

AVOCATS

Elyes Malouche
Slim Malouche
Ahmed Chaffa
Najet Jelassi
Molka Hachicha
Mouna Hmidi
Sarrah Mami
Imen Rais
Sonia Shili

Tunis, le 03 Avril 2017

COLLABORATEURS

Salmen Arouay
Noura Abdi

CONSULTANTS

Habib Malouche
Héloïse De Monval

**La contribution conjoncturelle exceptionnelle définie par la Loi
des Finances 2017**

**1) Quant au caractère rétroactif de l'article 48 et suivants de la loi de
finances pour l'année 2017**

En examinant les dispositions de l'article 48 et suivants de la loi des finances, nous remarquons sans doute qu'elles sont rétroactives.

Le principe de non rétroactivité des lois selon lequel la loi ne dispose que pour l'avenir et n'a point d'effet rétroactif n'a de valeur constitutionnelle en Tunisie qu'en matière pénale. En effet, l'article 28 de la constitution tunisienne du 27 Janvier 2014 dispose que « la peine est personnelle et ne peut être prononcée qu'en vertu d'un texte de loi antérieur, hormis le cas d'un texte plus favorable à l'inculpé. »

Le principe de non rétroactivité des lois législatives consacré dans la plupart des systèmes juridiques comparés n'a jamais été clairement affirmé par le législateur tunisien. En effet, même la loi n° 93-64 du 05 Juillet 1993 relative à la publication des textes au journal officiel de la République Tunisienne et à leur exécution ne mentionne pas expressément la non rétroactivité des lois, mais cette loi stipule dans son article 2 que « les textes législatifs et réglementaires sont exécutoires cinq jours après le dépôt du journal officiel dans lequel ils sont insérés, au siège du gouvernorat de Tunis. »

Par conséquent, une loi est d'une application non rétroactive tant qu'elle reste silencieuse sur sa rétroactivité mais rien n'empêche légalement ni constitutionnellement le législateur de prévoir que la loi qu'il a adoptée est rétroactive et ce, tant qu'il n'y a aucune législation claire dans le sens de la non rétroactivité.

En effet, le législateur n'a envisagé que le problème des conflits de lois dans le temps chaque fois qu'un nouveau code a été adopté, la loi de promulgation affirme souvent que « les dispositions dudit code sont mises en vigueur et appliquées à partir de telle date » et elle ajoute « qu'elles n'ont point d'effet rétroactif »

La jurisprudence a remédié à cette carence législative. En effet, la Cour de Cassation et le Tribunal Administratif ont affirmé de manière constante le principe de la non rétroactivité des lois. La Cour de Cassation a affirmé «qu'il s'agit d'un principe juridique essentiel faisant l'objet d'une unanimité en doctrine et en jurisprudence. »

Une partie de la doctrine assimile même la loi fiscale à la loi pénale et considère, en conséquence, que cette loi ne peut avoir un effet rétroactif que si elle est favorable au contribuable.

2) Quant à la jurisprudence étrangère en matière de non rétroactivité des lois fiscales

En Allemagne, la Cour Constitutionnelle de Karlsruhe déclare et juge anticonstitutionnelle toute disposition fiscale rétroactive défavorable au contribuable.

Aux Pays-Bas, un accord informel conclu entre le Parlement et le Gouvernement exclut l'adoption des dispositions fiscales rétroactives défavorables au contribuable.

En Italie, une loi ordinaire interdit expressément l'adoption des lois fiscales rétroactives défavorables au contribuable.

En France, le Tribunal Administratif de Paris a jugé irrégulière une loi fiscale d'application rétroactive, défavorable au contribuable du fait qu'elle vient en contradiction avec la Convention Européenne des Droits de l'Homme dont l'article premier du protocole additionnel protège le droit de propriété.

Le Conseil Constitutionnel Français a jugé depuis sa décision n°2005-530 DC du 29 décembre 2005 « qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions » mais qu'il ne serait porter « aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant ».

La Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH) a contribué de manière remarquable au resserrement des contrôles sur les lois rétroactives et elle a développé une importante jurisprudence dans le domaine du contrôle des lois de validation qui sont, généralement, défavorables au contribuable et d'application rétroactive.

3) Quant à la position de l'Administration Fiscale Tunisienne

Selon l'Administration Fiscale tunisienne, l'article 48 de la loi de finances pour l'année 2017 instituant une contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'Etat pour l'année 2017 n'a pas d'effet rétroactif étant donné que cet article s'applique sur des impositions qui sont dues en 2017, d'autant plus que cette contribution est limitée dans le temps et elle est juste instituée pour alimenter de manière exceptionnelle et non répétitive le budget de l'Etat pour l'année 2017 .

Cette position nous paraît infondée et injuste d'autant plus qu'elle porte incontestablement atteinte à des situations légalement acquises et remet en cause des avantages fiscaux déjà accordés.

Cependant, la position de l'Administration Fiscale nous rappelle la position du Conseil Constitutionnel Français qui considère dans sa décision du 29 Décembre 2012 que des dispositions adoptées à la fin de l'année 2012 qui modifient des avantages fiscaux antérieurement accordés mais qui sont applicables aux impositions qui seront dues en 2013 au titre de l'année 2012 ne portent, de ce seul fait, atteinte à des situations légalement acquises et qu'elles « n'ont en tout état de cause pas d'effet rétroactif »

La non rétroactivité des lois fiscales constitue un élément fondamental de la sécurité juridique du contribuable.

En effet, si le législateur intervient pour adopter une loi rétroactive qui remet en cause des avantages fiscaux antérieurement accordés en vertu d'une loi, il ne fait que porter atteinte à des situations légalement acquises, rompre brusquement l'équilibre financier des entreprises et bouleverser leur politique d'investissement, ce qui menace gravement la stabilité de l'environnement des affaires, décourage l'initiative du contribuable et atténue l'attractivité de l'investissement étranger.

4) Quant à l'incompatibilité entre l'article 48 de la loi de finances pour l'année 2017 et le code d'incitation aux investissements.

Il est évident que la loi de finances pour l'année 2017 ne vient pas abroger la loi n° 93-120 du 27 décembre 1993 portant promulgation du code d'incitation aux investissements.

Cette loi demeure toujours en vigueur malgré l'adoption de la loi de finances pour l'année 2017 qui remet en cause les avantages fiscaux déjà accordés par le code d'incitations aux investissements et dont bénéficient encore certaines sociétés et ce, uniquement pour l'année 2016 étant donné que les impositions dues en 2017 sont au titre de l'année 2016.

Par l'adoption de l'article 48 et suivants de la loi de finances pour l'année 2017, le législateur ne fait que créer un véritable conflit de lois dans le temps et dans l'espace et ce, avec la coexistence de deux lois incompatibles, ce qui vient en contradiction totale avec l'exigence fondamentale de l'harmonie et de la cohérence de tout système législatif sans lesquelles la sécurité juridique et fiscale du contribuable est gravement secouée. En effet, le contribuable devient avec l'adoption d'une loi pareille dans l'impossibilité de connaître, d'avance la loi fiscale qui serait applicable à ses revenus et bénéfices qu'il réalise au cours de l'année.

Par ailleurs, le principe de la sécurité juridique n'a pas été consacré par la Constitution tunisienne du 27 Janvier 2014.

La Constitution française n'a pas reconnu non plus une valeur constitutionnelle à ce principe. Mais, si l'exigence de sécurité juridique n'a pas été reconnue comme un principe constitutionnel, le Conseil Constitutionnel français utilise cette exigence pour limiter la rétroactivité des lois, protéger l'économie des contrats légalement conclus et renforcer son contrôle sur les lois de validation.

Dans la décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, il a ainsi limité les possibilités de rétroactivité de la loi fiscale : «Le principe de la non rétroactivité de lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ».

Le Tribunal Administratif en Tunisie a consacré une importante jurisprudence considérant la sécurité juridique comme un principe fondamental de droit et nous pouvons citer à titre d'exemple l'arrêt n° 38952 rendu en date du 18 avril 2008 et l'arrêt n° 38194 rendu en date du 3 Mars 2009 et le jugement n° 13415/1 rendu en date du 09 Novembre 2009 dans lequel le Tribunal Administratif considère que le principe de non rétroactivité trouve son fondement dans le principe de sécurité juridique qui implique la limitation des pouvoirs publics d'édicter des règles avec un effet rétroactif qui pourrait porter atteinte à des situations légales compatibles avec la loi.

5) Quant à la non-conformité de l'article 48 et suivants de la loi de finances pour l'année 2017 à la convention sur la non double imposition signée entre la Tunisie et l'Allemagne en date du 23 décembre 1975 :

Nous vous confirmons que le législateur tunisien par l'approbation de cette convention s'est engagé envers l'Allemagne cosignataire à appliquer ou du moins à respecter cette convention, il ne peut en principe donc y déroger par sa volonté unilatérale, c'est-à-dire par une loi qui a une autorité juridique inférieure à la convention.

En effet, l'article 32 de la Constitution du 1^{er} Juin 1959 sous l'égide de laquelle la convention de non double imposition entre la Tunisie et l'Allemagne a été signée et ratifiée affirmait que « les traités ratifiés par le Président de la République et approuvés par la chambre des députés ont une autorité supérieure à celle des lois ». Cette même disposition est consacrée par l'article 20 de la nouvelle Constitution du 27 Janvier 2014 qui prévoit que « les traités approuvés par l'Assemblée des représentants du peuple et ratifiés ont une autorité supra-législative et infra-constitutionnelle. »

Cela signifie qu'en cas de non-conformité de la loi avec un traité international en vigueur, le juge devra faire prévaloir l'application du traité qui a une autorité supérieure à celle de la loi.

L'Assemblée Générale qui est la plus haute instance du Tribunal Administratif en Tunisie a consacré ce principe dans plusieurs arrêts (nous citons à titre indicatif les arrêts opposant les requérants à l'Assemblée Constituante n°134854, n° 134855, n° 134866 rendus en date du 07 novembre 2013) Dans ces différents arrêts, l'Assemblée Générale auprès du Tribunal Administratif considère expressément qu' « il est de devoir du juge administratif, devant l'absence d'une cour constitutionnelle qui statue sur la conformité de la loi à la constitution, de contrôler le respect et la conformité du texte législatif aux sources de droit qui ont une suprématie sur ce texte à savoir la Constitution, les principes fondamentaux à valeur constitutionnelle et les traités internationaux en vigueur et d'écartier l'application de ce texte législatif chaque fois que son inconstitutionnalité ou sa non-conformité aux principes fondamentaux à valeur constitutionnelle et aux traités internationaux en vigueur est évoqué. »

6) Quant aux recours possibles contre la loi de finances pour l'année 2017 :

Par ailleurs, il n'y a aucun recours qui pourrait être exercé contre la disposition de la loi de finances pour l'année 2017 et la seule possibilité d'attaquer cette loi est la voie d'exception d'inconstitutionnalité qui serait évoquée à l'occasion d'un litige qui serait né suite au non paiement de la contribution conjoncturelle exceptionnelle et qui pourrait trouver son fondement dans l'article 10 de la Constitution du 27 Janvier 2014 qui dispose que « le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques constituent un devoir, conformément à un régime juste et équitable. »

Toutefois, le non paiement de cette contribution est de nature à exposer tout contribuable à deux risques importants :

1-S'il ne paye pas la contribution conjoncturelle exceptionnelle, il sera en infraction avec la loi qui a instituée cette contribution et qui soumet son contrôle et le contentieux y afférents aux mêmes règles et procédures prévues par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Le non paiement de cette contribution engendre systématiquement des pénalités de retard sur les bénéficiaires même ceux qui ne sont pas imposables.

2- La juridiction qui serait saisie d'un litige portant sur le non paiement de la contribution conjoncturelle exceptionnelle pourrait juger constitutionnelle ou fondée une loi fiscale rétroactive si cette rétroactivité se justifie par un intérêt général en considérant que l'alimentation exceptionnelle du budget de l'Etat pour l'année 2017 est un motif d'intérêt général suffisant.

La contribution conjoncturelle exceptionnelle est à comptabiliser sous la rubrique impôt sur les sociétés (IS), en ouvrant un compte « CCE » et ce, pour ne pas influencer la lecture exacte du compte « Résultat ».

Restant à votre disposition pour d'éventuels éclaircissements, je vous prie d'agréer l'expression de mes sentiments les plus dévoués.

Elyes MALOUCHE



Immeuble Galaxie 2000, Tour D, 7^{ème} Étage, Rue d'Arabie Saoudite, 1002 Tunis - TUNISIE
Tél.: 216 71 791 793 / 216 71 791 364 / 216 71 791 062 / 216 71 283 193 / 216 71 801 499
Fax: 216 71 790 513 / e-mail: hes.malouche@gnet.tn / e-mail: malouche@planet.tn