ensemble macro économique et l'entreprise elle-même à des crises dont l'effet peut être grave.

La fraude fiscale peut aussi créer une situation de rente (gain non justifié par une valeur ajoutée économique) incompatible avec l'efficacité économique.

II - Les théories justificatives du prélèvement fiscal

Aucun État moderne n'est concevable sans impôt. Aussi, depuis longtemps a-t-on essayé de définir un cadre théorique visant à expliquer, voire à légitimer le prélèvement fiscal. Les principales théories justificatives de l'impôt sont :

- La contrepartie des services rendus par l'État ;
- La solidarité nationale ;
- Les facultés contributives ;
- L'expression de la souveraineté.

Ces théories exercent des influences variables sur les différents systèmes fiscaux adoptés par les pays en fonction de leur système économique et des courants de pensée politique dominants.

A. L'impôt, contrepartie des services rendus par l'État

Selon cette théorie, l'impôt est la contrepartie ou le prix des services rendus par l'État, une sorte de prime d'assurance payée par les citoyens pour jouir en sûreté de leurs droits. Dans ce sens, **l'impôt est défini comme étant une prestation pécuniaire requise des contribuables en vue de la couverture des charges publiques** ⁴.

B. L'impôt, expression de la solidarité nationale

Au même titre que la défense du territoire qui consiste à ce que ceux qui sont capables de défendre le territoire le font au profit de tous, l'impôt est l'expression d'une solidarité nationale qui consiste à ce que les uns payent l'impôt dont tous profitent.

L'impôt permet ainsi de réaliser la redistribution nécessaire à une certaine paix sociale.

¹ Patrick Serlooten, Droit fiscal des affaires, édition L.G.D.J., page 9.

² Contribuable : Toute personne astreinte au paiement d'un impôt et qui en est le point de chute c'est-à-dire celle qui le supporte effectivement.

³ Redevable : Personne qui entre dans le champ d'application d'un impôt ou d'une taxe mais qui n'en supporte, en principe, légalement que le paiement effectif. Le redevable paie un impôt qu'il fait supporter à d'autres contribuables.

⁴ D'après la définition du professeur Gaston Jèze.

C. L'impôt, une participation aux charges publiques en fonction des facultés contributives

Il s'agit là d'un principe inscrit à la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui dispose dans son article 13 : **"une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens en raison de leurs facultés contributives."**

Dans le même esprit, l'article 16 de la constitution dispose : **"Le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constituent un devoir pour chaque personne"**.

D. L'impôt, expression de la souveraineté

L'impôt est défini comme un prélèvement pécuniaire par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie. Il est la manifestation de la souveraineté de l'État d'où l'absolue nécessité du consentement des contribuables, consentement exprimé, à la suite d'un débat contradictoire, par le biais de leurs représentants (les députés à l'assemblée nationale).

Dans ce sens, l'article 34 de la constitution dispose : **"sont pris sous forme de lois les textes relatifs à l'assiette et aux taux des impôts au profit de l'État, sauf délégation accordée au Président de la République par les lois de finances et les lois fiscales"**.

E. Impact des différentes théories justificatives sur les systèmes fiscaux

Les différentes théories explicatives des fondements de l'impôt connaissent des limites et subissent des critiques. **Néanmoins, les systèmes fiscaux effectifs sont souvent une synthèse de ces différentes théories, chacune des théories marquant plus ou moins les mesures fiscales selon les courants de pensée politique, la politique des gouvernements et les conjonctures.** Une certaine synthèse de ces différentes théories apparaît aussi à travers l'article 16 de la constitution tunisienne qui dispose : **le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constituent un devoir pour chaque personne.**

Au nombre des critiques et limites des différentes théories justificatives du prélèvement fiscal, on peut citer :

§ 1 - L'impôt, contrepartie des services de l'État :

Cette conception qualifiée d'individualiste a évolué vers la thèse de l'impôt prix des services rendus par l'État. Hormis l'exemple des redevances, la limite de la thèse de l'impôt contrepartie ou prix des services rendus par l'État est l'impossible correspondance entre les impôts payés par un contribuable donné et les services dont il bénéficie en contrepartie.

§ 2 - L'impôt, expression de la solidarité nationale :

La thèse de la solidarité nationale connaît des limites dès qu'on passe du collectif à l'individuel. Les prélèvements obligatoires qui comprennent, en plus des impôts, les cotisations sociales, sont une manifestation de cette thèse. De même, en cas de catastrophe naturelle, les citoyens sont souvent appelés à verser des contributions de solidarité.

La solidarité n'implique pas un droit individuel sur la communauté en cas de renversement dans la situation du contribuable. Ainsi, par exemple, un contribuable, qui paie des impôts pendant les années de prospérité, ne pourra pas réclamer d'être pris en charge s'il vient à perdre toute sa fortune pour une raison ou une autre. Néanmoins, dans les systèmes fiscaux des pays développés, il a été introduit une nouvelle technique permettant le remboursement d'une partie des impôts payés précédemment en cas de retournement de situation d'une certaine catégorie de contribuables. Il s'agit de la technique du carry-back ou du report en arrière.

§ 3 - L'impôt, une participation aux charges publiques en fonction des facultés contributives :

Cette théorie est celle qui a le plus influencé la pensée fiscale contemporaine. Parmi ses manifestations, la progressivité des taux d'imposition en fonction du volume des revenus imposables, la franchise accordée aux revenus faibles ou encore la faible imposition des régimes forfaitaires.

Certaines applications de la théorie de la faculté contributive transgressent les principes fondamentaux d'une gestion saine de l'économie. Ainsi, par exemple, l'exonération des régimes forfaitaires de la TVA institue une concurrence déloyale incompatible avec un principe fondamental de l'économie de marché.

Une application inefficace de la théorie de la faculté contributive crée des injustices socialement et économiquement nuisibles.

§ 4 - L'impôt, expression de la souveraineté :

Plus le débat autour de l'impôt est contradictoire, multiple et varié, plus les chances d'aboutir aux meilleures solutions sont favorisées.

Le consentement à l'impôt est l'expression d'une majorité. Il ne peut être le fruit d'une unanimité. Ce sont les représentants de l'opinion majoritaire qui consentent à l'impôt. Cependant, le consentement à l'impôt par la majorité, qui confère à l'impôt un pouvoir de contrainte le rendant obligatoire à tous, ne signifie pas le consentement à l'impôt par chacun des contribuables pris individuellement.

De même, l'impératif de rechercher une compétitivité fiscale ¹ dictée par la globalisation de l'économie ainsi que l'adhésion aux accords internationaux de libre échange limitent la liberté d'action des législateurs nationaux et limitent, par là même, l'expression de la souveraineté nationale.

III - Les fonctions de l'impôt

On attribue, généralement, trois fonctions à l'impôt :

- une fonction financière,
- une fonction économique,
- une fonction sociale.

A. La fonction financière de l'impôt

§ 1 - La couverture des charges publiques :

La première fonction de l'impôt est d'assurer la couverture des charges publiques. "Il existe des charges, il faut les couvrir" écrit le professeur Gaston Jèse.

Le système fiscal remplit d'autant mieux cette fonction qu'il comporte un nombre réduit d'imposition d'un bon rendement.

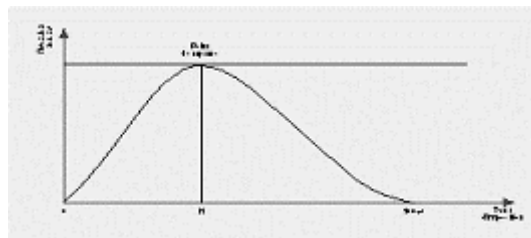
Le rendement fiscal est fonction de l'étendue de l'assiette (champ de couverture de l'imposition) et des taux d'imposition :

Rendement fiscal = Assiette totale liée au champ de couverture de l'impôt x Taux d'imposition

Moins le champ de couverture de l'assiette est large, plus les taux d'imposition doivent être élevés pour qu'un impôt ait un bon rendement. Or lorsque les taux sont élevés, la fraude et l'évasion fiscale se développent et réduisent l'assiette. Ce phénomène est traduit par la formule : **les taux abattent les totaux.**

La courbe de LAFFER donne une représentation graphique de l'évolution des recettes fiscales en fonction du taux de l'impôt.

Selon LAFFER, l'augmentation du taux d'imposition entraîne une augmentation des recettes fiscales jusqu'à un point de rupture à partir duquel toute augmentation de la pression fiscale entraîne une diminution des recettes.



Le philosophe tunisien Ibn Khaldoun a déjà décrit ce phénomène dans Al Moukaddama, il y a de cela 5 siècles.

Moyennant adaptation à notre langage moderne, voici la pensée fiscale qu'Ibn Khaldoun exprimait dans le chapitre 36 d'Al Moukaddama intitulé "mécanisme des impôts" :

"Le pouvoir apparaît, avec son despotisme et sa culture sédentaire portée vers le raffinement. Ses dignitaires adoptent des habitudes de "sophistication" (tahadhluq).

Du coup, ils augmentent les impôts individuels sur les contribuables. Il leur faut obtenir un accroissement du revenu de l'Etat. Ils frappent de droit les opérations commerciales et disposent des douanes aux portes des cités. Ainsi, les impôts augmentent régulièrement, proportionnellement (miqdâran ba'da miqdâr) à l'accroissement progressif (tadarruj) du luxe, des besoins et des dépenses de l'Etat. Finalement, les impôts écrasent et surchargent le peuple. Ils deviennent une obligation et une tradition. En effet, les augmentations ont été progressives, de sorte que nul ne sait exactement quel en est le responsable. Elles sont comme une nécessité coutumière.

Plus tard, l'impôt dépasse les limites de l'équité. Du coup, le peuple perd toute disposition pour le développement (i'timâr). Il compare, à son maigre revenu, les dépenses et les impôts de l'Etat, et il perd tout espoir. Beaucoup renoncent à entreprendre. Le résultat est une baisse générale du revenu national, conséquence de la diminution des contribuables. Parfois, le fisc prétend se tirer d'affaire en augmentant le taux des impôts, jusqu'au moment où la limite du possible est atteinte : le coût des produits est trop élevé, les impôts sont trop lourds et tout espoir de gain demeure théorique. En conséquence, le revenu national continue à décroître et les taux des impôts à augmenter dans l'espoir que ceci compensera cela. Finalement, la chute de la civilisation ('umrân) suit la disparition de toute possibilité d'entreprendre (i'timâr), et c'est l'Etat qui en pâtit, puisque c'est lui le bénéficiaire du développement.

¹ Un système fiscal est compétitif lorsqu'il entraîne une imposition moins lourde que celle des autres pays. La compétitivité est réalisée par des taux d'imposition allégés, des techniques simples et claires, des assiettes d'imposition conçues de façon rationnelle et un très fort attachement à l'équité fiscale.

Si l'on a bien compris ce qui précède, on verra que le meilleur moyen de développer l'économie, c'est de diminuer le plus possible les impôts sur les producteurs. De cette façon, ceux-ci auront l'esprit d'entreprise, parce qu'ils seront mus par l'espoir du profit (manfa'a)."

§ 2 - Arbitrage entre impôt et emprunt :

L'État se finance par les recettes propres (impôts, richesses naturelles, prélèvements sur les bénéfices des entreprises publiques) et par emprunt.

Le financement par emprunt est utilisé pour couvrir le déficit budgétaire. Il aboutit à transférer sur les générations futures des charges de dépenses actuelles. On considère qu'un tel procédé peut être justifié lorsqu'il permet de financer des investissements qui augmentent le potentiel de création de richesses de l'économie (dépenses d'investissements rentables).

En période d'inflation, l'emprunt remboursé en monnaie dévaluée, produit pour la partie correspondant à la dépréciation de la monnaie un effet similaire à celui de l'impôt : ponction sur le pouvoir d'achat et la richesse des contribuables.

§ 3 - Le déficit budgétaire :

Le déficit budgétaire correspond au surplus des dépenses, hors remboursement du principal de la dette, sur les recettes.

Il correspond aussi à la différence entre les nouveaux emprunts contractés pour financer le budget et les remboursements en principal de la dette au cours de l'exercice.

On considère qu'un déficit budgétaire de l'ordre de 3% est compatible avec une gestion saine des finances publiques.

Un déficit budgétaire trop élevé renchérit le taux d'intérêt.

B. La fonction économique de l'impôt :

La fonction économique de l'impôt prend une dimension de plus en plus importante dans la détermination des politiques fiscales.

Aussi, cette fonction comporte-t-elle de nombreux aspects qui ont une incidence directe sur la santé de l'économie d'un pays :

- Les prélèvements fiscaux, frais généraux de l'économie ;
- La fiscalité, outil de politique économique ;
- Le taux de pression fiscale ;
- Incidence de la fiscalité sur la qualité de la concurrence ;
- Incidence de la fiscalité sur la compétitivité des entreprises tunisiennes ;
- Nécessité de comparer son système fiscal avec celui des autres pays ;
- Incidence de la fiscalité sur les prix ;
- Incidence de la fiscalité sur la trésorerie de l'entreprise ;
- L'effet d'inhibition fiscale.
- L'effet de rente fiscale.

§ 1 - Les prélèvements fiscaux, frais généraux de l'économie :

Les prélèvements fiscaux visent à couvrir les dépenses de fonctionnement nécessaires à l'efficacité de l'État. Dans ce sens, ils correspondent aux sommes nécessaires à la couverture des frais généraux de l'économie. Moins les frais généraux nécessaires à l'efficacité de l'État sont élevés, plus les ressources consacrées à la production sont élevées.

Toutefois, les recettes fiscales utilisées pour financer les investissements en ressources humaines (éducation, formation, santé, etc...) et en infrastructure (routes, communications, équipements collectifs, etc...) constituent de véritables investissements créateurs de richesses.

Certains courants de pensée considèrent, néanmoins, que l'intervention de l'Etat doit rester résiduelle pour se limiter aux investissements d'utilité collective que le secteur privé ne peut entreprendre pour défaut d'intérêt ou par manque de moyens (faible concentration du capital). Pour ces courants, aujourd'hui dominants, la meilleure des impositions est la plus légère.

§ 2 - La fiscalité, outil de politique économique :

La prise en compte des incidences fiscales par les dirigeants d'entreprise dans leurs prises de décisions économiques, l'incidence de la fiscalité sur les prix et par voie de conséquence sur la consommation, font que l'Etat peut utiliser les mesures fiscales pour orienter les choix économiques. C'est le cas notamment pour encourager l'investissement dans les secteurs ciblés et l'exportation par le code d'incitations aux investissements.

§ 3 - Le taux de pression fiscale :

Le taux de pression fiscale mesure la part du Produit Intérieur Brut (P.I.B.) au prix du marché prélevé par l'Etat sous la forme de recettes fiscales.

Le Produit Intérieur Brut au prix du marché correspond à la somme des valeurs ajoutées produites par l'ensemble des agents économiques exprimée taxes prélevées sur les consommations comprises.

Ainsi le taux de pression fiscale se calcule selon la formule suivante :

Somme des recettes fiscales / Produit Intérieur Brut (au prix du marché) = I / P

A titre d'exemple, si les recettes fiscales se sont élevées en 2002 à 6,584 milliards de dinars alors que le PIB atteint 31,267 milliards de dinars, le taux de pression fiscale est de :

$$6,584 / 31,267 \times 100 = 21,1\%$$

Le taux de pression fiscale a une incidence directe sur l'épargne nationale et la capacité compétitive des entreprises.

Une étude empirique menée par Wagner a pu établir une relation entre le taux de pression fiscale et le niveau de développement d'un pays. Cette relation appelée "loi de Wagner" postule que la dépense publique en % du P.I.B. tend à s'élever quand un pays s'enrichit ¹.

§ 4 - Incidence de la fiscalité sur la qualité de la concurrence :

Un des éléments clefs de l'économie de marché est l'existence d'une concurrence loyale entre les opérateurs économiques. Le caractère loyal de la concurrence relève de la responsabilité de l'État et détermine sur une longue période l'aptitude et la capacité compétitive d'une économie.

Lorsqu'il existe une fraude fiscale fortement répandue, elle peut fausser le jeu de la concurrence.

Dans un tel contexte, plus les taux d'imposition sont élevés, plus la rente du fraudeur est forte.

§ 5 - Incidence de la fiscalité sur la compétitivité des entreprises tunisiennes :

Le prélèvement fiscal est en dernière analyse un prélèvement sur l'épargne des entreprises et sur le pouvoir de consommation et l'épargne des ménages.

Ainsi, l'Excédent Brut des Entreprises (l'excédent brut d'exploitation représente le résultat comptable courant avant charges financières, dotations aux amortissements et provisions et impôt sur les bénéfiques) est réparti entre trois agents :

- Les banques sous forme d'intérêts bancaires.
- L'État sous forme d'impôt sur les bénéfiques.
- L'entreprise sous forme de cash-flow.

Plus le taux de pression fiscale est fort, moins la part restant à l'entreprise et lui permettant de rémunérer ses actionnaires, d'autofinancer et de développer ses activités, est élevée.

Il en est de même de la qualité de la concurrence qui peut être biaisée par l'impôt. Enfin, des erreurs conceptuelles dans la conception des règles fiscales peuvent, paradoxalement, favoriser les opérateurs étrangers ou favoriser un mauvais comportement économique.

L'ensemble de ces éléments font que les autorités fiscales doivent s'enquérir en permanence de l'incidence réelle du système fiscal sur la compétitivité des entreprises tunisiennes.

§ 6 - Nécessité de comparer en permanence son système fiscal avec celui des autres pays :

La mondialisation de l'économie, l'intégration de l'économie tunisienne dans le marché mondial rendent nécessaire une comparaison permanente entre les dispositions fiscales nationales et celles régissant les entreprises des autres pays et tout spécialement des pays concurrents.

L'objectif est de ne jamais handicaper l'entreprise tunisienne par une disposition fiscale trop lourde par rapport à la fiscalité régissant les entreprises dans les pays concurrents.

L'exemple de la fiscalité des États-Unis illustre l'idée de rechercher à doter les entreprises opérant sur le territoire américain d'un avantage fiscal comparatif.

En présentant le système fiscal américain, Francis Lefebvre avance la conclusion suivante :

"L'incitation la plus importante en faveur des investissements étrangers aux États-Unis réside dans le régime fiscal américain lui-même. En effet, le taux maximum de l'impôt est de 28% pour les personnes physiques et de 34% pour les sociétés." ²

§ 7 - Incidence de la fiscalité sur les prix :

La fiscalité est une composante des prix par le biais de la répercussion :

(1) Les impôts dits indirects qui frappent la consommation sont une composante du prix. Ils sont généralement ajoutés au prix pour être supportés par le consommateur. Néanmoins, lorsque la demande d'un produit est élastique, une augmentation du taux de la TVA entraîne une diminution de la demande et de la consommation.

(2) Les autres impôts font partie des coûts de revient. Ils sont répercutés sur les prix à moins que le prix fixé par le marché n'empêche, pour une période correspondant à un cycle économique, leur répercussion directe sur le prix de l'offre.

§ 8 - Incidence de la fiscalité sur la trésorerie des entreprises :

Les entreprises sont débitrices réelles à l'égard de certains impôts (au titre des impôts qu'elles supportent effectivement c'est-à-dire pour lesquels elles constituent le point de chute de l'impôt) et simples débitrices fiscales à l'égard d'autres impôts (au titre des impôts qu'elles répercutent - impôt sur la consommation) et au titre des impôts qu'elles retiennent à la source.

¹ Rapporté par "Problèmes économiques" n° 2530 - 20 Août 1997 page 5.

² Francis Lefebvre, Dossiers Internationaux, États-Unis, page 21.

Lorsqu'elles sont chargées de collecter l'impôt telle que la TVA, elles doivent reverser cette TVA abstraction faite de son recouvrement auprès des clients. L'entreprise peut ainsi être appelée à payer la TVA au trésor avant de l'avoir effectivement encaissée auprès des clients.

D'un autre côté, il arrive que la TVA payée aux fournisseurs dépasse la TVA collectée auprès des clients. Dans ce cas, l'entreprise dégage un crédit d'impôt ne pouvant donner lieu à remboursement que partiellement et après 6 mois de crédit permanent.

Ces deux exemples démontrent que l'impôt peut créer un besoin de financement qui affecte la trésorerie de l'entreprise. Dans certains cas, l'entreprise peut être amenée à emprunter pour faire face et honorer ses échéances fiscales.

Dans d'autres cas tel que le cas d'une entreprise qui réalise toutes ses ventes au comptant alors qu'elle bénéficie d'un crédit fournisseurs au titre de ses achats, la TVA est source de trésorerie pour l'entreprise.

En conclusion, la fiscalité n'est jamais neutre au regard de la trésorerie. Alors qu'elle est généralement source de besoin de trésorerie, elle peut, dans le cas exceptionnel de certaines branches d'activités, être génératrice de trésorerie.

§ 9 - L'effet d'inhibition fiscale :

L'acte de payer un impôt n'est pas un acte naturel. L'homme, égoïste par nature, partage difficilement ses richesses ou ses revenus. Ainsi chaque impôt a un effet d'inhibition qui peut mener, dans les cas extrêmes, jusqu'à faire renoncer à l'activité ou la réduire délibérément pour éviter l'impôt. La diffusion d'une bonne culture fiscale et d'une bonne culture économique sont de nature à réduire cet effet. Mais, toujours convient-il d'intégrer dans tout raisonnement de politique fiscale l'effet inhibitif de l'impôt.

La prise en compte de l'effet d'inhibition fiscale amène à réduire le nombre d'impositions notamment par la suppression des impositions à faible rendement et à étudier l'impact de chaque imposition sur le comportement économique des contribuables.

§ 10 - L'effet de rente fiscale :

L'effet de rente fiscale se produit notamment dans les trois situations suivantes :

a) Lorsque les techniques fiscales applicables comportent des anomalies conceptuelles qui favorisent les uns au détriment des autres. Un exemple de ce type d'anomalie est fourni par la dispense des assujettis partiels de la TVA au titre de leurs achats pour le secteur non assujetti, de la majoration de 25% applicable aux non assujettis totaux.

b) Lorsqu'une entreprise ou un individu réalise des économies fiscales dues aux avantages fiscaux qui le dispensent de contribuer à la couverture des charges publiques sans intérêt pour la communauté. A ce titre, il convient de remarquer que le système des avantages fiscaux en Tunisie joue souvent un rôle de correctif des anomalies du système de droit commun plutôt que comme un véritable système d'avantages.

c) Lorsqu'une personne réalise une économie fiscale en recourant à la fraude ou augmente sa part de marché en répercutant l'effet de la fraude fiscale.

Dans ces trois cas, il se produit un effet de rente fiscale qui limite à long terme la compétitivité de l'économie d'un pays.

C. La fonction sociale de l'impôt

La fonction sociale de l'impôt comporte deux aspects :

- L'aspect contribution équitable à la couverture des charges publiques : les conditions d'exercice du devoir fiscal des citoyens ;

- Et la recherche d'une régulation sociale par le biais de la redistribution des revenus.

§ 1 - Les conditions d'exercice du devoir fiscal des citoyens :

Le principe de la contribution équitable de tous à la couverture des charges fiscales est un principe constitutionnel. Il en est de même du principe de l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

La contribution équitable suppose le respect de la règle d'universalité de l'impôt, règle qui se traduit par la participation réelle de tous, dans les mêmes conditions, au financement des charges publiques.

§ 2 - La régulation sociale par l'impôt :

Les mécanismes de l'économie de marché et le sous développement économique créent des distorsions justifiant l'intervention de l'État pour procéder aux corrections nécessitées par les équilibres sociaux et le développement humain. Aussi, appartient-il à l'État, par le biais de la fiscalité et des transferts, de procéder aux corrections et à la régulation sociales nécessitées par le développement économique et humain.

IV - Les principes économiques d'imposition

Six principes fondamentaux expliquent la logique économique des impositions et permettent d'apprécier la validité des mesures fiscales au regard des bonnes règles de la gestion économique :

1. Le principe d'équité.
2. Le principe de neutralité.
3. La prise en compte de la règle de l'efficacité économique.
4. Le principe de la simplicité.
5. Le principe de compétitivité.
6. Le principe d'efficacité.

1. Le principe d'équité

Ce principe, qui en appelle aux notions de justice sociale, ne fait toutefois pas l'objet d'une interprétation consensuelle.

Deux grandes écoles se disputent le sens de l'équité fiscale : la première considère que l'imposition de chaque citoyen doit être basée sur sa capacité de payer (la capacité contributive) et la seconde considère que l'équité fiscale exige plutôt que chaque contribuable acquitte des impôts en fonction des services publics qu'il consomme abstraction faite de sa capacité de payer.

Le principe d'équité suppose aussi un traitement similaire entre les obligations et devoirs tant de l'administration que du contribuable d'une part et le traitement des contribuables sur le même pied d'égalité d'autre part.

2. Le principe de neutralité

Ce principe veille à ce que les règles d'imposition ne biaisent pas la concurrence et ne peuvent être source de concurrence déloyale. Ainsi, par exemple, les règles de l'imposition à la TVA doivent assurer la neutralité de cette taxe vis-à-vis des circuits et des biens.

Le manquement au principe de neutralité peut même handicaper une économie nationale et favoriser les produits étrangers. Un exemple édifiant à ce titre est donné par la conséquence de l'exonération de certains produits finis sans possibilité de récupération sur les intrants pour les producteurs nationaux.

3. La prise en compte de la règle de l'efficacité économique

Ce principe vise à assurer que l'allocation des ressources se fasse par les mécanismes de l'économie de façon optimale grâce à l'action des mécanismes des prix et de la rationalité des agents économiques (producteurs et consommateurs) et que ni l'effet d'inhibition fiscale ni la recherche de rente fiscale ne viennent modifier le comportement des agents économiques.

Il existe deux hypothèses contradictoires relatives à la théorie de l'efficacité des marchés :

- La première hypothèse suppose qu'une économie sans imposition fiscale alloue de façon optimale les ressources économiques. Conséquence : les mesures fiscales doivent tendre d'être neutres c'est-à-dire conçues de sorte qu'elles n'influencent pas les décisions économiques (l'exonération des dividendes découlant de la règle de l'imposition à un stade unique œuvre dans le sens de cette hypothèse).

- La seconde hypothèse ne reconnaît pas au marché l'aptitude à allouer les ressources de façon optimale.

Les distorsions du marché rendent donc nécessaire l'intervention de l'Etat par le biais de plusieurs instruments dont la fiscalité (avantages fiscaux en vue d'allouer les ressources à l'investissement dans les secteurs prioritaires).

4. Le principe de la simplicité

Le principe de simplicité impliquant le droit à la bonne information du contribuable conditionne la bonne application de la loi fiscale et favorise son acceptation par les agents économiques.

Il suppose que les textes fiscaux et les procédures fiscales soient d'une compréhension facile et accessible même aux non spécialistes pour que le contribuable puisse accéder facilement à l'information sur ses obligations et ses droits et être à même d'évaluer le montant des impôts qu'il a à payer et en tenir compte dans ses prises de décisions économiques.

L'existence de textes fiscaux clairs, explicites, sans piège et respectueux des principes fondamentaux du droit et d'instructions administratives conformes aux textes réglementaires et facilement accessibles pour tous, est de nature à accroître le sentiment de sécurité et d'équité fiscales. Plus un texte est rendu accessible à tous, plus il constitue un moyen de pression de nature à influencer le comportement des contribuables.

5. Le principe de compétitivité

Un impôt est compétitif lorsqu'il est internationalement comparatif. Un impôt trop lourd par rapport aux standards internationaux est un impôt qui handicape la compétitivité des entreprises nationales.

La fiscalité nationale doit, dès lors, tenir compte de la fiscalité des principaux pays partenaires et s'efforcer d'être moins lourde.

6. Le principe d'efficacité

L'impôt doit être administré par l'État et respecté par les opérateurs efficacement, au moindre coût.

Le principe de simplicité est en corrélation avec le principe d'efficacité fiscale.

Aussi, faut-il admettre que le meilleur système fiscal ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre.

Une administration efficace suppose une application généralisée de l'impôt, un pilotage et une surveillance administratives performants. De même, qu'elle suppose que l'impôt soit effectivement prélevé sur des profits réels (Imposition directe) ou sur la véritable valeur ajoutée (TVA-non rémanente) et que le contribuable ait dégagé effectivement la trésorerie nécessaire pour l'acquitter.

Une administration efficace suppose aussi que la pratique du contrôle fiscal ne soit pas une source de frustration et ne vienne pas affecter la confiance et l'esprit d'initiative des opérateurs économiques. Il est absolument nécessaire que la légitimité du contrôle soit admise. Des procédures de vérification et de contentieux définies après un débat contradictoire impliquant toutes les parties concernées, des règles d'imposition équitables, claires et sans piège cimentent l'engagement commun et forment la base théorique du contrôle légitime.

Arbitrage des conflits entre les principes économiques d'imposition

Alors que les principes économiques de l'imposition guident avec pertinence la réflexion et l'action de législation fiscale pour que l'impôt ne dégénère pas en facteur anti-développement, il n'est pas toujours possible de concilier entre tous les principes en même temps :

- Certains principes sont complémentaires : la neutralité dépend d'une bonne application de la loi alors que la simplicité aide à la bonne application de la loi.

- D'autres principes peuvent être en conflit : le principe d'efficacité et le principe d'équité ne se conjuguent pas toujours avec le principe de la simplicité, de même que le principe d'efficacité peut s'exercer au détriment de l'équité.

D'où, un nécessaire arbitrage entre les principes lorsqu'ils sont en conflit. Cet arbitrage s'effectue en fonction des objectifs explicites ou implicites que privilégie l'État.

Les conflits entre principes imposent donc que l'on admette une certaine marge de tolérance qu'il convient de définir pour l'application des principes économiques d'imposition.

De même, nous devons être conscients que lorsqu'on réclame de privilégier un principe, cela peut se faire au détriment d'un autre principe. Le tout c'est de savoir maintenir les transgressions dues aux arbitrages inévitables à un niveau compatible avec les objectifs et la philosophie générale d'une fiscalité non nuisible à l'économie.

Pour ce faire, il est fondamental que les règles fiscales soient cohérentes entre elles et que la pratique de l'administration soit crédible pour éviter de désorienter les opérateurs économiques et de créer un sentiment de frustration fiscale de nature à influencer l'allocation des ressources vers les domaines oisifs ou spéculatifs.

V - Les caractéristiques de l'impôt

L'imposition fiscale se distingue par 7 caractéristiques :

- 1- Le caractère autoritaire des impositions.
- 2- Le caractère général de l'imposition.
- 3- L'absence de contrepartie directe.
- 4- Le caractère pécuniaire de l'impôt.
- 5- Le caractère définitif de l'impôt.
- 6- La nature législative de l'impôt.
- 7- La finalité de couverture des charges publiques.

§ 1 - Le Caractère autoritaire des impositions :

Imposer c'est "faire payer autoritairement" explique le Petit Robert.

L'impôt est un acte de puissance publique ; son prélèvement est établi et perçu par voie d'autorité. Le caractère autoritaire des impositions signifie tout simplement que le contribuable est dans l'obligation de s'y conformer. Il le fait, le plus souvent spontanément, sans la menace du recours à la contrainte par la puissance publique.

Pour sa part, la puissance publique limite le recours à la contrainte aux contribuables qui font preuve de mauvaise volonté après plusieurs démarches de mise en demeure.

Le caractère obligatoire des impositions implique l'application de pénalités aux contribuables qui ne remplissent pas leurs obligations selon les règles et dans les délais impartis. Le système de pénalités

fiscales tunisien ne permet aucune remise individuelle de pénalités. Seule l'amnistie permet donc une remise des pénalités au profit des contribuables qui se conforment aux conditions qu'elle exige.

§ 2 - Le caractère général de l'imposition :

Les impositions sont instituées pour une application **générale et impersonnelle**. Elles sont exigées de tous les contribuables qui remplissent les conditions d'imposition.

Le caractère général de l'imposition implique l'universalité de l'imposition et pose un problème de territorialité fiscale.

a) L'universalité exprime le caractère impersonnel des impositions. Les règles d'imposition sont les mêmes pour tous. Il en est de même des conditions d'exonération.

b) Quant à la territorialité, elle permet de fixer la zone géographique du champ d'application de l'imposition.

La territorialité rend la loi fiscale applicable à tous ceux qui se trouvent dans le champ territorial de l'impôt et à tous les biens qui s'y produisent ou s'y consomment.

L'application de la territorialité de l'imposition fait généralement abstraction de la nationalité du contribuable. Elle peut avoir des applications spécifiques à chaque type de produits ou d'imposition.

Les conventions internationales de non double imposition peuvent aménager les règles de territorialité de l'imposition.

Les impôts et taxes tunisiens s'appliquent, en principe, au territoire tunisien (terrestre, maritime et aérien). Néanmoins, certains revenus de source étrangère peuvent être imposés en Tunisie ; de même que certains revenus de source tunisienne ne sont imposés qu'à l'étranger ou sont soumis en Tunisie selon un mode spécifique.

A l'intérieur du pays, certains régimes d'avantages fiscaux peuvent, pour des considérations économiques et sociales, être réservés à certaines régions délimitées.

§ 3 - L'absence de contrepartie directe :

L'impôt est dû sans contrepartie. Il n'est pas la rémunération d'un service ou d'un bien reçu en échange mais la participation par voie d'autorité au financement de l'État.

§ 4 - Le caractère pécuniaire de l'impôt :

L'impôt est payé en argent ayant cours légal. Il ne peut faire l'objet de dation en paiement.

§ 5 - Le caractère définitif de l'impôt :

Contrairement à l'emprunt, l'impôt est payé à titre définitif. Il ne peut faire l'objet de remboursement.

Néanmoins, lorsqu'il est payé par erreur, l'impôt indu est remboursable sur demande écrite et motivée déposée auprès des services compétents de l'administration fiscale dans un délai maximum de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et au plus tard dans un délai de cinq ans à compter de la date du recouvrement sauf lorsque l'impôt est devenu restituable en vertu d'un jugement ou d'un arrêt de justice (Code des droits et procédures fiscaux, articles 28 à 35).

Le caractère définitif de l'impôt connaît certains aménagements dans les systèmes fiscaux des pays développés.

Ainsi par exemple, l'impôt sur les sociétés payé pendant les années bénéficiaires devient remboursable, aux États-Unis et en France, si la société qui l'a payé venait à dégager des pertes. C'est la technique du carry-back ou report en arrière.

§ 6 - La nature législative de l'impôt :

L'impôt doit être voté par l'assemblée nationale qui peut, néanmoins, déléguer dans la loi de finances ou une loi fiscale un tel pouvoir au Président de la République.

Le vote des députés exprime le consentement populaire à l'impôt.

§ 7 - La finalité de couverture des charges publiques :

L'impôt est prélevé en vue de faire face aux dépenses nécessaires au fonctionnement de l'État.

Il ne peut, par conséquent, être prélevé que dans le cadre de l'autorisation donnée annuellement au gouvernement par la loi de finances.

VI - Les différents types et modes d'imposition

Les impositions comprennent les différents types de prélèvements fiscaux, les différents régimes d'imposition ainsi que les différents modes de recouvrement.

A. La classification des impôts

On distingue entre différents types d'imposition :

- Distinction entre impôt, taxe et redevance.
- Impôt unique ou impôts multiples.
- Impôt réel, impôt personnel.
- Impôt proportionnel, Impôt progressif, Impôt fixe.
- Impôt sur le revenu, Impôt sur le capital, Impôt sur la consommation.

- Impôt direct, Impôt indirect.
- Impôt de répartition, Impôt de quotité.

§ 1 - Distinction entre impôt, taxe et redevance

a) les définitions de base :

- **Impôt** : L'impôt est versé à l'État ou aux collectivités locales à titre obligatoire par le contribuable sans contrepartie directe.

Le professeur Gaston Jèse définit l'impôt comme étant une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques.

- **Taxe** : La taxe est versée, à titre obligatoire, à l'État ou à une collectivité en contrepartie d'un service dont profite le payeur ou dont il aurait pu profiter.

- **Redevance** : La redevance est versée en contrepartie d'un service utilisé par le payeur. Elle n'est par conséquent acquittée que par les usagers d'un service public.

- **Distinction entre taxe et redevance** : Le critère généralement retenu pour distinguer la taxe de la redevance est celui de l'**équivalence**. En appliquant ce critère, on est en présence d'une taxe lorsque le montant dû n'est pas équivalent au service fourni ou qu'on aurait pu obtenir. En revanche, il s'agit de redevance lorsqu'il y a équivalence entre le montant du prélèvement et la prestation obtenue par l'utilisateur.

En outre, le terme **contribution** qui signifie dans le langage courant, l'impôt payé à l'État, d'où la classification des impôts et taxes en contributions directes et contributions indirectes, et qui a donné naissance au terme contribuable, est utilisé dans certains cas pour désigner un impôt généralement de solidarité. Il en est de même du terme **droit** qui est parfois utilisé pour désigner une imposition.

b) Les confusions dans le langage fiscal :

En pratique, les délimitations établies par les différentes définitions ne sont pas respectées. Ainsi, par exemple, la Taxe sur la Valeur Ajoutée payée sans contrepartie aurait dû s'appeler **Impôt sur la Valeur Ajoutée**.

§ 2 - Impôt unique ou impôts multiples :

Deux écoles se sont confrontées : l'une prônait un impôt unique permettant de couvrir l'ensemble des charges publiques, l'autre préconisait la pluralité des impôts et assiettes. Ce débat ne présente plus aujourd'hui qu'un intérêt historique, la question ayant été définitivement tranchée en faveur du système d'impôts multiples.

Néanmoins, nous avons en Tunisie une application de fait de la théorie de l'impôt unique avec le régime d'imposition forfaitaire.

§ 3 - Impôt réel, impôt personnel :

Alors que l'impôt réel s'applique à un bien (TVA, taxe sur les immeubles bâtis, ...), l'impôt personnel est établie en tenant compte de la situation propre à la personne imposable (Impôt sur le revenu).

§ 4 - Impôt proportionnel, impôt progressif, impôt fixe :

Est proportionnel l'impôt dont le taux est constant pour l'ensemble de l'assiette imposable. Bien qu'exceptionnels, certains droits de consommation s'appliquent en fonction du volume ou du poids.

L'impôt progressif est un impôt proportionnel ou fixe qui augmente par palier en fonction de l'augmentation de la base imposable.

L'impôt fixe est un impôt dont le montant prédéterminé est appliqué de façon mécanique (avec ou sans aménagement) telle que la Taxe de voyage.

§ 5 - Impôt sur le revenu, impôt sur le capital, impôt sur la consommation :

Cette distinction est de nos jours l'une des plus significatives car elle correspond à la structure de nombreux systèmes fiscaux dans le monde.

- a) **Impôt sur le revenu** : L'impôt ou les impôts sur le revenu frappent les revenus des contribuables personnes physiques (en Tunisie, l'IRPP et l'impôt sur la plus-value immobilière) et les revenus des sociétés (Impôt sur les sociétés).

Cet impôt conjugue deux composantes : l'assiette ou la base de calcul et les taux appliqués.

Son rendement est corrélé avec le développement économique et civique. Aux États-Unis et au Japon, les impôts sur le revenu constituent la principale ressource fiscale.

- b) **Impôt sur le capital** : L'impôt sur le capital atteint le capital lorsqu'il change de main (à l'occasion d'une transaction).

L'exemple type d'impôt sur le capital est le droit d'enregistrement. Il peut aussi dans certains pays frapper la fortune, il s'agit de l'impôt sur la fortune qui n'existe pas en Tunisie.

- c) **Impôt sur la consommation** : L'impôt sur la consommation est un impôt qui s'applique aux biens et services. Il est répercuté d'un stade à un autre pour avoir pour point de chute le consommateur final.

§ 6 - Impôt direct, impôt indirect :

Cette distinction qui se superpose en grande partie avec la classification précédente est aussi l'une des plus usitées.

L'impôt direct est un impôt qui s'applique à une personne ou une propriété, il correspond au verbe "être" ou "avoir" alors que l'impôt indirect frappe une opération, un bien, un acte et correspond au verbe "faire".

Une deuxième qualité distinctive consiste à considérer que l'impôt direct est supporté par celui qui le paie alors que l'impôt indirect est directement répercuté sur le client.

Mais s'il est aisé de classer l'impôt sur le revenu en impôt direct et les impôts sur la consommation en impôts indirects, où peut-on classer les droits d'enregistrement ?

§ 7 - Impôt de répartition, impôt de quotité :

L'impôt de répartition est celui dont le produit est fixé à l'avance puis réparti entre les différents contribuables.

L'impôt de quotité est celui dont le législateur fixe le taux et non la recette.

En pratique, il n'existe plus d'impôt de répartition mais le taux d'un impôt de quotité est souvent fixé en fonction d'un objectif de recettes fixé d'avance.

B. Les différents régimes d'imposition

Le système fiscal tunisien, qui est un système déclaratif, connaît plusieurs modes de détermination de l'assiette ou base servant au calcul de l'impôt : le mode réel, le forfait, la retenue à la source libératoire et le mode indiciaire.

Le mode réel s'applique de façon systématique à l'assujettissement à la TVA et aux taxes assimilées¹. C'est aussi le seul mode d'imposition des personnes morales. En revanche, pour les personnes physiques, le régime diffère selon le type de revenu.

Ainsi, sont soumis :

- au régime des rémunérations nettes de retenues sociales avec un abattement de 10% : les traitements et salaires,
- au régime des montants bruts avec un abattement de 25% : pensions et retraites,
- au régime des recettes sans déduction de charges : les revenus de capitaux mobiliers et les revenus des valeurs mobilières imposables,
- selon le régime réel ou selon un régime forfaitaire d'impôt : les bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC),
- selon le régime réel ou selon un forfait d'assiette : les bénéficiaires non commerciaux et les revenus fonciers,
- selon le régime des recettes nettes de dépenses ou le régime réel : les revenus des propriétés non bâties,
- selon le régime réel ou le régime des recettes nettes de dépenses ou selon un forfait d'assiette : les revenus agricoles et de pêche.

§ 1 - Le mode réel :

Le mode réel consiste à déterminer la base imposable à partir des montants réels des opérations réalisées. La tenue d'une comptabilité régulière et complète est le corollaire du mode d'imposition selon le régime réel. Dans ce contexte, les éléments d'imposition sont extraits de la comptabilité financière et peuvent être vérifiés, a posteriori, à partir de cette comptabilité.

Dans le régime du réel, l'assiette imposable peut être bénéficiaire ou déficitaire. En cas de déficit fiscal, le déficit est reportable mais l'entreprise reste soumise selon un régime de minimum d'impôt.

Le régime du report des déficits est une composante importante du système fiscal d'imposition des revenus et des bénéfices.

Il existe deux systèmes de reports des déficits fiscaux qui se cumulent dans la plupart des pays : le report en avant et le report en arrière.

Le report en avant consiste à imputer les déficits d'un exercice sur les bénéfices des exercices suivants.

Le report en arrière consiste à imputer les déficits d'un exercice sur les bénéfices des exercices précédents pour se faire rembourser l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu payé au titre des exercices précédents.

La plupart des systèmes fiscaux retiennent les deux techniques de report des déficits à la fois. D'autres systèmes ne retiennent que le report en avant. Une fois la technique du report des déficits choisie, le point essentiel devient la fixation de la durée du report en avant et de la durée du report en arrière.

¹ Néanmoins, un BNC ou un revenu foncier soumis à la TVA est assujéti à la TVA selon le régime réel alors qu'il peut choisir le régime du forfait d'assiette pour son imposition à l'impôt sur le revenu.

Généralement, pour l'harmonie du système, la durée du report notamment en avant est, sauf exception pour de rares pays comme c'est le cas de la Tunisie, au moins égale à la période de prescription d'assiette.

§ 2. Le réel simplifié :

Ce régime s'applique aux personnes physiques relevant de la catégorie des BIC dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 100.000 dinars. Ce régime est peu utilisé en raison du fait qu'il vise la même population que celle du forfait optionnel de 1.500 dinars par an. Il consiste à simplifier dans le régime réel les obligations comptables en les limitant à la tenue :

- d'un registre coté et paraphé par les services du contrôle fiscal sur lequel sont portés au jour le jour les produits bruts et les charges, sur la base des pièces justificatives ;
- et un livre d'inventaire coté et paraphé par les services du contrôle fiscal où sont enregistrés annuellement les immobilisations et les stocks.

Les obligations déclaratives relatives aux états financiers à joindre à la déclaration annuelle sont aussi réduites dans le régime du réel simplifié à :

- un compte de résultat selon un modèle établi par l'administration ;
- et un relevé détaillé des amortissements.

§ 3 - Le forfait :

La fiscalité tunisienne des personnes physiques connaît plusieurs types de forfait : Le forfait d'impôt et le forfait d'assiette ainsi que d'autres modes d'imposition forfaitaires.

a) Le forfait d'impôt : qui s'applique aux bénéficiaires industriels et commerciaux. Il est un impôt presque unique se divisant à son tour en deux sortes de forfait : le forfait légal et le forfait optionnel.

(1) Le forfait légal : qui s'applique aux artisans et aux activités de prestations de services et aux activités de production, de transformation et de commerce de détail qui satisfont à l'ensemble des conditions dont notamment un chiffre d'affaires annuel qui ne dépasse pas 30.000 dinars. Il est déterminé d'après un barème en fonction du chiffre d'affaires déclaré par le contribuable. Il est libératoire de la TVA. Mais il est majoré de 90% d'acomptes provisionnels définitifs.

(2) Le forfait optionnel : les forfaitaires d'impôt (BIC et artisans) peuvent opter pour un forfait d'impôt global annuel de 1.500 dinars (au lieu du plafond d'impôt fixé, pour un chiffre d'affaires allant de 27.000 D à 30.000 D, à 700 D majoré de 90% d'acomptes provisionnels définitifs). En contrepartie, ils ne peuvent faire l'objet d'un redressement que lorsque l'administration établit que leur chiffre d'affaires annuel dépasse 100.000 dinars.

b) Le forfait d'assiette : il s'agit d'un mode particulier de fixation de l'assiette imposable. Il s'applique à défaut du choix du mode réel aux bénéficiaires non commerciaux, aux revenus fonciers et aux revenus agricoles des seules personnes physiques.

Dans le régime du forfait, aucun résultat déficitaire n'est reconnu.

§ 4 - Autres modes de forfaits :

L'impôt sur la plus-value immobilière est déterminé selon un mode d'assiette calculé selon des règles particulières qui s'apparentent au forfait d'assiette.

De même, certains droits d'enregistrement et de timbre sont liquidés selon un montant fixe abstraction faite du montant de l'opération : constitution de société, augmentation du capital, fusion, etc...

§ 5 - Les retenues à la source libératoires :

Certains revenus versés aux personnes physiques ou morales étrangères non résidentes font l'objet d'une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés.

§ 6 - Les retenues à la source définitives :

Les revenus de capitaux mobiliers en dinars tunisiens réalisés par les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés ou qui en sont totalement exonérées en vertu de la législation en vigueur ainsi que les Fonds communs de placement en valeurs mobilières sont soumis à une retenue à la source définitive et non susceptible de restitution au taux de 20%.

§ 7 - Le mode indiciaire d'assiette ou d'impôt :

Ce mode particulier assoit la détermination de l'assiette imposable ou du montant de l'impôt sur des éléments physiques et matériels. A titre d'exemple d'impôts déterminés sur la base d'éléments matériels, on peut citer la taxe d'habitation, la vignette et la détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu selon les éléments de train de vie.

C. Le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale

Le corollaire de tout système déclaratif est le pouvoir de contrôle accordé à l'administration fiscale.

L'administration fiscale dispose d'une panoplie d'outils d'intervention et de contrôle, pour lui permettre de contrôler la fiabilité et la sincérité des déclarations et d'assurer la neutralité du système fiscal par rapport au jeu de la concurrence économique, à savoir :

- Le droit de visite et de perquisition.
- La demande d'éclaircissements et de justifications.
- Le droit de communication sur demande de l'administration.
- Le droit de communication automatique.
- La vérification ou contrôle fiscal.

Le pouvoir de contrôle de l'administration s'exerce dans la limite des délais de reprise et dans le respect des procédures de protection des contribuables rigoureusement définies par la réglementation.

§ 1 - Le droit de visite et de perquisition :

a) Le droit de visite

Les agents de l'administration qualifiés sont habilités à visiter, sans avis préalable, les locaux professionnels, magasins ainsi que les entrepôts qui en dépendent et d'une manière générale tous les lieux utilisés pour les activités ou opérations soumises à l'impôt et à procéder à des constatations matérielles des éléments relatifs à l'exercice de l'activité commerciale, industrielle ou professionnelle ou des registres et documents comptables.

Les constatations matérielles, qui ne constituent pas un commencement effectif de la vérification approfondie de la situation fiscale, s'effectuent sur la base d'un ordre de mission spécial dont copie est délivrée, contre récépissé, directement au contribuable ou à son représentant au début de la visite.

b) Le droit de visite en vue de perquisition

Les agents de l'administration fiscale qualifiés sont habilités, en cas d'existence de présomption d'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou de manœuvres de fraude fiscale, à procéder, conformément aux dispositions du code de procédures pénales à des visites et perquisitions dans les locaux soupçonnés en vue de constater les infractions commises et de recueillir les éléments de preuve y afférents.

Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la saisie de tous documents ou objets prouvant l'exercice d'une activité soumise à l'impôt et non déclarée ou présumant une infraction fiscale. A l'occasion de chaque visite de ce type, il est établi un procès-verbal relatant le déroulement de l'opération et les constatations matérielles effectuées avec description détaillée des objets et documents saisis. Une copie du procès-verbal est délivrée au contribuable ou à son représentant contre récépissé.

§ 2 - La demande d'éclaircissement et de justifications :

En vertu de l'article 6 du code des droits et procédures fiscaux, l'administration fiscale peut, dans le cadre du contrôle ou de la vérification des déclarations, actes, écrits, mutations, factures et documents utilisés ou justifiant l'établissement des impôts demander tous renseignements, éclaircissements ou justifications concernant la situation fiscale du contribuable. Elle peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait formées notamment de comparaisons avec des données relatives à des exploitations, des sources de revenu ou des opérations similaires.

§ 3 - Le droit de communication sur demande de l'administration :

L'administration peut s'adresser au contribuable pour demander des informations.

Elle peut aussi imposer aux tiers, ce qui pourrait être vu comme une transgression du secret des affaires, de lui communiquer les données qu'ils détiennent.

a) Le droit de communication auprès du contribuable

Aux termes de l'article 8 du CDPF, le contribuable doit communiquer, à toute réquisition des agents habilités de l'administration fiscale ses quittances, documents et factures relatifs au paiement des impôts dont il est redevable ou justifiant l'accomplissement de ses obligations fiscales.

De même, aux termes de l'article 6 du CDPF, l'administration fiscale peut, dans le cadre de ses activités de contrôle et de vérification demander tous renseignements, éclaircissements ou justification concernant la situation fiscale du contribuable.

L'article 9 du CDPF met à la charge des personnes soumises à l'obligation de tenir une comptabilité de communiquer aux agents de l'administration fiscale, tous registres, titres et documents, ainsi que les programmes, logiciels et applications informatiques utilisées pour l'arrêté de leurs comptes ou pour l'établissement de leurs déclarations fiscales.

De même, aux termes de l'article 7 du CDPF, l'administration fiscale peut demander aux personnes physiques, dans le cadre de la vérification de la situation fiscale, des états détaillés de leur patrimoine et des éléments de train de vie.

b) Le droit de communication auprès de l'Etat et organismes assimilés

Aux termes de l'article 16 du CDPF, les services de l'Etat et des collectivités locales, les établissements et entreprises publics, les sociétés et organismes contrôlés par l'Etat ou par les

collectivités locales doivent communiquer aux agents de l'administration fiscale sur demande écrite et pour consultation sur place les registres de comptabilité, les factures et les documents qu'ils détiennent dans le cadre de leurs attributions ou dont la tenue leur est prescrite par la législation fiscale. Ils doivent, en outre, faire parvenir aux agents de l'administration fiscale, sur demande écrite, des listes nominatives de leurs clients et fournisseurs comportant les montants des achats et des ventes de marchandises, de services et biens effectués avec chacun d'eux, et ce, dans un délai ne dépassant pas 30 jours à compter de la date de la notification de la demande. Ils ne peuvent, en l'absence de dispositions légales contraires, opposer l'obligation du respect du secret professionnel aux agents de l'administration fiscale habilités à exercer le droit de communication.

c) Le droit de communication auprès des privés

Les personnes morales du secteur privé et les personnes physiques doivent communiquer aux agents de l'administration fiscale sur demande écrite et pour consultation sur place les registres, la comptabilité, les factures et les documents qu'ils détiennent et dont la tenue leur est prescrite par la législation fiscale. Elles doivent faire parvenir aux agents de l'administration fiscale, sur demande écrite, des listes nominatives de leurs clients et fournisseurs comportant les montants des achats et des ventes de marchandises, de services et de biens effectués avec chacun d'eux, et ce, dans un délai ne dépassant pas 30 jours à compter de la date de la notification de la demande.

Elles ne peuvent, en l'absence de dispositions légales contraires, opposer l'obligation du respect du secret professionnel aux agents de l'administration fiscale habilités à exercer le droit de communication.

d) Le droit de communication auprès des banques

L'administration fiscale peut demander, dans le cadre d'une procédure de vérification approfondie, aux banques de lui communiquer la liste des comptes ouverts au nom du contribuable.

e) Droit de communication auprès des offices publics

Les officiers publics et les dépositaires d'archives et de titres publics sont tenus de communiquer pour consultation sur place, aux agents habilités de l'administration fiscale, les actes, écrits, registres et pièces des dossiers détenus ou conservés par eux dans le cadre de leurs fonctions. Ils sont tenus également de permettre à ces agents de prendre, sans frais, les renseignements, extraits et copies nécessaires pour le contrôle des actes et des déclarations.

§ 4 - Le droit de communication automatique

a) L'obligation de communication à la charge des institutions publiques et assimilées

Aux termes de l'article 16 du CDPF, doivent faire parvenir aux services compétents de l'administration fiscale, tous les renseignements relatifs aux marchés pour construction, réparation, entretien, fourniture, services et autres objets mobiliers qu'ils passent avec les tiers, les organismes et entreprises suivants :

- (1) Les services de l'Etat ;
- (2) Les collectivités locales ;
- (3) Les établissements publics ;
- (4) Les entreprises publiques ;
- (5) Toute société dans le capital de laquelle l'Etat détient directement ou indirectement une participation.

Cette déclaration des marchés conclus avec les tiers est faite selon un modèle établi par l'administration dans un délai de 30 jours de la date de passation du marché.

b) L'obligation de communication à la charge du ministère public

Aux termes de l'article 18 du CDPF, le ministère public communique aux services de l'administration fiscale, tous les renseignements et documents présumant une fraude fiscale ou tout autre agissement ayant pour but de frauder l'impôt et de compromettre son paiement qu'il s'agisse d'une instance civile, commerciale ou d'une instruction pénale même terminée par un non-lieu.

§ 5 - Le contrôle fiscal :

En vertu de l'article 5 du code des procédures fiscaux, l'administration fiscale contrôle et vérifie les déclarations, actes, écrits, mutations, factures et documents utilisés ou justifiant l'établissement des impôts régis par les dispositions du code des droits et procédures fiscaux et leur paiement ou présentés en vue de bénéficier d'avantages ou de dégrèvements fiscaux ou de la restitution des sommes perçues en trop au titre de ces impôts ; elle contrôle également le respect par le contribuable de ses obligations fiscales.

En vertu de l'article 6 du code des droits et procédures fiscaux, l'administration fiscale peut, dans le cadre du contrôle ou de la vérification prévus par l'article 5 précédent, demander tous renseignements, éclaircissements ou justifications concernant la situation fiscale du contribuable. Elle peut établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de

présomptions de fait formées notamment de comparaisons avec des données relatives à des exploitations, des sources de revenu ou des opérations similaires.

En vertu de l'article 36 du code des droits et procédures fiscaux, la vérification fiscale prend la forme d'une vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par l'administration fiscale ou d'une vérification approfondie de la situation fiscale du contribuable.

La vérification fiscale préliminaire et approfondie sont réglementées par le code des droits et procédures fiscaux.

D. Définition de certains concepts clefs

L'étude de la fiscalité appelle à définir les concepts usuels suivants :

- **Assiette ou assiette d'imposition** : l'assiette d'un impôt est constituée par la base utilisée pour calculer cet impôt. Assoir l'impôt, c'est déterminer ses bases de calcul.

- **Fait générateur** : Le fait générateur de l'impôt est constitué par l'événement ou l'acte qui fait naître la dette vis à vis du fisc. Le fait générateur de l'impôt peut être concomitant avec son exigibilité comme il peut en être distinct.

En principe, c'est le fait générateur de l'impôt qui commande la loi applicable dans le temps en cas de changement de régime fiscal.

- **Exigibilité** : La date d'exigibilité de l'impôt est constituée par la naissance de l'obligation de déclarer l'impôt ou la date à partir de laquelle le fisc est en droit de le réclamer.

En matière de TVA, la date d'exigibilité peut être postérieure à la date du fait générateur de l'impôt.

- **Liquidation** : Liquider l'impôt, c'est procéder aux différentes opérations de détermination et de calcul en vue d'arrêter le montant net dû au trésor.

E. Les modes de recouvrement de l'impôt

Le recouvrement est l'opération qui consiste à encaisser l'impôt et le faire rentrer dans la caisse du trésor.

Le recouvrement peut être concomitant avec la détermination de l'impôt. Il est alors dit au comptant. Dans ce cas, lorsque le fait générateur se produit et que l'impôt devient exigible, le contribuable dépose sa déclaration fiscale accompagnée du règlement.

Le recouvrement peut aussi être fractionné en plusieurs échéances (paiement du reliquat de l'impôt sur le revenu en deux fractions de 50% ou paiement du forfait optionnel de 1.500 D en une, deux, trois ou quatre fractions).

Le recouvrement est souvent effectué par voie de retenues à la source et avances. Dans ce cas, la retenue est le plus souvent constitutive d'un crédit imputable sur les impôts dus par la personne qui subit la retenue (IR - IS ou TVA). Mais la retenue peut aussi être libératoire ou définitive.

Le recouvrement peut aussi être concomitant avec la détermination de l'impôt mais au lieu d'un paiement au comptant, le paiement s'effectue par un effet à échéance dont le paiement est garanti par une banque. Cet effet est dit obligation cautionnée. Ce procédé est exclusivement utilisé pour le paiement des droits dus à l'importation.

Le recouvrement peut enfin être dissocié de l'assiette, l'impôt est alors déterminé par l'administration puis recouvré par rôle.

§ 1 - Système de base en Tunisie :

Le système déclaratif avec paiement au comptant lors du dépôt de déclaration constitue la règle en Tunisie, règle qui ne connaît que quelques rares exceptions. Ce système est assorti de nombreuses retenues à la source.

Dans ce système, lorsque le déclarant ne peut pas payer au comptant, il peut déposer sa déclaration au service du contrôle fiscal et convenir d'un échéancier avec le receveur des impôts. Néanmoins, tout retard de tout ou partie de l'impôt entraîne l'application d'une pénalité de retard dont les taux diffèrent lorsque l'impôt exigible est liquidé spontanément au suite à une intervention des services du contrôle fiscal. En plus des pénalités de retard une amende de 100 D à 10.000 D est payée, en cas d'intervention de services du contrôle fiscal, par toute personne qui ne dépose pas une déclaration ou ne produit pas un acte ou un document dans les délais prescrits par la législation fiscale. En revanche, lorsque par l'effet notamment des retenues à la source, la déclaration dégage un crédit d'impôt, le remboursement est possible sur demande du contribuable, demande qui déclenche souvent, un contrôle fiscal (préalable ou a posteriori).

§ 2 - Exceptions à la règle du recouvrement au comptant :

- Les droits acquittés à l'importation peuvent être payés par obligations cautionnées (pour certaines importations) à 3 mois d'échéance.

- La taxe d'habitation est recouvrée par rôle.

- Reliquat de déclaration des revenus des personnes physiques et paiement du forfait optionnel de 1.500 D, dans les 2 cas sur option.

VII - Les déterminants d'un système fiscal

Les éléments qui ont une influence sur la formation et la structure du système fiscal sont :

- l'histoire,
- la psychologie des contribuables ou le tempérament national,
- les aptitudes de l'administration fiscale,
- l'ingénierie du système,
- les structures économiques et politiques.

§ 1 - L'histoire :

Le système fiscal d'un pays est toujours en rapport avec l'histoire de ce pays. Dans ce sens, le fait que le système fiscal tunisien s'inspire du système français s'explique par l'histoire de la colonisation. Il en est de même de la tendance très marquée du tunisien à résister à l'impôt.

§ 2 - La psychologie des contribuables ou le tempérament national :

La psychologie du contribuable et son attitude face à l'impôt ont une grande influence sur la structure d'un système fiscal. Cela explique que la structure fiscale des pays à faible civisme fiscal sont généralement dominés par les prélèvements indirects (Impôts et taxes invisibles et retenues à la source).

§ 3 - Les aptitudes de l'administration fiscale :

"Le système fiscal le mieux conçu ne vaut que par l'administration qui le met en œuvre" écrit Gabriel ARDANT¹. Mieux un système fiscal est respecté en pratique, plus s'améliore la qualité de conception de la norme fiscale.

Une informatique performante, une bonne formation technique et une grande formation morale des agents de l'administration fiscale sont nécessaires à un système fiscal moderne au service du développement durable.

§ 4 - L'ingénierie du système :

L'architecture et la conception des techniques d'imposition ont une grande influence sur la structure du système.

Ainsi, par exemple, lorsqu'il est nécessaire de taxer lourdement, il faut le faire à un stade où le contrôle est le plus efficace.

D'une façon générale, la conception d'une bonne technique d'imposition implique une étude de faisabilité préalable pour s'assurer que l'imposition peut être mise en œuvre de façon satisfaisante.

§ 5 - Les structures économiques et politiques :

Ces structures commandent de façon déterminante le système fiscal d'un pays. Une corrélation est établie entre le niveau de développement économique d'une part et le niveau de développement politique d'autre part et le système fiscal d'un pays.

Une des caractéristiques fondamentales du développement est la réduction de l'écart entre la règle édictée par les textes et son application réelle.

Plus un pays est développé, plus la norme fiscale est respectée en pratique. Le haut niveau de respect du droit fiscal crée un meilleur climat de confiance entre l'administration et les contribuables en même temps qu'il autorise de lourdes sanctions à l'encontre des fraudeurs.

VIII - La structure des recettes fiscales et les principaux traits caractéristiques de la fiscalité en Tunisie

Se situant dans la moyenne des taux de prélèvement en usage dans le monde, le taux de pression fiscale est de l'ordre des 21% du Produit Intérieur Brut en Tunisie.

Avec l'existence d'un secteur informel important, le taux de pression subi par la part de l'économie structurée, fortement fiscalisée, dépasse par hypothèse le taux moyen de pression fiscale.

Les prévisions de recettes fiscales extraites du budget de l'État pour les années 1999, 2000 et 2001 présentées dans l'ordre décroissant d'importance sont les suivantes :

¹ G. Ardant, histoire de l'impôt, tome 2, page 849, rapporté par N. Baccouche en Droit Fiscal, Tome 1, page 139.

Budgets des recettes fiscales ordinaires

	Année 2001		Année 2000		Année 1999	
	(En millions de dinars)	(En %)	(En millions de dinars)	(En %)	(En millions de dinars)	(En %)
1) La TVA	1919	33,5%	1762	32,80%	1605	32,44%
2) Les droits de douanes	625	10,76%	715	13,31%	715	14,45%
3) Les droits de consommation	1028	17,71%	948	17,65%	840	16,98%
Sous-total	3572	61,52%	3425	63,76%	3160	63,87%
4) Avances et retenues à la source	1227	21,13%	1061	19,75%	910	18,39%
Sous-total des impôts perçus de façon indirecte	4799	82,65%	4 486	83,51%	4070	82,26%
5) Les acomptes provisionnels	317	5,46%	277	5,16%	270	5,46%
6) Les droits d'enregistrement	210	3,62%	193,5	3,60%	176	3,56%
7) La liquidation de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés	277	4,77%	211	3,93%	220	4,45%
8) Les taxes diverses	85	1,46%	82,5	1,53%	113,5	2,29%
9) Les droits sur les transports	118	2,04%	122	2,27%	98	1,98%
Total des recettes fiscales	5806	100%	5372	100%	4947,5	100%

Le rapport de présentation du projet de la loi de finances pour l'année 2002 établi en novembre 2001 comprend les statistiques suivantes :

	Prévisions 2002			Prévisions actualisées 2001			Réalisation 2000		
	Régime intérieur	Douanes	Total	Régime intérieur	Douanes	Total	Régime intérieur	Douanes	Total
Impôts indirects									
TVA	1100	1000	2100	986	966	1952	938	832	1770
droits de consommation	608	427	1035	564	385	949	511	428	939
Les droits de douanes	-	680	680	-	691	691	-	642	642
Autres	434	11	445	399	12	411	365	13	378
Divers	-	-	-	12	-	12	-	12	12
Recettes affectées	282	22	304	337	31	368	307	32	339
Total des impôts indirects	2424	2140	4564	2298	2085	4383	2133	1947	4080
Impôt directs									
Impôt sur le revenu	1300	-	1300	1163	-	1163	1022	-	1022
- Impôt sur salaires	960			850			742		
- Autres	340			313			280		
Impôts sur les sociétés	720		720	686		686	575		575
- Pétrole	180			195			97		
- Autres	540			491			478		
Total impôts dus	2020	-	2020	1849	-	1849	1597	-	1597
Total des recettes fiscales	4444	2140	6584	4147	2085	6232	3730	1947	5677
PIB			31267			28819			26677
Taux de pression			21,1%			21,6%			21,3%

Il ressort de l'examen des recettes fiscales réelles et des budgets pour l'ensemble de ces années que la structure du système fiscal tunisien est dominée par sept caractéristiques fondamentales :

- 1) L'accroissement continu des recettes fiscales à un rythme fort depuis de nombreuses années.
- 2) La prédominance de la TVA, des droits de consommation et des droits de douanes qui rapportent 58% des recettes fiscales ordinaires du budget.
- 3) L'importance des recettes perçues à la douane qui représentent 33% des recettes fiscales. Mais ce rapport ne cesse de s'améliorer en faveur du régime intérieur.
- 4) L'évolution constante de la part des impôts directs dans les recettes fiscales qui dépassent la barre des 30% grâce notamment à l'élargissement de la technique de la retenue à la source.
- 5) La prédominance des traitements et salaires soumis à la retenue à la source sur l'impôt sur le revenu soit 74% de l'impôt sur le revenu en sachant que cet impôt est de fait répercuté sur l'employeur.
- 6) La prédominance des retenues à la source en matière d'imposition des revenus.
- 7) L'importance des recettes fiscales affectées (taxes parafiscales affectées à des fonds autonomes) qui représente 5% des recettes fiscales.

Ces caractéristiques font que les mécanismes clefs du système fiscal tunisien relèvent d'une logique d'imposition indirecte : collecte de l'impôt par un redevable autre que celui qui constitue le point de chute de l'impôt. La technique de fonctionnement des impôts indirects qui consiste à charger l'entreprise de collecter l'impôt pour le compte de l'Etat est largement étendue au recouvrement des

impôts directs, notamment en ce qui concerne les traitements et salaires, les revenus de capitaux mobiliers, les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices non commerciaux et l'impôt sur les sociétés.

Enfin, il est important de souligner l'amélioration constante de la structure des recettes fiscales tunisiennes qui, à l'image de l'économie, se diversifient et améliorent les équilibres des finances publiques.

IX - Les différentes branches de la fiscalité tunisienne - nomenclature des impôts et taxes

§ 1 - Les différentes branches du droit fiscal :

La fiscalité tunisienne comporte plusieurs branches distinctes faisant l'objet ou non de codification. Mais même, lorsqu'une branche fait l'objet d'un code, ce code ne regroupe pas tous les textes régissant la branche et connaît plusieurs textes non codifiés. Bien entendu, dans ce contexte, **nous ne disposons pas d'un code général des impôts.**

Outre les droits de douanes qui se situent en dehors de ce cours, les branches de la fiscalité tunisienne peuvent être énumérées, d'un point de vue pratique, comme suit :

- La TVA, le droit de consommation et les autres impôts et taxes indirects ;
- L'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés et les retenues à la source ;
- Les droits d'enregistrement ;
- Les taxes parafiscales, locales et diverses ;
- Les avantages fiscaux ;
- Les conventions fiscales internationales.

De même, à l'instar de toutes les branches de droit, le droit fiscal peut faire l'objet d'un contentieux.

§ 2 - Nomenclature des impôts et taxes :

Le système fiscal tunisien est composé d'une multitude d'impositions que l'on peut regrouper en sept catégories :

- Les droits de douanes et taxes d'effets équivalents.
- Les impôts indirects.
- Les impôts directs.
- Les droits d'enregistrement et de timbres.
- Les taxes parafiscales.
- Les taxes locales.
- Les impositions diverses.

Dans l'ensemble, le système fiscal comporte plus de quarante impositions dont les principales, sans que l'énumération ne soit exhaustive :

Droits de douanes et taxes à effet équivalent :

- Droit de douanes.
- Redevances sur les prestations douanières.
- Droit complémentaire compensatoire.

Les taxes indirectes :

- La TVA.
- Droit de consommation.
- Capsule fiscale sur les vins en bouteille.
- Droit de garantie

Les impôts directs :

- Impôt sur le revenu.
- Impôt sur les sociétés.
- Impôt sur les plus-values immobilières.
- Impôts sur les bénéfices pétroliers

Les droits d'enregistrement et de timbre :

- Droit d'enregistrement.
- Le droit de timbre.
- Le droit de conservation foncière.
- Droit complémentaire pour défaut d'origine de 3%.
- Taxe unique sur les assurances.

Les taxes parafiscales :

- La taxe professionnelle.
- La taxe sur les conserves alimentaires.
- La taxe de compétitivité agricole.
- La taxe de statistique sur les céréales.
- Taxe de formation professionnelle (TFP).
- Fonds de promotion de logements sociaux (Foprolos).

Les taxes locales :

- La taxe sur établissements à caractère professionnel et commercial (TCL).
- La taxe hôtelière.
- La taxe sur les immeubles bâtis.
- La taxe sur les terrains non bâtis.
- La taxe sur les spectacles.
- La taxe journalière sur les autorisations administratives.
- Redevance pour occupation temporaire de la voie publique.
- Droit de licences sur les délits de boissons.
- La surtaxe municipale.

Les diverses autres impositions :

- La taxe de circulation.
- La taxe unique de compensation du transport routier.
- La taxe annuelle sur les véhicules de tourisme à moteur à huile lourde.
- La taxe au titre de l'immatriculation des véhicules.
- La taxe sur les contrats avec les artistes étrangers.
- La taxe au profit du fonds national d'amélioration de l'habitat.
- La taxe au titre du permis de construction.
- Le fonds de protection civile et de sécurité routière.
- Prélèvement progressif sur le produit des machines à sous.

X - Les sources du droit fiscal

Les sources du droit fiscal sont dans l'ordre hiérarchique décroissant :

- La constitution ;
- Les conventions fiscales internationales ;
- La loi
- La loi de finances ;
- Le règlement (Décrets et arrêtés) ;
- Les principes généraux du droit ;
- La jurisprudence fiscale ;
- La doctrine administrative (BODI et réponses aux questions posées par les contribuables) ;
- La doctrine des auteurs.

Par ailleurs, il convient de souligner que la fiscalité réelle en Tunisie est une fiscalité à essence pratique et de préciser la langue de référence et les règles d'entrée en vigueur des textes législatifs et réglementaires.

§ 1 - La constitution :

Les dispositions relatives à l'impôt et aux fondements de l'obligation fiscale s'imposent à toutes les autres sources du droit fiscal qui doivent être conformes à la constitution.

La constitution contient des dispositions relatives :

- au devoir fiscal du citoyen (article 16) ;
- à la règle de l'équité fiscale (article 16) ;
- à l'autorité compétente pour instituer un impôt, définir son assiette et fixer son taux et en fixer la procédure de recouvrement(article 34) ;
- à la procédure d'adoption des conventions internationales (article 32 et 33),
- à l'égalité devant la loi fiscale (article 6).

§ 2 - Les conventions fiscales internationales :

Les conventions fiscales internationales sont des traités conclus entre deux Etats ou plus en vue de définir les règles d'imposition des revenus qu'un citoyen de l'un des Etats réalise dans l'autre Etat. Elles visent aussi à éviter ou du moins à limiter la double imposition de ces revenus.

En vertu du principe de non discrimination et de la règle de non-aggravation, l'imposition instituée par une convention internationale s'applique lorsqu'elle n'aboutit pas à une imposition plus lourde que celle résultant de l'application du régime de droit commun.

Aux termes de l'article 32 de la constitution, «les traités n'ont force de loi qu'après leur ratification. Les traités ratifiés ont une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve de leur application par l'autre partie». L'article 33 de ladite constitution ajoute que les traités sont ratifiés par la loi.

§ 3 - La loi :

Aux termes de l'article 34 de la constitution : "Sont pris sous forme de lois, les textes relatifs à l'amnistie, à l'assiette, aux taux et aux procédures de recouvrement des impôts, sauf délégation accordée au Président de la République par les lois de finances et les lois fiscales".

L'impôt relève du domaine de la loi ordinaire.

Ainsi, seule la loi peut instituer un impôt, définir son assiette, fixer son taux et les procédures de recouvrement. Néanmoins, les lois fiscales et la loi de finances peuvent déléguer au Président de la République d'instituer des règles fiscales régissant l'assiette, les taux et les procédures de recouvrement par décret.

§ 4 - La loi de finances :

Le budget annuel de l'État est voté par une loi de finances qui autorise annuellement la perception des impôts et détermine les charges publiques. En plus des données budgétaires, la loi de finances comporte généralement des dispositions fiscales. Hormis les cas de réforme fiscale ou d'institution d'un nouvel impôt, l'essentiel des changements en matière fiscale de l'année est édicté par la loi de finances d'où l'importance majeure qu'elle occupe en matière fiscale.

Lorsque, en cours d'année, le budget connaît une évolution non conforme aux prévisions, Le gouvernement peut recourir à une loi de finances complémentaire.

§ 5 - Le règlement : Décrets et arrêtés :

(1) Les décrets :

Les décrets relèvent de la compétence du Président de la République. Ils sont pris soit en vertu d'une délégation d'une loi fiscale ou d'une loi de finances soit en vertu des pouvoirs généraux de réglementation qui sont conférés à la fonction de Président de la République par la constitution.

Dans le domaine fiscal, les décrets présidentiels sont pris en exécution des lois fiscales.

(2) Les arrêtés :

La réglementation par voie d'arrêté se limite en matière fiscale au pouvoir dont dispose le ministre des finances ou la personne déléguée par le ministre des finances pour prendre des arrêtés motivés de taxation ainsi que les arrêtés pris en application d'autres dispositions législatives ou réglementaires.

§ 6 - Les principes généraux du droit :

Ces principes s'appliquent de façon traditionnelle et ne peuvent être écartés que par une disposition législative.

Ainsi dans le silence de la loi, on doit se référer, pour l'interprétation d'un texte fiscal, aux principes généraux du droit suivants :

(1) Le principe de l'égalité devant l'impôt : le même régime doit être appliqué à toutes les personnes qui se trouvent dans des situations identiques. Ce principe est inscrit dans la constitution qui dispose que «tous les citoyens ont les mêmes droits et les mêmes devoirs. Ils sont égaux devant la loi».

(2) Le principe de non rétroactivité : l'application de ce principe fait qu'un texte fiscal ne peut s'appliquer à une imposition dont le fait générateur est antérieur à sa date d'entrée en vigueur. Il serait alors légitime de se poser la question de la conformité de l'usage constant qui consiste à appliquer les dispositions de la loi de finances à l'exercice clos en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés ?

(3) Le respect du droit de la défense et du caractère contradictoire de la procédure en matière fiscale.

§ 7 - La jurisprudence :

La jurisprudence constitue une source d'enrichissement du droit par le fait qu'elle l'interprète pour l'appliquer d'une part et qu'elle est tenue d'apporter une solution au litige même en présence d'un vide juridique. Dans son deuxième aspect, la jurisprudence peut précéder l'élaboration de la loi et l'influencer : ainsi, de nombreuses lois viennent consacrer une position jurisprudentielle ; mais l'inverse existe aussi (c'est-à-dire, il arrive que des lois soient établies pour contrecarrer une jurisprudence).

N'étant pas diffusée, la jurisprudence fiscale ne joue pas le rôle qui devait être le sien dans la formation du droit fiscal tunisien.

§ 8 - La doctrine administrative :

La doctrine administrative est constituée par les bulletins officiels de la direction des impôts (BODI), les réponses ministérielles ainsi que les réponses adressées par les autorités fiscales aux questions posées par les contribuables (dites prises de position).

En théorie, la doctrine administrative est obligatoire pour les agents de l'administration alors qu'elle peut faire l'objet d'une contestation par le contribuable qui s'estime lésé par une interprétation non conforme à la loi. **Mais en pratique, la doctrine administrative domine les usages fiscaux en Tunisie et constitue de ce fait presque l'unique source d'interprétation opérante des textes.**

§ 9 - La doctrine des auteurs :

La doctrine des auteurs est toujours utile à la diffusion d'une culture fiscale. Elle peut, lorsqu'elle est dotée d'une force logique, aider à l'interprétation des textes et faire un contre poids, bien que de portée pratique limitée, par rapport à la doctrine administrative.

§ 10 - La fiscalité tunisienne est une fiscalité à essence pratique :

Dominée par les interprétations administratives et comportant de nombreuses dérogations aux principes généraux et règles conceptuelles de la théorie fiscale, la connaissance de la fiscalité tunisienne passe obligatoirement par la connaissance de ses pratiques et usages. Ainsi les extrapolations ou déductions, par exemple, à partir d'une projection d'une règle fondamentale peuvent aboutir à des solutions qui divergent avec les solutions reconnues par l'administration ou généralement admises en pratique.

De nombreux exemples illustrent cette caractéristique. Au nombre de ces exemples, il est possible de citer :

(1) Le principe de la neutralité vis-à-vis des produits fait qu'un produit exonéré l'est en régime intérieur comme lors de l'importation. Si c'est effectivement le cas de la grande majorité des produits, certains produits ne sont néanmoins exonérés qu'en régime intérieur ou à l'importation.

(2) Le revenu imposable au titre d'un loyer strictement égal, l'un imposable à la TVA et l'autre exonéré en raison de la situation propre du propriétaire de l'immeuble est différent car calculé fiscalement sur la base de 70% du loyer TVA comprise.

La caractéristique de fiscalité à essence pratique fait qu'il est quasiment impossible de connaître et encore moins de mettre en œuvre les règles techniques de la fiscalité tunisienne à partir uniquement de ses textes de base.

§ 11 - Langue de référence et règles d'entrée en vigueur des textes législatifs et réglementaires

(Loi n° 93-64 du 5 juillet 1993) : Les lois, les décrets-loi, les décrets et arrêtés sont publiés au Journal Officiel de la République Tunisienne en langue arabe.

Ils sont publiés également dans une autre langue et ce uniquement à titre d'information.

Les textes législatifs et réglementaires sont, à défaut de dispositions contraires, exécutoires 5 jours après le dépôt du journal officiel dans lequel ils sont insérés au siège du gouvernement de Tunis.

Le jour du dépôt n'est pas pris en considération dans le décompte du délai.

Néanmoins, ces textes peuvent comporter soit :

- une disposition expresse d'exécution immédiate,
- une disposition expresse fixant un délai futur précis.

XI - Les règles d'interprétation des textes fiscaux

Outre le fait que le droit fiscal intéresse l'ordre public et que le texte fiscal doit être interprété conformément aux règles générales énoncées par le code des obligations et des contrats (notamment dans les articles 532 à 563), l'interprétation des textes fiscaux est régie par les deux autres règles fondamentales d'autonomie et de réalisme du droit fiscal ainsi que par les grands principes d'interprétation des textes fiscaux.

§ 1 - L'autonomie et la dépendance du droit fiscal :

L'autonomie, qui résulte du caractère spécial de la loi fiscale, signifie notamment que le droit fiscal peut définir ses propres concepts et que dans le cas où la loi fiscale diverge avec une autre loi, c'est la règle fiscale qui s'applique pour la détermination de l'imposition. Mais s'il est admis que le droit fiscal n'est pas lié par les définitions données aux mêmes concepts dans d'autres branches du droit, il n'en fait cependant pas systématiquement abstraction.

§ 2 - Le principe de réalisme du droit fiscal :

Le principe de réalisme du droit fiscal apparaît comme le corollaire du principe de l'autonomie.

Il permet à l'administration fiscale de frapper des états de fait en faisant abstraction des situations de droit.

Le réalisme du droit fiscal peut être défini comme étant la faculté relative pour le droit fiscal de ne pas tenir compte des autres normes existantes et de ne tenir compte que des faits réels pour les imposer.

Selon le commissaire du gouvernement français Corneil (conclusion présentée devant le conseil d'État du 21 janvier 1921) «la loi fiscale est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où

elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce quelle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit et dans ces états de fait, elle fait un départ entre ce qui tombe sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui échapper».

Le principe de l'autonomie permet donc :

- d'imposer les faits illicites : activités illicites ou revenus illicites,
- de requalifier les actes fictifs (théorie juridique de la simulation) telle que par exemple la requalification d'une donation en vente ou d'une vente en donation,
- d'instituer certaines fictions juridiques telles que la rétroactivité des fusions ou la séparation entre le patrimoine professionnel et le patrimoine privé pour les personnes physiques (théorie de l'affectation),
- d'instituer certaines présomptions fiscales telle que l'assimilation d'un compte courant débiteur à une distribution imposable.

Mais depuis la définition du commissaire Corneil (1921) le principe de l'autonomie a beaucoup perdu du sens absolu qui lui a été attribué pendant longtemps. En effet, il est de plus en plus admis que l'autonomie du droit fiscal ne saurait lui permettre d'occulter les autres dispositions légales. L'autonomie du droit fiscal se manifestera principalement à travers les dispositions fiscales spécifiques qui contredisent d'autres dispositions légales, ce qui est conforme aux règles générales d'interprétation des lois.

§ 3 - Les grands principes de l'interprétation des textes fiscaux :

Les grands principes d'interprétation des textes fiscaux sont au nombre de six. (1)

- 1- Un texte clair se suffit à lui-même ; (article 532 du C.O.C)
- 2- Face à un texte fiscal général, l'interprétation doit se référer aux autres branches de droit concernées ou des décisions judiciaires ; (article 535 du C.O.C)
- 3- Il ne peut y avoir d'exonération sur une situation de fait illégale ; (article 539 du C.O.C)
- 4- Aucun texte subséquent ne peut apporter une restriction non prévue par la loi ;
- 5- Un texte particulier doit toujours être préféré à un texte général ; (article 540 du C.O.C)
- 6- Dans le silence de la loi :
 - l'interprétation doit se référer aux principes constants du droit fiscal,
 - l'interprétation doit se référer à des principes supérieurs ;
 - l'interprétation doit se référer à la réalité économique.

XII - Les critères d'un bon système fiscal

Nous avons vu que non seulement la fiscalité est inévitable, mais qu'elle a un impact sur le développement économique et social. Mieux encore, l'histoire humaine ne livre aucun cas de civilisation et de développement durable sans finances publiques saines.

Aussi, le plus important est-il d'être capable de mettre en place un système de qualité pour que la fiscalité soit un outil de prospérité économique et sociale. En effet, outre le fait que la compétitivité fiscale d'un pays est nécessaire au maintien des capitaux nationaux sur place, elle participe à l'attrait des capitaux étrangers et à l'implantation d'entreprises étrangères.

Sept critères fondamentaux permettent de qualifier un système fiscal :

- (1) Un bon système fiscal est un système conceptuellement équitable.
- (2) Un bon système fiscal doit tendre vers la simplicité et la stabilité.
- (3) Le respect du système fiscal doit être généralisé.
- (4) Le système fiscal doit intégrer la raison économique.
- (5) Le système fiscal doit être internationalement comparatif.
- (6) Le système fiscal doit avoir un bon rendement.
- (7) Le système doit favoriser l'émergence d'un bon environnement fiscal.

§ 1 - L'équité fiscale

L'équité est la pierre angulaire de tout l'édifice fiscal si nécessaire à toute société moderne et démocratique. Aussi bien le législateur que l'autorité administrative doivent-ils privilégier de façon constante le principe majeur d'équité fiscale élevé au rang d'un principe constitutionnel.

§ 2 - Simplicité et stabilité du système fiscal

Un bon système fiscal est un système qui doit éviter autant que faire se peut la complexité et offrir une certaine stabilité le rendant accessible aux utilisateurs et facilement gérable.

Le contribuable a droit à une information adéquate sur ses droits et obligations. Cette information atteint d'autant sa cible que le système bénéficie d'une certaine stabilité, tend plutôt vers la simplicité et évite la complexité, souvent non fructueuse.

Les contribuables et notamment les entreprises préfèrent la stabilité du système et craignent souvent les changements trop fréquents d'où l'impératif de privilégier la qualité sur le nombre de réformes dans ce domaine.

Enfin, il est utile de citer, sur la question de la stabilité fiscale, le Conseil National des Impôts de France qui rappelle dans son rapport annuel pour l'année 1987 : « toute réforme, même a priori favorable aux entreprises, est pour elles une source d'insécurité juridique et a de ce fait des effets pervers non négligeables ».

§ 3 - La fiscalité doit être d'une application généralisée

Une bonne fiscalité est une fiscalité respectée dans la pratique.

La qualité d'un système fiscal est beaucoup plus fonction de l'étendue de son respect réel et effectif que de la qualité intrinsèque des textes qui le régissent et ce, d'autant qu'un mauvais texte peut, grâce à son application, évoluer et s'améliorer alors qu'un texte non appliqué reste figé.

Le non respect de la loi fiscale entraîne des conséquences économiques et sociales néfastes :

- (1) Il est une source d'iniquité fiscale.
- (2) Il fragilise les finances publiques, source d'inflation et cause de l'inefficacité de l'appareil d'Etat.
- (3) Il provoque une concurrence déloyale qui fragilise, à son tour, les entreprises transparentes.
- (4) Il amplifie et enracine la contestation sociale.

§ 4 - La fiscalité doit entériner la prééminence de la raison économique sur toutes les autres considérations

Rien ne justifie une fiscalité qui ne soit pas adaptée à la réalité économique des entreprises et des individus.

Une assiette non économique ne favorise pas le développement des bons comportements et défavorise une économie par rapport à ses concurrents étrangers.

Une fiscalité ne tenant pas compte des impératifs de l'économie, ressemble à celui qui, à force de traire sa vache, l'affaiblit.

En revanche, rien n'est plus heureux pour un système fiscal que des entreprises prospères. La fiscalité doit veiller à la préservation de l'outil de production avant toute autre considération.

§ 5 - La fiscalité doit être internationalement comparative

La mise en compétition d'une économie avec les autres économies du monde contraint le législateur fiscal à tenir de plus en plus compte des systèmes appliqués dans le reste du monde.

Une économie à fiscalité trop lourde ou injuste par rapport à la fiscalité internationale est une économie qui offre des atouts à ses concurrents pour la battre.

La fiscalité nationale doit, dès lors, s'efforcer d'être plus avantageuse que la fiscalité des principaux pays concurrents et tout particulièrement des pays voisins.

Une étude de benchmarking permettant de mesurer la compétitivité fiscale d'un pays ne peut se réduire à comparer les taux d'imposition. En effet, bien que la comparaison des taux crée un effet d'image, elle ne saurait suffire pour mesurer le niveau de compétitivité d'un système d'imposition. A la comparaison des taux, il faut associer celle des règles de détermination de l'assiette et de l'environnement fiscal dans son ensemble.

§ 6 - Le système fiscal doit avoir un bon rendement

Considérant l'équilibre des finances publiques comme une condition de croissance durable et le coût de la collecte des impôts aussi bien pour l'Etat que pour les contribuables, comme un coût caché de l'impôt qu'il convient de prendre en compte, le rendement de chacun des impôts composant le système fiscal constitue une qualité caractéristique du système dans son ensemble.

Un impôt à faible rendement pose la question de l'opportunité de son maintien. En effet, faire supporter l'effet inhibitoire, attaché à tout impôt, à l'activité économique ne saurait se justifier lorsque l'impôt ne produit pas un rendement satisfaisant.

§ 7 - La qualité de l'environnement fiscal

L'environnement fiscal est une composante essentielle de la qualité d'un système fiscal.

Le Professeur Néji Baccouche considère que « l'environnement fiscal doit être entendu au sens large. Il ne se limite pas aux seuls éléments du système d'imposition au sens fiscal, mais il englobe aussi le cadre législatif et réglementaire de tous les prélèvements obligatoires, l'appareil administratif fiscal, le juge fiscal et plus généralement les garanties de nature à sécuriser le contribuable contre tout arbitraire ou tout traitement individuel fiscalement discriminatoire »¹.

Le Professeur Baccouche ajoute que « l'environnement fiscal favorable suppose, en plus de la vigilance continue pour procéder à l'étalonnage et à la comparaison du poids des prélèvements supportés par l'entreprise avec les pratiques d'autres pays, une législation fiscale relativement simple et relativement stable. Il suppose aussi une administration soumise au droit et particulièrement soucieuse des droits du contribuable qui doit être considéré, notamment lors du contrôle fiscal, comme un partenaire et non comme un « fraudeur présumé ». Il suppose enfin l'existence d'une justice réellement indépendante et réellement compétente pour trancher, en toute impartialité, les litiges

¹ Néji Baccouche, L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, IACE, Sousse, novembre 2001, page 87.

fiscaux et empêcher ainsi l'administration, forte de ses prérogatives de puissance publique (et surtout de son privilège d'exécution préalable), de faire elle-même justice ou d'imposer des solutions»¹.

Conclusion

Les sept critères d'une fiscalité de qualité semblent s'entremêler au point de paraître comme un tout indissociable.

En effet, une fiscalité d'application générale permet de dégager un bon rendement, ce qui favorise l'amélioration de l'équité fiscale et permet de respecter d'avantage la prééminence de l'économie et d'instituer une meilleure fiscalité que celle des pays concurrents. De même qu'une fiscalité simple et stable et qui intègre la réalité économique favorise l'adhésion des contribuables et le respect spontané des lois et améliore le rendement fiscal.

Mais, bien que tout effort de hiérarchisation reste délicat, le critère d'une application généralisée paraît, néanmoins, commander les autres critères.

Bibliographie pour en savoir plus

- Habib AYADI, Droit fiscal, Publication du centre d'études, de recherches et de Publication de l'Université de droit, d'économie et de gestion de Tunis.
- Patrick SERLOOTEN, Droit fiscal des affaires, L.G.D.J. France.
- André TURQ, fiscalité de l'entreprise, éditions Sirey, France.
- Néji BACCOUCHE, Droit fiscal - tome I, Ecole Nationale d'Administration, centre de recherches et d'études administratives, Tunis, Janvier 1993.

Annexe

Textes des articles 532 à 563 du code des obligations et des contrats.

Textes des articles 532 à 563 du code des obligations et des contrats.

Article 532 : En appliquant la loi, on ne doit lui donner d'autres sens que celui qui résulte de ses expressions, d'après leur ordre grammatical, leur signification usuelle, et l'intention du législateur.

Article 533 : Lorsque la loi s'exprime en termes généraux il faut l'entendre dans le même sens.

Article 534 : Lorsque la loi réserve un cas déterminé, elle s'applique à tous les autres cas qui ne sont pas expressément exceptés.

Article 535 : Lorsqu'un cas ne peut être décidé par une disposition précise de la loi, on aura égard aux dispositions qui régissent les cas semblables ou des matières analogues ; si la solution est encore douteuse, on décidera d'après les règles générales de droit.

Article 536 : Ce que la loi prescrit en vue d'un motif déterminé doit s'appliquer toutes les fois que le même motif existe.

Article 537 : Ce que la loi permet en vue d'un motif déterminé cesse d'être permis lorsque ce motif n'existe plus.

Article 538 : Ce que la loi défend pour un motif déterminé cesse d'être défendu lorsque ce motif n'existe plus.

Article 539 : Lorsque la loi défend formellement une chose déterminée, ce qui est fait contrairement à la loi ne peut avoir aucun effet.

Article 540 : Les lois respectives et celles qui font exception aux lois générales ou à d'autres lois ne doivent pas être étendues au-delà du temps et des cas qu'elle expriment.

Article 541 : L'interprétation peut, en cas de nécessité, modérer la rigueur de la loi ; elle ne doit jamais l'aggraver.

Article 542 : Les lois ne sont abrogées que par des lois postérieures, lorsque celles-ci l'expriment formellement, ou lorsque la nouvelle loi est incompatible avec la loi antérieure ou qu'elle règle toute la matière réglée par cette dernière.

Article 543 : La coutume et l'usage ne sauraient prévaloir contre la loi, lorsqu'elle est formelle.

Article 544 : Celui qui invoque l'usage d'un droit en justifier l'existence : l'usage ne peut être invoqué que s'il est général ou dominant et s'il n'a rien de contraire à l'ordre public et aux bonnes mœurs.

Article 545 : Lorsque la loi a été publiée et que le délai fixé pour sa mise à exécution est écoulé, l'ignorance de ladite loi n'excuse pas lorsqu'il s'agit d'un fait illicite ou de ce qui est notoire aux plus illettrés.

Article 546 : A égalité de droits celui qui s'oppose à toute innovation doit être préféré.

Article 547 : Nul ne peut venir contre son fait si la loi ne le permet expressément.

Article 548 : Nul ne peut se constituer un titre à soi-même.

Article 549 : Nul ne peut user des pouvoirs qu'il a pour autrui par exemple comme administrateur ou tuteur, afin de contracter avec soi-même, même par intermédiaire.

Article 550 : celui qui peut le plus peut le moins.

Article 551 : Nul ne peut conférer à autrui plus de droits qu'il n'en a lui-même.

Article 552 : Nul ne peut donner gratuitement s'il est insolvable.

Article 554 : Celui qui a les avantages a les charges et les risques.

Article 555 : Celui qui a subi un dommage injuste n'est pas autorisé par cela à causer des dommages à autrui.

Article 556 : Entre deux inconvénients, il faut choisir le moindre.

Article 557 : Entre l'intérêt général et l'intérêt particulier, il faut préférer l'intérêt général, s'il n'y a aucun moyen de les concilier.

Article 558 : La bonne foi se présume toujours, tant que le contraire n'est pas prouvé.

Article 559 : Tout rapport de droit est présumé valable et conforme à la loi, jusqu'à preuve du contraire.

Article 560 : En principe, chacun est présumé libre de toute obligation jusqu'à preuve du contraire.

Article 561 : Toute obligation est présumée pure et simple et celui qui soutient le contraire doit le prouver.

Article 562 : Toute état de droit ou de fait est présumé persévérer le même qu'à l'origine et celui qui soutient qu'il a été modifié doit le prouver.

Article 563 : Les dispositions établies dans les articles qui précèdent ne dérogent pas aux règles spéciales énoncées dans les titres relatifs aux contrats particuliers.

ni citoyens de cet État ni qui possèdent le statut légal d'immigrant.